



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.  
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

# La gestione del rischio e il controllo interno

## AGENDA

**ALESSANDRO TURRIS**  
**VITALIANO TAMBORINI**

26 ottobre 2017 Teatro Carcano

# AGENDA

- ISA Italia 230 – La documentazione della revisione contabile
- ISA Italia 240 – Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio
- ISA Italia 600 – La revisione del bilancio del Gruppo – considerazioni specifiche
- ISA Italia 560 – Eventi successivi
- SA Italia 250B – Le verifiche della regolare tenuta della contabilità



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.  
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

La gestione del rischio e il controllo interno

# ISA ITALIA 230

**ALESSANDRO  
TURRIS**

26 ottobre 2017 - Teatro Carcano

# ISA Italia 230: INTRODUZIONE

La documentazione del lavoro di revisione è un aspetto fondamentale: se i revisori per legge sono responsabili della verifica della corretta tenuta della contabilità del cliente, viene quanto mai naturale comprendere quanto devono essere accorti ed attenti nella corretta tenuta delle loro carte di lavoro.

# ISA Italia 230: INTRODUZIONE

Il non tenere traccia del proprio lavoro di revisione in maniera ordinata, ripercorribile e conforme a quanto previsto dai principi, stride fortemente con il ruolo stesso di revisore.

Sulla base di esperienze consolidate, l'ammontare delle ore che normalmente si dovrebbero dedicare alla documentazione del lavoro di revisione è una parte molto significativa del totale ore da spendere sull'incarico.

# ISA Italia 230: INTRODUZIONE

È molto importante sottolineare che i controlli di qualità di cui all'art. 20 del Dlgs 39/2010 saranno svolti sulle carte di lavoro predisposte dai revisori e quindi, sarà di fondamentale importanza che tali carte di lavoro siano documentate in maniera adeguata e pronta per superare, con esito positivo, il controllo di un verificatore esterno. Tale aspetto è importante per i professionisti revisori (meno per le società di revisione che sono sempre state sotto vigilanza CONSOB).

# ISA Italia 230: OBIETTIVI

Il principio di revisione ISA Italia n° 230 prevede:

- enfasi sulla tempestività della preparazione della documentazione;
- documentazione delle deroghe ai principi di revisione;
- documentazione di circostanze eccezionali.

# ISA Italia 230: OBIETTIVI

Il revisore deve documentare gli aspetti che costituiscono gli **elementi probativi** dell'attività di verifica a sostegno del giudizio espresso sul bilancio, per evidenziare che il lavoro è stato svolto in conformità con gli statuiti principi di revisione.



# ISA Italia 230: OBIETTIVI

La preparazione in modo tempestivo di documentazione della revisione sufficiente ed appropriata favorisce una migliore qualità della revisione e rende più efficace il controllo del lavoro di revisione.

La documentazione predisposta in modo tempestivo durante lo svolgimento dell'incarico risulta verosimilmente più accurata della documentazione predisposta successivamente.

# ISA Italia 230: OBIETTIVI

In aggiunta a questi obiettivi, la documentazione della revisione assolve alle seguenti funzioni:

- assistere il team di revisione nel **pianificare e svolgere** la revisione;
- assistere i componenti del team di revisione responsabili della supervisione, nel **dirigere e supervisionare** il lavoro di revisione e nell'assolvere la propria funzione di riesame;
- permettere al team di revisione di **dimostrare di aver svolto il lavoro;**

# ISA Italia 230: OBIETTIVI

[continua]

- **mantenere un archivio** documentale degli aspetti ricorrenti significativi per i futuri incarichi di revisione (cd *permanent file*);
- permettere ad un revisore esperto di **effettuare controlli di qualità e ispezioni** in conformità al principio ISQC1 Italia;
- permettere ad un revisore esperto di **effettuare verifiche indipendenti** in accordo con le leggi, regolamenti o altri adempimenti.

# ISA Italia 230: LE CARTE DI LAVORO

La documentazione è costituita dalle “carte di lavoro”.

Le carte di lavoro devono essere **complete** e **dettagliate** per una comprensione della revisione.

Nelle aree che comportano un giudizio professionale del revisore, devono essere indicati gli elementi su cui è basato il processo logico che ha portato alla conclusione raggiunta.

# ISA Italia 230: LE CARTE DI LAVORO

E' evidente che la mancanza di carte di lavoro o comunque carte di lavoro frammentarie, non concludenti e non adeguatamente tenute potrebbero mettere in seria difficoltà il revisore e fare prova contro di lui.

Si dice che le carte di lavoro ben fatte siano quelle «parlanti», cioè che si comprendono senza necessità di ulteriori spiegazioni verbali.

# ISA Italia 230: LE CARTE DI LAVORO

Le carte di lavoro devono consentire a un revisore esperto, senza cognizione dell'incarico, di comprendere:

- la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte per ottemperare ai principi di revisione e alle norme di legge;
- i risultati delle procedure di revisione e gli elementi probativi raccolti;
- gli aspetti significativi emersi nel corso del lavoro di revisione e le conclusioni raggiunte al riguardo.

# ISA Italia 230: LE CARTE DI LAVORO

In generale le “carte di lavoro” sono utili strumenti per il revisore se:

- assistono e comprovano la pianificazione e lo svolgimento del lavoro di revisione;
- assistono e comprovano la supervisione e il riesame del lavoro svolto;
- documentano le scelte e le conclusioni;
- costituiscono l’elemento probativo dei risultati del lavoro effettuato a sostegno del giudizio espresso dal revisore.

# ISA Italia 230: LE CARTE DI LAVORO

In circostanze eccezionali, il revisore può derogare da regole di comportamento e linee guida indicate in un principio di revisione; in tali casi egli deve svolgere procedure di revisione alternative e documentare adeguatamente:

- le ragioni della deroga;
- le ragioni per le quali ritiene che le procedure di revisione alternative siano sufficienti ed appropriate ai fini del raggiungimento dello specifico scopo previsto nel principio di revisione.



# ISA Italia 230: LE CARTE DI LAVORO

Le carte di lavoro possono essere in forma elettronica e in tale forma archiviabili.

Le carte di lavoro possono essere:

- **ad uso pluriennale** (o “permanenti”);
- **ad uso corrente.**

# ISA Italia 230: LE CARTE DI LAVORO

Le carte di lavoro ad **uso pluriennale** sono una raccolta sistematica di documenti riguardanti informazioni che hanno o possono avere una rilevanza anche nello svolgimento dei successivi lavori di revisione.

# ISA Italia 230: LE CARTE DI LAVORO

Esempio di carte di lavoro ad uso pluriennale:

- dati e informazioni storiche (es. atto costitutivo, statuto, organigramma ecc.);
- contratti e accordi rilevanti;
- mappatura dei sistemi informativi e contabili.

# ISA Italia 230: LE CARTE DI LAVORO

Le carte di lavoro a **uso corrente** sono invece una raccolta sistematica di documenti riguardanti informazioni che hanno o possono avere una rilevanza specifica per il bilancio oggetto di revisione.

# ISA Italia 230: LE CARTE DI LAVORO

Esempio di carte di lavoro ad uso corrente:

- documentazione sulla pianificazione dell'incarico;
- documentazione sulla comprensione del sistema di controllo interno e la valutazione dei rischi;
- prospetto riassuntivo degli errori rilevati nel corso della revisione.

# ISA Italia 230: LE CARTE DI LAVORO

Vengono di norma escluse:

- bozze superate di carte di lavoro e bozze superate di bilanci;
- annotazioni di considerazioni incomplete o preliminari;
- versioni superate di documenti corretti;
- duplicati di documenti.

# ISA Italia 230: LE CARTE DI LAVORO

Le carte di lavoro, oltre ad essere complete e dettagliate, devono riportare i fatti rilevanti conosciuti dal revisore al momento in cui ha raggiunto le proprie conclusioni.

# ISA Italia 230: LE CARTE DI LAVORO

Gli elementi formali in ogni carta di lavoro sono:

- identificazione del nome della società oggetto del lavoro di revisione;
- data del bilancio in esame;
- firma del revisore o del suo collaboratore che ha svolto il lavoro e di chi lo ha riesaminato;
- data in cui è stato svolto e rivisto il lavoro;
- numerazione secondo un indice progressivo prestabilito.



# ISA Italia 230: LE CARTE DI LAVORO

La *forma*, il *contenuto* e l'*ampiezza* della documentazione di revisione dipendono da vari fattori, quali:

- natura delle procedure di revisione da svolgere;
- rischi identificati di errori significativi;
- grado di giudizio professionale necessario per svolgere il lavoro e valutarne i risultati;
- importanza degli elementi probativi;
- natura e portata delle eccezioni identificate;
- necessità di documentare una conclusione;
- metodologia di revisione e strumenti adottati.

# ISA Italia 230: LE CARTE DI LAVORO

**L'esperienza e la capacità professionale**  
**guidano il revisore nel determinare quanto**  
**ampio debba essere il contenuto delle carte di**  
**lavoro.**

L'utilizzo di carte di lavoro **standardizzate**  
come ad esempio checklist o lettere standard  
può migliorare l'efficienza con cui le stesse sono  
preparate e riviste, facilitando anche il controllo  
della loro qualità.

