



LA REVISIONE LEGALE NELLE MEDIE E PICCOLE IMPRESE

A cura di *Sandro Spella*



LA REVISIONE LEGALE NELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE

- ✓ La nuova metodologia del CNDCEC e l'approccio al rischio di revisione.
- ✓ L'accettazione e il mantenimento dell'incarico di revisione.
- ✓ La pianificazione dell'incarico di revisione.
- ✓ La documentazione dell'incarico di revisione.
- ✓ La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione.
- ✓ Le conferme esterne.
- ✓ Il campionamento.
- ✓ Le procedure di revisione: test sui controlli e test di sostanza.
- ✓ Le verifiche di alert.





PERCHÈ LA REVISIONE

Per accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio

Il revisore esprime il suo giudizio avendo una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o a eventi non intenzionali.

RAGIONEVOLE
SICUREZZA

Avere un livello elevato di sicurezza che si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso.



I PRINCIPI DI INDIVIDUAZIONE E RISPOSTA AI RISCHI INDIVIDUATI



(Isa Italia) 300

- PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

(Isa Italia) 315

- L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPrensIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

(Isa Italia) 320

- SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

(Isa Italia) 330

- LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

(Isa Italia) 402

- CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE CONTABILE DI UN'IMPRESA CHE ESTERNALIZZA ATTIVITÀ AVVALENDOSI DI FORNITORI DI SERVIZI

(Isa Italia) 450

- VALUTAZIONE DEGLI ERRORI IDENTIFICATI NEL CORSO DELLA REVISIONE CONTABILE



I PRINCIPI GENERALI E DI RESPONSABILITÀ



(Isa Italia) 200

- OBIETTIVI GENER. REVISORE E SVOLG. REVISIONE CONT. IN CONFORMITÀ AI PRINCIPI DI REV. INTERN.LI (ISA Italia)

(Isa Italia) 210

- ACCORDI RELATIVI AI TERMINI DEGLI INCARICHI DI REVISIONE

(Isa Italia) 220

- CONTROLLO DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO DI REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

(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) 250

- LA CONSIDERAZIONE DI LEGGI E REGOLAMENTI NELLA REVISIONE CONTABILE

(SA Italia) 250B

- LE VERIFICHE DELLA REGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITÀ SOCIALE

(Isa Italia) 260

- COMUNICAZIONE CON I RESPONSABILI DELLE ATTIVITÀ DI GOVERNANCE

(Isa Italia) 265

- COMUNICAZ. CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO AI RESPONSABILI ATTIVITÀ DI GOVERNANCE ED ALLA DIREZIONE



I PRINCIPI DI AUDIT



(Isa Italia) 500

- ELEMENTI PROBATIVI

(Isa Italia) 501

- ELEMENTI PROBATIVI – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE SU DETERMINATE VOCI

(Isa Italia) 505

- CONFERME ESTERNE

(Isa Italia) 510

- - PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE – SALDI DI APERTURA

(Isa Italia) 520

- PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

(Isa Italia) 530

- CAMPIONAMENTO DI REVISIONE



I PRINCIPI DI AUDIT



(Isa Italia) 540

- REVISIONE STIME CONTABILI, INCLUSE STIME CONTABILI FAIR VALUE, E DELLA RELATIVA INFORMATIVA

(Isa Italia) 550

- PARTI CORRELATE

(Isa Italia) 560

- EVENTI SUCCESSIVI

(Isa Italia) 570

- - CONTINUITA' AZIENDALE

(Isa Italia) 580

- ATTESTAZIONI SCRITTE



I PRINCIPI DI UTILIZZO LAVORO ALTRUI



(Isa Italia) 600

- LA REVISIONE DEL BILANCIO DEL GRUPPO – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE (INCLUSO IL LAVORO DEI REVISORI DELLE COMPONENTI)

(Isa Italia) 610

- UTILIZZO DEL LAVORO DEI REVISORI INTERNI

(Isa Italia) 620

- UTILIZZO DEL LAVORO DELL'ESPERTO DEL REVISORE



I PRINCIPI DI CONCLUSIONE DELLE REVISIONE



(Isa Italia) 700

- FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E RELAZIONE SUL BILANCIO

(Isa Italia) 701

- FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E RELAZIONE SUL BILANCIO

(Isa Italia) 705

- MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

(Isa Italia) 706

- RICHIAMI INFORMAT. E PARAGRAFI RELATIVI AD ALTRI ASPETTI NELLA RELAZ. DEL REVISORE INDIPEND.

(Isa Italia) 710

- INFORMAZIONI COMPARATIVE – DATI CORRISPONDENTI E BILANCIO COMPARATIVO

(Isa Italia) 720

- LE RESPONSABILITÀ DEL REVISORE RELATIVAMENTE ALLE ALTRE INFORMAZIONI PRESENTI IN DOCUMENTI CHE CONTENGONO IL BILANCIO OGGETTO DI REVISIONE CONTABILE

(SA Italia) 720B

- LE RESPONSABILITÀ DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE RELATIVAMENTE ALLA RELAZIONE SULLA GESTIONE E AD ALCUNE SPECIFICHE INFORMAZIONI CONTENUTE NELLA RELAZIONE SUL GOVERNO SOCIETARIO E GLI ASSETTI PROPRIETARI



CODICE DEI PRINCIPI DI DEONTOLOGIA PROFESSIONALE, RISERVATEZZA E SEGRETO PROFESSIONALE DEI SOGGETTI ABILITATI ALL'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ DI REVISIONE LEGALE DEI CONTI

- Il soggetto abilitato alla revisione ha il dovere e la responsabilità di agire nell'interesse generale e potrà soddisfare le necessità del proprio cliente soltanto rispettando tale interesse.
- A tal fine, il soggetto abilitato alla revisione **DOVRÀ osservare e rispettare** il presente Codice.



CODICE DEI PRINCIPI

PRINCIPI
DEONTOLOGI
FONDAMENTALI

A

B

MODALITÀ DI
APPLICAZIONE

integrità

obiettività

Competenza professionale e diligenza

riservatezza

comportamento professionale





INTEGRITÀ

Il revisore deve essere diretto e onesto in tutte le sue relazioni di natura professionale, evitando di perseguire utilità non dovute. Quindi corretto e sincero.

NO

COMUNICAZIONI

false

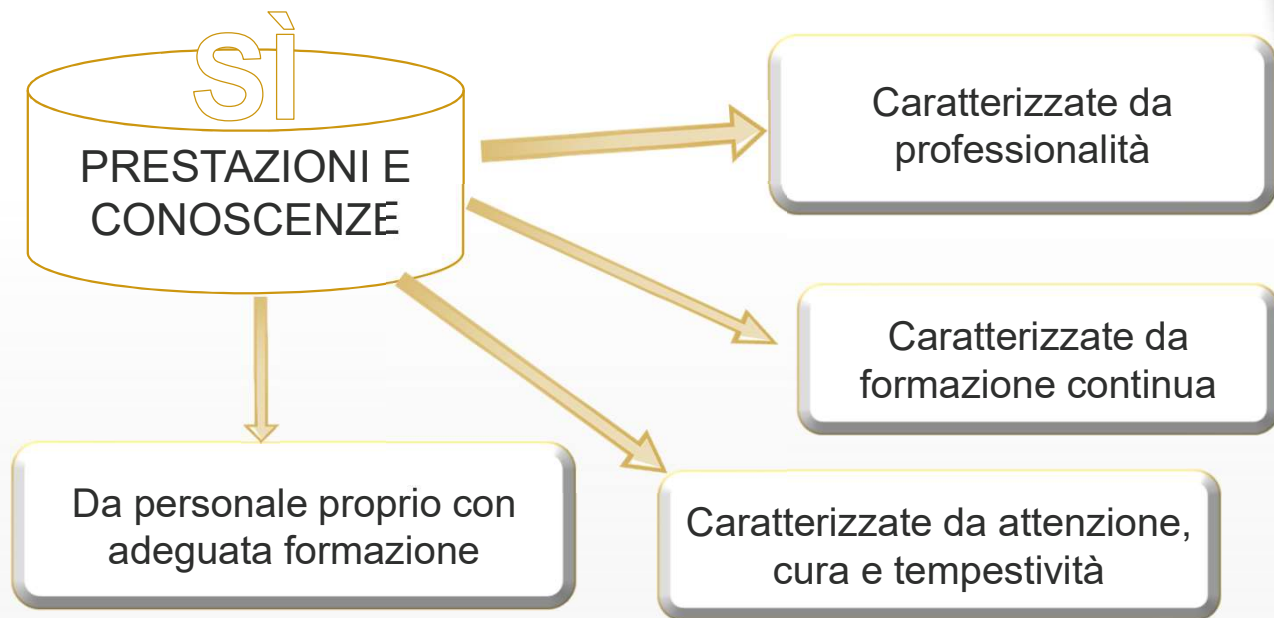
fuorvianti

tali da occultare od omettere informazioni necessarie

fornite in modo non adeguatamente ponderato



COMPETENZA PROFESSIONALE E DILIGENZA



Il revisore deve:

1. Mantenere capacità e conoscenze professionali tali da erogare prestazioni caratterizzate da professionalità.
2. Agire con diligenza, in conformità ai principi professionali e tecnici applicabili.



RISERVATEZZA

Sì

DIVULGAZIONE

Per disposizioni
legislative

Comunicazioni autorità per
violazioni di legge

Conformarsi al controllo di
qualità dell'Autorità di vigilanza

Prestare attenzione alla rivelazione non intenzionale, in
particolare a colleghi, a familiari o a stretti familiari, delle
informazioni riservate

Il revisore NON deve:

1. Divulgare informazioni riservate, salvo diritto o dovere giuridico / professionale.
2. Utilizzare le informazioni riservate a vantaggio proprio o di terzi.



COMPORTAMENTO PROFESSIONALE

NO

AZIONI

Divulgatorie tali da enfatizzare in modo eccessivo i servizi che è in grado di offrire, le qualifiche possedute o l'esperienza acquisita.

Tese a riferimenti denigratori o raffronti privi di fondamento con il lavoro altrui.

Il principio si considera violato qualora un soggetto terzo, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in quel momento, concluderebbe verosimilmente che la buona reputazione dell'attività di cui trattasi risulti danneggiata.



Il revisore deve rispettare tutte le leggi e i regolamenti applicabili al caso concreto ed evitare di compiere qualsiasi azione che possa portare discredito all'attività di revisione.



MISURE DI SALVAGUARDIA

**PREVISTE DALLA LEGGE, REGOLAMENTI,
PRINCIPI PROFESSIONALI**





RISCHI CHE POSSONO COMPROMETTERE IL RISPETTO DEI PRINCIPI FONDAMENTALI



**Interesse
personale**



familiarità



**Auto-
riesame**



**Promozione
degli interessi
del cliente**



intimidazione



RISCHI CHE POSSONO COMPROMETTERE IL RISPETTO DEI PRINCIPI FONDAMENTALI



**Interesse
personale**

interesse finanziario

eccessiva dipendenza economica

timore di perdere un importante cliente

trattative in corso per un contratto di lavoro

compensi in funzione del risultato



RISCHI CHE POSSONO COMPROMETTERE IL RISPETTO DEI PRINCIPI FONDAMENTALI



**Auto-
riesame**

aver svolto incarico nella società

- amministratore, direttore

Aver progettato realizzato sistemi informativi

- la cui efficacia è oggetto di revisione

aver predisposto i database

- utilizzati per generare la documentazione di revisione



RISCHI CHE POSSONO COMPROMETTERE IL RISPETTO DEI PRINCIPI FONDAMENTALI

**Promozione
degli interessi
del cliente**

promozione di investimenti

- strumenti finanziari

attività di CTP o difensore

- in un contenzioso con terzi



RISCHI CHE POSSONO COMPROMETTERE IL RISPETTO DEI PRINCIPI FONDAMENTALI



familiarità

familiare amministratore

familiare dipendente "qualificato"

aver accettato regali o trattamenti
preferenziali



RISCHI CHE POSSONO COMPROMETTERE IL RISPETTO DEI PRINCIPI FONDAMENTALI

intimidazione

minaccia di revoca dell'incarico

minaccia di non rinnovo dell'incarico

minaccia di citazione in giudizio

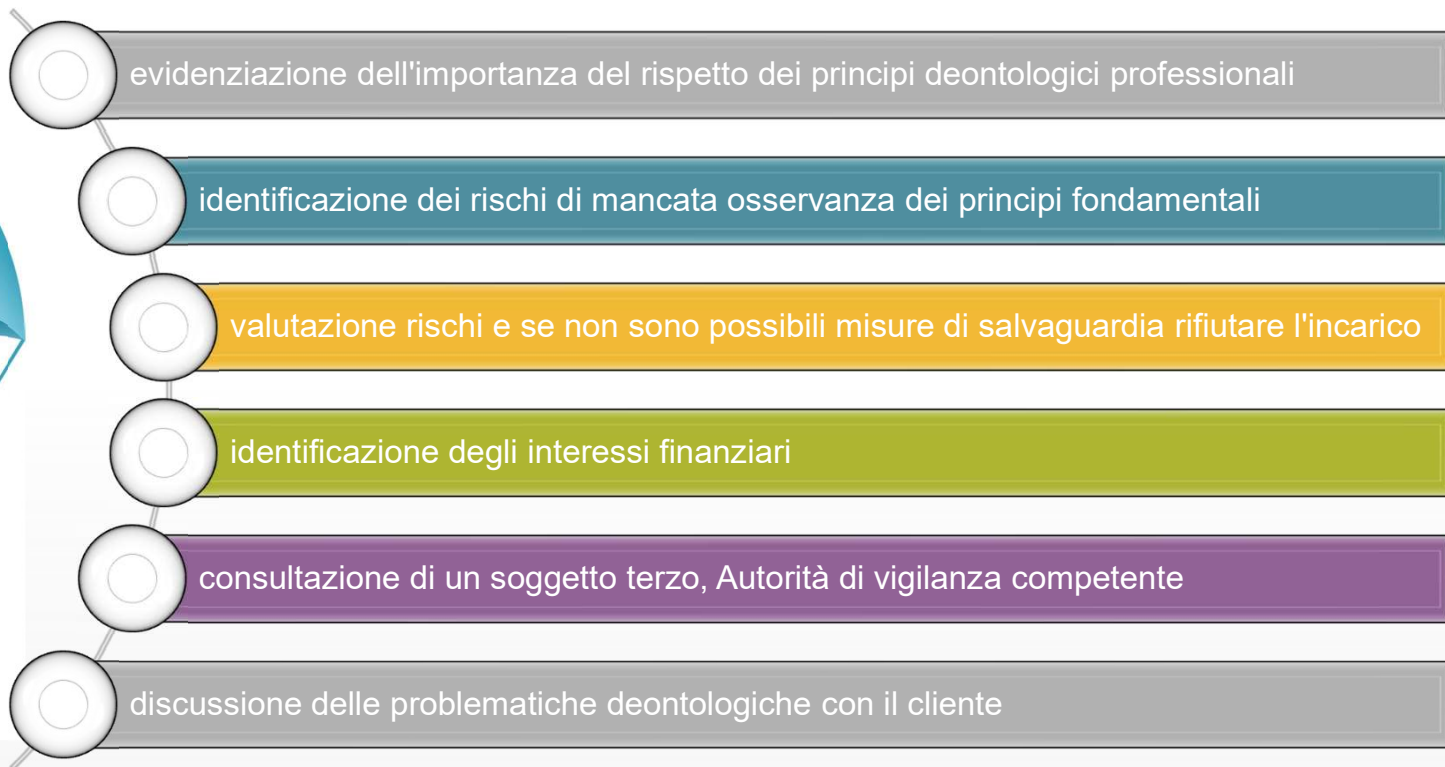
pressioni per ridurre l'attività di revisione

sudditanza professionale



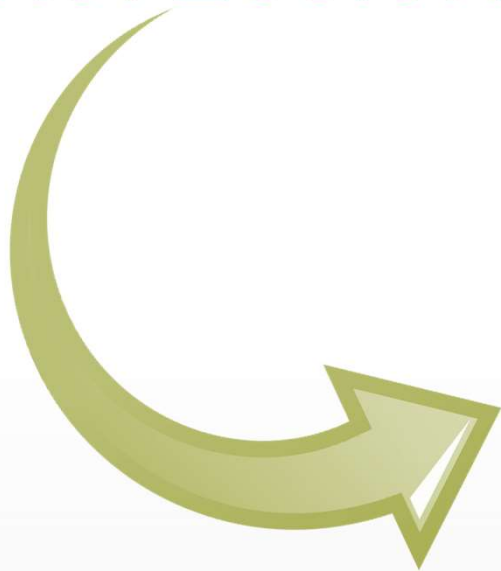
MISURE DI SALVAGUARDIA

ATTIVATE DAL REVISORE O DAL CLIENTE

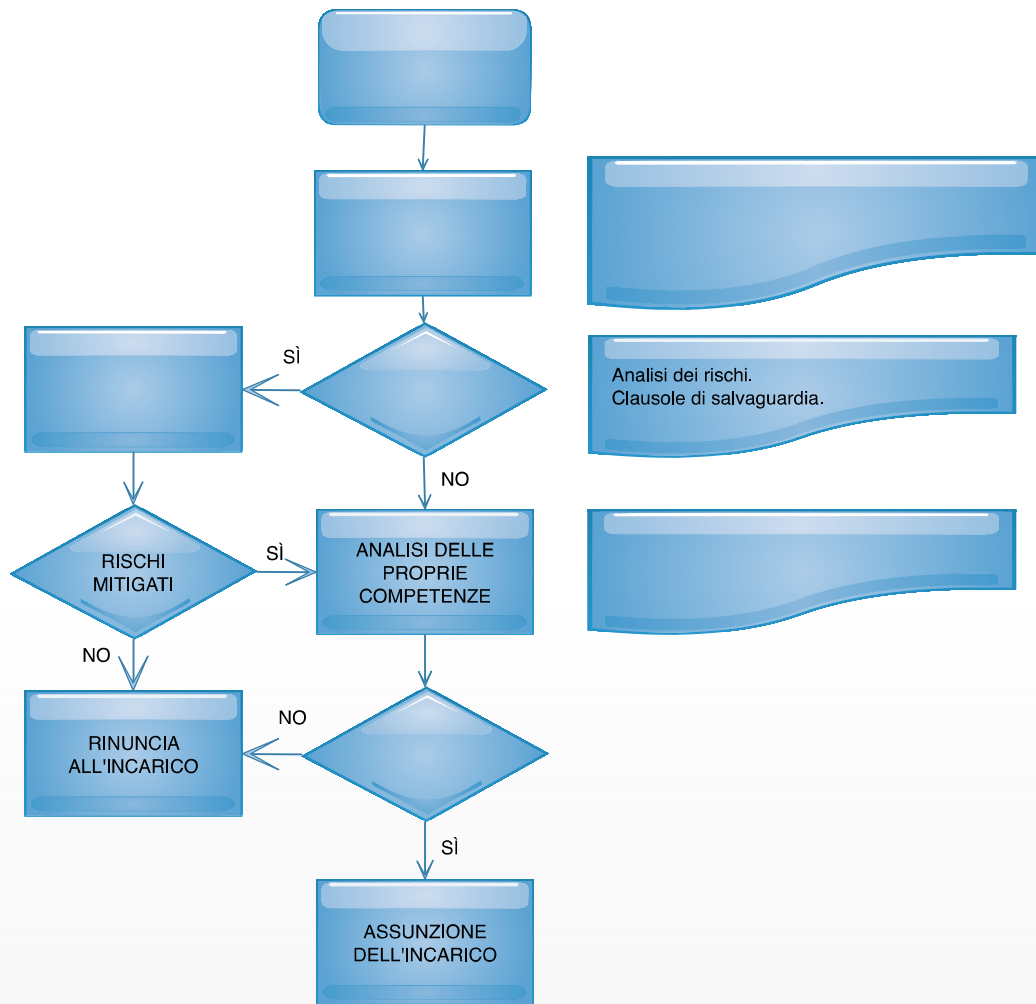




INCARICO PROFESSIONALE



La procedura da seguire...





LA REVISIONE CONTABILE

finalità:

Accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio



strumenti:

l'espressione del giudizio del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sulla informazione finanziaria applicabile, ossia, se il bilancio fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

protagonisti:

I revisori che, svolgendo una revisione contabile in conformità ai principi di revisione e ai principi etici applicabili, si formano il giudizio in merito al bilancio.



IL REVISORE

Obiettivi:

- acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- emettere una relazione sul bilancio , in conformità ai risultati ottenuti.



strumenti:

- ✓ Principi etici, inclusi quelli relativi all'indipendenza;
- ✓ Principi di revisione cui conformarsi;
- ✓ Scetticismo professionale, riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato;
- ✓ Giudizio professionale, nella pianificazioni e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

protagonisti:

Gli elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso e per consentire in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio.



