

# LABORATORI DI REVISIONE CONTABILE: IL REVISORE TRA ADEGUATI ASSETTI E CONTROLLI QUALITÀ DEL MEF

**23 Novembre 2024**

**Marco Rossi**

[marco.rossi@proaudit.cloud](mailto:marco.rossi@proaudit.cloud)



*Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili*

VALLO DELLA LUCANIA



# Agenda

I INCONTRO – 8 novembre 2024 dalle 14.30 alle 19.30 (in presenza)

## **A) LA FORMALIZZAZIONE DELLA PARTE PRE-INCARICO: I DOCUMENTI NECESSARI**

- Il questionario di accettazione dell'incarico: presenza, compilazione, corretta formalizzazione nelle carte di lavoro e data: elementi da non sbagliare
- La “proposta” firmata
- Il conferimento dell'incarico: la documentazione da allegare nelle carte di lavoro
- La comunicazione al MEF: modalità e scadenze

## **B) LA FORMALIZZAZIONE DELLA PARTE “ALTA”: IL PRIMO DOCUMENTO NECESSARIO DELLA FASE DI PRELIMINARY**

- La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera: il memo dell'attività aziendale

## **C) NOVITÀ PER LA NORMATIVA SULLA CRISI DI IMPRESA**

- La normativa della crisi di impresa e gli impatti sull'attività di revisione

# Agenda

II INCONTRO – 9 novembre 2024 dalle 9.00 alle 14.00 (in presenza)

## A) LA FORMALIZZAZIONE DELLA PARTE “ALTA”: I PRIMI DOCUMENTI NECESSARI DELLA FASE DI PRELIMINARY

- La comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate: come formalizzare i memi dei cicli e la verifica della implementazione
- La materialità: un caso pratico e gli errori da evitare
- La formalizzazione nelle carte di lavoro dei rischi di revisione associati ad ogni area di bilancio e delle relative asserzioni: l'importanza del collegamento tra i rischi individuati alle procedure di final
- Procedure di circolarizzazione: le best practice e gli errori da evitare – un caso operativo di selezione della circolarizzazione

# Agenda

III INCONTRO –22 novembre 2024 dalle 14.30 alle 19.30 (in webinar)

## A) COME DOCUMENTARE AL MEGLIO E RENDERE RIPERCORRIBILE IL LAVORO SVOLTO IN ALCUNE POSTE DI BILANCIO

- La formalizzazione nelle carte di lavoro dei rischi di revisione associati ad ogni area di bilancio: l'importanza del collegamento tra i rischi individuati alle procedure di final – “gerarchia” delle carte di lavoro e casi pratici:
  - Riconciliazioni clienti e fornitori: risposte, formalizzazione e procedure alternative
  - Le fatture da ricevere: selezione e documentazione
  - Riconciliazioni bancarie: formalizzazione e documenti necessari

## B) COME DOCUMENTARE AL MEGLIO E RENDERE RIPERCORRIBILE IL LAVORO SVOLTO IN ALCUNE POSTE DI BILANCIO

- La formalizzazione nelle carte di lavoro dei rischi di revisione associati ad ogni area di bilancio: l'importanza del collegamento tra i rischi individuati alle procedure di final - “gerarchia” delle carte di lavoro e casi pratici:
  - Il fondo svalutazione crediti: formalizzazione e documentazione necessaria
  - L'inventario fisico, il pricing e l'obsolescenza delle rimanenze: formalizzazione e documenti necessari

# Agenda

IV INCONTRO –23 novembre 2024 dalle 9.00 alle 14.00 (in webinar)

## **A) COME DOCUMENTARE AL MEGLIO E RENDERE RIPERCORRIBILE IL LAVORO**

- L'audit planning memorandum come strumento per sintetizzare il preliminary
- Come indicizzare in modo appropriato le carte di lavoro
- La struttura delle carte di lavoro
- Le “caposchede”
- L'importanza dei cross-reference e dei tickmark
- La formalizzazione delle carte di lavoro: “come trasformare” un documento in carte di lavoro documentate (lavoro svolto e conclusioni) – la ripercorribilità del lavoro svolto
- La “tecnica” dei memorandum per formalizzare il lavoro svolto

## **B) COME DOCUMENTARE LE CONCLUSIONI**

- La verifica degli eventi successivi: come documentare il lavoro svolto e gli errori da evitare
- L'omogeneità tra la scheda errori e la lettera di attestazione
- L'audit summary memorandum: come sintetizzare il lavoro svolto in final – l'analytical review finale e la valutazione della completezza degli elementi probativi acquisiti
- La data e la presenza nelle carte di lavoro della lettera di attestazione
- La data e la presenza nelle carte di lavoro della relazione di revisione e l'omogeneità con la scheda errori
- La firma delle carte di lavoro e l'archiviazione



# **A) COME DOCUMENTARE AL MEGLIO E RENDERE RIPERCORRIBILE IL LAVORO**

# L'audit planning memorandum come strumento per sintetizzare il preliminary

## Gli Audit memorandum

Gli Audit memorandum permettono di riepilogare l'attività svolta e le conclusioni raggiunte durante la revisione.

Devono essere stesi in quando permettono:

- ▶ Di sintetizzare le attività svolte;
- ▶ Il Partner e il manager leggendoli riescono più agevolmente a svolgere la **Review delle carte di lavoro** del team operativo;
- ▶ consente al revisore di riconsiderare se tutti gli aspetti significativi sono stati correttamente identificati e trattati;
- ▶ In caso di cambiamento dei membri del team si riesce con facilità a **comprendere l'attività svolta l'esercizio precedente**;
- ▶ Dare uno sguardo completo per il controllo interno/esterno della **qualità dell'incarico**
- ▶ **Sintetizzare i risultati rilevanti** che hanno portato ad esprimere il giudizio di revisione.

## Gli Audit memorandum

Generalmente sono due i memorandum che vengono svolti, talvolta chiamati con denominazioni diverse:

### PRELIMINARY

«Audit Preliminary Memorandum» «**APM**»  
«Memorandum di pianificazione»

«Audit Strategy Memorandum» «**ASM**»

### FINAL

«Audit Summary Memorandum» «**ASM**»

«Summary Review Memorandum»  
«**SRM**»

## Il preliminary memorandum

Nel preliminary memorandum possono essere descritti:

### 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.

# Il preliminary memorandum

## 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.

## Il preliminary memorandum

### 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.

## Il preliminary memorandum

### RISULTATI DI PRECEDENTI REVISIONI (o informazioni ottenute dal precedente revisore)

- ▶ Eventuali **rilevi 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;

### 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** (Bilancio di un gruppo);
- ▶ 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.

## Il preliminary memorandum

### 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 (**circolarizzazioni**);
- ▶ **fase finale** della revisione per il controllo del bilancio.

## Il preliminary memorandum

### PIANIFICAZIONE DEGLI INCONTRI DEL TEAM DI REVISIONE

Indicazione delle date (o del periodo) in cui verranno svolti gli incontri tra i membri del team per discutere gli aspetti significativi.

In linea generale ed in assenza di problematiche complesse, può essere sufficiente che il **revisore legale comunichi al team la strategia generale di revisione al termine delle attività preliminari e pianifichi due incontri.**

Il primo incontro, da effettuarsi prima della fine dell'esercizio, per valutare i risultati delle procedure di valutazione del rischio, delle procedure di conformità e delle altre procedure svolte alla data.

Il secondo incontro, da effettuarsi in prossimità della chiusura della fase finale della revisione per assicurarsi che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte.

# Il preliminary memorandum

## PROBLEMATICHE PARTICOLARI

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**.