# ISA Italia 230: MODIFICHE POST OPINION

In presenza di circostanze eccezionali che rendono necessario effettuare nuove procedure o integrare quelle già svolte o addirittura modificare le conclusioni del revisore si devono documentare:

- le circostanze emerse;
- le procedure di revisione svolte, nuove o integrative, gli elementi probativi ottenuti e le conclusioni raggiunte;
- chi ha effettuato modifiche alla documentazione esistente e chi le ha riesaminate.

# ISA Italia 230: RACCOLTA E ARCHIVIAZIONE

L'archiviazione della documentazione del lavoro di revisione è richiesta **entro 60 giorni** dopo la data della relazione, ma dopo la relazione si tratta di sola sistemazione e non di svolgimento di nuove procedure di revisione (archiviazioni, modifiche solo di natura formale);

In linea di principio nessuna documentazione può essere cancellata o cambiata dopo la data di archiviazione.

# ISA Italia 230: RACCOLTA E ARCHIVIAZIONE

Devono essere adottate procedure per garantire riservatezza, sicurezza, conservazione e proprietà delle carte di lavoro.

Adottare cautele necessarie per evitare la modifica delle carte di lavoro successivamente al rilascio della relazione.

# ISA Italia 230: RACCOLTA E ARCHIVIAZIONE

Le carte devono essere conservate per un periodo di almeno 10 anni. Limite stabilito in base alle norme sulle scritture contabili.

Le carte di lavoro sono proprietà del revisore e non sostituiscono i documenti contabili della società.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.  
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

La gestione del rischio e il controllo interno

# ISA ITALIA 240

**ALESSANDRO  
TURRIS**

26 ottobre 2017 - Teatro Carcano

# ISA Italia 240 - INTRODUZIONE

L'ISA Italia 240 si occupa della responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione di un bilancio.

In particolare, approfondisce come gli ISA Italia 315 e ISA Italia 330 devono trovare applicazione in relazione ai rischi di errori significativi dovuti a frodi.



# ISA Italia 240 - DEFINIZIONI

**FRODE:** un atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di una o più componenti della direzione, degli organi di governance, del personale dipendente o da terzi, allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti

**FATTORI DI RISCHIO DI FRODE:** Eventi o circostanze che indicano incentivi o pressioni a commettere frodi o che forniscano occasioni per commetterne

# ISA Italia 240 - OBIETTIVI

Gli obiettivi del revisore sono:

- identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi;
- acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi, mediante disegno e messa in atto di risposte appropriate;
- fronteggiare adeguatamente frodi individuate o sospette.

# ISA Italia 240 – CARATTERISTICHE DELLE FRODI

Gli errori in bilancio possono derivare sia da frodi, sia da comportamenti o eventi non intenzionali. Ciò che distingue le due categorie di errori è l'**INTENZIONALITA'** dell'atto che determina l'errore.

# ISA Italia 240 – CARATTERISTICHE DELLE FRODI

Il revisore, ai fini del Principio di Revisione ISA Italia 240, si occupa di quelle frodi che comportano errori significativi in bilancio (concetto più ristretto rispetto a quello giuridico); nello specifico, valuta due tipologie di errori intenzionali:

- derivanti da una falsa informativa economico-finanziaria;
- derivanti da appropriazione illecita di beni ed attività dell'impresa.

# ISA Italia 240 – CARATTERISTICHE DELLE FRODI

Errori derivanti da una falsa informativa:

- manipolazione, falsificazione o alterazione di scritture contabili ovvero della documentazione di supporto nella redazione del bilancio;
- rappresentazioni fuorvianti o omissioni intenzionali in bilancio di fatti, operazioni o altre informazioni;
- applicazioni intenzionalmente errate di principi contabili relativi agli importi, alle classificazioni delle voci, alle modalità di rappresentazione e all'informativa in bilancio.

# ISA Italia 240 – CARATTERISTICHE DELLE FRODI

La **falsificazione di informativa** può essere commessa forzando i controlli attraverso tecniche quali:

- registrare scritture contabili fittizie al fine di alterare i risultati operativi o raggiungere altri obiettivi;
- modificare illecitamente gli assunti e le valutazioni usate per la stima di saldi contabili;
- omettere, ritardare o anticipare la rilevazione in bilancio di fatti o operazioni.

# ISA Italia 240 – CARATTERISTICHE DELLE FRODI

[continua]

- occultare fatti che possono influenzare i valori contabili nel bilancio
- alterare le registrazioni contabili le condizioni contrattuali relative a operazioni significative e inusuali

# ISA Italia 240 – CARATTERISTICHE DELLE FRODI

**Appropriazione indebita:** appropriazione illecita di beni e attività dell'impresa che comporta la sottrazione degli stessi ed è spesso perpetrata da dipendenti per valori piccoli e non significativi.



# ISA Italia 240 – CARATTERISTICHE DELLE FRODI

L'appropriazione indebita può essere realizzata con diverse modalità:

- distrazione di incassi;
- furto di beni materiali o di proprietà intellettuali;
- pagamenti da parte dell'impresa per beni e servizi non ricevuti (per es. pagamenti a fornitori inesistenti, tangenti pagate dai fornitori ai responsabili degli acquisti in cambio di prezzi gonfiati, ecc) ;
- utilizzo di beni e attività dell'impresa per finalità personali.

# ISA Italia 240 – RESPONSABILITA' DELLA DIREZIONE

La responsabilità principale in materia di prevenzione e individuazione delle frodi compete alla direzione e ai responsabili delle attività di governance.

# ISA Italia 240 – RESPONSABILITA' DELLA DIREZIONE

La direzione al fine di prevenire le frodi deve impegnarsi nella creazione di una cultura aziendale basata su criteri di onestà e comportamenti etici, che deve essere rafforzata da un'attività di supervisione da parte dei responsabili delle attività di governance. La direzione deve, inoltre, introdurre deterrenti nel sistema di controllo interno che possano dissuadere dal commettere frodi.

# ISA Italia 240 – RESPONSABILITA' DEL REVISORE

Il revisore ha la responsabilità di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi dovuti a frodi e/o a comportamenti o eventi non intenzionali (a causa dei limiti intrinseci della revisione, esiste il rischio inevitabile che errori significativi non siano individuati, nonostante la revisione sia pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione).

# ISA Italia 240 – RESPONSABILITA' DEL REVISORE

Il rischio di non individuare un ERRORE SIGNIFICATIVO DOVUTO A FRODI E' MAGGIORE a causa di possibili atti quali falsificazioni di documenti, omissioni intenzionali nelle registrazioni contabili e possibili collusioni tra il personale della società.

# ISA Italia 240 – RESPONSABILITA' DEL REVISORE

Il rischio di non individuare un ERRORE SIGNIFICATIVO DOVUTO A FRODI POSTE IN ESSERE DALLA **DIREZIONE** E' MAGGIORE rispetto a quello di altro personale dipendente, poiché la direzione è nella posizione di manipolare (direttamente o non) le scritture contabili, di presentare informativa economico-finanziaria falsa e di forzare le procedure di controllo poste in essere per prevenire frodi perpetrate da altro personale.

# ISA Italia 240 – RESPONSABILITA' DEL REVISORE

Il revisore è responsabile del mantenimento di un atteggiamento di **scetticismo professionale** durante il corso dell'audit, considerando la possibilità che la direzione forzi i controlli e tenendo presente che le procedure di revisione efficaci nell'individuazione degli errori derivanti da comportamenti non intenzionali possono essere non altrettanto efficaci nell'individuare le frodi.

# ISA Italia 240 – SCETTICISMO PROFESSIONALE

Il revisore può accettare come autentiche le scritture contabili e i documenti della società, tuttavia, se elementi identificati nel corso della revisione inducono il revisore a credere che un documento possa essere non autentico o il contenuto sia stato modificato egli deve svolgere ulteriori indagini.

Le ragioni delle eventuali incoerenze nelle risposte devono essere indagate.



# ISA Italia 240 – SCETTICISMO PROFESSIONALE

L'ISA Italia 315 richiede la discussione tra i membri del team di revisione che dovrà porre particolare attenzione alle aree di bilancio che potrebbero essere soggette a errori significativi dovuti a frodi e alle modalità con cui la frode potrebbe verificarsi. La discussione deve essere effettuata in assenza di pregiudizi in merito all'onestà e integrità della direzione e dei responsabili degli organi di governance.

# ISA Italia 240 – VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Il revisore, nell'ambito delle procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate per acquisire una comprensione dell'impresa e del suo controllo interno previste dall'ISA Italia 315, deve acquisire informazioni da utilizzare per identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.

# ISA Italia 240 – VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Il revisore deve comprendere:

- la valutazione da parte della direzione del rischio di errori significativi dovuti a frodi;
- il processo usato dalla direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode;
- le eventuali comunicazioni da parte della direzione ai responsabili degli organi di governance in merito ai suddetti processi;
- le eventuali comunicazioni da parte della direzione ai propri dipendenti in merito al comportamento etico e alle prassi aziendali.

# ISA Italia 240 – VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Il revisore deve intervistare la direzione e gli altri soggetti all'interno dell'impresa al fine di stabilire se essi siano a conoscenza di eventuali frodi segnalate o sospette che coinvolgano l'impresa stessa.