PAROLE CHIAVI

ELEMENTI PROBATIVI

- informazioni acquisite

RAGIONEVOLE SICUREZZA

- livello di affidabilità

SIGNIFICATIVITA'

- rilevanza decisionale

SCETTICISMO PROFESSIONALE

- atteggiamento critico

RISCHIO REVISIONE

- giudizio non appropriato

GIUDIZIO SUL BILANCIO

- conformità al quadro normativo

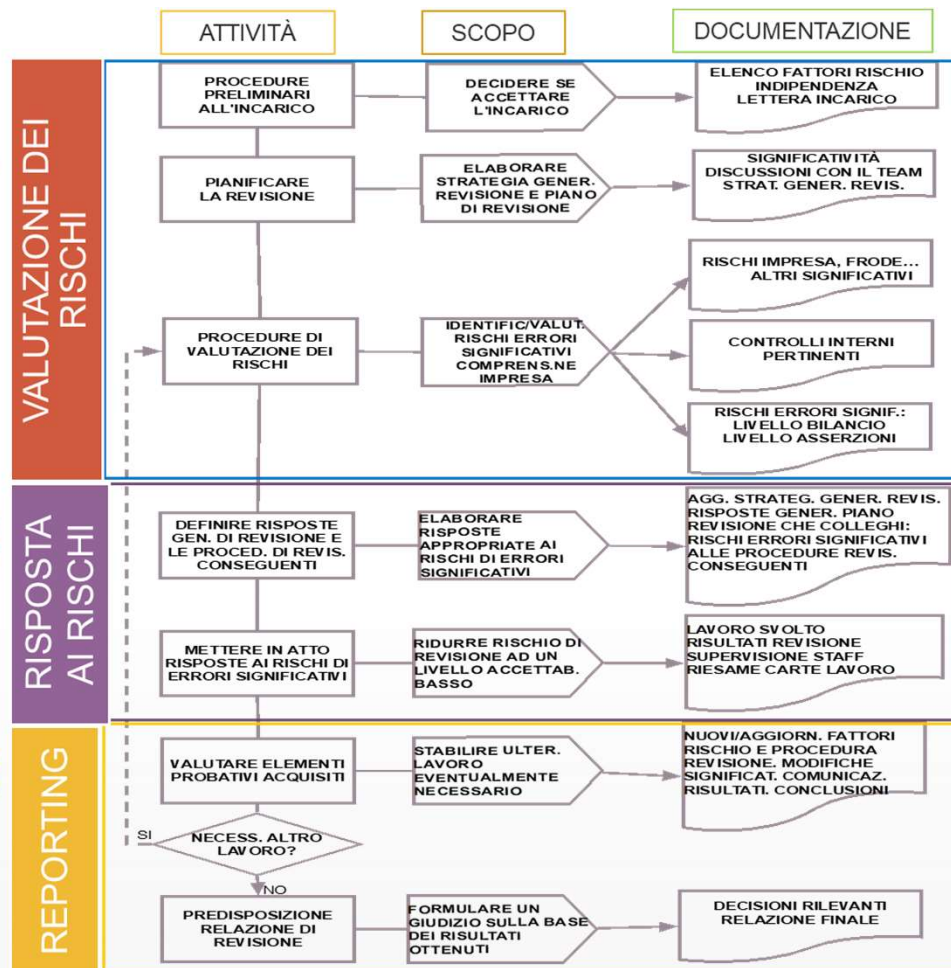
IL PROCESSO DI REVISIONE



Fase 1

Fase 2

Fase 3

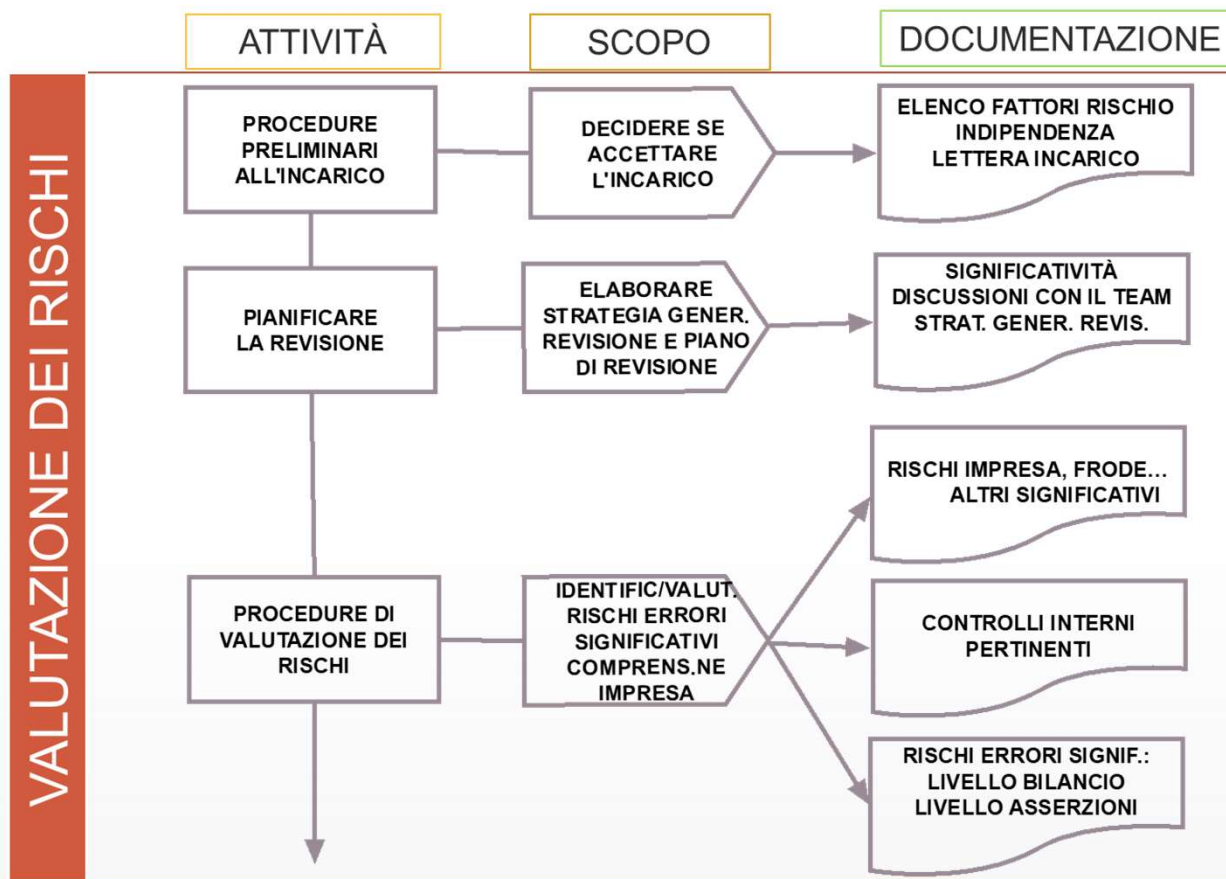


Fonte: Guida all'utilizzo dei principi di revisione internazionali nella revisione contabile delle piccole imprese. 3° Edizione, (anche Guida IFAC)



IL PROCESSO DI REVISIONE

Fase 1





PROCEDURE PRELIMINARLI ALL'INCARICO



PRIMA DELL'INCARICO

REQUISITI

indipendenza

obiettività

RISCHI PER INDIPENDENZA

assenti

mitigati

DISPONIBILITA'

personale

tempo

risorse

I nominati sindaci-revisori si riserveranno di accettare l'incarico fino a quando tutte le attività preliminari all'accettazione non siano espletate.

Potenziali elementi di dipendenza

conflitto di
interesse

relazioni
d'affari

autoriesame

interesse
personale

patrocinio
legale

ctu a favore
contro la
società

relazioni
finanziarie

relazioni di
lavoro

eccessiva
confidenza

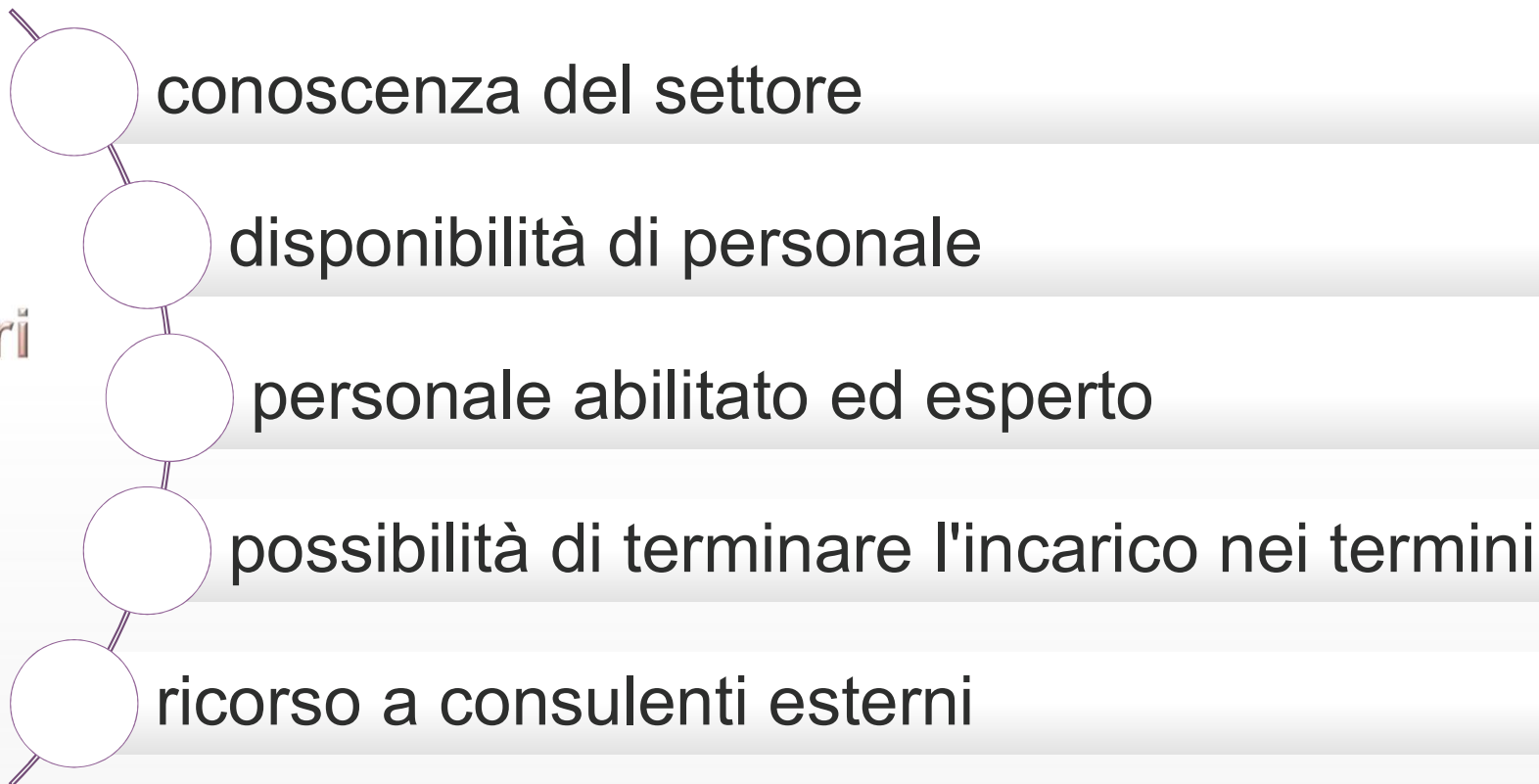
intimidazione

Nelle carte di lavoro vanno documentati tutti i rischi rilevanti per l'indipendenza nonché le misure adottate per limitare tali rischi



COMPETENZE DEL REVISORE

Attività
preliminari





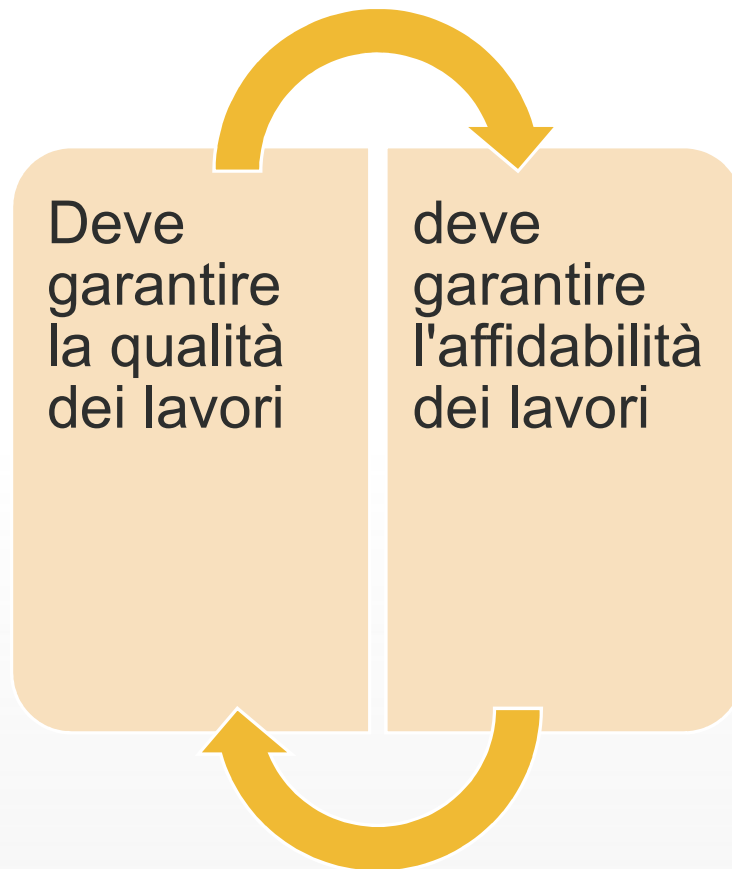
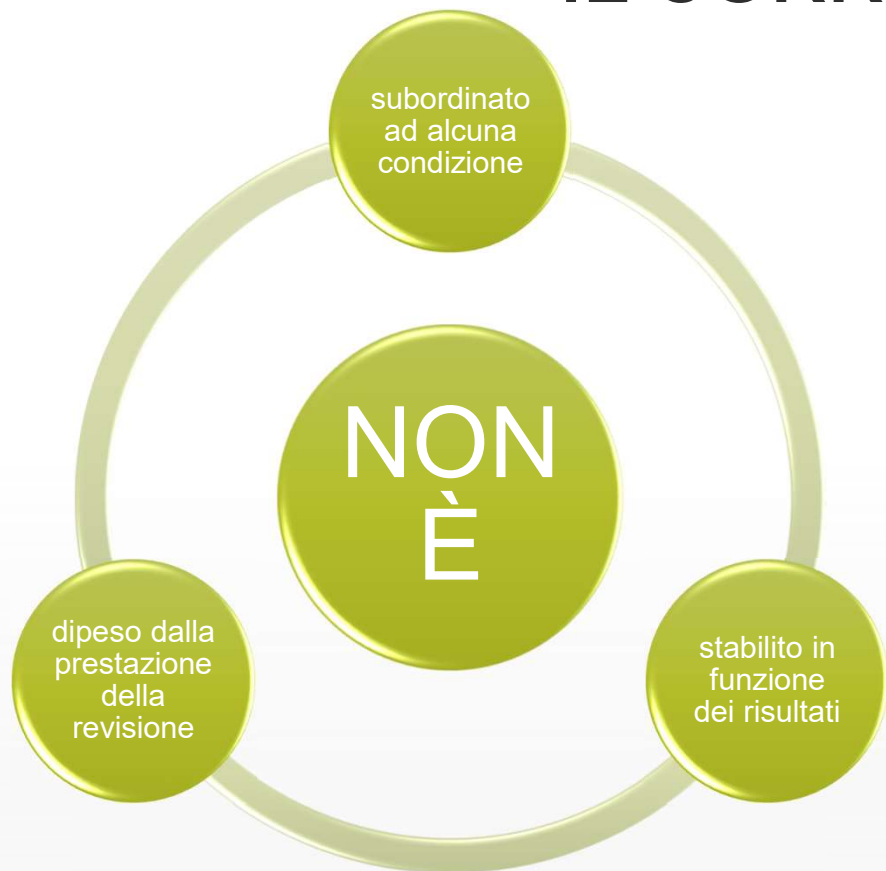
INTEGRITÀ DEL CLIENTE

Attività
preliminari





IL CORRISPETTIVO





IL CORRISPETTIVO

NO
a regalie pecuniarie
o non pecuniarie

**Per compensi percepiti in denaro o
in altre forme, oltre quelli
legittimamente pattuiti, sanzione con
la reclusione da 1 a 3 anni e con la
multa da mille a centomila euro.**

dimensione della società

composizione rischiosità grandezze
patrimoniali economiche finanziarie

consolidamento dei dati relative alle
società del gruppo

preparazione tecnica ed esperienza
che il lavoro richiede

necessità di assicurare un'adeguata
attività di supervisione e di indirizzo



IL CORRISPETTIVO

FATTURATO / ATTIVO	N. ORE
≥ 2	145
5	185
7	210
10	245
15	295
20	340
30	420
40	490
50	550

media fatturato/attivo

- es. fatturato 1.000, attivo 5.000 - $(145+185)/2=165$

società commerciali

- riduzione 15%

società immobiliari

- riduzione 50%

maggiorazione per controllate/collegate

- dal 20 al 50% controllate – 15 % collegate

fattori di rischio

- maggiorazione 10/15%



IL CORRISPETTIVO

FATTURATO / ATTIVO	N. ORE ODCEC DI MILANO	N. ORE CNDCEC
≥ 2	145	80
5	165	130
7	210	160
10	245	180
15	295	220
20	340	250
30	420	310
40	490	360
50	550	400



LETTERA D'INCARICO DI REVISIONE (esempio)

Ci è stato da voi richiesto di svolgere la revisione contabile del bilancio costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al 31.12.XX, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

Con la presente siamo lieti di confermarvi l'accettazione dell'incarico di revisione contabile e dei relativi contenuti secondo i termini di seguito riportati.

Obiettivi: della revisione contabile sono:

- l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali,
- e l'emissione di una relazione di revisione che includa il nostro giudizio.

Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio.



LETTERA D'INCARICO DI REVISIONE (esempio)

Responsabilità del revisore

La revisione contabile sarà da noi svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Tali principi richiedono l'osservanza delle norme e dei principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano. Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), esercitiamo il giudizio professionale e manteniamo lo scetticismo professionale per tutta la durata dell'incarico. Inoltre:

- identifichiamo e valutiamo i rischi di errori significativi nel bilancio, definiamo e svolgiamo procedure di revisione in risposta a tali rischi e acquisiamo elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il nostro giudizio;
- Acquisiamo una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile;
- Valutiamo l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione;
- Giungiamo ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale;
- Valutiamo la presentazione, la struttura ed il contenuto del bilancio nel suo complesso...