## CONCLUSIONI

# Il preliminary memorandum

## 1. SCOPO DEL LAVORO DI REVISIONE

L'oggetto dell'incarico, formulato in ottemperanza alle disposizioni dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010 (il "Decreto"), è il seguente:

- la revisione contabile del bilancio d'esercizio al 31 dicembre 2020, 2021 e 2022 della Alfa S.p.A., in ottemperanza a quanto previsto dall'articolo 2409 bis del Codice Civile e dell'articolo 14, comma 1, lettera a) del Decreto;
- la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, ai sensi dell'articolo 14 comma 1, lettera b) del Decreto;
- le attività di verifica sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio prevista dall'articolo 14 comma 2, lettera e) del Decreto.

Formano inoltre oggetto dell'incarico:

- le attività volte alla sottoscrizione delle Dichiarazioni Fiscali in base all'art. 1, comma 5, primo periodo, D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 come modificato dall'art. 1, comma 94, L. n. 244/07.
- l'"Attestazione di Conformità dei Parametri Finanziari - Financial Covenants"

L'Assemblea della Alfa ha conferito l'incarico a Soc. di Revisione S.p.A. con delibera del 3 ottobre 2020.

Il rischio di anti-riciclaggio è stato valutato "normale"; il rischio complessivo di revisione è stato definito "basso".

## 2. ATTIVITÀ DELLA SOCIETÀ

ALFA S.p.A., è un'azienda italiana che opera da oltre 20 anni nei settori dell'agricoltura e della zootecnica.

I prodotti che offre ai suoi clienti possono essere così riepilogati:

- Prodotti per gli allevatori, studiati per ciascuna specie animale: farine latte, mangimi, integratori, prodotti per l'igiene animale ed ambientale;

## Il preliminary memorandum

- Prodotti per gli agricoltori, necessari alle più diffuse colture erbacee e arboree: sementi di elevata qualità, prodotti fitosanitari per la difesa da parassiti e malattie, erbicidi per il controllo delle erbe infestanti, fertilizzanti per la nutrizione delle piante e infine prodotti per la raccolta e conservazione dei foraggi.

La Società opera prevalentemente sul territorio nazionale attraverso agenti.

Possiede uno Stabilimento Produttivo a Cuneo e uno a Venezia e un deposito ad Nuoro.

Il core business della Società è la produzione e la distribuzione di integratori per l'alimentazione animale in generale e della vacca da latte in particolare.

La profittabilità di questa famiglia di prodotti è di gran lunga superiore alle altre e l'obiettivo strategico dei prossimi anni è una crescita significativa in questo mercato, sostenuta anche da un sito produttivo (Cuneo) posizionato in un'area ad altissima vocazione zootecnica.

Di particolare importanza è anche il consolidamento della quota di mercato nel settore mangimistico e un migliore sfruttamento del potenziale produttivo dello stabilimento di Venezia. Per le altre famiglie di prodotti, in particolare quelli destinati alle coltivazioni agrarie, vi sono comunque prospettive di crescita interessanti, in linea con il trend positivo degli ultimi anni.

La riduzione del numero complessivo delle aziende agricole fa orientare l'azione commerciale della Società verso le aziende più strutturate e dotate di buon potenziale di crescita. Queste aziende di maggiori dimensioni richiedono un approccio sempre più professionale, basato sulla consulenza tecnica e l'efficacia del servizio.

La Società vende prodotti con una particolare ciclicità di vendita nel corso dell'anno, il che va ad influire sulla maturazione del credito nei confronti dei propri clienti nel corso dell'anno, determinando quindi una forte influenza sul periodo di maturazione dei ricavi di vendita.

I ricavi di vendita maturano infatti per circa un 60% nei primi sei mesi dell'anno, a seguito della vendita delle sementi. Nei restanti mesi dell'anno il fatturato subisce un calo naturale, mentre i costi di struttura rimangono elevati. La società per alleggerire il peso dei costi di struttura nel secondo semestre deve mantenere ed accrescere la capacità di garantire un variegato mix di prodotti il cui consumo sia annuale. I prodotti in grado di garantire tale mix sono quelli tipo commercializzato, ed i prodotti della divisione zootecnica.

# Il preliminary memorandum

## 3. CAPITALE E PATRIMONIO NETTO

Al 31/12/2020 il Patrimonio Netto risulta pari ad Euro 15.686.675.

Si segnala in particolare l'incremento del Patrimonio Netto di Euro 3.848.960 derivante dalla rivalutazione dei Fabbricati industriali (e relativi terreni sottostanti).

	Valore di inizio esercizio	Destinazione del risultato dell'esercizio precedente		Altre variazioni			Risultato d'esercizio	Valore di fine esercizio
		Attribuzione di dividendi	Altre destinazioni	Incrementi	Decrementi	Riclassifiche		
Capitale	3.640.001							3.640.001
Riserva da soprapprezzo delle azioni	21.799							21.799
Riserve di rivalutazione	10.021.708		351.934	3.848.960				14.222.603
Riserva legale	728.000							728.000
Versamenti in conto aumento di capitale	2.650.000							2.650.000
Varie altre riserve	(2.618.935)		(1)					(2.618.936)
Totale altre riserve	31.065		(1)					31.064
Ris.op. copertura flussi fin. attesi	(286.539)				63.510			(223.029)
Utili (perdite) portati a nuovo	4.835							4.835
Utile (perdita) dell'esercizio	351.934				351.934		561.402	561.402
Ris. Neg. azioni proprie in portafoglio	(3.300.000)							(3.300.000)
Totale patrimonio netto	11.212.803							15.686.675

## 4. STRUTTURA DELLA SOCIETÀ

L'azionariato è così composto:

Azionisti	N. Azioni	Valore
	2.788.575	1.450.059,00
	2.013.667	1.047.106,84
	1.190.925	619.281,00
	1.006.833	523.553,16
	1	0,52
<b>Totale</b>	<b>7.000.001</b>	<b>3.640.000,52</b>

# Il preliminary memorandum

Riportiamo di seguito la composizione del Consiglio di Amministrazione della Società in carica per il periodo 2018-2021 come da delibera dell'Assemblea dei Soci del 5 dicembre 2018.

---

## Consiglio di Amministrazione

---

Presidente

Vicepresidente

Amministratore Delegato

Consigliere

---

E del Collegio Sindacale della Società in carica per il triennio 2018-2021

---

## Collegio Sindacale

---

Presidente

Sindaco effettivo

Sindaco effettivo

Sindaco supplente

Sindaco supplente

---

### **4.1 Eventi significativi, sviluppo della domanda e andamento dei mercati in cui opera la società, obiettivi e strategie della società**

L'esercizio 2020 ha visto un inizio positivo grazie alla riduzione dei rischi e delle incertezze, in particolare, relative a (i) commercio internazionale, (ii) guerra commerciale USA/Cina e (iii) uscita della GB dall'UE (Brexit).

Tuttavia, nella seconda metà di gennaio è emerso un nuovo rischio per la crescita economica e le performance dei mercati: la diffusione di un nuovo virus (CoViD 2019) in Cina, che si è rapidamente trasformato in una pandemia, colpendo dapprima l'Italia del Nord, successivamente tutta Italia; al momento della redazione del presente documento è diffuso in tutto il mondo, con misure restrittive sulla circolazione delle persone e sullo svolgimento delle attività economiche di diversa gravità poste in essere dai diversi Governi per contenere le possibilità di contagio. Tale emergenza sanitaria, unitamente alla crisi dei mercati finanziari acuitasi a partire dalla seconda settimana del mese di marzo 2020, minaccia di avere ripercussioni di medio termine a livello globale non ancora pienamente apprezzabili: trasporti, servizi, consumi i settori più colpiti.

## Il preliminary memorandum

L'Istat ha rivisto al ribasso le stime sul PIL nel secondo trimestre del 2020, coincidente con il quasi totale arresto delle attività economiche a ragione del contenimento dell'emergenza sanitaria: il calo è stato del -12,8% rispetto al primo trimestre dell'anno e del -17,7% rispetto al 2019. Il dato è il peggiore dal 1995 e segna il quarto trimestre consecutivo di crescita nulla o negativa.