# ISA Italia 240 – VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Per le imprese che dispongono di una funzione di Internal Audit, il revisore deve svolgere indagini presso gli incaricati di tale funzione per stabilire se essi siano a conoscenza di eventuali frodi effettivamente in essere, segnalate o sospette che coinvolgano l'impresa stessa e per acquisire il loro punto di vista riguardo ai rischi di frode.

# ISA Italia 240 – VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Il revisore deve acquisire una conoscenza delle modalità con cui i responsabili delle attività di governance supervisionano i processi adottati dalla direzione per identificare e affrontare i rischi di frode e valutare il sistema di controllo interno istituito per mitigare tali rischi. Egli, inoltre, deve stabilire se essi siano a conoscenza di eventuali frodi. Tali indagini sono svolte in parte per convalidare le risposte fornite dalla direzione.

# ISA Italia 240 – VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Il revisore deve valutare se nel corso delle procedure di analisi comparativa (incluse quelle sui ricavi) sono emerse relazioni inusuali o inattese, che possano indicare rischi di errori significativi dovuti a frodi (es. prefatturato). Egli, infatti, deve valutare la presenza di eventuali indicatori del rischio di errori significativi dovuti a frode.

# ISA Italia 240 – ERRORI SIGNIFICATIVI DOVUTI A FRODI

Il revisore, **basandosi sulla presunzione che esistano rischi di frode nella rilevazione di ricavi (revenue recognition)**, deve valutare quali tipologie di ricavi o transazioni di vendita danno origine a tali rischi e per quali asserzioni. Egli può, tuttavia, giungere alla conclusione che la presunzione non sia applicabile; tale conclusione da parte del revisore va sempre adeguatamente motivata e documentata.



# ISA Italia 240 – ERRORI SIGNIFICATIVI DOVUTI A FRODI

Risposte generali di revisione (ISA 330) per fronteggiare i rischi di errori significativi dovuti a frodi (a livello di bilancio):

- assegnazione di personale competente all'incarico;
- inserimento di un **elemento di imprevedibilità** nella natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione;
- individuazione di possibili manipolazioni dei risultati d'esercizio da parte della direzione, attraverso una valutazione dei principi contabili adottati.

# ISA Italia 240 – ERRORI SIGNIFICATIVI DOVUTI A FRODI

Se il revisore valuta l'esistenza di un rischio significativo di errori dovuti a frode, deve acquisire una comprensione dei controlli adottati dall'impresa per mitigare il rischio.

# ISA Italia 240 – ERRORI SIGNIFICATIVI DOVUTI A FRODI

La direzione si trova nella posizione di poter commettere frodi manipolando le scritture contabili e predisponendo bilanci falsi “forzando” controlli che, sotto altri aspetti, sembrano operare efficacemente. **Il rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione** è presente in ogni impresa (con gradi diversi) ed ha un elevato grado di imprevedibilità, pertanto rappresenta sempre un rischio significativo.

# ISA Italia 240 – ERRORI SIGNIFICATIVI DOVUTI A FRODI

A prescindere dalla valutazione del revisore sul rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione, egli deve:

- verificare la correttezza delle scritture registrate nei libri contabili e delle rettifiche apportate in sede di preparazione dei bilanci;
- esaminare le stime contabili, al fine di individuare eventuali “ingerenze” e valutare se le circostanze che le hanno prodotte rappresentano un rischio di errore significativo dovuto a frode;

# ISA Italia 240 – ERRORI SIGNIFICATIVI DOVUTI A FRODI

[continua]

- valutare per le operazioni significative di carattere straordinario o che comunque sembrano inusuali, se la motivazione economica sottostante suggerisca che le stesse siano state poste in essere per realizzare una falsa informativa economico-finanziaria o per nascondere appropriazioni illecite di beni o attività dell'impresa.

# ISA Italia 240 – ERRORI SIGNIFICATIVI DOVUTI A FRODI

Il revisore deve indagare presso i soggetti coinvolti nel processo di redazione del bilancio in merito ad attività non appropriate o inusuali riguardanti l'elaborazione delle scritture contabili e delle rettifiche; deve selezionare le scritture contabili e le altre rettifiche effettuate al termine dell'esercizio contabile e deve considerare la necessità di esaminare le scritture contabili e le rettifiche effettuate nel corso dell'esercizio.

# ISA Italia 240 – ERRORI SIGNIFICATIVI DOVUTI A FRODI

Il revisore deve valutare se i giudizi della direzione nell'effettuazione delle stime contabili incluse nel bilancio indichino possibili ingerenze che possano rappresentare rischio di errore significativo. In tal caso egli deve riconsiderare le stime contabili nel loro complesso ed effettuare un esame retrospettivo delle ipotesi assunte dalla direzione nell'ambito di stime significative incluse nel bilancio del precedente esercizio.

# ISA Italia 240 – VALUTAZIONE DEGLI ELEMENTI PROBATIVI

Quando il revisore identifica un errore, deve valutare se sia indicativo di una frode. In tal caso deve valutare le implicazioni dell'errore in relazione ad altri aspetti della revisione (in particolare all'attendibilità delle attestazioni della direzione), tenendo presente che non è probabile che un caso di frode sia un evento isolato.



# ISA Italia 240 – VALUTAZIONE DEGLI ELEMENTI PROBATIVI

Se il revisore identifica un errore (significativo o meno) che ritiene sia o possa essere dovuto a frode e che la direzione sia coinvolta, deve riconsiderare la valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frode e di conseguenza la natura, tempistica e estensione delle procedure di revisione. Deve inoltre riconsiderare l'attendibilità degli elementi probativi precedentemente raccolti.

# ISA Italia 240 – VALUTAZIONE DEGLI ELEMENTI PROBATIVI

Se, a causa di un errore derivante da frode, il revisore si trova di fronte a circostanze eccezionali che mettono in dubbio la sua capacità di portare avanti l'incarico, deve:

- stabilire le responsabilità professionali e legali applicabili alle circostanze, incluso l'eventuale obbligo di informare il soggetto che ha conferito l'incarico o, se applicabile, l'autorità di vigilanza;
- considerare se sia appropriato recedere dall'incarico (se consentito dalla Legge).

# ISA Italia 240 – ATTESTAZIONI SCRITTE

Il revisore deve ottenere dalla direzione attestazioni scritte nelle quali la stessa riconosce la propria responsabilità per configurazione, messa in atto e mantenimento del controllo interno al fine di prevenire e individuare le frodi e conferma:

- di aver comunicato al revisore i risultati della propria valutazione del rischio di frode;

# ISA Italia 240 – ATTESTAZIONI SCRITTE

[continua]

- di aver informato il revisore di quanto a sua conoscenza su frodi che interessino l'impresa e coinvolgano la direzione, dipendenti con ruoli significativi nel controllo interno, altri soggetti;
- di aver informato il revisore in merito ad eventuali segnalazioni di frodi da dipendenti, ex dipendenti, autorità di vigilanza o altri soggetti.

# ISA Italia 240 – COMUNICAZIONI

Se il revisore ha identificato o sospetta una frode, deve informare tempestivamente la direzione ad un livello appropriato; se i sospetti coinvolgono la direzione o dipendenti con ruoli significativi nel controllo interno, nel caso in cui la frode dia luogo ad un errore significativo sul bilancio, deve informare tempestivamente i responsabili delle attività di governance e discutere con loro delle modifiche alla strategia di audit.

# ISA Italia 240 – COMUNICAZIONI

Se il revisore ha identificato una frode o ha acquisito informazioni che implicano una frode sospetta, deve appurare se vi sia la responsabilità di informare un soggetto esterno all'impresa. L'obbligo professionale del revisore a mantenere la riservatezza può essere superato, in determinate circostanze, dalle sue responsabilità di tipo legale.

# ISA Italia 240 – COMUNICAZIONI

Nell'ambito di società quotate italiane, ad esempio, il revisore, nel caso abbia informazioni su frodi o comportamenti illeciti che possano avere impatti significativi sul bilancio, è tenuto ad effettuare una comunicazione per fatti ritenuti censurabili alla CONSOB ed al Collegio Sindacale, ai sensi dell'art. 155, comma 2 del D.lgs 24-02-1998 n.58.

# ISA Italia 240 – LA DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO

La documentazione deve includere:

- le decisioni significative prese nel corso della discussione tra i membri del team circa i potenziali rischi di frode (ISA Italia 315);
- i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio e a livello di asserzioni;



# ISA Italia 240 – LA DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO

[continua]

- le risposte generali di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi e la natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione (ISA 330);
- i risultati delle procedure di revisione, incluse quelle definite per far fronte al rischio di «forzatura» del controllo interno da parte della direzione (ISA 330).

# ISA Italia 240 – LA DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO

Il revisore deve documentare le comunicazioni riguardanti le frodi effettuate alla direzione, ai responsabili delle attività di governance, alle autorità di vigilanza e ad altri eventuali soggetti e se ha concluso che la presunzione che vi sia un rischio di errori significativi dovuti a frodi correlato alla rilevazione dei ricavi, non sia applicabile nelle circostanze dell'incarico, deve documentare le motivazioni di tale conclusione.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.  
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

La gestione del rischio e il controllo interno

# ISA ITALIA 600

**VITALIANO TAMBORINI**

26 ottobre 2017 Teatro Carcano

# ISA Italia 600 – La revisione del bilancio di gruppo

Alle **revisioni** contabili dei **gruppi** si applicano i principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Il principio ISA Italia 600 tratta delle considerazioni specifiche per le revisioni contabili dei gruppi, in particolare quelle che coinvolgono i **revisori delle componenti**.