ISA Italia 300



LETTERA D'INCARICO DI REVISIONE (esempio)

Responsabilità della direzione La revisione contabile sarà da noi svolta sulla base del presupposto che la direzione e i responsabili della *governance* riconoscano e comprendano che hanno la responsabilità:

- a. Per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità ai principi contabili;
- b. Per quella parte del controllo interno che la direzione ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi;
- c. Di fornirci:
 - i. *Accesso a tutte le informazioni di cui la direzione sia a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documenti e altri aspetti;*
 - ii. *Ulteriori informazioni che possiamo richiedere ai fini della revisione contabile;*
 - iii. *La possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali riteniamo necessario acquisire elementi probativi.*

Confidiamo nella piena collaborazione del vostro personale nel corso della revisione contabile. Vi preghiamo di firmare la presente lettera a conferma della presa visione e dell'accettazione degli accordi per la revisione contabile del bilancio, **incluse le reciproche responsabilità.**

PIANIFICARE LA REVISIONE

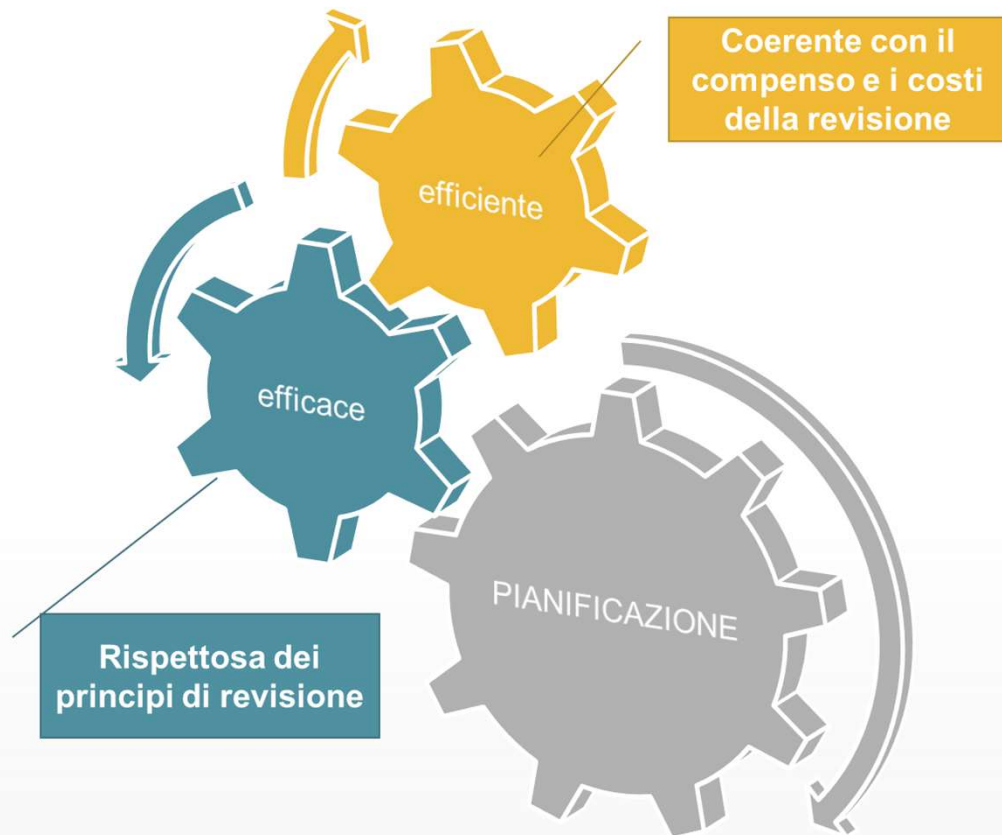




PIANIFICARE

STRATEGIA GENERALE
DI REVISIONE

PIANO DI
REVISIONE





STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE

PIANIFICARE

identificare caratteristiche dell'incarico

- definendone la portata

determinare obiettivi dell'incarico

- con riferimento all'emissione della relazione

considerare i fattori che sono significativi

- per indirizzare il lavoro del team

considerare risultati attività preliminari

- anche altri incarichi svolti per l'impresa

determinare natura, tempistica, risorse necessarie

- per la revisione



PIANO DI REVISIONE

PIANIFICARE

natura, tempistica, estensione delle
procedure di valutazione del rischio

- secondo ISA 315

natura, tempistica, estensione delle
procedure di risposta ai rischi

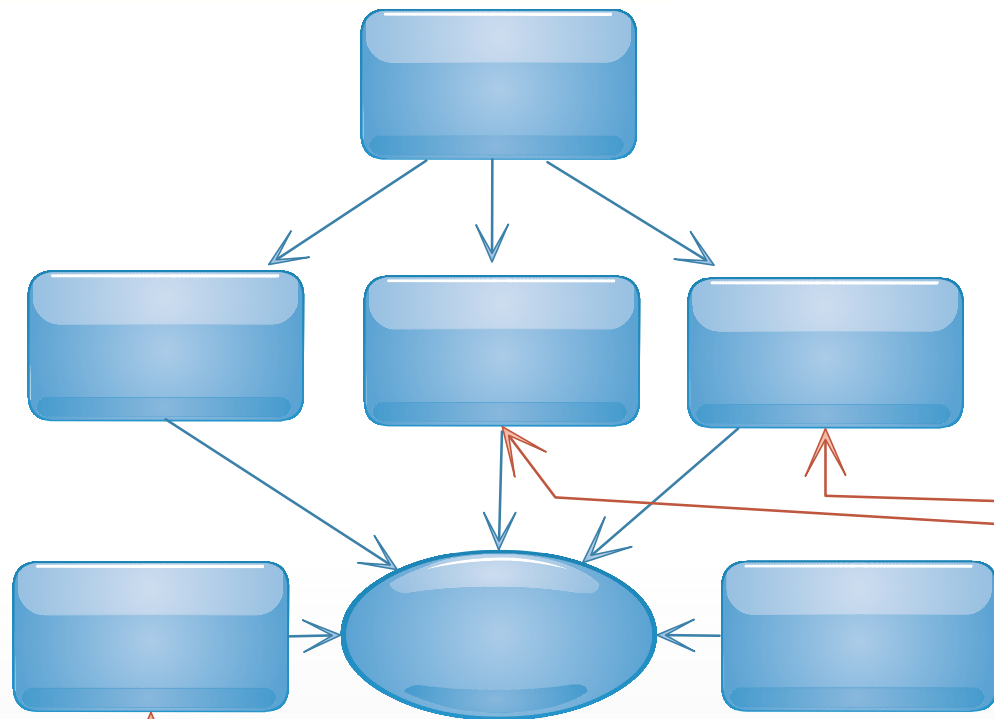
- secondo ISA 330

altre procedure di revisione

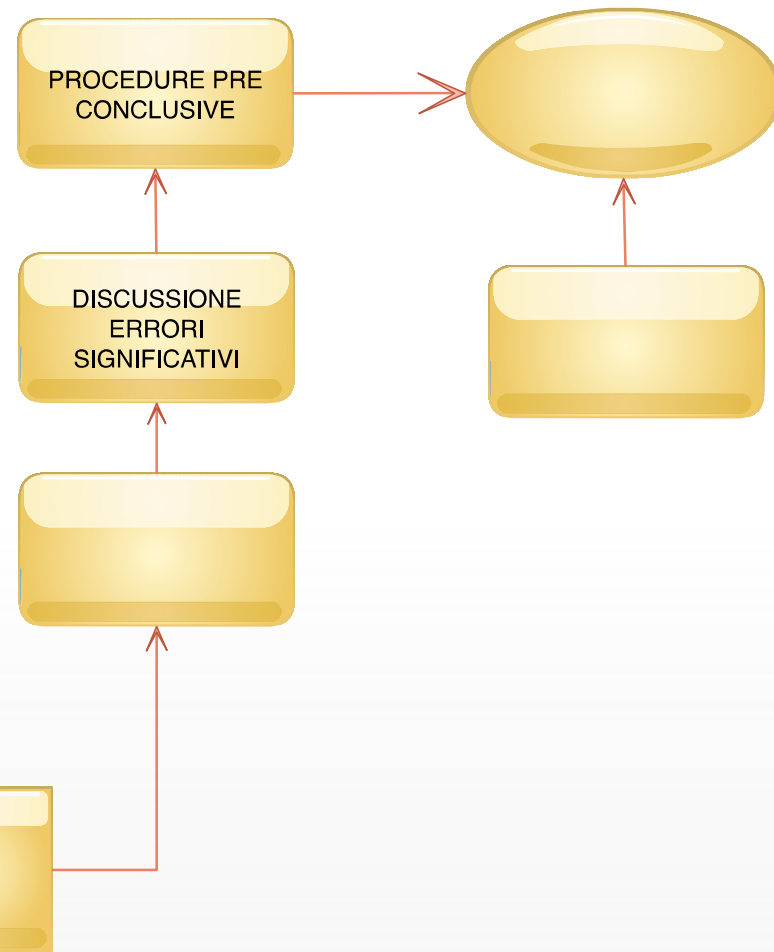
- perché la revisione rispetti i principi di revisione



FASE INTERIM



FASE FINAL



LUGLIO – DICEMBRE

GENNAIO – GIUGNO



STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE

PIANIFICARE

identificare caratteristiche dell'incarico

- definendone la portata

determinare obiettivi dell'incarico

- con riferimento all'emissione della relazione

considerare i fattori che sono significativi

- per indirizzare il lavoro del team

considerare risultati attività preliminari

- anche altri incarichi svolti per l'impresa

determinare natura, tempistica, risorse necessarie

- per la revisione

STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE



*Fonte: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni.
GRUPPO DI LAVORO DEL CNDCEC – Ed.: CNDCEC 2018*

Paragrafo	Possibile contenuto (a cura del revisore)
Obiettivi della revisione	Indicazione del revisore legale. Indicazione del bilancio sottoposto a revisione. Indicazione del quadro normativo di riferimento. Indicazione del fatto che si tratti di un incarico di revisione legale o volontaria. Indicazione dei principi di revisione di riferimento. Indicazione dei principi contabili di riferimento. Descrizione dei cambiamenti significativi nei principi contabili adottati dall'impresa che possono avere un impatto significativo sul bilancio. Descrizione dei cambiamenti significativi nella normativa che possono avere un impatto significativo sulla revisione legale. Indicare se si tratti di un nuovo incarico o la continuazione di un incarico pluriennale.



STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE



Paragrafo	Possibile contenuto (a cura del revisore)
Cambiamenti nell'impresa	Descrizione dei cambiamenti nell'impresa rispetto al precedente esercizio che potrebbero avere un impatto significativo sulla valutazione del rischio e sullo svolgimento della revisione, ad esempio: • investimenti significativi in immobilizzazioni immateriali, materiali o finanziarie (ad es. acquisizione di partecipazioni); • cambiamenti significativi nella strategia di business dell'impresa (ad esempio, cambiamenti nei prodotti) o nei mercati di approvvigionamento o di sbocco; • cambiamenti significativi nella direzione, negli organi di governance o nel personale chiave; • cambiamenti nell'ambiente di riferimento dell'impresa (economico, normativo ecc...) che potrebbero avere un impatto significativo sulla stessa; • contratti stipulati recentemente che possono essere significativi dal punto di vista economico, finanziario, fiscale o per la loro interpretazione e contabilizzazione; • nel caso in cui fosse il primo anno di incarico indicare una sintesi delle informazioni circa le caratteristiche dell'impresa ottenute in sede di accettazione dell'incarico e di eventuali informazioni rilevanti ottenute dal precedente revisore, oppure fare un rinvio alle relative carte di lavoro.

Fonte: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni. GRUPPO DI LAVORO DEL CNDCEC – Ed.: CNDCEC 2018



STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE



Fonte: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni. GRUPPO DI LAVORO DEL CNDCEC – Ed.: CNDCEC 2018

Paragrafo	Possibile contenuto (a cura del revisore)
Rischio	Nel caso di continuazione di un incarico pluriennale indicare il livello di rischio identificato nell'esercizio precedente eventualmente modificato per tenere conto di cambiamenti nelle circostanze. Nel caso di nuovo incarico indicare il livello di rischio che si ritiene, secondo il proprio giudizio professionale, associabile al cliente sulla base delle informazioni raccolte in sede di accettazione dell'incarico o dello svolgimento delle attività preliminari.
Significatività	Indicazione dei limiti di significatività a livello di bilancio nel suo complesso e di singola voce di bilancio e asserzione identificati nel precedente incarico eventualmente modificati per tenere conto di cambiamenti nelle circostanze o, se si tratta di un nuovo incarico, di quelli identificati durante l'attività preliminare della revisione.



STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE



Fonte: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni.
GRUPPO DI LAVORO DEL CNDCEC – Ed.: CNDCEC 2018

Paragrafo	Possibile contenuto (a cura del revisore)
Risultati di precedenti revisioni (o informazioni ottenute dal precedente revisore)	Eventuali rilievi nei precedenti giudizi sul bilancio; Errori significativi riscontrati nei precedenti bilanci; Aree di rischio precedentemente identificate; Sintesi di precedenti giudizi sul sistema di controllo interno; Note circa le procedure di revisione che vengono svolte ciclicamente in più esercizi (ad esempio, procedure di conformità sul ciclo vendite o sul ciclo acquisti, ecc.).
Team di revisione	Identificazione dei membri del gruppo di lavoro che costituiranno il team di revisione. Si ritiene opportuno che vengano identificati, oltre al revisore legale almeno i revisori “esperti” e gli eventuali specialisti (fiscali, informatici, legali ecc.); Identificazione degli eventuali revisori delle componenti; Nel caso in cui la revisione legale sia affidata al collegio sindacale indicare se si è deciso di affidare ad un componente il coordinamento dell’attività di revisione. Indicare se verranno impiegati ausiliari o dipendenti.

STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE



Paragrafo	Possibile contenuto (a cura del revisore)
Pianificazione delle procedure di revisione	Identificazione del periodo in cui verranno svolte le principali attività, quali ad esempio: • valutazione del rischio e conseguenti risposte di revisione; • verifiche periodiche; • scambio di informazioni con i responsabili delle attività di governance; • incontri con gli amministratori; • procedure di conformità; • partecipazione all'inventario; • richieste di conferme a terzi; • fase finale della revisione per il controllo del bilancio.

*Fonte: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni.
GRUPPO DI LAVORO DEL CNDCEC – Ed.: CNDCEC 2018*



STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE



Fonte: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni. GRUPPO DI LAVORO DEL CNDCEC – Ed.: CNDCEC 2018

Paragrafo	Possibile contenuto (a cura del revisore)
Problematiche particolari	identificazione di tutti gli altri aspetti che possono avere un impatto significativo sullo svolgimento della revisione, a mero titolo di esempio:
	Identificazione di tutti gli altri aspetti che possono avere un impatto significativo sullo svolgimento della revisione, a mero titolo di esempio: • valutazioni circa la possibilità che il bilancio sia inficiato da errori, anche derivanti da frodi; • informazioni significative circa parti correlate; • cambiamenti significativi nella direzione o di personale chiave che possano avere un impatto significativo sulla valutazione dei rischi o sullo svolgimento della revisione; • punti di debolezza nel sistema di controllo interno (con particolare riferimento a quanto non percepito/affrontato dalla direzione); • incertezze significative circa il corretto utilizzo del presupposto della continuità aziendale.



PIANO DI REVISIONE

PIANIFICARE

natura, tempistica, estensione delle
procedure di valutazione del rischio

- secondo ISA 315

natura, tempistica, estensione delle
procedure di risposta ai rischi

- secondo ISA 330

altre procedure di revisione

- Perché la revisione rispetti i principi di revisione

PIANO DI REVISIONE





STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE

PIANO DI REVISIONE

Come illustrato nel paragrafo A11, un memorandum breve e appropriato può risultare utile quale documentazione della **strategia per la revisione** di un'impresa di dimensioni minori. Per il **piano di revisione**, possono essere utilizzati programmi di revisione standard o check-list, redatti sulla base del presupposto di un numero ridotto di attività di controllo pertinenti, come è probabile si verifichi in un'impresa di dimensioni minori, purché siano adattati alle circostanze dell'incarico, incluse le valutazioni del rischio da parte del revisore.

Per esempio, un breve memorandum predisposto al completamento della precedente revisione, basato sul riesame delle carte di lavoro e che evidenzia le problematiche identificate nella revisione appena conclusa, aggiornato ai fini dell'incarico in corso sulla base delle discussioni con il proprietario-amministratore, può servire come documentazione **della strategia di revisione** per l'incarico di revisione in corso a condizione che comprenda gli aspetti elencati nel paragrafo 8 (slide n. 32).

Per il **piano di revisione**, possono essere utilizzati programmi di revisione standard o check-list, redatti sulla base del presupposto di un numero ridotto di attività di controllo pertinenti, come è probabile si verifichi in un'impresa di dimensioni minori, purché siano adattati alle circostanze dell'incarico, incluse le valutazioni del rischio da parte del revisore.



MEMORANDUM

Il lavoro da svolgere

L'incarico è di svolgere la revisione legale per il triennio 2019/2022.

Presentazione del lavoro

La società chiude il bilancio entro febbraio. Il Cda entro marzo, l'assemblea entro aprile. Il nostro lavoro è da presentare entro la prima decade di aprile.

Rischiosità dell'incarico

Dall'analisi della società, del suo management, il rischio è classificato ALTO/MEDIO/BASSO.



MEMORANDUM

Svolgimento dell'incarico

Inizio mese di giugno con la 1° fase, termine, 2° fase, fine marzo inizio aprile

Team

Dr Presidente collegio sindacale, dott.ssa ... dr. Sindaci effettivi. Dr. e dott.ssa.... collaboratori. Il team possiede le necessarie competenze per svolgere il proprio lavoro.

Conflitti di interessi

Non vi sono conflitti di interessi o elementi che facciano supporre la non indipendenza rispetto alla società.



MEMORANDUM

Comprensione
attività della società

Si svolge in un settore di rischio? In crisi? All'estero?....

peculiarità

La società è stata accusata di frode alimentare? Fiscale?
Sono stati fatti controlli? NAS, ASL, Ispettorato del
Lavoro....

Bilancio procedura
di comparazione

Ci sono chiusure infrannuali? Se no, i dati possono
essere presi dai due precedenti bilanci



MEMORANDUM

Analisi
di bilancio

Situazione economica, finanziaria, ROI, ROE

Significatività

Determinazione della significatività complessiva ed operativa

Rischi

Come fonte di rischi sono stati individuati: decisioni del management per talune operazioni (vendita, acquisti...) contributi pubblici, fornitori/clienti dipendenza,

Valutazione
controllo interno

Esiste/non esiste. Interviene il management? Se esiste quali procedure controllate?: vendite, incassi, acquisti, pagamenti, magazzino...



MEMORANDUM

Errori frodi

Possono nascere dalle seguenti circostanze: (anche quale conseguenza dei controlli subiti dalla società NAS,ASL...) dipendenza da fornitore/acquirente, contributi pubblici...

Controllo 1° fase

Il lavoro si estenderà sui saldi del bilancio

Controllo 2° fase

Sui controlli interni: vendite/incassi, acquisti/pagamenti – inventario. Dalla disamina si trarranno le opportune valutazioni ed eventuali suggerimenti

Valutazione commenti

Sulla procedura vendite.... Incassi... Acquisti... Pagamenti.... Magazzino...



PIANO DI REVISIONE

Controlli	Periodo da	Periodo a
1° fase	Giugno 2019	Marzo 2020
Circularizzazioni	Novembre 2019	Gennaio 2020
Inventario		Dicembre 2019
2° fase	Marzo 2020	Aprile 2020
Verifica ...		----?----
Verifica ...		Luglio 2019
Verifica ...		Ottobre 2019
Verifica...		Gennaio 2020



MEMORANDUM

INFORMAZIONI SULLA SOCIETÀ

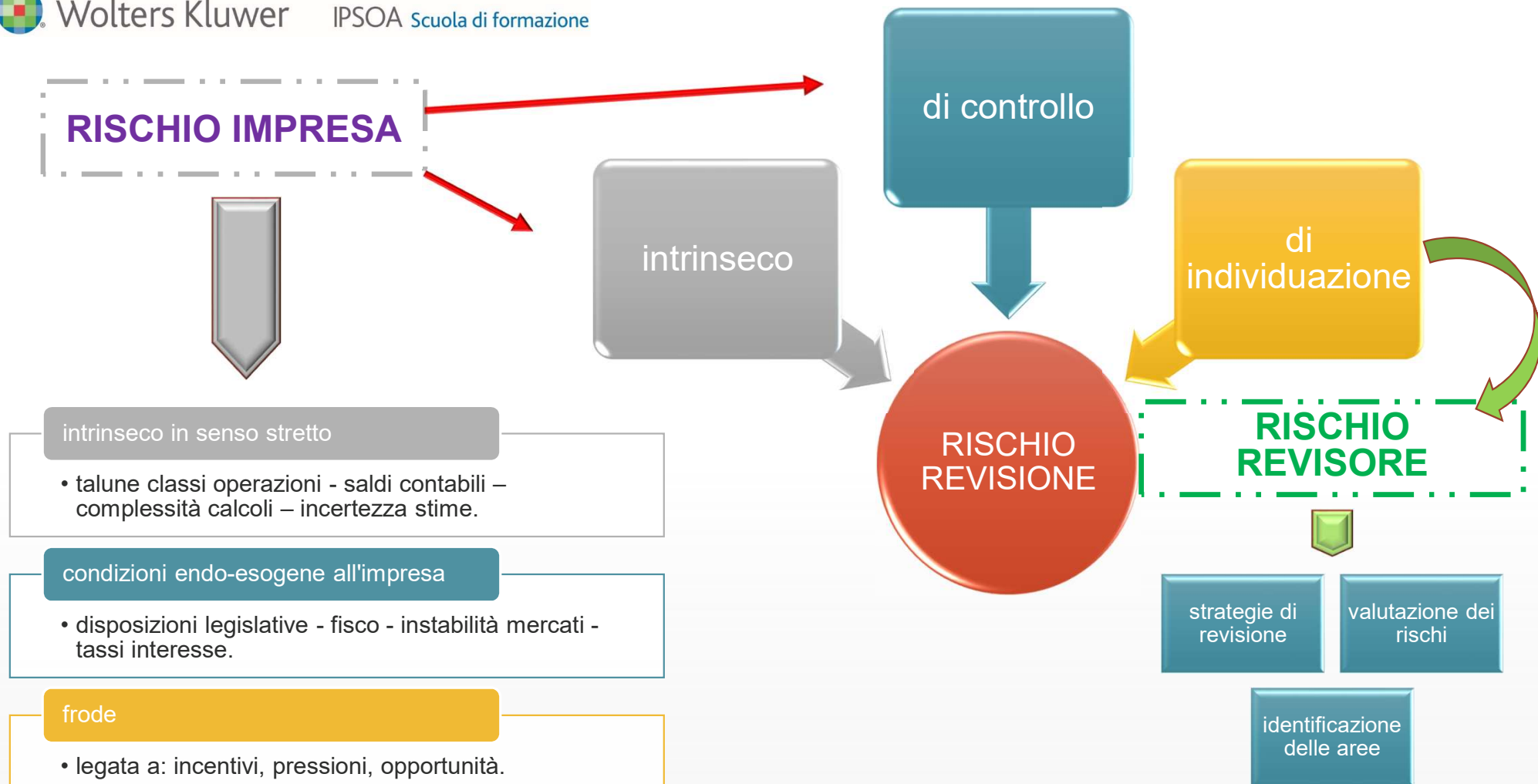
Attività

Proprietà

Governance

Principi
contabili
seguiti

Notizie sulla
società

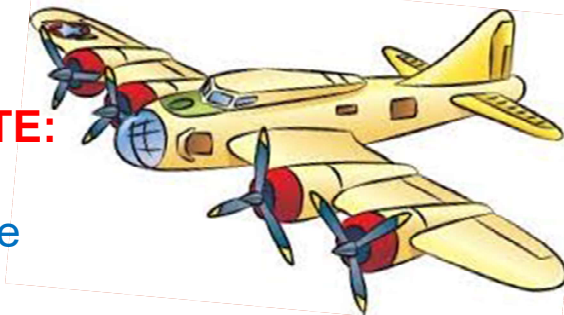




RISCHIO REVISIONE

RISCHIO INTRINSECO/INERENTE:

l'aereo (l'**azienda**) bombarderà
(**commetterà**) la fabbrica (**un errore
significativo**)?