Il citato calo del PIL è legato in particolar modo alla caduta della domanda interna, in termini di consumi privati (famiglie e istituzioni sociali private), investimenti, spesa delle amministrazioni pubbliche e variazione delle scorte. Anche la domanda estera ha fornito un contributo negativo, legato ad una riduzione delle esportazioni maggiore rispetto alle importazioni.

Il valore aggiunto in tutti i principali comparti produttivi, agricoltura, industria e servizi, registra andamenti congiunturali negativi.

L'inflazione in agosto ha registrato un aumento dello 0,3% su base mensile e una diminuzione dello 0,5% su base annua, per un trend negativo per il quarto mese consecutivo.

Sotto il profilo internazionale, l'OCSE ha generalmente tagliato le stime di espansione generale per tutto il 2020, a causa in particolare dell'impatto negativo della crisi sanitaria su fiducia, mercati finanziari, turismo e supply chain globali.

L'area dei paesi aderenti ha registrato il più grave calo del PIL dal 2009, pari al -9,8% nel secondo trimestre 2020, con l'economia del Regno Unito tra le più pesantemente impattate, seguita da Francia, Italia e Stati Uniti. La stima prospettica preliminare del tasso di disoccupazione nell'area OCSE per tutto il 2020 è pari al 9,4% medio, in crescita del 4% rispetto al 2019, con punte del 12,4% in Italia.

Nel terzo e quarto trimestre le parziali riaperture e la notizia della scoperta di vaccini contro il Covid-19 ha comportato un miglioramento delle prospettive per l'economia globale e innescato un forte rally degli asset rischiosi. Tuttavia la reintroduzione di periodi di lockdown ha rallentato l'attività dell'ultimo trimestre e, se le restrizioni rimarranno in essere, potrebbe avere effetti analoghi anche nella prima parte del 2021. Attualmente è attesa una forte crescita globale per la seconda metà dell'anno, grazie principalmente agli esiti attesi della campagna vaccinale.

Nonostante tutto ciò, il 2020 per Alfa S.p.A. è stato un anno positivo, in cui è stato perseguito, in tutti gli ambiti, l'obiettivo del miglioramento industriale, operativo e finanziario.

Da segnalare, nel corso del 2020 i seguenti accadimenti aziendali:

- è stato ceduto il fabbricato di Parma al prezzo di Euro 60.000;
- il numero di dipendenti in forza a Alfa al 31/12/20 è di 70 unità, come nel 2019, anche se si registrano 8 nuovi dipendenti, in sostituzione di altrettante figure;
- l'articolo 110 del Decreto Agosto (D.L. 104/2020) ha riaperto i termini per rivalutare i beni e si è data attuazione alla rivalutazione monetaria sui fabbricati di Cuneo e Venezia.

# Il preliminary memorandum

## 5. VALUTAZIONE DELL'AMBIENTE DI CONTROLLO

### ▲ 5.1 Analisi dell'ambiente di controllo interno

Per la comprensione della Società e del contesto in cui opera e del suo ambiente di controllo interno abbiamo svolto le seguenti attività:

- Colloqui approfonditi con le figure apicali del management sul *Core Business* della Società e del settore in cui opera;
- Colloqui approfonditi con le figure operative della Società per la conoscenza delle procedure amministrative relative al ciclo attivo, ciclo passivo, ciclo tesoreria, ciclo personale, ciclo magazzino;
- Colloqui con il management al fine di identificare possibili rischi di frode;
- Verifica della nostra comprensione delle procedure contabili applicate dalla Società attraverso l'analisi del flusso documentale prodotto da una transazione;
- Controllo campionario di transazioni relative al ciclo attivo e passivo

La Società appare adeguatamente strutturata e organizzata, il personale che abbiamo intervistato (a livello sia operativo sia manageriale) è apparso preparato e con significativa esperienza, in base al ruolo ricoperto.

Il Management si mantiene costantemente aggiornato sugli aggiornamenti delle normative e mostra un atteggiamento molto collaborativo con la Società di revisione al fine di condividere il trattamento contabile di eventuali poste rilevanti o soggette all'applicazione di nuovi o rivisti principi contabili.

Il Management è costantemente coinvolto nell'operatività aziendale ed è costituito da professionisti sensibilizzati alla gestione del rischio aziendale.

La Segregation of duties è adeguata relativamente ai principali processi aziendali.

I responsabili di funzione sono professionisti esperti e competenti relativamente alla loro aree di responsabilità.

Anche se non esistono norme di comportamento formalizzate, il management della Società assume comportamenti basti sull'integrità e sull'etica e diffonde tale cultura all'interno dell'azienda.

Dalle nostre verifiche non sono emerse anomalie significative.

# Il preliminary memorandum

## 5.2 | **Analisi rischi significativi**

Identificazione dei rischi significativi individuati. Rinvio al form E.

## 5.3 **Cicli significativi**

Sono stati analizzati i cicli significativi:

- Ciclo Vendite
- Ciclo Acquisti
- Ciclo Payroll
- Ciclo Agenti

Si rimanda ai relativi narrative.

## 6. ANALISI ECONOMICA E PATRIMONIALE

Si rimanda al punto 2.3

## 7. STRATEGIA E PIANO DI REVISIONE

### 7.1 **Analisi differenze di revisione non corrette nel periodo precedente**

Trattasi del primo anno dell'incarico di revisione. Si rimanda all' memo review carte di lavoro del precedente revisore. Nulla di significativo.

### 7.2 **Opening balance test**

Si rimanda all' memo review carte di lavoro del precedente revisore.

### 7.3 **Utilizzo di esperti**

Non saranno coinvolti esperti.

# Il preliminary memorandum

## **8. PARTI CORRELATE**

Dalle analisi svolte non sono emersi rapporti con parti correlate significative.

## **9. MATERIALITÀ PIANIFICATA**

La materialità complessiva è stata calcolata in Euro 600.000

La materialità operativa al 75% è stata calcolata in Euro 450.000

La soglia degli errori trascurabili è pari a Euro 30.000

Il benchmark utilizzato è l'1,8% dei ricavi delle vendite e delle prestazioni.

## **10. INDIPENDENZA**

È stata completata la procedura di indipendenza prevista dal Manuale Controllo Qualità.

Non sono emerse situazioni che possano comportare minacce all'indipendenza del revisore.

## **11. BRAINSTORMING MEETING**

In data 28 ottobre 2020 è stata svolta una riunione di prima conoscenza e di inizio lavoro.

Per la Società partecipava:

A.G. – Direttore Generale

G.P. – Resp. Amministrazione

E.A. – Amministrazione

M.C. – Controllo

P.L. – Risorse Umane

G.R. – Pres. Collegio sindacale

Durante la riunione si è discusso delle principali voci di bilancio, della programmazione delle attività di revisione.

# Il preliminary memorandum

## 12. CONTINUITÀ AZIENDALE

Non si rilevano rischi di continuità aziendale

## 13. FRODI

Attraverso colloquio con la direzione e nell'ambito del lavoro di revisione abbiamo indagato circa:

- Presenza di incentivi che possono aumentare il rischio di frode
- Esistenza di un programma e di controlli anti frode implementati dalla società
- Controlli da parte del Management relativamente a:
  - o Journal Entries
  - o Revenue Recognition
  - o Significant Unusual Transactions
  - o Accounting Estimates

Dal lavoro svolto non sono emersi rilievi significativi.

Verrà inoltre ottenuta la lettera di attestazione contenente uno specifico paragrafo inerente le frodi.