In vigore per i bilanci che iniziano dal **1° gennaio 2015**

# ISA Italia 600 – La revisione del bilancio di gruppo

## Il principio ISA Italia 600:

- stabilisce che il revisore del gruppo è **interamente responsabile** della revisione del bilancio consolidato di gruppo;
- definisce le modalità e le regole che devono essere seguite dal revisore del gruppo per acquisire gli **elementi probativi** sufficienti ed appropriati in merito al **processo di consolidamento** su cui basare il proprio giudizio sul bilancio di gruppo.

# ISA Italia 600 – La revisione del bilancio di gruppo

## Il principio ISA Italia 600:

- può essere utile per il revisore che si avvalga di **altri revisori** nella revisione contabile di **bilanci diversi** dal bilancio del gruppo;
- si applica anche se il **revisore** di una **componente** è tenuto a esprimere un **giudizio** sul bilancio di una componente.

# ISA Italia 600 – La revisione del bilancio di gruppo

Il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo deve:

- convincersi che coloro che svolgono la revisione gruppo (revisori delle componenti) possiedano la **competenza** e le **capacità** appropriate;
- è responsabile della **direzione**, della **supervisione** e dello **svolgimento** dell'incarico di revisione contabile del gruppo.

# ISA Italia 600 – La revisione del bilancio di gruppo

Il **rischio di revisione** nella revisione del gruppo comprende il rischio che il revisore della componente possa non individuare errori nelle informazioni finanziarie della componente.

Il team di revisione contabile del gruppo deve determinare il suo **coinvolgimento** nelle procedure di valutazione del rischio e nelle procedure di revisione svolte dai revisori delle componenti.



# ISA Italia 600 – La revisione del bilancio di gruppo

## Art. 41, D.Lgs. 127/91

### (Revisione legale del bilancio consolidato).

1. Il bilancio consolidato è assoggettato a **revisione legale**.
2. La revisione legale del bilancio consolidato è demandata al **soggetto incaricato** della revisione legale del bilancio di esercizio della società che redige il bilancio consolidato.
3. Il **bilancio consolidato** e la relativa relazione sulla gestione sono **comunicati** per la revisione legale **con il bilancio di esercizio**.

# ISA Italia 600 – La revisione del bilancio di gruppo

[continua]

4. Una copia del bilancio consolidato con la relazione sulla gestione e la relazione di revisione resta **depositata** durante i **quindici giorni** che precedono l'**assemblea** convocata per l'approvazione del bilancio d'esercizio e finché questo sia approvato. I soci possono prenderne visione.

# ISA Italia 600 – La revisione del bilancio di gruppo

## **Art. 10-quinquies, D.Lgs. 39/10 (Revisione legale del bilancio consolidato)**

1. Nel caso di revisione legale del bilancio consolidato di un gruppo di imprese, il revisore del gruppo assume la **piena responsabilità** per la relazione di revisione di cui all'articolo 14 o, ove applicabile, per la relazione di revisione di cui all'articolo 10 del Regolamento europeo e per la relazione aggiuntiva destinata al comitato per il controllo interno e la revisione contabile di cui all'articolo 11 del Regolamento europeo.

# ISA Italia 600 – La revisione del bilancio di gruppo

[continua]

2. Ai fini della revisione del bilancio consolidato, il revisore del gruppo **valuta** il lavoro svolto da eventuali altri revisori ... e mantiene **documentazione** della natura, tempistica ed estensione del lavoro da essi svolto e, ove opportuno, del **riesame** effettuato dal revisore sulle parti pertinenti della documentazione di revisione di detti revisori. Il revisore del gruppo **esamina** il lavoro svolto da eventuali altri revisori ... ai fini della revisione del gruppo e mantiene documentazione di tale riesame. La documentazione conservata dal revisore del gruppo è atta a consentire all'**autorità competente** di esaminare il lavoro da questi svolto.

# ISA Italia 600 - Obiettivi

Gli obiettivi del revisore sono:

- stabilire se è in grado di assumere il ruolo di **revisore del bilancio del gruppo**;
- in caso di **assunzione** di tale ruolo:
  - **comunicare** con i revisori delle componenti in merito al loro lavoro e ai relativi risultati;
  - acquisire **elementi probativi** sufficienti ed appropriati sulle informazioni finanziarie delle **componenti** e sul **processo di consolidamento**, per esprimere un giudizio sul bilancio del gruppo.

# ISA Italia 600 - Definizioni

## **RESPONSABILE DELL'INCARICO DI REVISIONE DEL GRUPPO**

Il revisore legale, il partner o altra persona fisica nell'ambito del soggetto incaricato della revisione contabile, responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo e del suo svolgimento, nonché della relazione di revisione emessa sul bilancio del gruppo.

# ISA Italia 600 - Definizioni

## TEAM DI REVISIONE DEL GRUPPO

Il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo, i partner ed il personale professionale che stabiliscono la **strategia** generale della revisione del bilancio del gruppo, **comunicano** con i revisori delle componenti, svolgono il lavoro sul **processo di consolidamento** e valutano le **conclusioni** di revisione tratte dagli elementi probativi come base per la formazione del giudizio sul bilancio del gruppo.

# ISA Italia 600 - Definizioni

## COMPONENTE

Un'impresa o un'attività per la quale la direzione del gruppo o della componente redige le **informazioni finanziarie** che devono essere **incluse** nel bilancio del gruppo.

## REVISORE DELLA COMPONENTE

Un revisore che, sulla base di quanto indicato dal team di revisione contabile del gruppo, svolge il lavoro sulle informazioni finanziarie relative alla componente ai fini della revisione contabile del gruppo.



# ISA Italia 600 - Definizioni

## COMPONENTE SIGNIFICATIVA

Una componente individuata dal team di revisione del bilancio del gruppo che:

- sia individualmente significativa sotto il profilo **economico, patrimoniale e finanziario** ai fini del bilancio del gruppo; ovvero
- è probabile che includa **rischi di errori significativi** nel bilancio del gruppo, a motivo della sua specifica natura o delle sue specifiche circostanze

# ISA Italia 600 - Responsabilità

Il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo è responsabile:

- della **direzione**, della **supervisione** e dello **svolgimento** dell'incarico di revisione contabile del gruppo in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- che la **relazione di revisione** emessa sia appropriata alle circostanze specifiche.

# ISA Italia 600 - Responsabilità

La relazione di revisione sul bilancio del gruppo **non deve far riferimento** ai revisori delle componenti, a meno che tale riferimento sia richiesto dalla legge o dai regolamenti.

# ISA Italia 600 - Responsabilità

## Relazione di revisione (ISA Italia 700)

### Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio consolidato

...

Abbiamo acquisito **elementi probativi** sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del Gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato. Siamo **responsabili** della **direzione**, della **supervisione** e dello **svolgimento** dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. Siamo gli **unici responsabili** del **giudizio** di revisione sul bilancio consolidato.

# ISA Italia 600 – Accettazione e mantenimento dell'incarico

Il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve stabilire se è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito:

- al **processo di consolidamento**,
- alle **informazioni finanziarie delle componenti**, su cui basare il giudizio sul bilancio del gruppo.

# ISA Italia 600 – Accettazione e mantenimento dell'incarico

Il team di revisione del gruppo deve acquisire una **comprensione** del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano per identificare le **componenti significative**.

Se il lavoro di revisione sulle componenti è svolto da **altri revisori**, il responsabile della revisione contabile del gruppo deve valutare se il team di revisione del gruppo potrà essere coinvolto nel lavoro dei revisori delle componenti nella misura necessaria ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

# ISA Italia 600 – Termini dell’incarico

Il responsabile dell’incarico di revisione del gruppo deve **concordare** i termini dell’incarico di revisione contabile del gruppo.

# ISA Italia 600 – Strategia generale e piano della revisione

Il team di revisione del gruppo deve definire una **strategia generale** della revisione del gruppo e sviluppare un **piano di revisione**.

Il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve effettuare il **riesame** della strategia generale della revisione del gruppo e del piano di revisione.



# ISA Italia 600 – Comprensione del gruppo

Il revisore deve identificare e valutare i **rischi di errori significativi** mediante l'acquisizione di una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera.

Il team di gruppo deve:

- approfondire la **comprensione** del gruppo, delle componenti e del contesto, inclusi i **controlli** a livello di gruppo;
- comprendere il **processo di consolidamento**.

# ISA Italia 600 – Comprensione del gruppo

Il team di revisione del gruppo deve acquisire una comprensione del gruppo sufficiente a:

- confermare o modificare la sua **identificazione iniziale** delle componenti che potrebbero essere **significative**;
- identificare e valutare i **rischi di errori significativi** nel bilancio del gruppo, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

# ISA Italia 600 – Conoscenza e comprensione dei revisori delle componenti

Il team di revisione del gruppo deve comprendere:

- se il revisore della componente si conformi ai **principi etici** applicabili e se sia **indipendente**;
- la **competenza** professionale del revisore della componente;
- se il team di revisione del gruppo potrà essere **coinvolto** nel lavoro del revisore della componente;
- se il revisore della componente operi in un **contesto regolamentare** con un'effettiva supervisione sui revisori.