RISCHIO DI CONTROLLO: il
sistema di difesa (**il controllo
interno**) non intercetta (**non
individua**) il bombardiere (**l'errore**).



RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE: il
cavaliere (**il revisore**) non riesce ad
impedire (**non rilevi**) alla bomba di
cadere sulla fabbrica (**l'errore**).



INHERENT RISK

rischio intrinseco

È il rischio che un dato di bilancio, sia preso singolarmente (saldo contabile), sia preso in aggregato (classe di operazioni) con altri errori, contenga un errore significativo indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno.

Oggettiva difficoltà

- complessità nei calcoli, stime, congetture

suscettibilità ai furti

- taluni beni sono appetibili

opportunità ad alterare

- la direzione ha interesse ad alterare la quantificazione

situazione macroeconomica del paese

- volatilità dei tassi, recessione, recuperabilità crediti

settore di appartenenza

- mutamenti tecnologici,

condizioni impresa

- ciclo vita prodotti

CONTROL RISK

rischio di controllo interno

È il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

Se conosciuto dal revisore è possibile identificare i tipi di errori potenziali e a determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione.

AMBIENTE DI CONTROLLO

- valori etici, stile operativo, struttura organizzativa

PROCESSO ADOTTATO

- sistemi informativi, nuovo personale, ristrutturazione aziendale, attività estere

SISTEMA INFORMATIVO

- registrazione delle operazioni, tempestività delle registrazioni



PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE

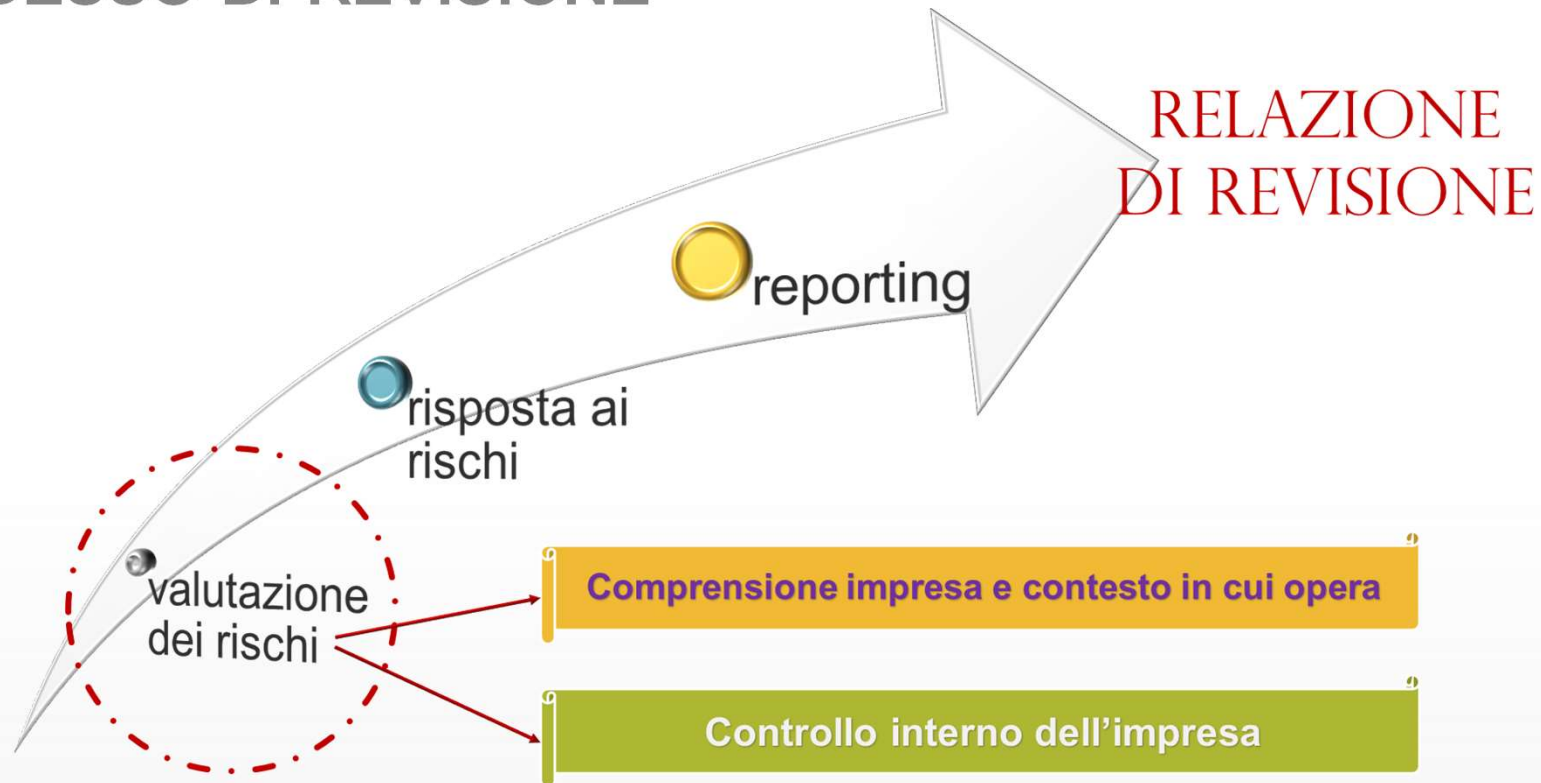
Conoscenza dell'impresa
e il contesto in cui opera

Conoscenza e
valutazione del controllo
interno dell'impresa



Identificare e valutare i **rischi di errori significativi**, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi.

IL PROCESSO DI REVISIONE





LE PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO





LE PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO



indagini

analisi comparativa

osservazioni / ispezioni

accettazione / mantenimento incarico

precedenti incarichi per il cliente

discussioni nel team



Conoscenza dell'impresa e
il contesto in cui opera

1

settore di attività

regolamentazione e
altri fattori esterni
rilevanti

2

natura dell'impresa,
struttura
organizzativa,
assetto proprietario,
attività operative

partecipazioni,
finanziamenti, attività
finanziarie e di
investimenti,
informativa
finanziaria

3

principi contabili
applicati dall'impresa

disamina della loro
appropriatezza





1. SETTORE DI ATTIVITÀ

concorrenza
dell'impresa

clienti

fornitori

dipendenza
da
clienti/fornitori

attività
stagionale

prezzi di
mercato

evoluzione
tecnologica

norme
giuridiche di
settore

normativa
fiscale

normativa
giuslavoristica

politiche
governative

tassi di
interesse

tassi di
cambio

possibilità di
accedere ai
finanziamenti



2. NATURA DELL'IMPRESA

ricavi

servizi

composizione
clienti

composizione
fornitori

presenza di
garanzie

contratti

fonti di
finanziamento

impieghi dei
finanziamenti

ciclo
produttivo

contributi
pubblici

materie prime
fondamentali

investimenti

politiche di
prezzo

operazioni
straordinarie



2. NATURA DELL'IMPRESA

assetto
proprietario

assetto
manageriale

organigramma

appartenenza
a gruppi

partecipate

sedi operative

competenza
della dirigenza

competenza
del personale

3. APPLICAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI

metodologia
usata

- su particolari contabilizzazioni
- su operazioni non di routine

principi
contabili

- su poste di bilancio controverse
- mancano interpretazioni ufficiali

principi
contabili

- appropriatezza
- nuovi principi contabili

4. OBIETTIVI E STRATEGIE DELL'IMPRESA

sviluppo nuovi prodotti

- maggiori incombenze verso consumatori....

espansione attività anche estero

- riflessi economici finanziari

obblighi contabili

- capacità tecnica organizzativa ad affrontarli

obblighi fiscali

- capacità tecnica organizzativa ad affrontarli

sviluppi del settore attività impresa

- capacità ad affrontare le nuove realtà

sviluppo di nuove tecnologia

- capacità di sostenere l'evoluzione tecnologica



5. PERFORMANCE ECONOMICO FINANZIARIA

La misurazione della performance può:

- creare pressione sugli amministratori
- portare a manovre di bilancio per migliorare i risultati

il revisore deve:

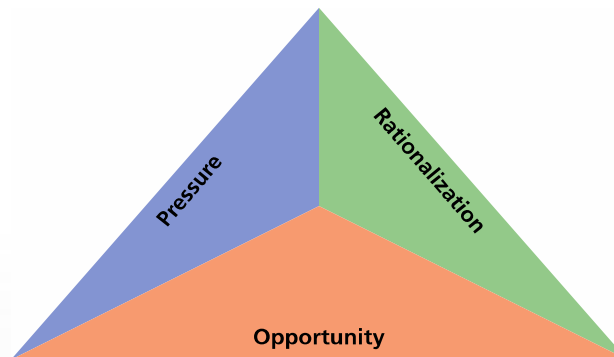
- esaminare con attenzione le modalità di misurazione della performance
- Individuare dove possano annidarsi errori o frodi nella redazione del bilancio



IL TRIANGOLO DELLE FRODI

- **Pressure**
This is often generated by immediate needs (such as having significant personal debts or meeting an analyst's or bank's expectations for profit) that are difficult to share with others.
- **Opportunity**
A poor corporate culture and a lack of adequate internal control procedures can often create confidence that a fraud could go undetected.
- **Rationalization**
Rationalization is the belief that a fraud has not really been committed. For example, the perpetrator rationalizes that "this is not a big deal" or "I am only taking what I deserve."

Exhibit 8.8-1



For example, an owner-manager in the construction business might be offered a job to build a significant addition to a friend's house, as long as it is a cash-only transaction with no paperwork involved. Consider the three conditions:

- The "**pressure**" on the owner-manager might be to reduce taxes that would otherwise be payable.
- The "**opportunity**" is for the owner-manager to override the internal controls over revenue recognition and not record the revenue from the sale.
- The "**rationalization**" could be that the owner-manager is already paying far too much in taxes.

Note: If any one of the three conditions is not present, the cash sale is unlikely to take place.

Fonte: Guide to using ISAs in the audits of small and medium sized entities, volume 2 – pratical guidance 4th edition.



CONTROL RISK

rischio di controllo interno

È il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno interno dell'impresa.

Se conosciuto dal revisore è possibile identificare i tipi di errori potenziali e a determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione.

AMBIENTE DI CONTROLLO

- valori etici, stile operativo, struttura organizzativa

PROCESSO ADOTTATO

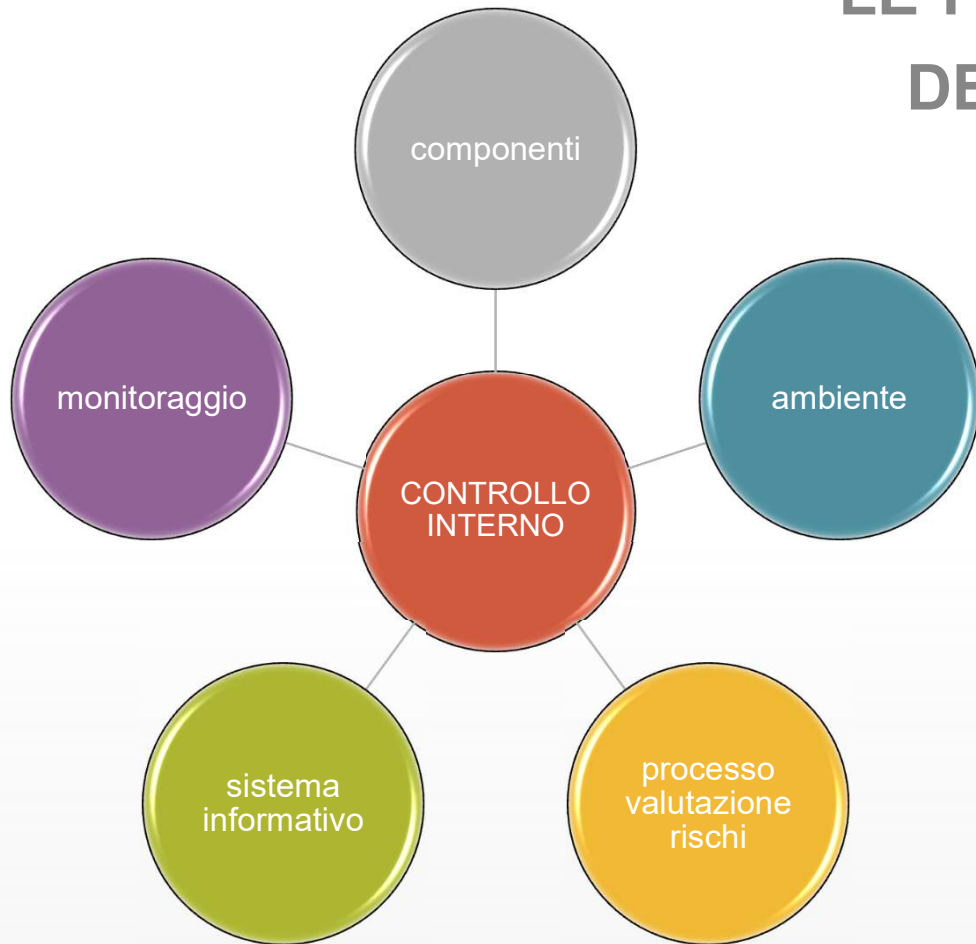
- sistemi informativi, nuovo personale, ristrutturazione aziendale, attività estere

SISTEMA INFORMATIVO

- registrazione delle operazioni, tempestività delle registrazioni



LE PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO





comunicazione e applicazione dei valori etici e di integrità

- elementi fondamentali che influenzano l'efficacia della struttura, dell'operatività e dei monitoraggi dei controlli

Considerazioni dell'importanza della competenza

- considerazione della direzione sui livelli di competenza necessari per particolari mansioni e di come tali livelli si traducano in requisiti di capacità e conoscenza

partecipazione dei responsabili delle attività di governance

- sono le caratteristiche dei responsabili: indipendenza dalla direzione, esperienze, autorevolezza, capacità di coinvolgimento e di essere coinvolti...

filosofia e stile operativo della direzione

- caratteristiche: approccio all'assunzione e gestione dei rischi, atteggiamento e azioni rispetto all'informativa finanziaria

struttura organizzativa

- quadro di riferimento entro cui sono pianificate, eseguite, controllate e supervisionate le attività dell'impresa

attribuzione di autorità e responsabilità

- modalità con cui vengono attribuite autorità e responsabilità e stabiliti i rapporti gerarchici

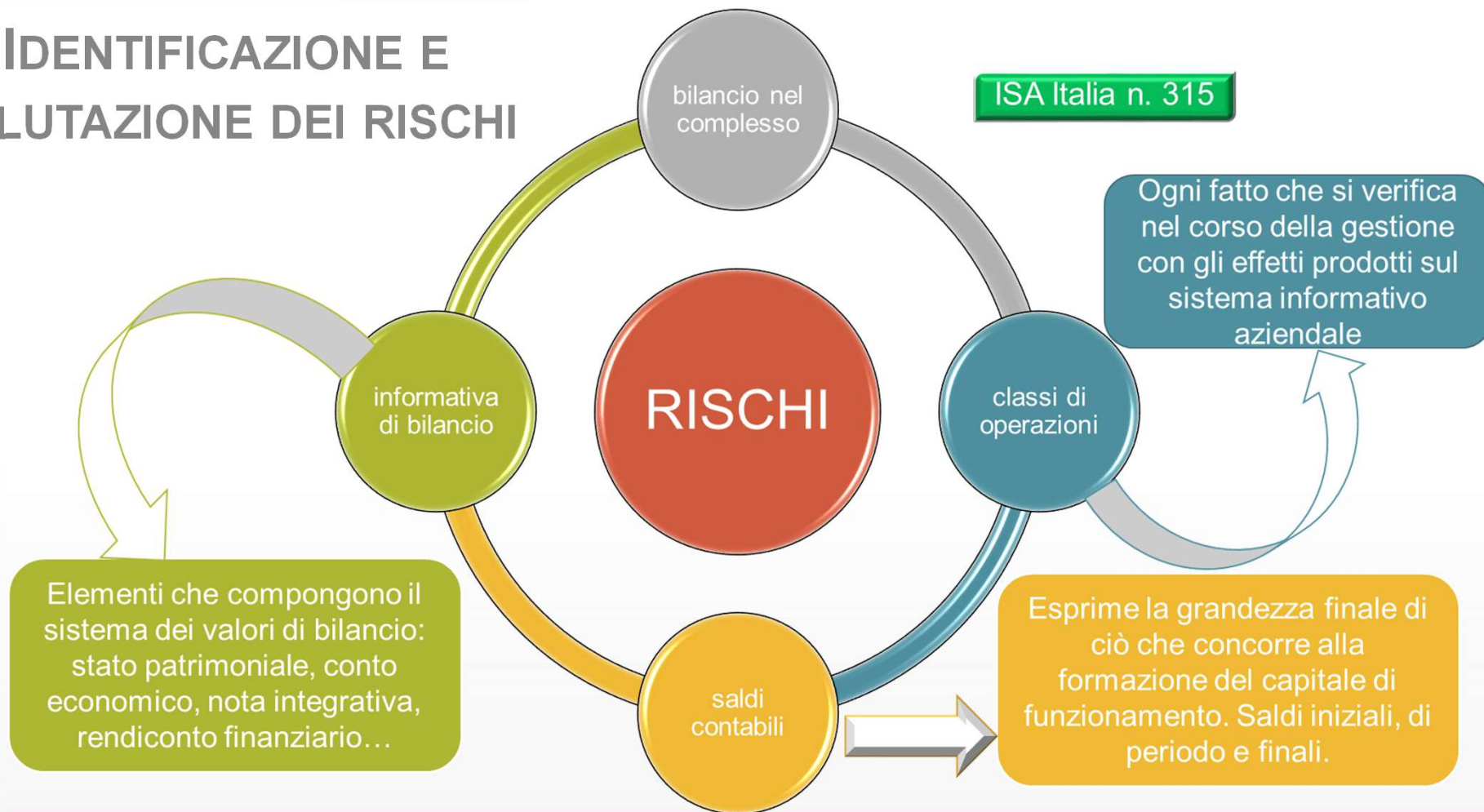
direttive e procedure in tema di risorse umane

- riguardano: assunzioni, orientamento, formazione, valutazione, promozioni, retribuzioni, ...



IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI

ISA Italia n. 315





IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI

ASERZIONI RELATIVE A CLASSI DI OPERAZIONI:

- i) **MANIFESTAZIONE** – le operazioni e gli eventi che sono stati registrati si sono verificati e riguardano l'impresa.
- ii) **COMPLETEZZA** – tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati.
- iii) **ACCURATEZZA** – gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato.
- iv) **COMPETENZA** – le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto periodo amministrativo.
- v) **CLASSIFICAZIONE** – le operazioni e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati.

ISA Italia n. 315



IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI

ASSERZIONI RELATIVE A SALDI CONTABILI DI FINE PERIODO AMMINISTRATIVO:

- i) **ESISTENZA** – le attività, le passività ed il patrimonio netto esistono.
- ii) **DIRITTI ED OBBLIGHI** – l'impresa possiede, o controlla, i diritti sulle attività, mentre le passività sono effettivamente obbligazioni dell'impresa.
- iii) **COMPLETEZZA** – tutte le attività, le passività ed il patrimonio netto che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati.
- iv) **VALUTAZIONE E CLASSIFICAZIONE** – le attività, le passività ed il patrimonio netto sono esposti in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione o di classificazione è stata registrata correttamente.