Attraverso colloquio con la direzione e nell'ambito del lavoro di revisione indagheremo circa:

- Presenza di incentivi che possono aumentare il rischio di frode
- Esistenza di un programma e di controlli anti frode implementati dalla società
- Controlli da parte del Management relativamente a:
  - Journal Entries
  - Revenue Recognition
  - Significant Unusual Transactions
  - Accounting Estimates
  - Suspense / Inter-company / Related Party Accounts

***Approfondimento:***  
**Comunicazioni con i responsabili di**  
***governance***

## Comunicazione alla direzione e alla governance aziendale

L'opinione che firmiamo prevede:

### **Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio**

#### **Ultimo paragrafo**

- **abbiamo comunicato ai responsabili delle attività di governance**, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, **la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi**, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

## Comunicazione alla direzione e alla governance aziendale

L'attività di revisione richiede un certo grado di **riservatezza funzionale** ad assicurare la massima efficacia alle procedure di revisione da porre in essere.

Tuttavia, **forme di comunicazione «istituzionale»** tra revisore e cliente sono necessarie, come quelle previste dal principio di revisione [ISA Italia 260](#).

Gli obiettivi del revisore sono:

- ▶ **comunicare con chiarezza ai responsabili delle attività di governance le responsabilità del revisore** in merito alla revisione contabile del bilancio e una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile;
- ▶ **ottenere** dai responsabili delle attività di governance delle **informazioni rilevanti ai fini della revisione**;
- ▶ **fornire** tempestivamente ai responsabili delle attività di governance **le osservazioni emerse dalla revisione** che sono significative e pertinenti alla loro responsabilità di supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria;
- ▶ **promuovere un'efficace comunicazione reciproca** tra il revisore e i responsabili delle attività di governance.

## Responsabili delle attività di governance

### Responsabili dell'attività di governance:

- ▶ La persona o le persone responsabili della **supervisione** della **direzione strategica** dell'impresa e degli obblighi relativi alla rendicontazione dell'impresa.
- ▶ Tali responsabilità includono la supervisione del processo di **predisposizione dell'informazione finanziaria**.
- ▶ Per alcune imprese in alcuni ordinamenti giuridici, i responsabili delle attività di governance possono comprendere esponenti della direzione come, ad esempio, membri con incarichi esecutivi di un organo di governo di un'impresa del settore privato, o un proprietario-amministratore.

### Direzione:

- ▶ La persona o le persone con responsabilità per la **gestione dell'attività dell'impresa**;

## Aspetti da comunicare dal Revisore

Tra gli aspetti da comunicare di seguito le principali tematiche da condividere nella consapevolezza che è necessario prestare attenzione nel comunicare la portata e la tempistica pianificate per la revisione (riservatezza e **imprevedibilità della revisione**) al fine di non compromettere l'efficacia della revisione stessa.

- A. le responsabilità nell'ambito della revisione contabile
- B. portata e tempistica pianificate per la revisione contabile
- C. i risultati significativi emersi
- D. indipendenza del revisore

Il revisore identifica tutti gli aspetti significativi emersi durante la revisione contabile che, secondo il suo giudizio professionale, **sono rilevanti ai fini della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria** e, pertanto, possono assumere particolare criticità, aspetti eventualmente connessi con frodi, interne o esterne, occorse (corruzione, falso documentale, errato utilizzo di asset aziendali) o problematiche di continuità aziendale.

# Responsabili delle attività di governance

## A. Le responsabilità del revisore nell'ambito della revisione contabile:

Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance le proprie responsabilità nell'ambito della revisione contabile del bilancio, incluso il fatto che:

- ▶ **il revisore è responsabile** della formazione e dell'espressione di un giudizio sul bilancio redatto dalla direzione sotto la supervisione dei responsabili delle attività di governance;
- ▶ la revisione contabile del bilancio **non solleva dalle rispettive responsabilità né la direzione né i responsabili delle attività di governance.**

# Responsabili delle attività di governance

## B. Portata e tempistica pianificate per la revisione contabile

Il revisore deve comunicare ai RAG una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile, inclusi i rischi significativi che ha identificato.

Gli aspetti comunicati possono includere:

- ▶ Le modalità pianificate per fronteggiare i rischi significativi;
- ▶ L'approccio del revisore al controllo interno;
- ▶ L'applicazione del concetto di significatività nell'ambito della revisione;
- ▶ Gli orientamenti preliminari del revisore su aspetti significativi.

# Responsabili delle attività di governance

## C. Risultati significativi emersi dalla revisione contabile

Il revisore deve comunicare ai RAG il suo punto di vista in merito agli **aspetti qualitativi** delle prassi contabili:

- ▶ I principi contabili
  - ▶ Le stime contabili
  - ▶ L'informativa di bilancio
  - ▶ Aspetti correlati
- 
- ▶ Difficoltà significative incontrate nel corso della revisione
  - ▶ Aspetti significativi discussi o oggetto di corrispondenza con la direzione
  - ▶ Circostanze che influiscono sulla forma e sul contenuto della relazione di revisione

## Tempistiche delle comunicazioni

- ▶ Una comunicazione tempestiva nel corso di tutta la revisione contabile contribuisce ad instaurare un proficuo dialogo reciproco tra i responsabili delle attività di governance e il revisore
- ▶ Tuttavia generalmente si concordano due incontri con i responsabili delle attività di governance:

**Al termine del preliminary**

**Al termine del final prima dell'emissione dell'opinione**

## Esempio presentazione di preliminary

### Indice

- Ambito dell'incarico
- Materialità
- Indipendenza
- Rischi significativi
- Considerazioni sul Rischio di Frode
- Controllo Interno
- Pianificazione preliminare
- Revisori delle Componenti
- Tempistiche
- Verifiche sulla regolare tenuta della contabilità

1

### Ambito dell'incarico

- Il bilancio consolidato del Gruppo e il bilancio d'esercizio della XXX S.p.A. sono redatti secondo gli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea
- Il nostro lavoro è svolto in conformità ai principi e i criteri per la revisione contabile ISA Italia e le relazioni che emetteremo faranno riferimento all'art. 14 del DLGS 27 gennaio 2010, n. 39.
- Nell'ambito del nostro incarico esprimeremo inoltre il giudizio sulla coerenza con il bilancio civilistico e consolidato delle relazioni sulla gestione.

3

## Esempio presentazione di preliminary

### Ambito dell'incarico

- Per l'esercizio (N) saranno effettuate revisioni complete dei bilanci ed esami di specifici conti di bilancio relativi a società del Gruppo XXX che rappresentano il 87,8% dei ricavi consolidati e il 92,2% dell'attivo consolidato del Gruppo al 30 settembre (N).
- Saranno inoltre svolte analisi comparative a livello di gruppo per società che rappresentano il 12,2% ed il 7,8% rispettivamente di ricavi e attivo consolidati al 30 settembre (N).

4

### Ambito dell'incarico

Di seguito si riporta il piano di lavoro adottato per la revisione del bilancio consolidato del Gruppo XXX al 31 dicembre (N):

Società	Società di revisione	Lavoro di revisione
XXX S.p.A.	ITALIA	Revisione completa
XXX YYY Inc	ITALIA	Esame di specifici conti di bilancio
XXX YYY Ltd UK	ITALIA	Esame di specifici conti di bilancio
XXX Gmbh	Germania	Revisione completa
XXX OY	Finlandia	Revisione completa
XXX Hebei	Cina	Revisione completa
XXX YYY Wuxi	Cina	Revisione completa
XXX YYYs AB	Svezia	Revisione completa
XXX YYY S.a.r.l.	Francia	Revisione completa
XXX YYY Pty	Australia	Revisione completa
XXX Holding Hong Kong	ITALIA	Esame di specifici conti di bilancio
XXX YYY Shangai	ITALIA	Esame di specifici conti di bilancio
XXX Italia s.r.l.	ITALIA	Analisi comparativa a livello di gruppo
XXX YYY SL	ITALIA	Analisi comparativa a livello di gruppo
XXX YYY BV Holland	ITALIA	Analisi comparativa a livello di gruppo
XXX YYY zoo - Polska	ITALIA	Analisi comparativa a livello di gruppo
XXX - YYY Ltd - Canada	ITALIA	Analisi comparativa a livello di gruppo

## Esempio presentazione di preliminary

### Materialità

La **Materialità** per il bilancio consolidato al 31 dicembre (N) è determinata sulla base del **patrimonio netto consolidato**.