# ISA Italia 600 – Significatività

Il team di revisione del gruppo deve determinare:

- la significatività per il bilancio del gruppo nel suo **complesso**;
- il livello di significatività da considerare per particolari **classi di operazioni, saldi contabili o informativa**;
- la significatività per le **componenti** ove si svolge una revisione contabile completa o limitata (che deve essere minore della significatività per il gruppo);
- la **soglia** oltre la quale gli errori non possono essere considerati come **chiaramente trascurabili**.

# ISA Italia 600 – Significatività

Laddove i **revisori delle componenti** svolgono la revisione ai fini della revisione contabile del gruppo, il team di revisione del gruppo deve valutare l'appropriatezza della "**significatività operativa per la revisione**" (performance materiality) determinata al livello della componente.

# ISA Italia 600 – Risposte di revisione

Al revisore deve definire e mettere in atto **risposte di revisione** appropriate per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi nel bilancio.

Il team di revisione del gruppo deve determinare:

- la tipologia di **lavoro da svolgere** (direttamente o tramite i revisori delle componenti) sulle informazioni finanziarie delle componenti;
- la natura, la tempistica e l'estensione del suo **coinvolgimento** nel lavoro dei revisori delle componenti.

# ISA Italia 600 – Componenti significative

L'ISA Italia 600 definisce la tipologia di lavoro di revisione sulle diverse componenti del gruppo:

- Componenti **significative** sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario;
- Componenti **significative per i rischi**, a motivo della loro specifica natura o di specifiche circostanze;
- Componenti **non significative**.

# ISA Italia 600 – Componenti significative

I **parametri** di riferimento per definire una componente significativa possono essere rappresentati dalle attività, dalle passività, dai flussi di cassa, dal risultato economico, o dal fatturato di gruppo.

Il team di revisione di gruppo potrebbe considerare come componenti significative quelle che superano, ad esempio, il **15%** del parametro di riferimento.



# ISA Italia 600 – Coinvolgimento nel lavoro svolto dai revisori delle componenti

Il team di revisione del gruppo deve essere **coinvolto** nella valutazione del **rischio di revisione** della componente significativa. Il coinvolgimento include:

- la **discussione** sulle attività che sono significative per il gruppo e sulla possibilità che le informazioni finanziarie contengano errori significativi;
- il **riesame** della documentazione del revisore della componente (ad es. memorandum descrittivo).

# ISA Italia 600 – Coinvolgimento nel lavoro svolto dai revisori delle componenti

Il team di revisione del gruppo deve:

- valutare l'**appropriatezza** delle procedure di revisione da svolgere in risposta ai rischi significativi identificati relativi ad una componente;
- stabilire se sia necessario il suo **coinvolgimento** nelle procedure di revisione conseguenti.

# ISA Italia 600 – Componenti significative

Con riferimento al lavoro che deve essere svolto l'ISA Italia 600 prevede che:

- sulle **componenti significative** sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario deve essere effettuata una **revisione completa** delle informazioni e dei dati inclusi nel bilancio consolidato, con la significatività stabilita per quella componente;

# ISA Italia 600 – Componenti significative

- sulle **componenti significative per i rischi** deve essere svolta una o più delle seguenti attività:
  - la **revisione contabile** delle informazioni finanziarie della componente;
  - la **revisione di uno o più saldi contabili**, classi di operazioni o informativa afferenti ai probabili rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo;
  - **specifiche procedure di revisione** a fronte dei rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo.

# ISA Italia 600 – Componenti significative

- sulle **componenti non significative** deve essere svolta una **analisi comparativa a livello di gruppo**, anche con riferimento ad aggregazioni a diversi livelli delle informazioni finanziarie di tali componenti.

# ISA Italia 600 – Componenti significative

Qualora il lavoro di revisione **non consenta** al revisore del gruppo **di ottenere sufficienti elementi probativi** per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato, devono essere selezionate **altre componenti** sulle quali possono essere svolte una o più delle seguenti attività:

# ISA Italia 600 – Componenti significative

- la **revisione (audit)** delle informazioni finanziarie della componente;
- la **revisione di uno o più saldi contabili**, classi di operazioni o informativa;
- la **revisione limitata (review)** delle informazioni finanziarie della componente;
- **procedure specifiche.**

# ISA Italia 600 – Componenti significative

Con riferimento ai **gruppi quotati**, la Consob ha emanato disposizioni particolari.

Devono essere sottoposte a revisione legale i bilanci delle imprese controllate con la sola **esenzione** di quelle che non superano il 2% dell'attivo o il 5% dei ricavi consolidati (a meno che le imprese esentate superino complessivamente il 10% dell'attivo o il 15% dei ricavi consolidati).



# ISA Italia 600 – Processo di consolidamento

Il team di revisione del gruppo deve:

- acquisire una comprensione dei **controlli** e del **processo** di consolidamento, incluse le **istruzioni** impartite dalla direzione;
- definire e svolgere le **procedure di revisione** sul processo di consolidamento in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi derivanti dal processo di consolidamento.

# ISA Italia 600 – Processo di consolidamento

Il team di revisione del gruppo deve valutare:

- se **tutte** le componenti siano state **incluse** nel bilancio del gruppo;
- l'appropriatezza, la completezza e l'accuratezza delle **rettifiche** e delle **riclassificazioni** relative al consolidamento; e
- se sussistano fattori di rischio di **frode** o indicatori di possibili **ingerenze** da parte della direzione.

# ISA Italia 600 – Processo di consolidamento

Il revisore deve verificare il corretto **trattamento contabile** nella definizione dell'area di consolidamento

Tipologia	Trattamento contabile
Società controllate	Consolidamento integrale
Società a controllo congiunto	Consolidamento proporzionale (valutazione all'equity – IFRS)
Società collegate	Valutazione all'equity
Altre partecipazioni	Non consolidate

# ISA Italia 600 – Processo di consolidamento

Attenzione pertanto alle:

- operazioni di **acquisto** e/o **cessione** di partecipazioni per identificare le variazioni dell'area di consolidamento;
- **eccezioni** alle normali regole di consolidamento per verificare se accettabili (es. controllate irrilevanti).

# ISA Italia 600 – Eventi successivi

Il team di revisione del gruppo o i revisori delle componenti devono svolgere le procedure volte ad identificare gli eventi che si verificano tra le **date** di riferimento delle **informazioni finanziarie** delle componenti e la **data** della **relazione di revisione** sul bilancio del gruppo, e per i quali possa essere necessario apportare rettifiche o dare informativa nel bilancio del gruppo.

# ISA Italia 600 – Eventi successivi

Se i **revisori delle componenti** svolgono un **lavoro diverso** dalla revisione contabile, il team di revisione del gruppo deve richiedere ai revisori delle componenti di essere **informato** qualora questi vengano a conoscenza di eventi successivi per i quali possa essere necessario apportare una rettifica o dare informativa nel bilancio del gruppo.

# ISA Italia 600 – Comunicazioni con i revisori delle componenti

Il team di revisione del gruppo deve **comunicare** le sue richieste al revisore della componente in modo tempestivo:

- il **lavoro** da svolgere e il relativo **utilizzo** da parte del team di revisione del gruppo;
- la **forma** e il **contenuto** delle **comunicazioni** del revisore della componente con il team di revisione medesimo.

# ISA Italia 600 – Comunicazioni con i revisori delle componenti

Il revisore di gruppo deve comunicare in modo **chiaro e tempestivo** ai revisori delle componenti tutte le informazioni rilevanti per il corretto svolgimento delle attività di revisione sulle rispettive componenti.

A tal fine il revisore principale predispone ed invia specifiche **istruzioni**.

Le istruzioni vengono inviate a **tutti i revisori** delle componenti incluse nel bilancio consolidato **prima** dell'inizio delle attività di revisione sul gruppo.



# ISA Italia 600 – Comunicazioni con i revisori delle componenti

## Invio delle istruzioni ai revisori della componente

### Il revisore del gruppo:

- definisce la **significatività** da assegnare alle componenti (è possibile utilizzare anche la significatività “locale”)
- predispone ed invia delle **istruzioni di gruppo**

Le istruzioni devono essere adeguatamente **dettagliate** per consentire una comprensione sufficiente del gruppo e del processo di consolidamento.

Una **buona comunicazione** con i revisori secondari è infatti essenziale ai fini dell'assunzione della **responsabilità** da parte del revisore principale.

# ISA Italia 600 – Comunicazioni con i revisori delle componenti

La comunicazione con i revisori secondari deve essere **costante** al fine di:

- **identificare** tempestivamente eventuali **problematiche** inattese sulle componenti;
- **discutere** le problematiche identificate con la **Direzione** della capogruppo per una appropriata soluzione delle stesse;
- **valutare** in dettaglio gli **esiti** delle revisioni svolte sulle componenti dai revisori secondari e discutere eventuali aspetti non chiari;
- **valutare** la necessità di procedere al **riesame** della documentazione della revisione di una o più componenti.

# ISA Italia 600 – Valutazione degli elementi probativi acquisiti

Il team di revisione del gruppo deve **valutare** le **comunicazioni** dei revisori delle componenti. Se conclude che il lavoro del revisore della componente **non è sufficiente**, il team deve stabilire le **ulteriori procedure** da svolgere (dal revisore della componente o dal team di revisione del gruppo).