ISA Italia n. 315



IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI

ASSERZIONI RELATIVE ALLA PRESENTAZIONE E ALL'INFORMATIVA DI BILANCIO:

- i) **MANIFESTAZIONE, DIRITTI ED OBBLIGHI** – gli eventi, le operazioni e gli altri aspetti rappresentati si sono verificati e riguardano l'impresa.
- ii) **COMPLETEZZA** – tutte le informazioni che avrebbero dovuto essere incluse nel bilancio vi sono state effettivamente incluse.
- iii) **CLASSIFICAZIONE E COMPrensibilità** – le informazioni finanziarie sono presentate e descritte in modo adeguato e l'informativa è espressa con chiarezza.
- iv) **ACCURATEZZA E VALUTAZIONE** – le informazioni finanziarie e le altre informazioni sono presentate correttamente e per il loro esatto ammontare.

ISA Italia n. 315



IDENTIFICAZIONE RISCHI INTRINSECO / CONTROLLO

FONTE DEL RISCHIO	IMPATTO SUL BILANCIO	AREE INTERESSATE ASSERTZIONI



IDENTIFICAZIONE RISCHIO INTRINSECO

FONTE DEL RISCHIO	IMPATTO SUL BILANCIO	AREE INTERESSATE	ASSERZIONI
OBIETTIVI DELL'IMPRESA			
Lancio nuovi prodotti	Errori di valutazione dei costi	rimanenze	valutazione
	Possibili frodi su attribuzione dei costi.	rimanenze	valutazione
	Ulteriori finanziamenti possono portare a manipolare situazioni economiche – finanziarie e patti con le banche	Informative sulle esposizioni finanziarie	Accuratezza / valutazione
		Rischio pervasivo	pervasivo



IDENTIFICAZIONE RISCHIO INTRINSECO

FONTE DEL RISCHIO	IMPATTO SUL BILANCIO	AREE INTERESSATE ASSERZIONI
NATURA DELL'IMPRESA		
Mancanza di controllo sulla stima creditizia dei clienti	Difficoltà nell'incassare il credito	Crediti verso clienti
Personale addetto alla contabilità con poca preparazione	Possibilità di frode	pervasivo
	Errori nel bilancio	pervasivo
INDICATORI DI PERFORMANCE		
Richiesta di un finanziamento con possibili incrementi di remunerazione del responsabile delle vendite	Manipolazione dei dati di vendita.	ricavi
	Poste di bilancio soggette a valutazioni	pervasivo



IDENTIFICAZIONE RISCHI INTRINSECO / CONTROLLO

FONTE DEL RISCHIO	IMPATTO SUL BILANCIO	AREE INTERESSATE ASSERTZIONI
F R O D E		
PRESSIONI		
Nuovi investimenti	Migliorare la performance aziendale per accedere ai finanziamenti	pervasivo
INCENTIVI		
Beni in magazzino facilmente «piazzabili» sul mercato	Mancanza di particolari controlli sul magazzino	rimanenze
GIUSTIFICAZIONI		
I responsabili delle aree sono anche i proprietari	Convinzione che non vi sia frode	pervasivo
C O N T R O L L O I N T E R N O		
Assenza di un processo valutazione dei rischi aziendali	Opportunità di commettere frodi	pervasivo



LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO

Con quale probabilità si può verificare un errore in conseguenza di un rischio identificato?

Quale potrebbe essere l'effetto conseguente al verificarsi dell'errore?





LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO

TIPO EVENTO / RISCHIO	AREE DI BILANCIO INTERESSATE AL RISCHIO	ASSERZIONE	VALUTAZIONE DEL RISCHIO			RISCHIO SIGNIFICATIVO
			PROBABILITÀ	IMPATTO	PUNTEGGIO	
lancio nuovi prodotti - frodi su attribuzione dei costi	rimanenze	V	3	4	12	NO
Lancio nuovi prodotti - errori valutazione dei costi	rimanenze	V	4	4	16	NO
Mancanza controllo stima creditizia	crediti verso clienti	P	4	5	20	Sì
Personale poco preparato	bilancio	P	5	5	25	Sì

LEGENDA	RISCHIO	POBABILITÀ	IMPATTO
	P = PERVASIVO	1 = REMOTO	1 = IRRILEVANTE
	C = COMPLETEZZA	2 = POCO PROBABILE	2 = TRASCURABILE
	A = ACCURATEZZA	3 = PROBABILE	3 = MEDIOCRE
	E = ESISTENZA	4 = MOLTO PROBABILE	4 = RILEVANTE
	V = VALUTAZIONE	5= QUASI CERTO	5 = SIGNIFICATIVO



PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE

Il revisore deve applicare appropriatamente il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile

In fase di definizione della strategia generale di revisione, il revisore deve determinare la significatività per il bilancio nel suo complesso.

Il revisore deve determinare la significatività operativa per la revisione ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti



PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE

Il revisore deve applicare appropriatamente il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile

Il concetto di significatività è applicato dal revisore sia

ISA Italia n. 320

Pianificazione

Svolgimento della revisione

Valutazione dell'effetto degli errori identificati

Valutazione dell'effetto degli errori non corretti

Giudizio nella relazione di revisione



PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE

SIGNIFICATIVITÀ COMPLESSIVA

È la determinazione complessiva per il bilancio. È l'errore massimo complessivo che se presente in bilancio non è tale da comportare considerazioni diverse circa lo stesso documento contabile. È dipendente dal giudizio professionale del revisore

SIGNIFICATIVITÀ SPECIFICA

È possibile che taluni utilizzatori del bilancio abbiano una sensibilità maggiore alla significatività complessiva del revisore, esempi:

- Leggi o altre disposizioni che richiedono puntuali informazioni
- Informazioni rilevanti o su eventi significativi

SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA

L'attenzione del revisore è indirizzata nel cercare di pianificare la revisione affinché sia basso ed accettabile il rischio che la somma degli errori non corretti e quelli non individuati superi la significatività complessiva. Si deve individuare un'area di sicurezza quale differenza tra la significatività complessiva e quella operativa.

ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE

Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili e non necessitino di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio. "Chiaramente trascurabile" non è un'espressione equivalente a "non significativo". Gli aspetti che sono chiaramente trascurabili saranno di un ordine di grandezza del tutto diverso (minore) rispetto alla significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, e saranno aspetti chiaramente irrilevanti, sia considerati singolarmente sia nel loro insieme, e a prescindere dal criterio adottato per giudicarli, sia esso riferito all'entità, alla natura o alle circostanze. Quando sussistano delle incertezze sul fatto che uno o più errori siano chiaramente trascurabili, l'aspetto va considerato come non chiaramente trascurabile.



Significatività



SIGNIFICATIVITÀ

**i metodi statistici
non vanno
applicati nelle
piccole realtà
aziendali**

**varia a seconda
della dimensione
aziendale**

**varia a seconda
della natura
dell'impresa / fase
del ciclo di vita**

**è una valutazione
propria del
revisore**

**va determinata
nella fase
preliminare della
revisione**

**va rivista nel corso
della revisione se
emergono nuovi
elementi**



SIGNIFICATIVITÀ

**Elementi su
cui
determinare
la
significatività**

Totale Attività

Patrimonio Netto

Totale Ricavi

Totale Costi

Risultato prima delle imposte



SIGNIFICATIVITÀ

Metodo Semplice

- rule of thumbs / regola del pollice

Metodo della dimensione

- size method

Metodo della media

- blend or average method

Metodo della formula matematica

- Gauge method



METODO SEMPLICE / REGOLA DEL POLLICE

Metodo semplice: consiste nell'applicare le percentuali indicate nella tabella

In genere come base di calcolo: Totale Attivo, Ricavi di vendita.

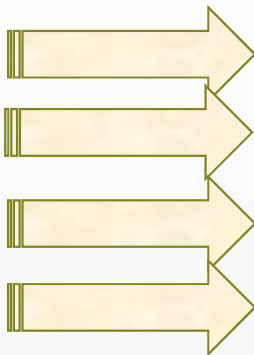
Valore di riferimento	PRASSI NAZIONALE	
	% min	%max
Ricavi	0,50%	1,00%
Utile ante imposte	5,00%	10%
Totale attivo	0,50%	1,00%
Patrimonio netto	1,00%	5,00%

Società industriali / commerciali

Società intermediazione

Società no profit

Intermediari finanziari



**Risultato ante imposte
/ ricavi di vendita**

Totale attività

Totale attività

Patrimonio netto / Totale attività



SIGNIFICATIVITÀ COMPLESSIVA

SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA

MARGINE DI SICUREZZA

Regola del POLLICE

Si applica una percentuale definita ad alcune voci di bilancio

SIGNIFICATIVITÀ PER IL BILANCIO

SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA

ERRORE
CHIARAMENTE
TRASCURABILE

Valore di riferimento	PRASSI NAZIONALE	
	% min	%max
Ricavi	0,50%	1,00%
Utile ante imposte	5,00%	10%
Totale attivo	0,50%	1,00%
Patrimonio netto	1,00%	5,00%

La prassi professionale determina la significatività operativa solitamente all'interno di un intervallo tra il **60% e l'85%** della significatività per il bilancio nel suo complesso. Tuttavia, "la determinazione della significatività operativa per la revisione non è un semplice calcolo meccanico e richiede l'esercizio del giudizio professionale"

Nella prassi i valori più ricorrenti si situano tra il **5% ed il 15%** della significatività operativa.

*Regola del POLLICE***SIGNIFICATIVITÀ PER IL BILANCIO**

Valore di riferimento	PRASSI NAZIONALE	
	% min	%max
Ricavi	0,50%	1,00%
Utile ante imposte	5,00%	10%
Totale attivo	0,50%	1,00%
Patrimonio netto	1,00%	5,00%

SIGNIFICATIVITÀ OPERATIVA

Tra il **60% e l'85%** della significatività per il bilancio nel suo complesso.

ERRORE CHIARAMENTE TRASCURABILE

Tra il **5% ed il 15%** della significatività operativa.

CALCOLO DELLA SIGNIFICATIVITÀ PRELIMINARE

Valore di riferimento	Ricavi
Saldo al	31.12.18
valore	€ 1.000.000,00
% di riferimento	1%
Motivazione della scelta	Società con un vasto numero di clienti e con elevato numero di fatture. Per tale ragione, riteniamo la posta "ricavi" rappresentativa della realtà aziendale.
Significatività per il bilancio	€ 10.000,00
% di riferimento individuata	80%
Motivazione della scelta	In passato le differenze di revisione non recepite erano assenti o limitate
Significatività operativa	€ 8.000,00
% di riferimento individuata	10%
Errore trascurabile	€ 800,00



PROGRAMMA DI REVISIONE

Elenco dei rischi
identificati e valutati

Voci di bilancio /
asserzioni

Bilancio nel suo
complesso

Scetticismo professionale

Individuazione di aree più
critiche

Area di revisione ampia

Previsione di modifiche al
PGR

Valutazione dei principi
contabili

Test
conformità

Test di
sostanza

Analisi
comparativa



PROGRAMMA DI REVISIONE

PROGRAMMA DI REVISIONE

contiene

sulla base

RISCHI

rischio associato

significatività

VERIFICHE

per acquisire

elementi probativi

ESPRIMERE UN GIUDIZIO

voce di bilancio

bilancio

CONOSCENZA
DEI RISCHI

SIGNIFICATIVITÀ

PROGRAMMA DI
REVISIONE



PIANO DI REVISIONE

Controlli	Periodo da	Periodo a
1° fase	Giugno 2019	Marzo 2020
Circularizzazioni	Novembre 2019	Gennaio 2020
Inventario		Dicembre 2019
2° fase	Marzo 2020	Aprile 2020
Verifica		----?----
Verifica		Luglio 2019
Verifica		Ottobre 2019
Verifica		Gennaio 2020



RIDURRE IL RISCHIO REVISIONE

Pianificazione della revisione contabile

- da svolgersi con efficacia ed efficienza

Attività di revisione verso le aree maggiormente rischiose

- errori significativi dovuti a frodi, comportamenti o eventi non intenzionali

Utilizzare le verifiche a campione

- nella ricerca di errori nelle popolazioni

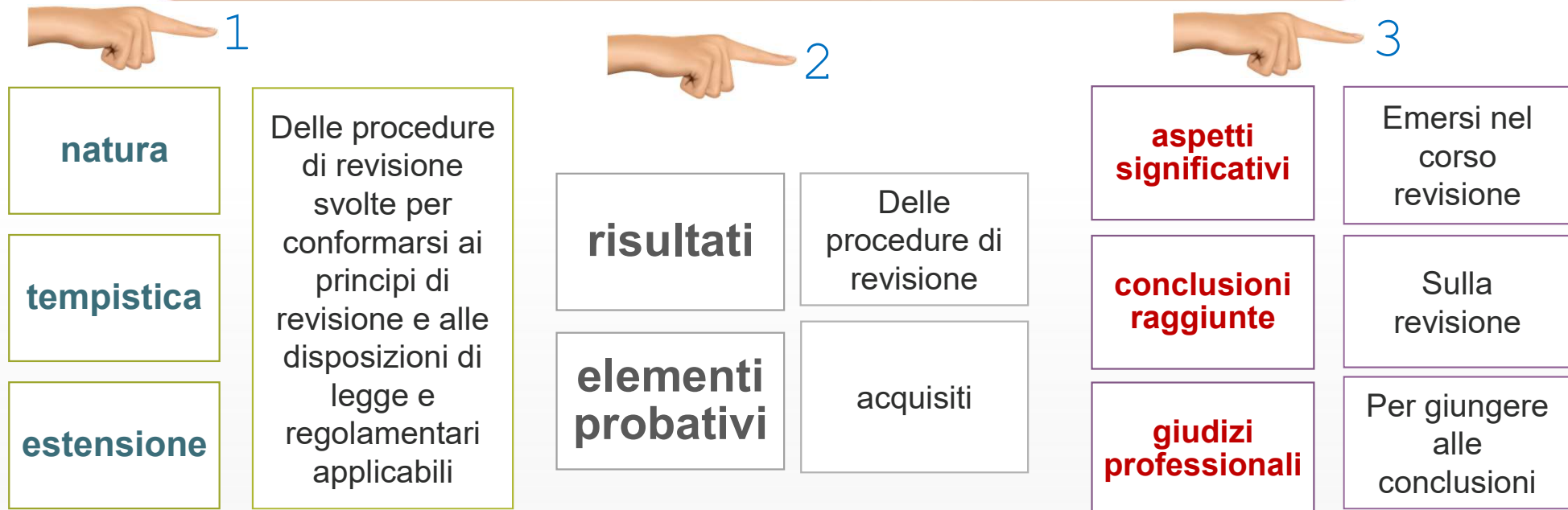


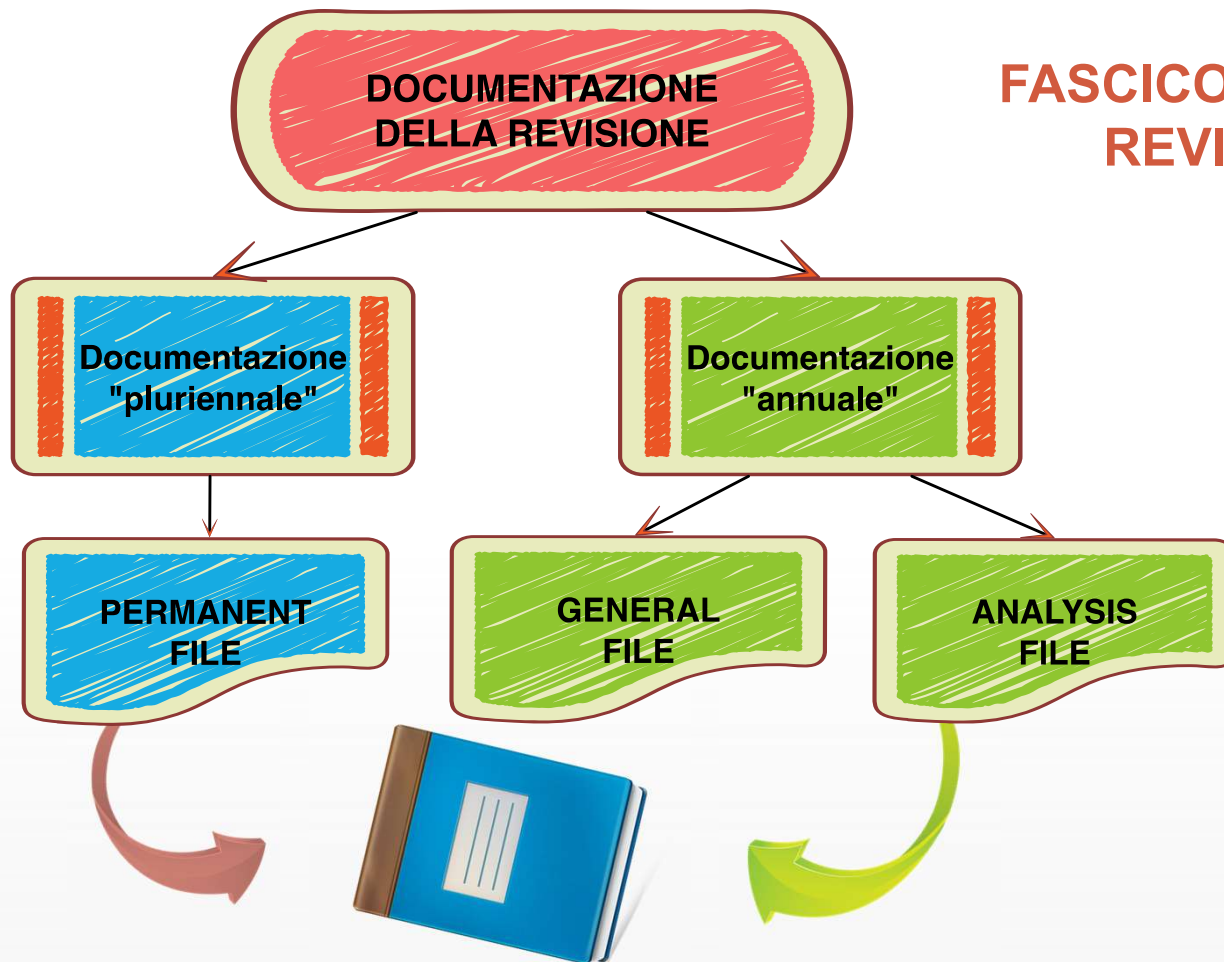
PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE



LA DOCUMENTAZIONE

Il revisore **DEVE** predisporre documentazione della revisione che sia **SUFFICIENTE** a garantire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico di comprendere:





FASCICOLO DELLA REVISIONE



FASCICOLO DELLA REVISIONE

PERMANENT FILE

statuto

organigramma

patti parasociali

procure

contratti

organo amm.vo

...

GENERAL FILE

pianificazione

lettere circolarizz.

lettere attestazione

verifiche
periodiche

bilanci

...

ANALYSIS FILE

singole voci
bilancio

cicli di
bilancio

...



TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO PERMANENTE			
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	CODICE	
1. Societari - CP 100			
	1.0. Sommario	CP	100
	1.1. Atto costitutivo	CP	101
	1.2. Statuto	CP	102
	1.3. Certificato di iscrizione al Camera di Commercio	CP	103
	1.4. Elenco soci	CP	104
	1.5. Elenco di amministratori, sindaci, procuratori	CP	105
	1.6. Persone con poteri e limiti di firma	CP	106
	1.7. Organigramma del gruppo di appartenenza	CP	107
	1.8. Elenco delle società controllate e collegate	CP	108
	1.9. Black list companies	CP	109
	1.10. Altro	CP	110



TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO PERMANENTE

PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	CODICE	
		E	
2. Contrattuali CP 200			
	2.0. Sommario	CP	200
	2.1. Mutui e prestiti	CP	201
	2.2. Finanziamento di terzi	CP	202
	2.3. Finanziamento dei soci	CP	203
	2.4. Affitti e locazioni	CP	204
	2.5. Leasing	CP	205
	2.6. Derivati	CP	206
	2.7. Manutenzione	CP	207
	2.8. Agenzia e rappresentanza	CP	208
	2.9. Acquisto beni immobili	CP	209
	2.10. Elenco di impegni e fidejussioni rilasciate	CP	210
	2.11. Elenco di garanzie e fidejussioni ricevute	CP	211
	2.12. Assicurazioni	CP	212
	2.13. Royalties	CP	213
	2.14. Altro	CP	214

**TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO PERMANENTE****PRIMO LIVELLO****SECONDO LIVELLO****CODICE**

3. Fiscali CP 300			
	3.0. Sommario	CP	300
	3.1. Riassunto della posizione fiscale	CP	301
	3.2. Accertamenti fiscali e ricorsi	CP	302
	3.3. Pareri di consulenti fiscali esterni	CP	303
	3.4. Agevolazioni fiscali	CP	304
	3.5. Transfer pricing di gruppo	CP	305
	3.6. Transfer pricing locale	CP	306
	3.7. Altro	CP	307

**TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO PERMANENTE****PRIMO LIVELLO****SECONDO LIVELLO****CODICE**

3. Fiscali CP 300			
	3.0. Sommario	CP	300
	3.1. Riassunto della posizione fiscale	CP	301
	3.2. Accertamenti fiscali e ricorsi	CP	302
	3.3. Pareri di consulenti fiscali esterni	CP	303
	3.4. Agevolazioni fiscali	CP	304
	3.5. Transfer pricing di gruppo	CP	305
	3.6. Transfer pricing locale	CP	306
	3.7. Altro	CP	307
4. Legali CP 400			
	4.0. Sommario	CP	400
	4.1. Riassunto delle cause legali	CP	401
	4.2. Cause in corso	CP	402
	4.3. Pareri di consulenti legali esterni	CP	403
	4.4. Altro	CP	404



TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO PERMANENTE		
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	CODICE
6. Procedure interne della società rilevanti per la revisione	CP 600	
6.0. Sommario	CP 600	
6.1. Organigramma aziendale	CP 601	
6.2. Manuale contabile	CP 602	
6.3. Piano dei conti	CP 603	
6.4. Manuale o specifiche del sistema informatico di contabilità	CP 604	
6.5. Procedure e regole contabili adottate dalla società	CP 605	
6.6. Procedura interna sul ciclo acquisti	CP 606	
6.7. Procedura interna sul ciclo vendite	CP 607	
6.8. Procedura interna sul ciclo finanziario	CP 608	
6.9. Procedura interna su altri cicli	CP 609	
6.10. Procedura per inventario fisico delle giacenze	CP 610	
6.11. Componenti per conti permanenti di bilancio (riserve, partecipazioni, cespiti)	CP 611	
6.12. Modello di organizzazione, gestione e controllo ex D.Lgs. 231/2001	CP 612	
6.13. Procedura antiriciclaggio	CP 613	
6.14 Altro	CP 614	



TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO PERMANENTE			
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	CODICE	
7. Bilanci CP 700			
	7.0. Sommario	CP	700
	7.1. Bilancio dell'esercizio N-1	CP	701
	7.2. Bilancio dell'esercizio N-2	CP	702
	7.3. Bilancio dell'esercizio N-3	CP	703
	7.4. Bilancio dell'esercizio N-4	CP	704
8. Libri sociali CP 800			
	8.1 Copia Libro del collegio sindacale	CP	800
	8.2. Estratto/Copia Libro del C.d.A.	CP	801
	8.3. Estratto/Copia Libro delle assemblee dei soci	CP	802



TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO PERMANENTE			
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	CODICE	
		E	
9. Altre informazioni CP 900			
	9.0. Sommario	CP	900
	9.1. Memo incontro revisore precedente	CP	901
	9.2. Dati forniti dal revisore precedente	CP	902
	9.3. Relazione di revisione al bilancio dell'esercizio N-3	CP	903
	9.4. Relazione di revisione al bilancio dell'esercizio N-2	CP	904
	9.5. Relazione di revisione al bilancio dell'esercizio N-1	CP	905
	9.6. Dati forniti al revisore subentrante	CP	906



TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO GENERALE				
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	TERZO LIVELLO	CODICE	
0. Accettazione dell'incarico (PRE)				
	0.1. Attestazione annuale integrata di eleggibilità, indipendenza e obiettività per singolo incarico per collegio sindacale (sindaci effettivi e supplenti) e per sindaco-revisore individuale		PRE1	
	0.2. Attestazione di indipendenza per singolo incarico per membri del team di revisione		PRE2	
	0.3. Elenco delle circostanze specifiche di rischio per l'indipendenza a supporto dell'attestazione di indipendenza		PRE3	
	0.4. Elenco dei dati societari del cliente a supporto dell'attestazione di indipendenza		PRE4	
	0.5. Valutazione dell'indipendenza finanziaria in presenza di incarichi per attività diverse dalla revisione contabile per collegio sindacale e sindaco-revisore		PRE5	
	0.6. Valutazione del rischio di auto riesame in presenza di incarichi per attività diverse dalla revisione contabile per collegio sindacale e sindaco-revisore		PRE6	
	0.7. Memorandum incontro preliminare del team di revisione		PRE7	
	0.8.		PRE8	



TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO GENERALE				
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	TERZO LIVELLO	CODICE	
0. Mantenimento dell'incarico (MAN)				
	0.20. Attestazione annuale integrata di eleggibilità, indipendenza e obiettività per singolo incarico per collegio sindacale (sindaci effettivi e supplenti) e per sindaco-revisore individuale		MAN1	
	0.21. Elenco delle circostanze specifiche di rischio per l'indipendenza a supporto dell'attestazione di indipendenza		MAN2	
	0.22. Elenco dei dati societari del cliente a supporto dell'attestazione di indipendenza		MAN3	
	0.23. Valutazione del rischio del cliente per il mantenimento dell'incarico		MAN4	
	0.24. Questionario mantenimento incarico di revisione		MAN5	



TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO GENERALE				
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	TERZO LIVELLO	CODICE	
1. Aspetti generali della revisione annuale (GEN)	1.1. Individuazione e descrizione della metodologia di revisione adottata		GEN	1
	1.2. Pianificazione dell'incarico di revisione			
		1.2.0. Sommario	GEN	2.0
		1.2.1. Valutazione preliminare del rischio	GEN	2.1
		1.2.2. Informazioni sull'attività della società	GEN	2.2
		1.2.3. Incontro precedente revisore/collegio sindacale	GEN	2.3
		1.2.4. Procedure di analisi comparativa preliminare	GEN	2.4
		...	GEN	2.5



TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO GENERALE			
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	TERZO LIVELLO	CODICE
1. Aspetti generali della revisione annuale (GEN)			
	1.4. Procedure di circolarizzazione		
		1.4.0. Sommario	GEN4.0
		1.4.1. Form - lettera consulenti fiscali	GEN4.1
		1.4.2. Form - lettera compagnie assicurative	GEN4.2
		1.4.3. Form - lettera fornitori	GEN4.3
		1.4.4. Form - lettera consulenti legali	GEN4.4
		1.4.5. Form - lettera amministrazione postale	GEN4.5
		1.4.6. Form - lettera istituti di credito	GEN4.6
		1.4.7. Form - lettera finanziatori per mutui	GEN4.7
		1.4.8. Form - lettera clienti	GEN4.8
		...	GEN4.9



INDIVIDUAZIONE DEI CREDITORI DA CIRCOLARIZZARE

CARTA DI LAVORO

Alfa S.p.A.

Indicazione
cliente

D.P.C.

Documento
Predisposto
dal Cliente

Firma
autore
del
lavoro

Predisposto da:

- P. data, xx.xx.20xx
- C.1 data, xx.xx.20xx
- C2 data, xx.xx.20xx

Data
ultimazione
del lavoro

Oggetto
del
lavoro
di
revisione

Firma
revisore
del
lavoro

Revisionato da:

- P. data, xx.xx.20xx
- C.1 data, xx.xx.20xx
- C2 data, xx.xx.20xx

Esercizio
revisionat
o

Riferimenti
Indice

data
revision
e
del
lavoro

Bilancio al 31.12.20XX

GEN 4.8

ESEMPIO DI CARTA LAVORO



Fonte: *Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni.*
GRUPPO DI LAVORO DEL CNDCEC – Ed.: CNDCEC 2018

Carta di lavoro						F
Sottoscheda della voce Crediti						
Società: XYZ SpA			Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX			
Preparata da: P/M1/M2			Data: _____			
Rivista da: M1/M1/P			Data: _____			
Rivista da: M2/P/M1			Data: _____			
	31/12/20XX	Reference	31/12/20XX-1	Variazione	%	
Crediti verso clienti terzi	2.839.580 a	F 1	2.530.005 X	309.575	12	
Ricevute bancarie	305.495 a ^	F 1	135.575 X	169.920	125	
	3.145.075	F 10	2.665.580	479.495	18	
Fatture da emettere	376.300 a	F 2	90.972 X	285.328	314	
Sub totale 1	6.666.450		5.422.132	1.244.318	23	
meno: svalutazione crediti	(108.640)	F 20	(120.830) X	12.190	(10)	
Sub totale 2	6.557.810		5.301.302	1.256.508	24	
Crediti verso controllate	426.450		419.450	7.000	2	
Crediti tributari	127.590		119.049	8.541	7	
Attività per imposte anticipate	230.500		220.400	10.100	5	
Crediti verso altri	63.950		45.903	18.047	39	
Totale a bilancio	7.406.300		6.106.104	1.300.196	21	
	A 1					

Contenuto delle carte di lavoro di collegamento (cross reference)

F 1 Lista saldi clienti al 31 dicembre 20XX

F 2 Elenco nominativo delle fatture da emettere

F 10 Sommario circolarizzazione clienti

F 20 Movimentazione fondo svalutazione crediti

a come da bilancio di verifica in **A 1**

X come da carte di lavoro del 20XX-1

^ in accordo con conferma banca (importo riclassificato dalla voce banche e relativo a ricevute bancarie accreditate ma non scadute al 31/12/20XX)

X analisi e commento delle variazioni in **F 3**

ESEMPIO DI CARTA LAVORO



Fonte: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni.
GRUPPO DI LAVORO DEL CNDCEC – Ed.: CNDCEC 2018

Carta di lavoro

Caposcheda della voce Crediti

F

Società: XYZ SpA

Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX

Preparata da: P/M1/M2

Rivista da: M1/M2/P

Rivista da: M2/P/M1

Data: _____

Data: _____

Data: _____

		31/12/20XX	31/12/20XX-1	Variazione	%
Crediti verso clienti		6.557.810 a	5.301.302 b	1.256.508	24
	Totale	6.557.810	5.301.302	1.256.508	24
Crediti verso controllate		426.450 a	419.450 b	7.000	2
Crediti tributari		127.590 a	119.049 b	8.541	7
Attività per imposte anticipate		230.500 a	220.400 b	10.100	5
Crediti verso altri		63.950 a	45.903 b	18.047	39
	Totale a bilancio	7.406.300	6.106.104	1.300.196	21

a come da bilancio anno XX in **A1**

b come da bilancio anno XX-1 in **A2**



LA DOCUMENTAZIONE

Le spiegazioni verbali da parte del revisore non rappresentano per se stesse un supporto adeguato per comprovare il lavoro di revisione svolto o le conclusioni raggiunte, ma possono essere utilizzate per spiegare o chiarire le informazioni contenute nella documentazione della revisione.





Alfa S.p.A.

INDIVIDUAZIONE DEI CREDITORI DA CIRCOLARIZZARE

Bilancio al 31.12.20XX

GEN 4.8

Dal mastro crediti v/clienti, si è selezionata la popolazione composta da tutti i crediti di importo superiore ad euro 50.000,00 al fine di individuare il campione di clienti ai quali inviare la lettere di circolarizzazione.

D.P.C.



CARTA DI LAVORO



Il campione è di 25 clienti. Hanno tutti risposto. Non sono stati rilevati errori.

Predisposto da:

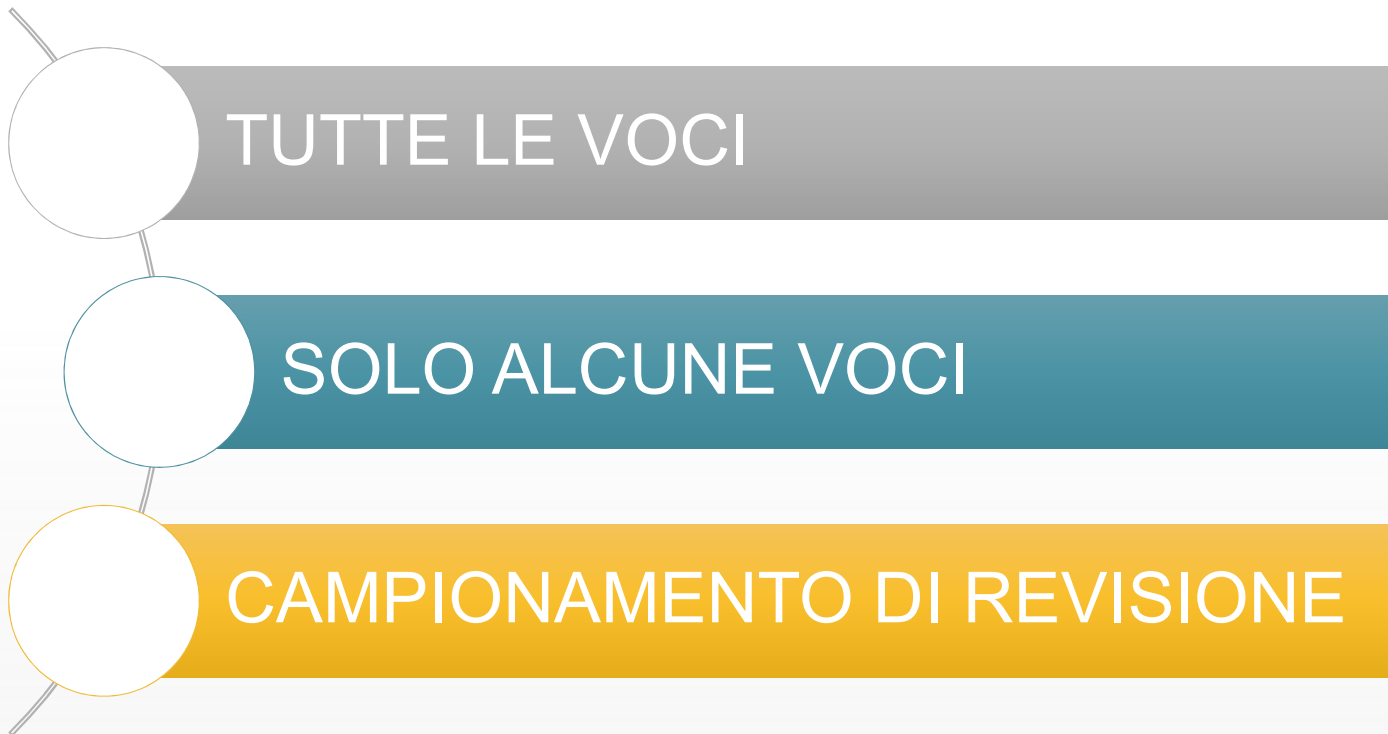
- P. data, xx.xx.20xx
- C.1 data, xx.xx.20xx
- C2 data, xx.xx.20xx

Revisionato da:

- P. data, xx.xx.20xx
- C.1 data, xx.xx.20xx
- C2 data, xx.xx.20xx



QUALI VOCI SELEZIONARE?





TUTTE LE VOCI

La popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato

esiste un rischio significativo e gli altri metodi non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati

la natura ripetitiva di un calcolo o di altri processi svolti automaticamente da un sistema informativo rende conveniente l'esame della totalità delle voci



ALCUNE VOCI

VOCI DI VALORE ELEVATO

- popolazione con voci di valore elevato / sospette / inusuali / particolarmente soggette a rischio / dove si sono riscontrati errori

VOCI SUPERIORI A UN DETERMINATO IMPORTO

- Si può verificare una parte dell'importo totale

VOCI PER ACQUISIRE INFORMAZIONI

- Si verificano solo alcuni aspetti: natura dell'impresa, dell'operazione...



CAMPIONAMENTO DI REVISIONE

SI PROCEDE SU UN CAMPIONE DELLA POPOLAZIONE

- la procedura si applica su una percentuale inferiore al 100% degli elementi della popolazione

TUTTI GLI ELEMENTI DELLA POPOLAZIONE HANNO LA STESSA PROBABILITA' DI ESTRAZIONE

- così si possono avere elementi ragionevoli per trarre le proprie conclusioni

RISCHIO DI CAMPIONAMENTO

- le conclusioni sul campione possono essere diverse da quelle ottenute sull'intera popolazione

RISCHIO NON DIPENDENTE DAL CAMPIONAMENTO

- le conclusioni sono errate per ragioni non dipendenti dal rischio campionamento. Ad esempio procedure di revisioni non appropriate, mancato riconoscimento di un errore.



COME ESEGUIRE IL CAMPIONAMENTO DI REVISIONE

DEFINIZIONE DEL CAMPIONE

- in base allo scopo della revisione
- in relazione alla popolazione

DIMENSIONE DEL CAMPIONE

- diretta conseguenza del rischio: maggiore il rischio maggiore la dimensione del campione
- In base al giudizio del revisore o a una formula statistica

ISA Italia n. 530



SCELTA DEL CAMPIONAMENTO

il campione estratto rappresenta l'unica informazione di valore



SUL CAMPIONE

impossibile affermare che il campione è un buon campione



FINALITA'

è diretta all'acquisizione di un'informazione



IL CAMPIONAMENTO

può essere di tipo probabilistico o non probabilistico



Caratteristiche
della
popolazione

Obiettivi della
verifica

CAMPIONE

POPOLAZIONE

appropriata

completa

stesse probabilità di estrazione

Metodo di selezione del campione:

1. numeri casuali da un computer o dalle tavole
2. selezione sistematica con un intervallo
3. selezione accidentale, il revisore seleziona il campione senza seguire alcuna tecnica particolare



CAMPIONAMENTO NON PROBABILISTICO



A SCELTA RAGIONATA

- scelte delle aree in funzione della peculiarità del fenomeno da studiare

PER QUOTE

- suddivisione della popolazione in gruppi e poi si determinano i pesi % di ogni gruppo

TRAMITE TESTIMONI PRIVILEGIATI

- si ricorre a persone a conoscenza di informazioni e notizie su specifici fenomeni



CAMPIONAMENTO PROBABILISTICO



SEMPLICE CON/SENZA RIPETIZIONE

- le N unità della popolazione sono considerate tutte nelle stesse condizioni di fronte all'operazione scelta.

STRATIFICATO

- suddivide la popolazione in strati.

A GRAPPOLI

- insieme di unità elementari contigue da osservare.

SISTEMATICO

- si usa il passo di campionamento, estratta una unità sistematicamente si estracono altre.

A DUE STADI

- dal grappolo estratto si procede all'estrazione di alcune unità elementari.



CONFERMA ESTERNA

Consiste nel richiedere ad un soggetto terzo una risposta diretta

Serve per confermare o richiedere informazioni su



saldi contabili

elementi contabili

contratti

accordi



CONFERMA ESTERNA





CONFERMA ESTERNA

Elementi acquisiti da fonti indipendenti esterne all'impresa

- sono elementi probativi più attendibili

elementi acquisiti direttamente dal revisore

- sono elementi più attendibili di quelli acquisiti indirettamente o per deduzione

elementi di natura cartacea, elettronica

- sono elementi più attendibili di quelli orali



CONFERMA ESTERNA

Prestare attenzione a:

eventuali dubbi sull'attendibilità

- si può verificare la fonte anche contattandola

mancata risposta

- eseguire procedure di revisione alternative

ricevimento delle eccezioni

- indagare se siano o meno indicative di errori

risposte verbali

- non rispondono alla definizione di richiesta di conferma



CONFERMA ESTERNA

Rifiuto della società ad inviare una richiesta di conferma



Indagini sulle ragioni del rifiuto

- ricercare altrove elementi probativi

valutare le implicazioni del rifiuto

- rischio di frode, errori significativi...

svolgere altre procedure di revisione

- per ottenere elementi probativi pertinenti ed attendibili



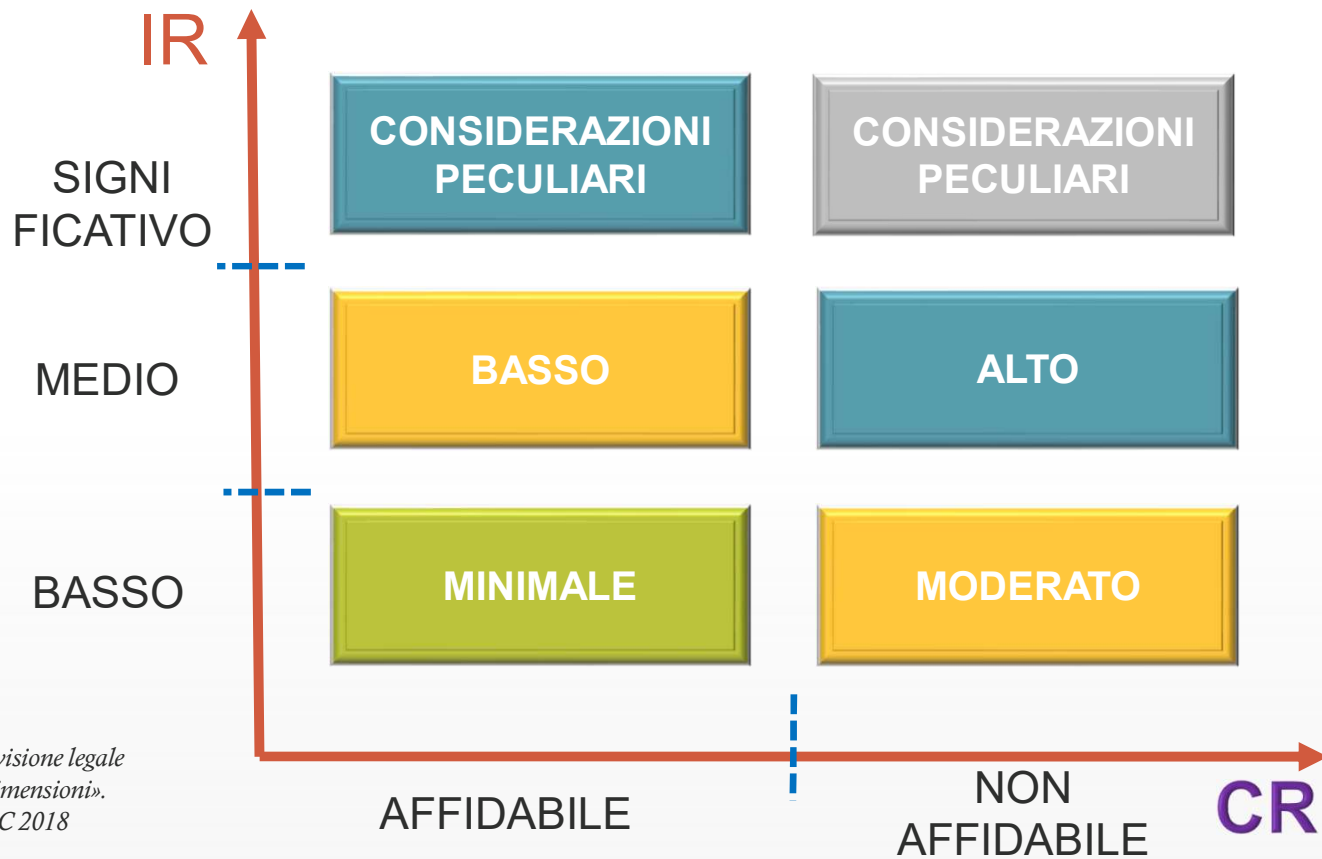
PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEI RISCHI





RISCHI RESIDUI

Rischi RESIDUI (=rischio significativo) sono i rischi intrinseci che persistono dopo l'intervento del controllo interno teso a neutralizzarli.