Valutiamo che il *benchmark* prescelto sia una componente critica del bilancio e una grandezza poco volatile su cui gli utilizzatori del bilancio tendono a focalizzarsi (soprattutto come riferimento al rapporto tra indebitamento e patrimonio netto, oggetto anche di riferimento per i *covenants* sui finanziamenti bancari).

Stimiamo la Materialità del bilancio consolidato in **Euro 1,3 milioni** (Euro 1,2 milioni nel (N-1)).

7

### Indipendenza

Con riferimento all'incarico di revisione legale della XXX S.p.A. **non sono emersi rischi per l'indipendenza**.

Al termine del lavoro di revisione confermeremo al Collegio Sindacale la nostra indipendenza, nonché gli eventuali servizi non di revisione forniti al Gruppo dal network della società di revisione ai sensi dell'art. 17, comma 9 del D.Lgs. 39/10.

9

## Esempio presentazione di preliminary

### Rischi Significativi – Impairment dell'avviamento / Partecipazioni

Descrizione	Risposta della Direzione	Risposta di Audit
<p>Il Gruppo iscrive <b>avviamenti</b> pari ad Euro <b>10.618*</b> mila nel bilancio consolidato derivanti dall'acquisizione di YYY OY e Meyer GmbH.</p> <p>La XXX S.p.A iscrive partecipazioni in imprese controllate pari ad Euro <b>46.410*</b> mila.</p> <p>In relazione al contesto economico generale negativo ed in considerazione della loro significatività sussiste un rischio di <i>impairment</i> con riferimento agli avviamenti (Gruppo) ed alle partecipazioni (XXX S.p.A.)</p> <p>* Dati al 31 dicembre (N-1)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Definizione dei criteri e dei parametri per il test di <i>impairment</i>, che verrà svolto adottando la modalità del valore in uso</li> <li>Identificazione delle CGU</li> <li>Approvazione della procedura di <i>impairment</i> da parte del CdA</li> <li>Approvazione del Piano, da cui verranno estratti i flussi finanziari prospettici, da parte del CdA</li> <li>Analisi di sensitività</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comprensione dei metodi e delle assunzioni utilizzati dalla Direzione</li> <li>Verifica conformità IAS 36</li> <li>Analisi di ragionevolezza e/o ricerca di evidenze esterne sulle principali assunzioni adottate per la formulazione del Piano</li> <li>Verifica coerenza CGU con monitoraggio Direzione / segmenti operativi</li> <li>Analisi di ragionevolezza dei parametri utilizzati per determinare il valore in uso</li> <li>Riscontro di accuratezza e completezza di dati, parametri e criteri</li> <li>Coinvolgimento di specialisti</li> </ul>

11

### Rischi Significativi – Revenue Recognition

Descrizione	Risposta della Direzione	Risposta di Audit
<p>Il Gruppo iscrive <b>ricavi</b> di Euro 138.304* mila nel bilancio <b>consolidato</b>.</p> <p>XXX S.p.A. iscrive ricavi di Euro 70.920* mila nel bilancio <b>separato</b>.</p> <p>Le principali fonti di rischio riguardano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>potenziale sovrastima di ricavi dovuta al mancato rispetto del principio di competenza.</li> </ul> <p>* Dati al 31 dicembre (N-1)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Definizione dei criteri e delle clausole di trasferimento dei rischi e dei benefici delle merci spedite e/o fatturate.</li> <li>Attività di controllo al fine di individuare potenziali problematiche di cut-off.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comprensione dei criteri e delle clausole di trasferimento dei rischi e dei benefici delle merci spedite e/o fatturate.</li> <li>Analisi dei principali andamenti aziendali e delle principali correlazioni (ad esempio ricavi di vendita/scarichi di magazzino) valutandole in base all'esperienza dell'impresa e/o del settore in cui opera l'impresa.</li> <li>Procedure di cut-off al fine di verificare il corretto riconoscimento dei ricavi (secondo i termini contrattuali).</li> </ul>

12

## Esempio presentazione di preliminary

### Rischi Significativi – Management Override of Control

Descrizione	Risposta della Direzione	Risposta di Audit
<p>Rischio di Management Override of controls.</p> <p>I principi di revisione richiedono che il revisore acquisisca una comprensione delle modalità con cui i responsabili delle attività di <i>governance</i> svolgano il compito di <b>prevenzione e di individuazione delle frodi</b>.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>I responsabili delle attività di <i>governance</i> hanno il compito di supervisionare i processi adottati dalla direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa e del controllo interno che la direzione ha istituito per limitare tali rischi.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Verifica della correttezza di un campione di scritture registrate nei libri contabili e delle rettifiche apportate in sede di preparazione dei bilanci (Journal Entries Testing).</li> <li>Comprensione delle stime contabili, al fine di valutare il rischio di "management bias".</li> <li>Comprensione della motivazione economica di eventuali operazioni significative che esulino dall'attività ordinaria dell'impresa o che sembrano comunque atipiche o inusuali.</li> </ul>

13

### Rischio di frode

Dalle attività preliminari di revisione in riferimento al **Rischio di frode** è emerso quanto segue:

- La comprensione acquisita delle modalità con cui i responsabili delle attività di *governance* supervisionano i processi adottati dalla direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode **non hanno fatto emergere carenze significative**.
- Nella fase finale effettueremo uno specifico test di dettaglio a carattere informatico sul libro giornale (**journal entry test**), inoltre effettueremo analisi dettagliate sulle poste valutative.

15

## Esempio presentazione di preliminary

### Controllo Interno

- Nell'ambito del nostro incarico abbiamo ottenuto evidenza dei controlli eseguiti dalla Società sui seguenti processi:

- ❖ Ciclo attivo
- ❖ Ciclo passivo
- ❖ Magazzino
- ❖ Financial Reporting

- Nell'ambito del nostro incarico riferito alla revisione del bilancio separato al 31 dicembre (N) applichiamo una strategia di **affidamento sull'operatività dei controlli** posti in essere dalla Società per quanto riguarda i processi ciclo attivo e ciclo passivo. Per i processi Magazzino e Financial Reporting applichiamo una strategia di non affidamento sull'operatività dei controlli per ragioni di efficienza di Audit.

17

### Pianificazione preliminare

Dalle attività preliminari di revisione in riferimento alla **Pianificazione** è emerso quanto segue:

- Definizione delle modalità e delle tempistiche di raccolta degli elementi probativi basati su **conferme esterne**, avvalendosi di statuite procedure di revisione. In particolare, saranno richiesti elementi probativi per alcune poste specifiche di bilancio ed alcune informazioni attraverso:
  - ❖ la richiesta di informazioni ai **consulenti legali** sulle rivendicazioni e sulle cause in corso;
  - ❖ la richiesta di **altre conferme esterne** (ad es. clienti, fornitori, istituti di credito, fiscalisti, depositari, ecc.);
  - ❖ la verifica dell'esistenza degli **strumenti finanziari**, anche derivati, secondo i criteri stabiliti dalle specifiche procedure di revisione.