# ISA Italia 600 – Valutazione degli elementi probativi acquisiti

Il revisore è tenuto ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per **ridurre il rischio di revisione** ad un livello accettabilmente basso e trarre ragionevoli conclusioni su cui basare il giudizio.

Il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve **valutare** l'effetto sul giudizio relativo al bilancio del gruppo di eventuali **errori non corretti** e di eventuali casi in cui **non** sia stato **possibile acquisire** elementi probativi sufficienti ed appropriati.

# ISA Italia 600 – Comunicazioni con la direzione del gruppo

Il team di revisione del gruppo deve comunicare alla direzione del gruppo:

- le **carenze** nel **controllo interno** a livello di gruppo e/o delle componenti;
- **frodi** o possibili frodi;
- **informazioni significative** per il bilancio di una **componente**, non note alla direzione di quest'ultima.

# ISA Italia 600 – Comunicazioni con i responsabili delle attività di governance

Il team di revisione del gruppo deve comunicare ai responsabili delle attività di governance del gruppo:

- una descrizione generale della **tipologia di lavoro** da svolgere e del **coinvolgimento** previsto dal team di revisione del gruppo nel lavoro svolto dai revisori delle componenti significative;
- **dubbi** sulla qualità del lavoro del revisore della componente;
- **limitazioni** allo svolgimento della revisione contabile;
- le **frodi** o le sospette frodi.

# ISA Italia 600 – Documentazione

Il team di revisione del gruppo deve documentare:

- l'analisi delle **componenti** e la **tipologia** di lavoro;
- la natura, la tempistica e l'estensione del coinvolgimento del team di revisione del gruppo nel lavoro svolto dai **revisori delle componenti significative** (incluso l'eventuale riesame);
- le **comunicazioni scritte** tra il team di revisione del gruppo ed i revisori delle componenti.

# ISA Italia 600 – Fasi della revisione del bilancio consolidato

## **Pianificazione**

- Analisi del Gruppo e delle componenti;
- Calcolo della significatività di Gruppo;
- Valutazione dei rischi;
- Scoping (componenti significative e non);
- Analisi del processo di consolidamento;
- Strategia di revisione;
- Invio delle istruzioni per la revisione;
- Ricevimento dei documenti preliminari dai revisori delle componenti;



# ISA Italia 600 – Fasi della revisione del bilancio consolidato

## Esecuzione

- Verifica conferme intercompany ed analisi quadrature intercompany a livello consolidato;
- Scambio di informazioni costante con i revisori delle componenti;
- Ricezione dei documenti (memorandum, reporting package, riepilogo errori non corretti, relazione, lettera attestazione);
- Verifica eliminazione rapporti intercompany;
- Verifica scritture di consolidamento (elisione partecipazioni e patrimonio netto, adjustments per principi differenti, eventuali altri adjustments).

# ISA Italia 600 – Fasi della revisione del bilancio consolidato

[continua]

- Verifica della corrispondenza dei dati di «aggregato» e delle ulteriori informazioni finanziarie utili alla predisposizione del bilancio consolidato con i reporting package ricevuti;
- Analisi e verifica dell'informativa fornita nel bilancio consolidato con le evidenze raccolte;
- Analisi della completezza dell'informativa rispetto alle regole contabili (IFRS framework) e richieste normative (es. Circolari e Comunicazioni Consob) tramite apposite checklist.

# ISA Italia 600 – Fasi della revisione del bilancio consolidato

## Completamento

- Predisposizione del riepilogo degli errori non corretti a livello consolidato e discussione con la Direzione;
- Analisi degli eventi successivi (gruppo - componenti);
- Discussione con gli organi di governance dei risultati;
- Ottenimento della lettera di attestazione;
- Predisposizione ed emissione della Relazione di revisione;
- Riesame finale.

# ISA Italia 600 – Fasi della revisione del bilancio consolidato

Ulteriori comunicazioni previste per gli **EIP**:

- Relazione al **Comitato per il controllo interno e la revisione contabile** ai sensi dell'art.11 del Regolamento Europeo 537/14
- Conferma annuale **indipendenza** ex art. 6, c. 2 del Regolamento Europeo 537/14.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.  
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

La gestione del rischio e il controllo interno

# ISA ITALIA 560

**ALESSANDRO  
TURRIS**

26 ottobre 2017 - Teatro Carcano

# ISA Italia 560 – INTRODUZIONE

Il principio ISA Italia 560 tratta delle responsabilità del revisore in relazione agli **eventi successivi** nella revisione contabile del bilancio.

# ISA Italia 560 – DEFINIZIONI

## Definizioni incluse nel principio ISA Italia 560

- Data di riferimento del bilancio: la data di chiusura del periodo amministrativo cui fa riferimento il bilancio
- Data di redazione del bilancio: data di predisposizione del bilancio da parte della società
- Data della relazione di revisione: data apposta dal revisore sulla relazione di revisione, riferita al bilancio

# ISA Italia 560 – DEFINIZIONI

[continua]

- Data di approvazione del bilancio: la data in cui il bilancio è approvato da chi ne ha l'autorità per farlo
- Eventi successivi: eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione e i fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione



# ISA Italia 560 – OBIETTIVI

Il revisore deve (ISA Italia 560, par. 4):

- **acquisire elementi probativi** sufficienti ed appropriati che consentano di stabilire se gli **eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione** che richiedono **rettifiche**, ovvero **informativa**, siano appropriatamente **riflessi nel bilancio** in conformità al quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile;

# ISA Italia 560 – OBIETTIVI

[continua]

- **rispondere** appropriatamente ai fatti di cui il revisore venga a conoscenza **successivamente alla data della relazione di revisione** che, se conosciuti dallo stesso a tale data, avrebbero potuto indurlo a rettificare la propria relazione.

# ISA Italia 560 – OBIETTIVI

Il revisore non è tenuto a svolgere procedure relative ad aspetti per i quali procedure di revisione precedentemente svolte abbiano già fornito conclusioni soddisfacenti.

# ISA Italia 560 – TIPOLOGIE DI EVENTI SUCCESSIVI

Tipologie di eventi successivi alla data di riferimento del bilancio dal punto di vista della rilevanza:

- significativi, tali da richiedere la modifica del bilancio;
- non significativi, tali da non richiedere la modifica del bilancio.

# ISA Italia 560 – TIPOLOGIE DI EVENTI SUCCESSIVI

Tipologie di eventi successivi alla data di riferimento del bilancio sotto l'aspetto temporale:

- eventi che forniscono evidenza di condizioni che esistevano alla data di riferimento del bilancio e che hanno effetto sullo stesso **(rettifiche)**;
- eventi che forniscono evidenza di condizioni che sono emerse successivamente alla data di riferimento del bilancio **(riflesse nelle note al bilancio)**.

# ISA Italia 560 – TIPOLOGIE DI EVENTI SUCCESSIVI

Esempi di eventi successivi che comportano rettifiche, tratti dallo IAS 10:

- la conclusione dopo la data di riferimento del bilancio di una causa legale che, poiché conferma che l'impresa già aveva un'obbligazione alla data di riferimento del bilancio, richiede all'impresa medesima di rettificare un accantonamento già rilevato o di rilevare un accantonamento invece di indicare solamente l'esistenza di una passività potenziale;

# ISA Italia 560 – TIPOLOGIE DI EVENTI SUCCESSIVI [continua]

- la conoscenza di informazioni che indicano che un'attività aveva subito una riduzione durevole di valore alla data di riferimento del bilancio medesimo, o che l'importo di una perdita durevole di valore di quell'attività precedentemente rilevata deve essere rettificato. Per esempio:
  - il fallimento di un cliente;
  - la vendita di scorte che può fornire evidenza del valore netto di realizzo;
  - la scoperta di frodi che dimostrano che il bilancio non era corretto.

# ISA Italia 560 – TIPOLOGIE DI EVENTI SUCCESSIVI

Esempio di evento successivo che non comporta rettifiche, tratto dallo IAS 10: un calo del valore di mercato degli investimenti tra la data di riferimento del bilancio e la data in cui il bilancio è autorizzato alla pubblicazione. Cali nel valore di mercato solitamente non fanno riferimento alla condizione degli investimenti alla data di riferimento del bilancio, ma riflettono circostanze che si sono verificate nell'esercizio successivo.



# ISA Italia 560 – PERIODI DI RIFERIMENTO

## Tre periodi di riferimento:

- dalla data di riferimento del bilancio alla data della relazione di revisione (caso 1);
- dalla data della relazione di revisione alla data di approvazione del bilancio (caso 2);
- periodo successivo all'approvazione del bilancio (caso 3).

# ISA Italia 560 – VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

Dalla data di riferimento del bilancio alla data della relazione di revisione (ISA Italia 560, parr. 6-9)

Il revisore deve effettuare procedure di revisione per acquisire elementi probativi sufficienti a verificare che siano stati identificati tutti gli eventi intervenuti nel periodo.