Fonte: Adattamento da «Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni».
GRUPPO DI LAVORO DEL CNDCEC – Ed.: CNDCEC 2018



RISCHI RESIDUI

MINIMALE

(Rischio inerente “Basso” con affidamento sui controlli): è possibile svolgere esclusivamente procedure di analisi comparativa in qualità di procedure di validità o ridurre la quantità delle procedure di validità mediante l’esecuzione di procedure di conformità.

BASSO

(Rischio inerente “Moderato” con affidamento sui controlli): i test di conformità evidenziano un rischio di controllo basso; allo stesso tempo, è presente un rischio inerente alto che richiede l’esecuzione di verifiche di dettaglio o una combinazione di verifiche di dettaglio e procedure di analisi comparativa.



RISCHI RESIDUI

MODERATO

Moderato (Rischio inerente “Basso” e nessun affidamento sui controlli): non è possibile fare affidamento esclusivo sulle procedure di analisi comparativa ma è necessario pianificare procedure di validità costituite da verifiche di dettaglio o da una combinazione di verifiche di dettaglio e di analisi comparativa. In questa ipotesi, il revisore ha stabilito di non fare affidamento sul sistema di controllo interno o ha ottenuto risultati negativi dallo svolgimento dei test di conformità.

ALTO

Alto (Rischio inerente “Moderato” e nessun affidamento sui controlli): in queste circostanze, è necessario pianificare procedure di validità caratterizzate da sole verifiche di dettaglio o da una combinazione di verifiche di dettaglio e procedure di analisi comparativa; le procedure di validità dovranno essere più estese e mirate.



RISCHI RESIDUI

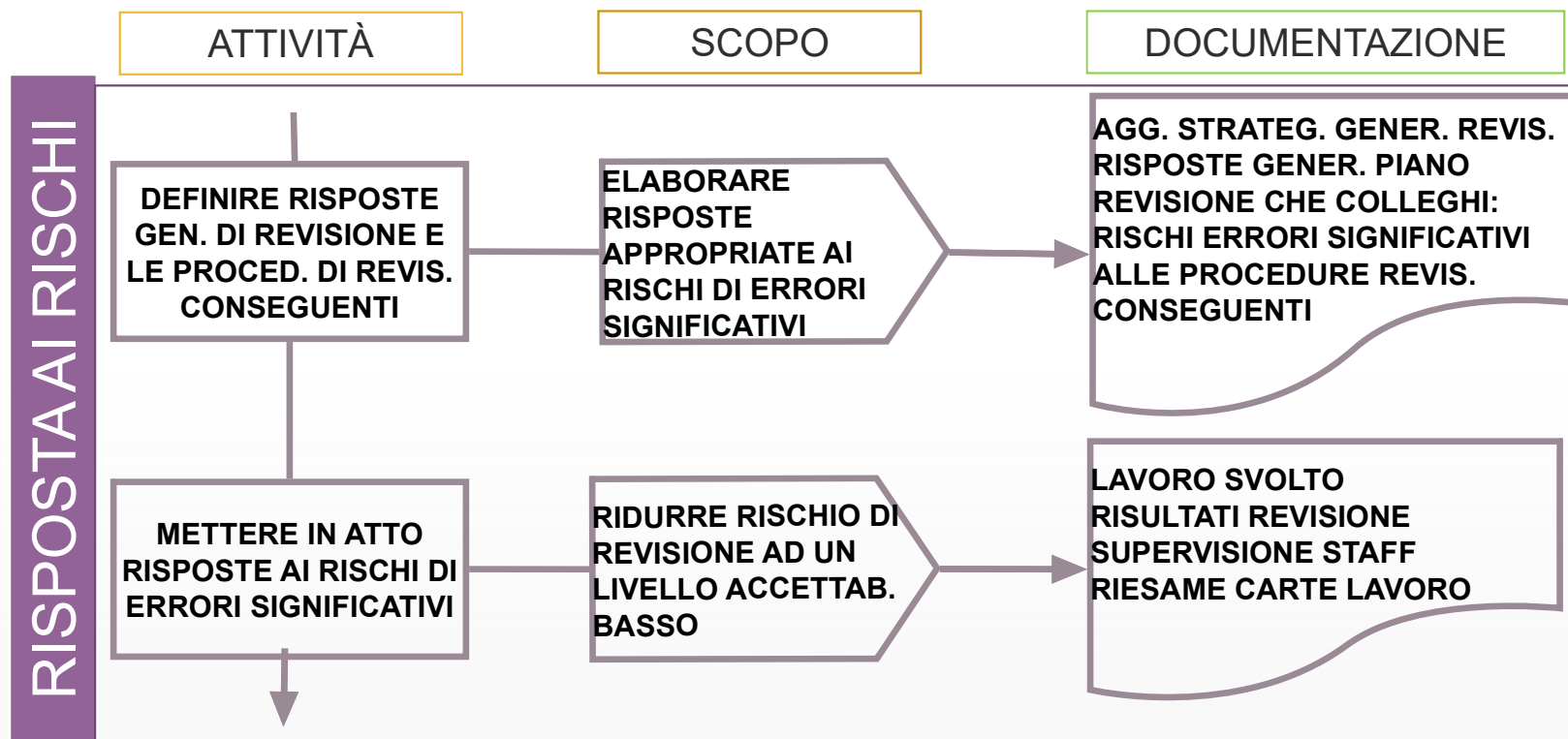
Significativo: il revisore deve acquisire conoscenza dei controlli implementati dall'impresa e nel caso decida di fare affidamento su di essi eseguire procedure di conformità nel periodo di riferimento al fine di testarne l'effettivo funzionamento. Per tali rischi devono essere pianificate specifiche procedure di validità che dovranno prevedere l'esecuzione di verifiche di dettaglio nel caso in cui non fossero supportate da procedure di analisi comparativa.

Fonte: «Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni». GRUPPO DI LAVORO DEL CNDCEC – Ed.: CNDCEC 2018



IL PROCESSO DI REVISIONE

Fase 2



Fonte: Guida IFAC



TEST DI CONTROLLO

Procedure tese a valutare l'efficacia della struttura nonché dell'operatività dei sistemi di controllo interno dell'impresa.

FLOW - CHARTING

- si rappresenta graficamente un processo aziendale

INTERVISTE

- a specifiche persone

ISPEZIONI

- documenti, contratti, rapporti

OSSERVAZIONI

- se si applicano i controlli interni



ISPEZIONE

Disamina /
verifica
fisica

registrazioni

documenti

fatti
aziendali

registrazioni contabili

strumenti finanziari

contratti

rimanenze di magazzino



OSSERVAZIONE

Consiste nell'assistere ad un processo/procedura

si ottengono informazioni su un processo / esecuzione

l'osservazione è limitata al momento

l'osservazione può
influenzare il processo

*registrazioni contabili
*conta fisica delle rimanenze



TEST DI SOSTANZA

Procedure tese a valutare la significatività di un saldo, di una classe di operazioni, in un elemento dell'informativa esterna contenuta nel bilancio.

SULLE TRANSAZIONI

- disamina dati contabili
- fatture, assegni, contratti

ANALYTICAL REVIEW

- procedure di ricalcolo

SUI SALDI DI BILANCIO



PROCEDURE	SELEZIONE	NOTE
Analisi processi aziendali	NO	
Analytical Review	SI	Raffronto ammortamenti con quelli dell'esercizio precedente. Determinare % ammortamento sul costo storico ed effettuare il raffronto con il precedente esercizio.
Test di validità	SI	Verifica incrementi / decrementi dell'esercizio Ricalcolo ammortamenti esercizio;

Si è deciso di non fare affidamento sulle procedure di controllo interno e quindi sull'affidabilità dei controlli. Per tale motivo il rischio di controllo si è considerato **ALTO**.

Di conseguenza è necessario il test di validità insieme alle analisi di analytical reviews.

Estensione delle verifiche è nel complesso ALTA, pertanto le coperture delle voci di bilancio oggetto della verifica saranno estese.



Ricalcolo/Riesecuzione

Ricalcolo

consiste

verifica
matematica

documenti /
registrazioni

Riesecuzione

comporta

nuova
esecuzione

eseguita dal
revisore



PROCEDURE: VALIDITÀ – CONFORMITÀ

Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno i significati sotto riportati:

a) **Procedura di validità** – Una procedura di revisione definita per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Le procedure di validità comprendono:

i) verifiche di dettaglio (sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa);

ii) procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

b) **Procedura di conformità** – Una procedura di revisione definita per valutare l'efficacia operativa dei controlli nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni.



RIMANENZE DI MAGAZZINO





CREDITI VERSO CLIENTI





ANALISI COMPARATIVA

4. Ai fini dei principi di revisione, con il termine “procedure di analisi comparativa” si intendono 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 comprendono anche l’indagine, per quanto ritenuta necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo.



ANALISI COMPARATIVA

Quale
documentazione?

Informazioni finanziarie

- comparabili con periodi amministrativi precedenti

budget, obiettivi da conseguire

- da confrontare in itinere e a consuntivo

analisi finanziarie, margine lordo

- da confrontare con esperienze precedenti

rapporti tra costo complessivo retribuz. e dipendenti

- da confrontare con bilanci consolidati, altre società....



ANALISI COMPARATIVA

La tecnica

CALCOLO DEI VALORI ATTESI

saldo presunto



VALORI EFFETTIVI DI BILANCIO

saldo del conto



CALCOLO DELLA VARIANZA

differenza positiva o negativa

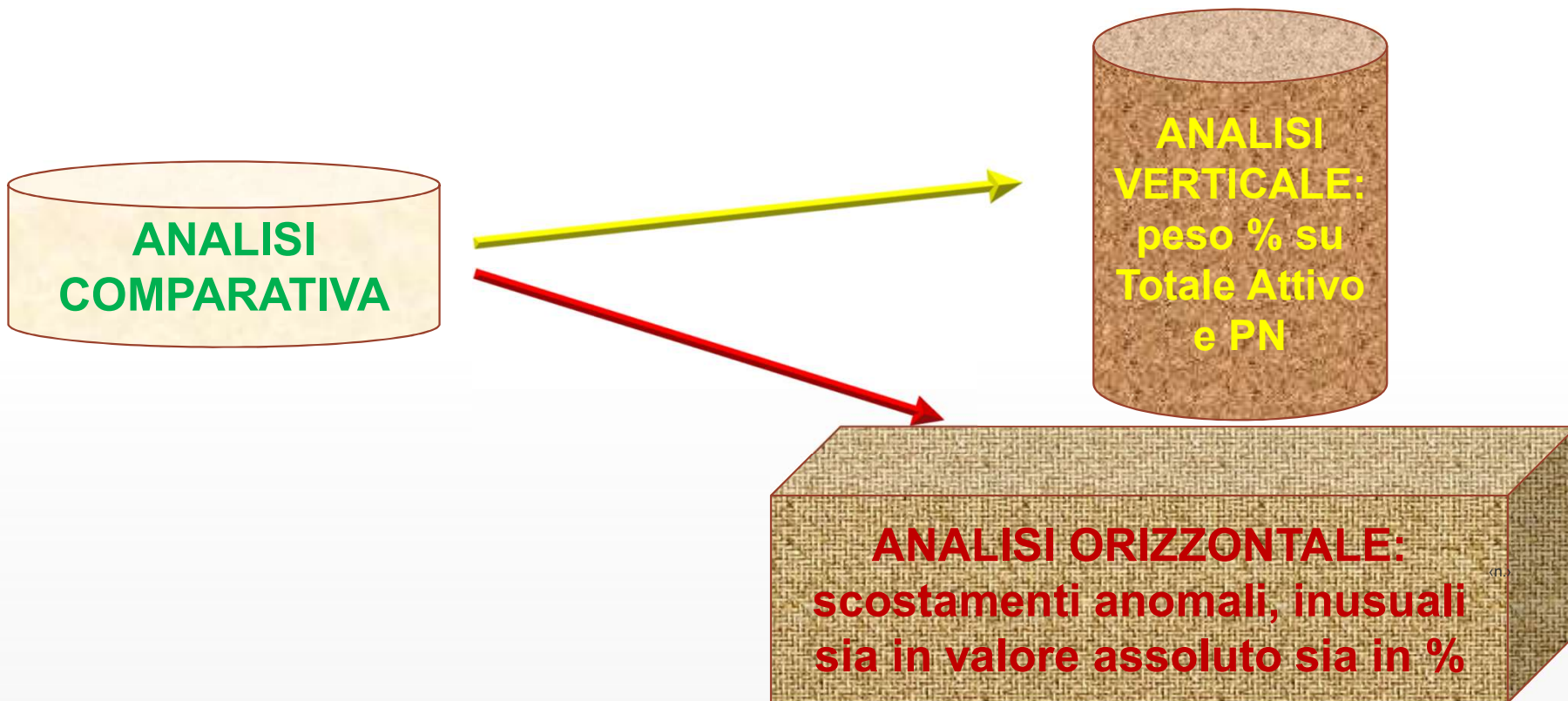


INTERPRETAZIONE DELLA VARIANZA

ricerca delle ragioni della varianza



RIMANENZE DI MAGAZZINO





RIMANENZE DI MAGAZZINO

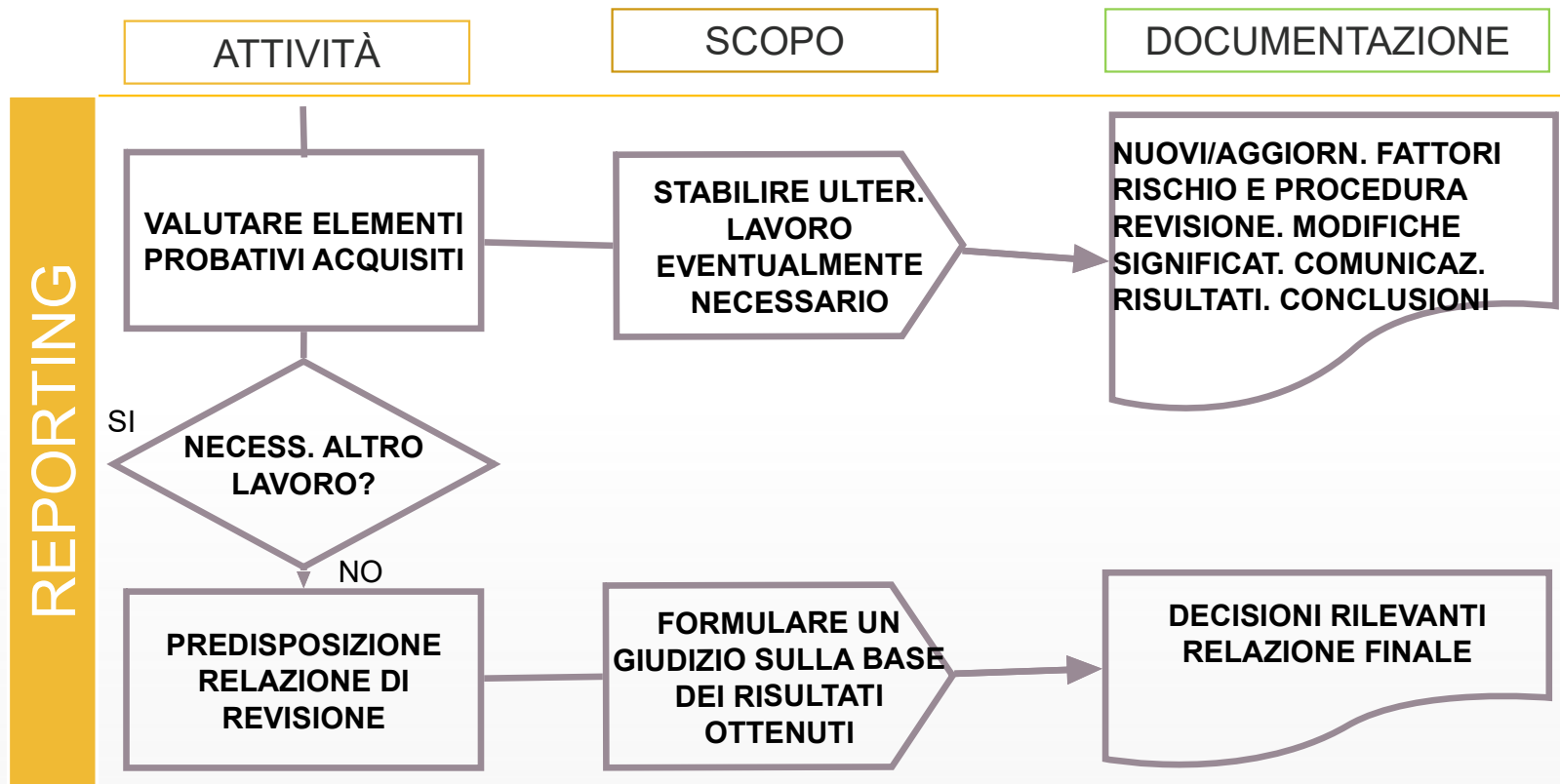
ANALISI COMPARATIVA

Denominazione	Esercizio	Esercizio	Esercizio	Esercizio	Esercizio
	n	n-1	n-2	n-3	n-4
Rimanenze prodotti finiti	990.000,00	783.000,00	819.000,00	747.000,00	756.000,00
Costi della produzione	6.140.000,00	4.698.000,00	4.914.000,00	4.482.000,00	4.536.000,00
Giacenza media rimanenze	125	87	91	83	84



IL PROCESSO DI REVISIONE

Fase 3



Fonte: Guida IFAC



CONTINUITÀ AZIENDALE

GLI AMMINISTRATORI

Devono provare l'esistenza della continuità aziendale nell'ambito della relazione sulla gestione e della nota integrativa.

I REVISORI

Devono acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'appropriato utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e concludere se vi sia un'incertezza significativa riguardo alla capacità dell'impresa di continuare ad operare almeno per 12 mesi come entità in funzionamento.

I SINDACI

Il Collegio sindacale, nell'ambito dell'attività di vigilanza, è tenuto a monitorare la continuità aziendale e a comunicare agli amministratori la sussistenza di fatti idonei a pregiudicare la continuità aziendale dell'impresa con invito a provi rimedio. Al ricorrere dei presupposti richiesti dalla legge, il collegio sollecita gli opportuni provvedimenti...