19

## Esempio presentazione di preliminary

### Pianificazione preliminare

- Definizione della partecipazione alle rilevazioni fisiche delle rimanenze di magazzino in occasione dell'**inventario fisico**. Il nostro intervento è stato pianificato in data 16 dicembre (N).
- Definizione delle procedure di revisione svolte dai nostri **IT specialists** in merito alla valutazione della "capacità" dei **sistemi informativi** di supportare in modo affidabile il trattamento delle informazioni gestionali e contabili processate all'interno dei vari processi operativi aziendali.
- Definizione delle procedure di revisione svolte dai nostri **Impairment Experts** e dai nostri **Tax Specialist** in merito rispettivamente alle attività di **impairment test** e di analisi del **calcolo delle imposte**.

20

### Pianificazione preliminare

- Definizione delle tempistiche degli interventi per le verifiche delle **società controllate estere** gestite dal team centrale della società di revisione. In particolare gli interventi *in loco* avranno inizio alla fine del mese di gennaio (N+1) sulle seguenti società:
  - ❖ XXX YYY Inc.- USA / *Chicago*
  - ❖ XXX YYY Ltd - UK / *Manchester*

21

## Esempio presentazione di preliminary

### Tempistiche - Incontri con il Collegio Sindacale

Attività	Date	Stato
Presentazione piano di Revisione	13/12/(N)	<input checked="" type="checkbox"/>
Incontri periodici per scambio di informazioni	As needed	<input type="checkbox"/>
Comunicazione servizi non di revisione	As needed	<input type="checkbox"/>
Meeting finale	Mar N+1	<input type="checkbox"/>

\* Da definire

25

### Tempistiche

Attività	Soggetti	Descrizione	Date	Stato
Meeting sulle risultanze preliminari	Group Engagement Team / Direzione	Meeting	Dic N	<input type="checkbox"/>
Global Referral Instructions Bilancio Consolidato 31/12/(N)	Group Engagement Team	Comunicazione	Ott N	<input checked="" type="checkbox"/>
Opinion team esteri	Altri revisori	Comunicazione	Feb N+1	<input type="checkbox"/>
Meeting finale	Group Engagement Team / Direzione	Meeting	Mar N+1	<input type="checkbox"/>
Approvazione progetto bilancio	C.d.A.	Reporting	Mar N+1	<input type="checkbox"/>
Relazione di revisione	Group Engagement Team	Reporting	Mar N+1	<input type="checkbox"/>
Assemblea di bilancio	Assemblea	Reporting	Apr N+1	<input type="checkbox"/>

\* Da Definire (dopo il ricevimento degli audit planning memorandum da parte degli uffici esteri)  
 \*\* Da Definire

26

## Esempio presentazione di preliminary

### Verifiche periodiche sulla regolare tenuta della contabilità

Sono state eseguite le verifiche sulla regolare tenuta della contabilità in data:

- 18 aprile (N): nessun fatto censurabile rilevato. Nessuna informazione rilevante da segnalare al collegio sindacale.
- 15 luglio (N): nessun fatto censurabile rilevato. Nessuna informazione rilevante da segnalare al collegio sindacale.
- 13 ottobre (N): nessun fatto censurabile rilevato. Nessuna informazione rilevante da segnalare al collegio sindacale.

28

## Presentazione alla direzione

Il revisore al termine dell'attività di audit può effettuare una riunione con la direzione nel quale espone alla direzione i risultati dell'attività svolta, anche relativamente ad errori o problematiche non significative (e che quindi non intaccano il giudizio sul bilancio) ma che possano essere consigli utili in ottica in un miglioramento manageriale della Società.

# Come indicizzare in modo appropriato le carte di lavoro

La struttura delle carte di lavoro

Le «caposchede»

L'importanza dei cross-reference e dei tickmark

La formalizzazione delle carte di lavoro

La «tecnica» dei memorandum

## Carte di lavoro del revisore

La documentazione della revisione è costituita principalmente dalle cosiddette “carte di lavoro” che costituiscono l’evidenza documentale delle procedure di revisione svolte, degli elementi probativi pertinenti acquisiti e delle conclusioni raggiunte dal revisore.

L’evidenza rappresenta un elemento chiave nella revisione contabile, perché rappresenta una sorta di “prova” documentale delle conclusioni del revisore.

L’evidenza documentale delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi pertinenti acquisiti durante le verifiche rappresentano la “base” delle conclusioni raggiunte dal revisore.

**NON DOCUMENTATO = NON FATTO**

# Carte di lavoro del revisore

Fermo restando che la revisione deve essere svolta secondo gli ISA, precisiamo che non esiste un unico modo, né un modello standard per fare (*formalizzare*) le carte di lavoro: ogni revisore ha i suoi metodi.

Esiste la massima libertà di personalizzazione, purché siano rispettati dei requisiti minimi, fra i quali:

- ▶ **SELF EXPLAINING**: devono essere **facilmente comprensibili** anche per un altro revisore che **non sappia nulla dell'incarico** e **senza l'aiuto del revisore** che le ha redatte;
- ▶ Devono contenere la chiara indicazione del lavoro svolto, delle problematiche di audit e delle conclusioni raggiunte
- ▶ Deve risultare chiaramente come è stata verificata una determinata posta di bilancio (*work done*)
- ▶ **INDEX**: Devono essere **numerate** secondo una precisa logica
- ▶ **CROSS REFERENCE**: Devono essere collegate reciprocamente e sistematicamente
- ▶ Devono essere firmate e datate, sia da chi le redige che da chi le rivede (ove applicabile)

# Carte di lavoro del revisore

il revisore legale deve predisporre in modo tempestivo e conservare per un adeguato periodo di tempo una documentazione (le carte di lavoro) che comprovi il lavoro svolto nel corso della revisione contabile, in particolare con riferimento a:

- ▶ verifica preliminare dell'indipendenza e dell'obiettività;
- ▶ verifica preliminare dei requisiti di accettazione o mantenimento dell'incarico;
- ▶ pianificazione del lavoro;
- ▶ svolgimento del lavoro;
- ▶ supervisione e riesame del lavoro svolto;
- ▶ consultazione (se richiesta);
- ▶ riesame della qualità dell'incarico (se richiesto);
- ▶ conclusioni raggiunte a sostegno del giudizio professionale.

# Forma della documentazione

Questa può essere rappresentata da **schede**, prospetti, **memorandum**, **lettere**, dichiarazioni, **tabulati**, check-list, con indicazione, per tutte le carte di lavoro predisposte dal team di revisione e dal personale della società, dei seguenti elementi identificativi:

- ▶ **nome** del cliente;
- ▶ **data di riferimento** del bilancio esaminato;
- ▶ “**index**” secondo la tassonomia prestabilita per le carte di lavoro;
- ▶ **titolo che descrive il contenuto** (voce di bilancio o aspetti oggetto di verifica);
- ▶ firma della persona che svolge il lavoro (**Preparer**);
- ▶ data di svolgimento del lavoro;
- ▶ firma e data della persona che effettua il riesame (**Reviewer**);
- ▶ identificazione specifica se trattasi di documenti forniti/preparati dal cliente; (CPC= Carta Preparata dal Cliente; o in inglese PBC= Prepared/Provided by Client)
- ▶ fonte dell'informazione (se applicabile);

# Forma della documentazione

Ciascun file deve avere una struttura tipica tale da facilitare la lettura ed il recupero delle informazioni in qualsiasi momento.

Proprio per questo i componenti di bilancio saranno identificati da una lettera convenzionale (vedi pagine successive) che sarà denominata reference.

Ogni sezione di bilancio sarà contraddistinta da una reference predefinita. Anche all'interno della singola sezione esisterà una organizzazione standard delle reference. Ogni foglio che sarà inserito nei file di lavoro dovrà avere una reference (solitamente in rosso).

Le carte di lavoro in cui sono contenuti dati o informazioni che lo sono anche in altre carte di lavoro dovranno sempre essere collegate a queste con un sistema di **cross reference**.