# ISA Italia 560 – VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

## Esempi di procedure da svolgere nel caso 1:

- comprensione delle procedure aziendali stabilite per individuare gli eventi successivi;
- colloqui con la direzione ed eventualmente con i responsabili della governance;
- lettura dei verbali delle assemblee degli azionisti, del consiglio di amministrazione, del comitato esecutivo e del collegio sindacale;
- lettura dell'ultima situazione infrannuale;
- acquisizione di informazioni dai legali.

# ISA Italia 560 – VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

## Caso 1

Se in esito alle precedenti attività di revisione, il revisore identifica eventi che richiedono rettifiche o informativa nel bilancio, egli deve stabilire se tali eventi siano appropriatamente riflessi in bilancio.

# ISA Italia 560 – VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

Dalla data della relazione di revisione alla data di approvazione del bilancio (ISA Italia 560, parr. 10-13)

Il revisore **non è obbligato a svolgere procedure di revisione** sul periodo, ma **se viene a conoscenza** di un fatto che, se conosciuto prima della data della propria relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione stessa, deve svolgere alcune attività.

# ISA Italia 560 – VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

## Esempi di procedure da svolgere nel caso 2:

- discutere con la direzione;
- stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso, comprendere come la direzione intenda affrontare l'aspetto nel bilancio.

# ISA Italia 560 – VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

## Caso 2

Nel caso in cui il bilancio necessiti di modifiche:

- **se la direzione modifica il bilancio**, il revisore:
  - effettua nuove procedure relative alla modifica effettuata sul bilancio (incluse, ovviamente, quelle sugli eventi successivi); ed
  - emette una nuova relazione di revisione.

# ISA Italia 560 – VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

## Caso 2

Alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria prevedono che la direzione limiti la modifica del bilancio agli effetti dell'evento o degli eventi successivi che hanno causato la modifica; al revisore è permesso di limitare le procedure svolte sugli eventi successivi a tale modifica. In questi casi il revisore deve alternativamente:

- modificare la propria relazione, includendo una data aggiuntiva limitata alla modifica;
- predisporre una nuova relazione di revisione con richiamo di informativa.



# ISA Italia 560 – VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

## Caso 2

- **se la direzione non modifica il bilancio**, il revisore deve intraprendere le azioni appropriate, quali:
  - esprimere un giudizio con modifica, se la relazione non è stata ancora consegnata all'impresa;
  - ritirare la relazione di revisione;
  - emettere una nuova relazione di revisione.

# ISA Italia 560 – VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

Periodo successivo all'approvazione del bilancio  
(ISA Italia 560, parr. 14-17)

Anche in questo caso il revisore **non ha alcun obbligo di svolgere procedure di revisione, ma se viene a conoscenza** di un fatto che, se conosciuto prima della data della propria relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione stessa, deve svolgere procedure aggiuntive.

# ISA Italia 560 – VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

## Esempi di procedure da svolgere nel caso 3:

- discutere con la direzione;
- stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso, comprendere come la direzione intenda affrontare l'aspetto nel bilancio.

# ISA Italia 560 – VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

## Caso 3

Nel caso in cui il bilancio necessita di modifiche:

- **se la direzione modifica il bilancio**, il revisore:
  - effettua nuove procedure relative alla modifica effettuata sul bilancio (incluse, ovviamente, quelle sugli eventi successivi);
  - verifica come la direzione ha informato di quanto accaduto chi aveva ricevuto il «vecchio» bilancio; ed
  - emette una nuova relazione di revisione, con specifico richiamo di informativa sulle ragioni della modifica apportata al bilancio precedentemente approvato e alla precedente relazione di revisione.

# ISA Italia 560 – RIEMISSIONE

L'ISA Italia 560 non tratta della riemissione delle relazioni di revisione e non vi sono fonti regolamentari/professionali che trattano il tema. Il revisore tende a considerare la maggior parte dei casi come rettifica, riemettendo una relazione integrata in *dual dating*.

- Non esiste un modello di relazione di riemissione
- Non esistono documenti applicativi, linee guida che definiscono comportamenti comuni.

# ISA Italia 560 – VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

## Caso 3

Nel caso in cui il bilancio necessiti di modifiche, **se la direzione non modifica il bilancio** e non pone in essere le necessarie misure per assicurarsi che chi aveva ricevuto il precedente bilancio sia opportunamente informato sulle modifiche, il revisore deve informare la direzione che potrà in essere le misure necessarie per evitare un affidamento futuro sulla propria relazione.

# ISA Italia 560 – VALUTAZIONE DEGLI EVENTI SUCCESSIVI

## Caso 3

Qualora la direzione non ponga in essere le necessarie misure, il revisore dovrà intraprendere azioni appropriate per prevenire un eventuale affidamento sulla relazione di revisione.

# ISA Italia 560 – ATTESTAZIONI SCRITTE

Il revisore deve richiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, attestazioni scritte, in conformità al principio ISA Italia 580, che tutti gli eventi intervenuti successivamente alla data di riferimento del bilancio e per i quali il quadro normativo sull'informazione finanziaria richieda rettifiche o informativa, siano stati correttamente recepiti.





ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.  
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

La gestione del rischio e il controllo interno

**SA ITALIA 250B**

**VITALIANO  
TAMBORINI**

26 ottobre 2017 - Teatro Carcano

# SA Italia 250B – La verifica della regolare tenuta della contabilità sociale

Il principio tratta delle responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alle **verifiche nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale.**

In vigore per le verifiche svolte a partire dal **1° gennaio 2015.**

# SA Italia 250B – La verifica della regolare tenuta della contabilità sociale

Principio di revisione **specifico** per adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano non previsto dagli ISA Clarified [(ISA Italia) 200, par. 2(I)]

Controlli previsti dall'**art. 14, c. 1, lettera b)**, del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

# SA Italia 250B - Art. 14, c. 1, lettera b), del D.Lgs. 39/10

1. Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:

...

b) verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

# SA Italia 250B – La verifica della regolare tenuta della contabilità sociale

Documenti che sono risultati **superati** a seguito dell'emanazione del principio:

- Comunicazione **CONSOB** DAC/99023932 del 23/3/1999;
- Documento di Ricerca **Assirevi** n. 160 (gennaio 2011).

# SA Italia 250B – CNDCEC-ASSIREVI

## «Documento applicativo del principio di revisione (SA Italia) 250B» (luglio 2015)

Obiettivo di fornire un **supporto applicativo** al revisore nell'esecuzione e documentazione delle procedure in materia di verifiche della regolare tenuta della contabilità

# SA Italia 250B – CNDCEC-ASSIREVI

Il Documento applicativo del principio di revisione (SA Italia) 250B fornisce:

- ulteriori **procedure** che il revisore, a seconda delle circostanze specifiche dell'incarico ed in relazione al proprio giudizio professionale, potrà pianificare e svolgere;
- **esempi** di verbali, memorandum, carte di lavoro o checklist per ciascuna verifica.

# SA Italia 250B - Obiettivi

Il revisore legale deve verificare nel corso dell'esercizio:

- la **regolare tenuta** della **contabilità sociale**;
- la **corretta rilevazione** dei **fatti di gestione** nelle scritture contabili.



# SA Italia 250B – Contabilità sociale

L'insieme delle rilevazioni sistematiche di una impresa che permettono di realizzare gli obiettivi:

- di una **corretta rappresentazione** di tutti gli eventi di gestione nelle scritture contabili, e
- della **predisposizione del bilancio** e di eventuali altre situazioni contabili intermedie, incluse le necessarie scritture connesse alla predisposizione di tali situazioni contabili.

# SA Italia 250B – Regolare tenuta della contabilità sociale

La **regolare tenuta della contabilità sociale** comporta il rispetto di norme civilistiche e fiscali connesse alle modalità e alle tempistiche:

- di rilevazione delle **scritture contabili**;
- di redazione, vidimazione e conservazione dei **libri contabili** e dei **libri sociali** obbligatori;
- di rilevazione dell'esecuzione degli **adempimenti fiscali e previdenziali**.

# SA Italia 250B – Corretta rilevazione dei fatti di gestione

La **corretta rilevazione** dei **fatti di gestione** nelle **scritture contabili** implica che l'accadimento del fatto di gestione sia rilevato nelle scritture contabili in conformità al **quadro normativo** sull'informazione finanziaria applicabile.

# SA Italia 250B – Quadro normativo

## Quadro normativo sull'informazione finanziaria:

- le **norme italiane** che disciplinano i criteri di redazione del bilancio, interpretate e integrate dai principi contabili italiani (**OIC**);
- i **principi contabili internazionali (IFRS)** adottati dall'Unione Europea e, ove applicabili, i provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/2005.

# SA Italia 250B – Responsabilità degli amministratori

Dalla responsabilità degli amministratori per:

- la corretta redazione del bilancio e dell'informativa finanziaria, e
- per l'adeguatezza del sistema organizzativo, amministrativo e contabile,

deriva la responsabilità degli amministratori per:

- la regolare tenuta della contabilità sociale, e
- la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

# SA Italia 250B – Responsabilità del revisore

Il revisore deve verificare:

- la **corretta rilevazione dei fatti di gestione**, attraverso lo svolgimento delle **procedure di revisione finalizzate all'espressione del giudizio** sul bilancio.
- la **regolare tenuta della contabilità sociale**, nel corso dell'esercizio, mediante lo svolgimento delle procedure espressamente previste dal principio **SA Italia 250B**.