CONTINUITÀ AZIENDALE

INDICATORI FINANZIARI

- ☞ **Situazioni di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo;**
- ☞ **Prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso; oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziarie attività a lungo termine;**
- ☞ **Indici economico-finanziari negativi o in costante peggioramento:** Gli indici che potrebbero essere presi a base per costituire una sorta di matrice sono ad esempio il capitale circolante netto, il margine di tesoreria, il margine di struttura, l'indice di autonomia finanziaria (rapporto tra PN e totale fonti), il rapporto Debt/Equity (posizione finanziaria netta complessiva / patrimonio netto), il margine di contribuzione, il reddito operativo lordo, il ROA (return on asset), il ROI (return on investment), il ROS (return on sales);

ISA Italia n. 570



CONTINUITÀ AZIENDALE

INDICATORI FINANZIARI

- ☞ ***Consistenti perdite d'esercizio;***
- ☞ ***Mancanza o discontinuità nella distribuzione dei dividendi;***
- ☞ ***Impossibilità di saldare i debiti e incassare i crediti alla scadenza;***
- ☞ ***Difficoltà nel rispettare le clausole contrattuali dei prestiti;***
- ☞ ***Cambiamento di atteggiamento dei fornitori per concessione di credito e pagamento alla consegna;***
- ☞ ***incapacità di ottenere finanziamenti necessari per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari.***

ISA Italia n. 700



CONTINUITÀ AZIENDALE

INDICATORI GESTIONALI

- ☞ *Dimissioni dei consiglieri e dei sindaci;*
- ☞ *Perdita di personale a livello dirigenziale senza che sia sostituito;*
- ☞ *Perdita di mercati fondamentali, di franchising, di concessioni o di fornitori importanti;*
- ☞ *Difficoltà nell'organico del personale o scarsità di rifornimenti fondamentali.*

Come è evidente tale set di indicatori è suscettibile di maggiore soggettività valutativa rispetto al set degli indicatori finanziari, per cui il revisore dovrà valutare con maggior attenzione l'effetto induttivo degli stessi sulla permanenza o meno del requisito della continuità aziendale.



CONTINUITÀ AZIENDALE

ALTRI INDICATORI

- ☞ *Capitale ridotto al disotto dei limiti legali;*
- ☞ *Termine della durata statutaria senza previsione di prolungamento;*
- ☞ *Modifiche legislative o iniziative governative sfavorevoli all'impresa;*
- ☞ *Sopravvenuta mancanza dei requisiti per il mantenimento delle autorizzazioni necessarie allo svolgimento dell'attività sociale prevalente;*
- ☞ *Contenziosi legali e fiscali che, in caso di soccombenza, potrebbero comportare oneri che l'impresa non è in grado di sopportare.*

ISA Italia n. 700

CONTINUITÀ AZIENDALE

Ottenuta l'attestazione il revisore dovrà porre in essere una **serie di procedure volte all'acquisizione di idonei e sufficienti elementi probativi**, tramite

1

- L'analisi e la discussione con la direzione aziendale dei cash-flow, della redditività futura e degli altri dati previsionali rilevanti;

2

- L'analisi degli **eventi verificatisi successivamente alla chiusura dell'esercizio** che possono influenzare la capacità dell'impresa di mantenersi in funzionamento;

3

- L'analisi dei **bilanci intermedi** più recenti;



CONTINUITÀ AZIENDALE

4

- La verifica della **capacità dell'impresa di evadere gli ordini dei clienti**;

5

- La verifica **adempimenti di pagamento di mutui (covenants)** e prestiti obbligazionari;

6

- La **lettura dei verbali del consiglio di amministrazione**, delle assemblee dei soci e del collegio sindacale per verificare eventuali argomenti e decisioni attinenti a difficoltà finanziarie;



CONTINUITÀ AZIENDALE

6

- La **lettura dei verbali del consiglio di amministrazione**, delle assemblee dei soci e del collegio sindacale per verificare eventuali argomenti e decisioni attinenti a difficoltà finanziarie;

7

- La richiesta di informazioni (**circularizzazioni**) ai **consulenti legali e fiscali** su eventuali procedimenti giudiziali;

8

- La verifica dell'esistenza, della regolarità e della **possibilità di rendere esecutivi accordi diretti a fornire o a mantenere un sostegno finanziario da parti correlate o da terzi** e la valutazione della capacità finanziaria di dette parti di apportare ulteriori finanziamenti.



CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA

Art. 13. (in vigore dal 15.08.2020)

Costituiscono indicatori di crisi gli **squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario**, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore, tenuto conto della data di costituzione e di inizio dell'attività, rilevabili attraverso appositi indici che diano evidenza della sostenibilità dei debiti per almeno i sei mesi successivi e delle prospettive di continuità aziendale per l'esercizio in corso o, quando la durata residua dell'esercizio al momento della valutazione è inferiore a sei mesi, per i sei mesi successivi.

A questi fini, sono indici significativi quelli che misurano la sostenibilità degli oneri dell'indebitamento con i flussi di cassa che l'impresa è in grado di generare e l'adequatezza dei mezzi propri rispetto a quelli di terzi.

Costituiscono altresì indicatori di crisi *ritardi nei pagamenti reiterati e significativi*.



CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA

Art. 375. (modifica l'art. 2086 C.C. aggiungendovi il comma secondo. In vigore dal 16.03.2019)

Art. 2086 C.C.

Co. 1 L'imprenditore è il capo dell'impresa e da lui dipendono gerarchicamente i suoi collaboratori.

Co. 2. L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto **organizzativo, amministrativo e contabile** adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.



ARTICOLO 2086, comma 2, C.C.

L'IMPRENDITORE
che opera in forma

collettiva



societaria

ha il dovere
di istituire

anche in
funzione

assetto

organizzativo

amministrativo

contabile

adeguato

natura

dimensioni

rilevamento

crisi
d'impresa

continuità
aziendale

Adozione ed attuazione strumenti per

superamento
crisi d'impresa

recupero
continuità aziendale



PROTAGONISTI DELL'ALLERTA

compiti





LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

Non vi siano operazioni
manifestamente
imprudenti

Non vi siano operazioni
azzardate

Non vi siano operazioni
prive di logiche
economiche

Gestione improntata a
criteri di ragionevolezza
economica

Non vi siano
crisi aziendali

squilibrio
economico

squilibrio
finanziario

riduzione margini

tensione tra i soci

sfiducia nei confronti dell'impresa

difficile accesso al credito

riduzioni dilazioni dai fornitori



LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

Struttura aziendale rigida e
con sovraccapacità produttive.



Elementi esogeni:

- Riduzione duratura della domanda
- Riduzione potere di acquisto consumatori
- Incrementi costi a situazioni concomitanti

Elementi endogeni:

- Politiche investimento senza ritorni adeguati
- Rimanenze merci superiori alla capacità produttiva e commerciale
- Difficoltà ad esternalizzare talune attività



LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

Ciclo di vita del prodotto





LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

Sistema organizzativo carente ed inefficiente nel funzionamento. Inidoneo a gestire e coordinare i fattori produttivi



Progressivo incremento dei costi di produzione/distribuzione

Disamina:

- Sistema organizzativo
- Scelte aziendali

- Maggiori costi delle aree produttive
- Minori margini operativi
- Perdita quote di mercato
- Riduzione cash flow



LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

ASPETTO PATRIMONIALE

▽	fatturato	⇒	▽	attività circolanti
			▽	crediti
			▽	liquidità
			▽	acquisti materie prime
▽	investimenti	⇒	Δ	obsolescenza dei beni
				superamento tecnologico dei beni
			▽	competitività
▽	cash flow	⇒	Δ	necessità di indebitamento
Δ	debiti finanziari	⇒	Δ	finanziamenti onerosi
▽	dilazione fornitori	⇒	Δ	difficoltà di approvvigionamento
▽	marginale contribuzione	⇒	▽	copertura costi fissi



LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

**MARGINE DI
TESORERIA**

=

attività correnti – rimanenze – passività correnti

INDICE DI LIQUIDITÀ

=

$$\frac{\text{attività correnti} - \text{rimanenze}}{\text{passività correnti}}$$

**CAPITALE
CIRCOLANTE NETTO**

=

attività correnti – passività correnti

**INDICE DI
DISPONIBILITÀ**

=

$$\frac{\text{attività correnti}}{\text{passività correnti}}$$



LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

**GG. DILAZIONE
CLIENTI**

=

$$360 : \frac{\text{ricavi vendite}}{\text{crediti v/clienti}}$$

**GG. DILAZIONE
FORNITORI**

=

$$360 : \frac{\text{acquisto materie prime e servizi}}{\text{debiti v/fornitori}}$$

Da prestare sempre attenzione ai crediti v/clienti che comprendono anche l'IVA che può dare luogo ad un'uscita di cassa anticipata rispetto al momento dell'incasso del credito.



LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

**GIORNI DI GIACENZA
DELLE RIMANENZE**

=

$$360 : \frac{\text{consumo di materie prime}}{\text{rimanenze di materie prime}}$$

**GIORNI DI GIACENZA
DEI PRODOTTI FINITI**

=

$$360 : \frac{\text{costo del venduto}}{\text{rimanenze di prodotti finiti}}$$

**consumo di materie
prime**

=

rimanenze iniziali di materie prime + acquisti di materie prime – rimanenze finali di materie prime.

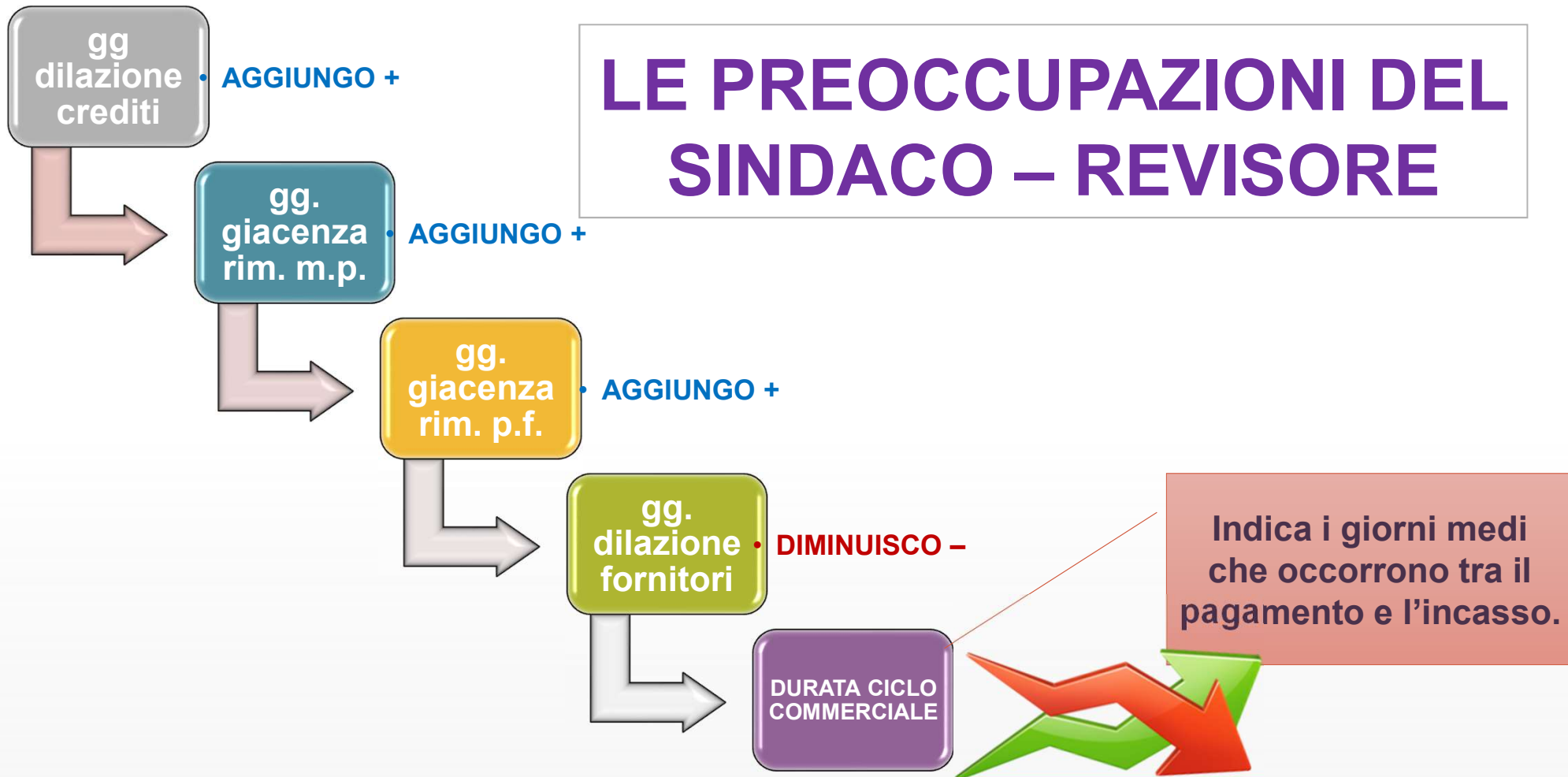
costo del venduto

=

La somma dei costi di produzione:
consumi di materie prime + trasporti + mano d'opera diretta
+ lavorazioni esterne + ammortamenti + manutenzioni + ...



LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE





LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

INDICE DI
AUTONOMIA
FINANZIARIA

=

$$\frac{\text{patrimonio netto}}{\text{totale fonti}}$$

DEBT
EQUITY

=

$$\frac{\text{posizione finanziaria netta}}{\text{patrimonio netto}}$$

posizione
finanziaria netta

=

debiti finanziari – investimenti medesima natura (es.: partecipazioni, crediti, titoli, disponibilità liquide...)

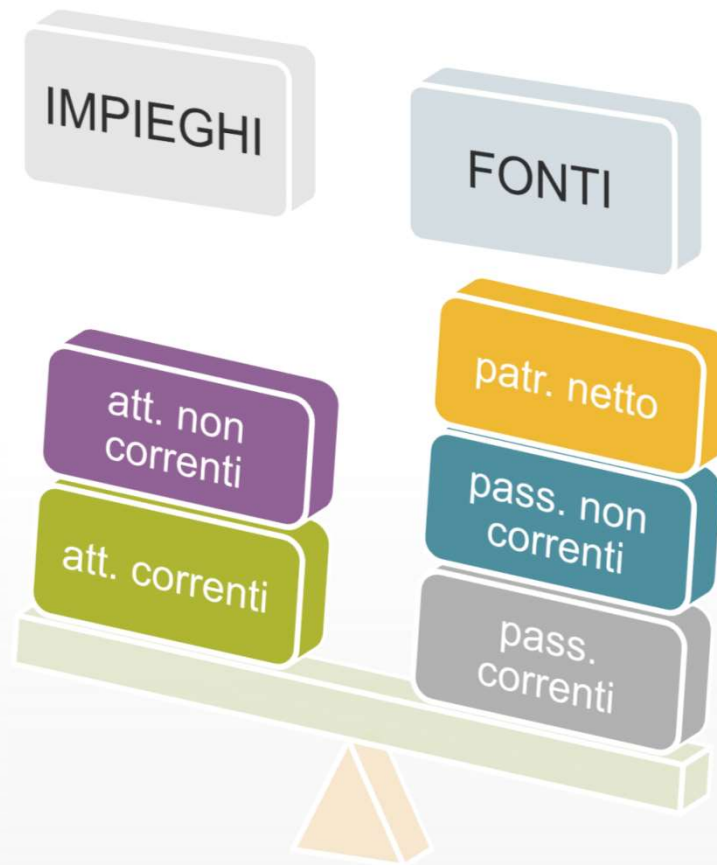


LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

Correlazione tra impieghi e fonti



**ASPETTO
PATRIMONIALE**





LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

Correlazione tra impieghi e fonti



attività non correnti	patrimonio netto
	passività non correnti
attività correnti	passività correnti

attività non correnti	patrimonio netto
	passività non correnti
attività correnti	passività correnti



attività non correnti	patrimonio netto
	passività non correnti
attività correnti	passività correnti





LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

ASPETTO
ECONOMICO

PRODUZIONE REDDITO

COPERTURA COSTI

GENERARE UTILI

REMUNERARE IL CAPITALE



LE PREOCCUPAZIONI DEL SINDACO – REVISORE

ROE
RETURN ON EQUITY

=

$$\frac{\text{utile di esercizio}}{\text{patrimonio netto}}$$

ROA
RETUN ON ASSETS

=

$$\frac{\text{MON (margine operativo netto)}}{\text{totale impieghi}}$$

ROI
RETUN ON INVESTMENT

=

$$\frac{\text{EBIT}}{\text{CIN (capitale investito netto)}}$$

ROS
RETUN ON SALES

=

$$\frac{\text{MON (margine operativo netto)}}{\text{ricavi}}$$

ROD
RETUN ON DEBT

=

$$\frac{\text{oneri finanziari}}{\text{debiti finanziari}}$$

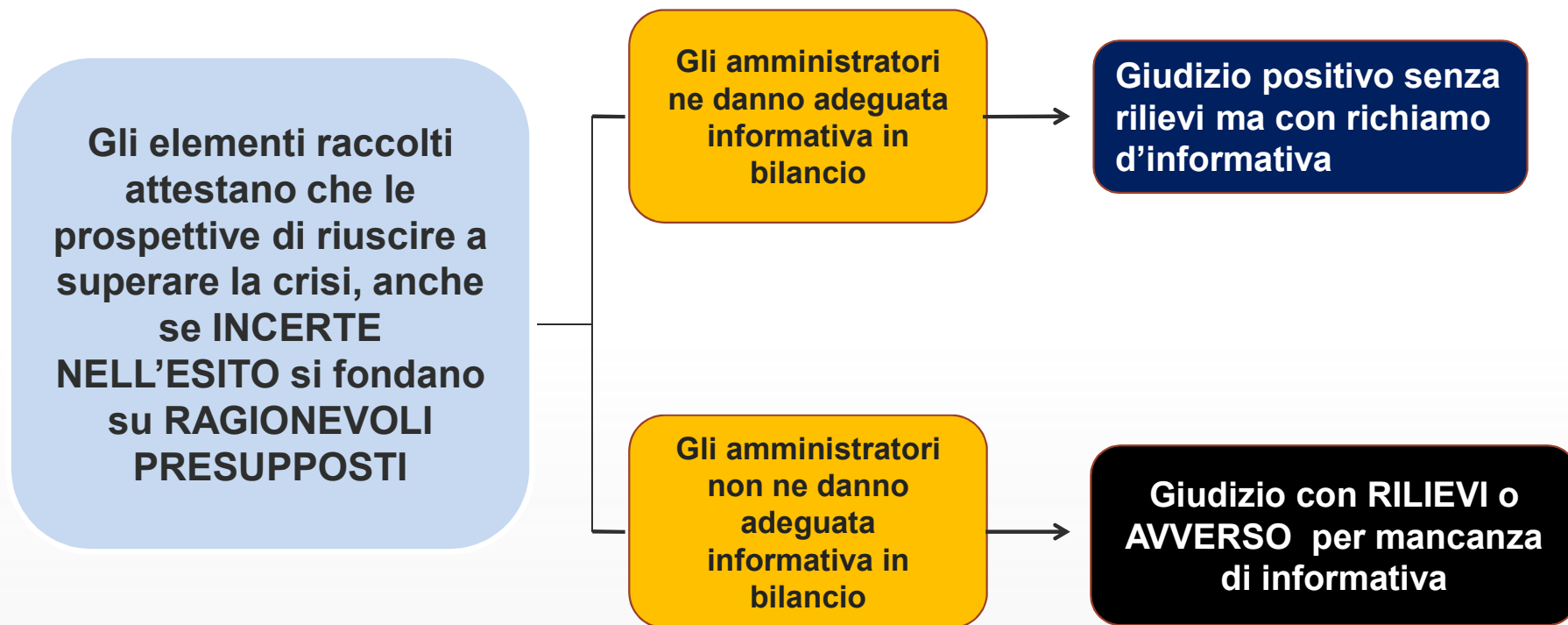


CONTINUITÀ AZIENDALE





CONTINUITÀ AZIENDALE





CONTINUITÀ AZIENDALE

Gli elementi raccolti attestano che le prospettive di riuscire a superare la crisi, anche se

INCERTE NELL'ESITO si
fondano su PRESUPPOSTI
FORTEMENTE OPINABILI E
PRESENTANO MOLTEPLICI
INCERTEZZE SIGNIFICATIVE

Gli amministratori
ne danno
adeguata
informativa in
bilancio



**Impossibilità
di esprimere
un giudizio**

Gli amministratori
non ne danno
adeguata
informativa in
bilancio



**Giudizio
avverso**



PRINCIPI DI REVISIONE



In ragione dei limiti intrinseci della revisione contabile, vi è un rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione.

Di conseguenza, la successiva scoperta nel bilancio di un errore significativo dovuto a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali non indica di per sé il mancato svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione.

Tuttavia, i limiti intrinseci della revisione contabile non costituiscono per il revisore una giustificazione a ritenersi soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi.

La conformità ai principi di revisione del lavoro svolto dal revisore è determinata dalle procedure di revisione adottate nelle circostanze, dalla sufficienza e dall'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti a seguito dello svolgimento di tali procedure e dall'adeguatezza della relazione di revisione sulla base della valutazione di tali elementi alla luce degli obiettivi generali di revisione.



LA REVISIONE LEGALE NELLE MEDIE E PICCOLE IMPRESE

FINE

Grazie molte per l'attenzione prestatami.

Sandro Spella