Per ogni reference ci dovrà essere un'altra reference "uguale ed opposta" (**biunivoca**).

# Indice e struttura delle carte di lavoro (Index)

Al fine di uniformare le modalità di predisposizione delle carte di lavoro, si suggerisce l'adozione di una **tassonomia standard (indice)**.

**STRALCI** esempio della tassonomia delle carte di archivio generale della metodologia CNDCEC

TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO GENERALE		
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	TERZO LIVELLO
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	
	0.2. Attestazione di indipendenza per singolo incarico per membri del team di revisione	
	0.3. Elenco delle circostanze specifiche di rischio per l'indipendenza a supporto dell'attestazione di indipendenza	
	0.4. Elenco dei dati societari del cliente a supporto dell'attestazione di indipendenza	
	0.5. Valutazione dell'indipendenza finanziaria in presenza di incarichi per attività diverse dalla revisione contabile per collegio sindacale e sindaco-revisore	
	0.6. Valutazione del rischio di auto riesame in presenza di incarichi per attività diverse dalla revisione contabile per collegio sindacale e sindaco-revisore	
	0.7. Memorandum incontro preliminare del team di revisione	
	0.8. Analisi di bilancio preliminare	
	0.9. Visura storica della società	
	0.10. Ricerche su business community	
	0.11. Memorandum sulle altre informazioni acquisite	
	0.12. Memorandum contatti preliminari con il precedente revisore/collegio sindacale	
	0.13. Questionario di valutazione dell'adeguatezza organizzativa	
	0.14. Questionario accettazione dell'incarico	
	0.15. Lettera di incarico	
	0.16. Stralcio del verbale di insediamento del Collegio Sindacale	

# Indice e struttura delle carte di lavoro (Index)

TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO GENERALE		
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	TERZO LIVELLO
1. Aspetti generali della revisione annuale (GEN)	1.1. Individuazione e descrizione della metodologia di revisione adottata 1.2. Pianificazione dell'incarico di revisione	1.2.0. Sommario 1.2.1. Valutazione preliminare del rischio 1.2.2. Informazioni sull'attività della società 1.2.3. Incontro precedente revisore/collegio sindacale 1.2.4. Procedure di analisi comparativa preliminare 1.2.5. Calendario degli incontri e delle procedure 1.2.6. Preventivo e consuntivo delle ore 1.2.7. Calcolo della significatività preliminare 1.2.8. Calcolo della significatività finale 1.2.9. Memorandum di pianificazione
	1.3. Identificazione e valutazione dei rischi di revisione	1.3.0. Sommario 1.3.1. Questionario per l'identificazione dei fattori di rischio intrinseco 1.3.2. Questionario sul rischio di frode 1.3.3. Valutazione del rischio intrinseco 1.3.4. Valutazione del rischio di controllo 1.3.5. Matrice dei rischi individuati 1.3.6. Valutazione del rischio residuo
	1.4. Procedure di circolarizzazione	1.4.0. Sommario 1.4.1. Form - lettera consulenti fiscali 1.4.2. Form - lettera compagnie assicurative 1.4.3. Form - lettera fornitori 1.4.4. Form - lettera consulenti legali

# Indice e struttura delle carte di lavoro (Index)

TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO GENERALE		
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	TERZO LIVELLO
2. Bilancio di verifica, rettifiche proposte, altri dati e documenti di bilancio (A)	2.0. Sommario	
	2.1. Bilanci di verifica (fase preliminare e fase finale)	
	2.2. Raccordo con schema di bilancio civilistico	
	2.3. Rettifiche alle poste di bilancio proposte	
	2.4. Riclassifiche alle poste di bilancio proposte	
	2.5. Stato patrimoniale – attivo	
	2.6. Stato patrimoniale – passivo	
	2.7. Conto economico	
	2.8. Verifica dei saldi di apertura	
	2.9. Questionario sui principi contabili di riferimento	
	2.10. Stato patrimoniale e conto economico in bozza	
	2.11. Nota integrativa in bozza	
	2.12. Rendiconto finanziario in bozza	
	2.13. Relazione sulla gestione in bozza	
	2.14. Modifiche proposte sui documenti di bilancio e relazioni in bozza	
	2.15. Altro	

# Indice e struttura delle carte di lavoro (Index)

TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO		
DESCRIZIONE	SEZIONI	DESCRIZIONE CON INDEX
<b>ATTIVO</b>		
Crediti verso soci	1	A Crediti verso soci
Immobilizzazioni immateriali	2	B Immobilizzazioni immateriali
Immobilizzazioni materiali	3	C Immobilizzazioni materiali
Immobilizzazioni finanziarie	4	D Immobilizzazioni finanziarie
Rimanenze	5	E Rimanenze
Crediti	6	F Crediti
Attività finanziarie	7	G Attività finanziarie
Disponibilità liquide	8	H Disponibilità liquide
Ratei e risconti attivi	9	I Ratei e risconti attivi
<b>PASSIVO</b>		
Patrimonio netto	10	L Patrimonio netto
Fondo rischi e oneri	11	M Fondo rischi e oneri
Tattamento di fine rapporto	12	N Tattamento di fine rapporto
Debiti	13	P Debiti
Ratei e risconti passivi	14	Q Ratei e risconti passivi
<b>CONTO ECONOMICO</b>		
Conto economico	15	Y Conto economico

# La carta di lavoro (WP = Working paper)

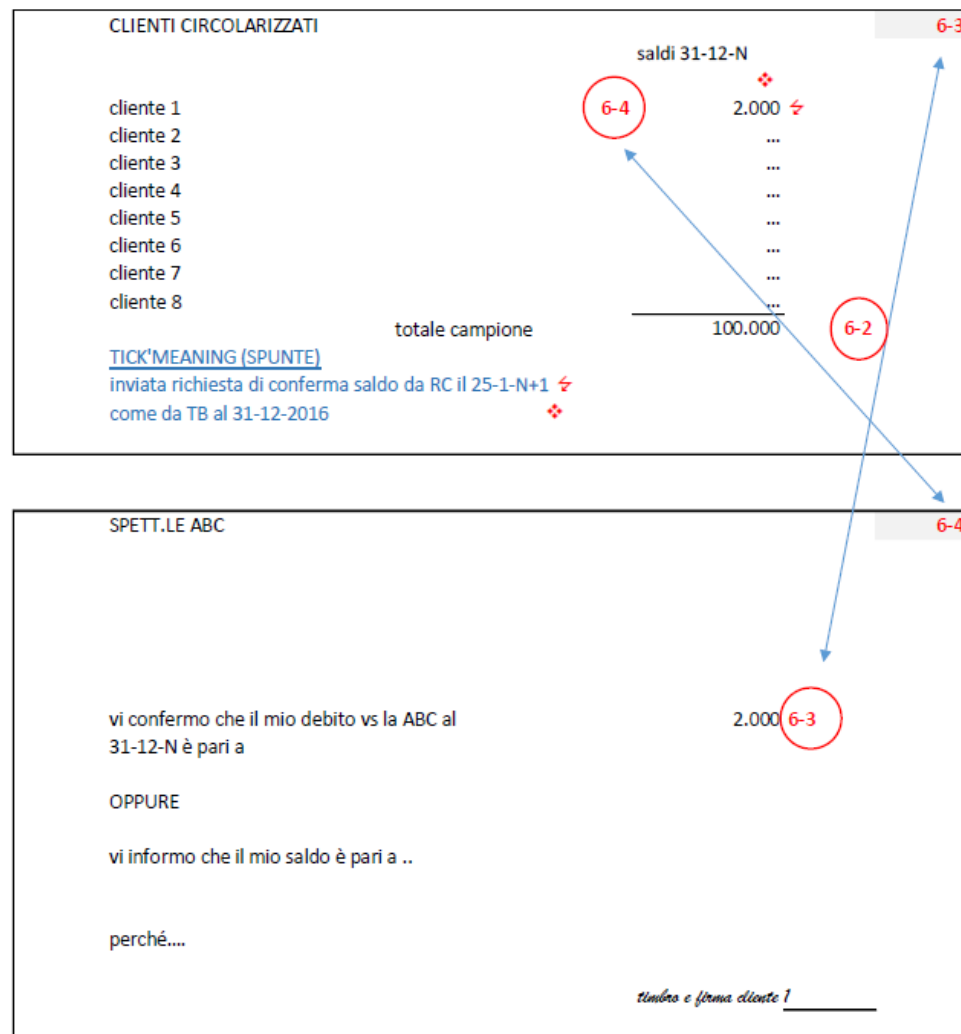
Per essere carta di lavoro (e quindi che dia evidenza del lavoro e controlli svolti) e non semplice documentazione, occorre che il revisore