# SA Italia 250B – Responsabilità del revisore

Al fine di adempiere alla «**corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili**», il revisore è tenuto a fare riferimento, in generale, ai principi ISA Italia in materia di revisione contabile di bilancio.

Le verifiche della «**regolare tenuta della contabilità**» possono comunque fornire al revisore informazioni utili ai fini della revisione contabile del bilancio.

# SA Italia 250B – Pianificazione

Il revisore deve pianificare la **frequenza** delle verifiche periodiche **in funzione** della **dimensione e complessità** dell'impresa.

Il revisore può decidere di **modificare** tale frequenza in seguito ad informazioni e valutazioni conseguite successivamente.



# SA Italia 250B – Pianificazione

Fattori che il revisore può considerare sono:

- Il **settore** di attività dell'impresa e la **natura** delle operazioni svolte;
- La **complessità organizzativa**, la numerosità e la frammentazione delle **operazioni** svolte;
- Il **riscontro** di carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale e di non conformità nell'esecuzione di adempimenti richiesti dalla normativa e/o di eventuali errori nelle scritture contabili, in **precedenti verifiche periodiche**.

# SA Italia 250B – Pianificazione

Le verifiche devono essere svolte con **regolarità** nel corso dell'esercizio, secondo un calendario concordato.

Non è prescritta una frequenza standard.

La prassi prevalente è almeno **trimestrale**.

Frequenze **differenti** possono essere stabilite in funzione della dimensione, complessità e rischiosità del mandato.

# SA Italia 250B – Decorrenza

In caso di **primo incarico** di revisione, la prima verifica periodica decorre da un periodo che ha inizio **dalla data di conferimento** dell'incarico di revisione legale (data dell'**assemblea** ex art. 13, c. 1, D.Lgs. 39/10)

# SA Italia 250B – Decorrenza

## **Primo incarico di revisione contabile**

Un incarico in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente :

- **non** è stato **oggetto di revisione** contabile;
- è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un **altro revisore.**

# SA Italia 250B – Decorrenza

L'**ultima verifica** deve essere svolta fino ad una data prossima a quella dell'**assemblea** convocata per l'approvazione del bilancio relativo all'ultimo esercizio di incarico.

# SA Italia 250B – Decorrenza

Nel caso di **prima verifica periodica** il revisore può esaminare la documentazione relativa all'ultima verifica periodica predisposta dal **revisore uscente**, in tal caso deve documentare:

- il riepilogo degli **aspetti ritenuti significativi**;
- i **risultati emersi** dalla verifica, eventuali carenze procedurali emerse o non conformità nell'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali, ed eventuali errori;
- la **sistemazione** di carenze o rilievi riscontrati dal revisore uscente nelle verifiche precedenti.

# SA Italia 250B – Contenuti delle verifiche

Il revisore deve **acquisire** informazioni o **aggiornare** quelle già acquisite in merito alle **procedure** adottate dall'impresa per:

- individuare i **libri obbligatori** da tenere ed introdurre nuovi libri obbligatori richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale e da eventuali leggi speciali, **rilevanti** per le finalità di una **regolare tenuta della contabilità**;

# SA Italia 250B – Contenuti delle verifiche

[continua]

- assicurarne la tempestiva e regolare **vidimazione** e **bollatura** (se previste);
- assicurare l'osservanza degli **adempimenti fiscali e previdenziali** rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità.



# SA Italia 250B – Contenuti delle verifiche

Le informazioni sui libri obbligatori devono essere:

- Acquisite o aggiornate nel corso della **prima verifica periodica**; e
- Monitorate nelle **verifiche successive**.

# SA Italia 250B – Contenuti delle verifiche

Il revisore deve **verificare, su base campionaria:**

- l'**esistenza dei libri obbligatori** rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;
- la **regolare tenuta** (l'esistenza e la tempestività delle vidimazioni e bollature, laddove richieste) ed il **tempestivo aggiornamento** dei libri obbligatori rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità (ad es. mediante annotazione dell'ultima operazione registrata o dell'ultimo accadimento rilevato);
- l'**esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali** richiesti dalla normativa di riferimento, attraverso l'esame della documentazione pertinente e delle relative registrazioni;

# SA Italia 250B – Contenuti delle verifiche

Il revisore deve **verificare la sistemazione** da parte della direzione di:

- **carenze** nelle procedure adottate dall'impresa per la regolare tenuta della contabilità sociale e **non conformità** nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento, se riscontrati nella verifica periodica precedente;
- **errori** nelle scritture contabili se riscontrati nella verifica periodica precedente.

# SA Italia 250B – Contenuti delle verifiche

Ai fini dello svolgimento delle procedure il revisore può:

- **svolgere indagini e/o effettuare colloqui** con la direzione, e gli organi di controllo (sulle procedure adottate e i loro cambiamenti a seguito di variazioni del quadro normativo);
- effettuare procedure di **analisi comparativa** (su situazioni contabili a diversa data);
- **effettuare ispezioni**, mediante l'esame di registrazioni o documenti;
- **leggere** il contenuto dei **libri sociali**.

# SA Italia 250B – Risultati delle verifiche

Il revisore deve **valutare i risultati** di ciascuna verifica periodica **considerando i possibili effetti** degli elementi informativi acquisiti sullo svolgimento dell'attività di revisione contabile finalizzata all'espressione del **giudizio sul bilancio.**

# SA Italia 250B – Risultati delle verifiche

Il revisore deve considerare:

- le **carenze nelle procedure** adottate dall'impresa ai fini della regolare tenuta della contabilità sociale ovvero di **non conformità nell'esecuzione** da parte dell'impresa **degli adempimenti richiesti** dalla normativa di riferimento, riscontrati nello svolgimento delle procedure di verifica periodica;
- gli **errori nelle scritture contabili**.

# SA Italia 250B – Risultati delle verifiche

Il revisore deve valutare i risultati di ciascuna verifica periodica ai fini delle **eventuali comunicazioni ai responsabili delle attività di governance** in conformità a quanto previsto dai principi di revisione internazionali ISA Italia 260 e 265.

# SA Italia 250B – Documentazione

Il revisore deve documentare:

- la **frequenza pianificata**, illustrando le motivazioni della scelta effettuata;
- le informazioni acquisite sulle **procedure adottate dall'impresa**;
- le **procedure svolte** in ciascuna verifica;



# SA Italia 250B – Documentazione

[continua]

- i **risultati** di ciascuna verifica periodica, con riferimento alle eventuali carenze procedurali, non conformità alla normativa o errori nelle scritture contabili e alle considerazioni e valutazioni effettuate sia in relazione ai possibili effetti sull'attività di **revisione contabile**, sia ai fini delle **comunicazioni** ai responsabili delle attività di governance.

# SA Italia 250B – Documentazione

La **documentazione** delle verifiche periodiche deve essere **distintamente individuabile** rispetto a quella relativa all'attività di revisione contabile del bilancio.

# SA Italia 250B – Documentazione

Il revisore **può** documentare le procedure mediante:

- programmi di lavoro,
- note di commento,
- riepiloghi degli aspetti significativi,
- checklist.

# SA Italia 250B – Documentazione

Il revisore può preparare uno specifico **memorandum**, che descriva:

- i **risultati** della verifica periodica,
- la **sistemazione** delle carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale e delle non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento, o di eventuali errori nelle scritture contabili, riscontrati nello svolgimento della precedente verifica periodica.

# SA Italia 250B – Documentazione

[continua]

- le considerazioni e valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, sia con riferimento ai **possibili effetti** sull'attività di **revisione contabile** del bilancio, sia ai fini delle eventuali **comunicazioni** ai responsabili dell'attività di governance.

# SA Italia 250B – Documentazione

Le regole per le modalità e la tempistica della documentazione inerente le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale sono quelle previste dall'**ISA Italia 230**.

Il processo di raccolta e archiviazione della documentazione nella versione definitiva deve avvenire **entro 60 giorni** dalla data di emissione della relazione di revisione contabile sul bilancio di esercizio.

# SA Italia 250B – Documentazione

## **Documento applicativo CNDCEC-ASSIREVI (luglio 2015)**

VERBALE DEL COLLEGIO SINDACALE DI VERIFICA PERIODICA  
MEMORANDUM DEL REVISORE DI VERIFICA PERIODICA

VP - 1 - PROGRAMMA DI LAVORO

VP - 2 - PIANIFICAZIONE DEI CONTROLLI NELLE VERIFICHE  
PERIODICHE

VP - 3 - VERIFICA ESISTENZA E AGGIORNAMENTO DEI LIBRI  
CONTABILI, FISCALI E DEL LAVORO

# SA Italia 250B – Documentazione

[continua]

VP - 3 - VERIFICA ESISTENZA E AGGIORNAMENTO DEI LIBRI CONTABILI, FISCALI E DEL LAVORO

VP - 4 - VERIFICA ESISTENZA E AGGIORNAMENTO LIBRI SOCIALI

VP - 5 - VERIFICA DELLA CORRETTA ESECUZIONE DEGLI ADEMPIMENTI FISCALI E PREVIDENZIALI

VP - 6 - VERIFICA DELLA SISTEMAZIONE DELLE CARENZE PROCEDURALI, NON CONFORMITA' ED ERRORI RISCONTRATI NELLE VERIFICHE PRECEDENTI