- ▶ Tracci segni di spunta (**tickmark**)
- ▶ **Referenzi** (*Reference*) la WP con un indice e la colleghi con eventuali altri documenti ottenuti a supporto o collegati
- ▶ Descriva per ogni carta di lavoro
  - ▶ gli **obiettivi** di quella carta
  - ▶ Il **lavoro svolto** (*work done*), che permetta la ripercorribilità di quanto effettuato, in maniera dettagliata
  - ▶ I risultati e le **conclusioni** raggiunte (Eccezioni, o nessuna eccezione)

# Cross reference

- ▶ Si tratta di strumenti indispensabili per la chiarezza e l'utilità delle WPS. Ci devono essere, a prescindere dalle modalità di redazione delle WPS
- ▶ I riferimenti incrociati («cross references») servono per collegare le WPS. Indicano il numero della WPS dove è riscontrabile la cifra presente nella carta su cui stiamo lavorando. Devono essere univoci

L'esempio fa vedere come collegare la wps 6-4 con la 6-3



## Caposchede e *leadsheet*

Di seguito lo schema del bilancio in quarta direttiva dei crediti inclusi nell'attivo circolante

### Schema bilancio IV Direttiva (estratto) archiviato in 6.9.1

	31/12/20XX	31/12/20XX-1
II – Crediti		
<b>Totale crediti</b>	<b>7.406.300 F</b>	<b>6.106.104 F</b>

# Caposchede e *leadsheet*

Il bilancio in IV direttiva viene portato in Excel in una carta di lavoro del revisore

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

**a** come da bilancio anno XX in 6.9.1 anno corrente  
**b** come da bilancio anno XX-1 in 6.9.1 anno precedente

# Caposchede e *leadsheet*

- I conti di bilancio vengono suddivisi anche in caposchede con i conti del bilancio di verifica

Carta di lavoro <span style="float: right;">F</span>						
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	5.984.655 <sup>a</sup>	F 1	5.195.858 <del>X</del>	978.070 <del>X</del>	12	
Ricevute bancarie	305.495 <sup>a</sup> <sup>^</sup>	F 1	135.575 <del>X</del>	169.920 <sup>^</sup>	125	
	<b>6.290.150</b>	<b>F 10</b>	<b>5.331.160</b>	<b>958.990</b>	<b>18</b>	
Fatture da emettere	376.300 <sup>a</sup>	F 2	90.972 <del>X</del>	285.328	314	
Sub totale 1	<b>6.666.450</b>		<b>5.422.132</b>	<b>1.244.318</b>	<b>23</b>	
meno: svalutazione crediti	(108.640)	F 20	(120.830) <del>X</del>	12.190	(10)	
Sub totale 2	<b>6.557.810</b>		<b>5.301.302</b>	<b>1.256.508</b>	<b>24</b>	
	<b>A 1</b>					

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

<sup>a</sup> come da bilancio di verifica in **A 1**  
~~X~~ come da carte di lavoro del 20XX-1  
<sup>^</sup> 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**

# Caposchede e *leadsheet*

- I conti di bilancio vengono suddivisi anche in caposchede con i conti del bilancio di verifica

## Carta di lavoro **F1**

XYZ SPA 31/12/20XX

Preparata da .... data

Rivista da ... data

CLIENTE	PARTITARIO	RIBA	SALDO
CLI01	215.596	120.000	335.596
CLI02	52.433	-	52.433
CLI03	38.896	-	38.896
CLI04	94.308	60.000	154.308
CLI05	37.425	-	37.425
CLI06	93.479	-	93.479
CLI07	771.692	-	771.692
CLI08	10.317	495	10.812
CLI09	6.479	-	6.479
CLI10	48.429	-	48.429
CLI11	24.342	-	24.342
CLI12	48.642	85.000	133.642
CLI13	34.221	-	34.221
CLI14	131.188	-	131.188
CLI15	194.583	-	194.583
CLI16	11.063	-	11.063
CLI17	104.063	-	104.063
CLI18	239.004	-	239.004
CLI19	228.688	-	228.688
.....			
CLI29	22.201	40.000	62.201
<b>TOTALE</b>	<b>5.984.655</b>	<b>305.495</b>	<b>6.290.150</b>

ok con scheda F

### Obiettivo:

Ottenere un dettaglio della composizione dei crediti commerciali.

### Lavoro svolto:

Ho ottenuto dal sig. X l'elenco nominativo dei crediti clienti (PBC archiviato in **F.99.1**) e un dettaglio bancario delle riba già presentate con scadenza successiva al 31/12 (PBC archiviato in **F.99.2**).

Ho abbinato ad ogni cliente le rispettive Riba per avere il saldo complessivo dell'esposizione verso ciascun cliente.

Ho verificato la coincidenza del totale sia del partitario che delle riba con gli importi del bilancio di verifica.

### Considerazioni:

Nessuna eccezione significativa

In verde clienti selezionati per la circolarizzazione, per l'analisi si rimanda a **F10 sommario circolarizzazione clienti**

# Carte di lavoro

Nelle carte di lavoro, datate e firmate dal team di revisione che ha svolto le verifiche, sono presenti in particolare queste informazioni:

- ▶ **spazio per data e firma del riesame** da parte del membro del team di revisione con maggior esperienza;
- ▶ **riferimenti** (reference) ad altre carte di lavoro in cui sono contenuti i dettagli degli importi evidenziati e dove sono svolte le verifiche di revisione; il cross reference conferma anche che le analisi di dettaglio sono svolte sugli importi presenti nel bilancio di verifica;
- ▶ **tickmark** che spiegano la natura della verifica svolta sui singoli importi; la metodologia delle standard tickmark consente di razionalizzare ed esporre in modo ordinato il lavoro svolto evitando ripetizioni delle descrizioni per voci e importi;

# Tickmark

I tickmark utilizzabili nella predisposizione delle carte di lavoro sono riportati nel seguente box (ciascuno si può fare la propria legenda)

<i>Tickmarks</i>	
√	Controllato in contabilità
^	Controllato su fattura
<	Controllato su DDT
>	Controllato su ordine
≠	Controllato su contratto
~	Controllato su estratto conto bancario
↵	Controllo di concordanza DDT – fattura
ε	Controllo di concordanza contabilità – fattura
λ	Controllo di concordanza estratto conto bancario – fattura
ς	Controllo di concordanza ordine – DDT
6	Controllato su bilancio dell'esercizio precedente
x	Controllato su bilancio di verifica dell'esercizio corrente
‡	Controllato su bilancio dell'esercizio corrente
T	Sommato
Δ	Calcolato

# Ulteriori aspetti da tenere in considerazione

a) predisposizione delle carte di lavoro:

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 230.A4	Non è necessario che il revisore includa nella documentazione della revisione le bozze superate di carte di lavoro e di bilanci, annotazioni che riportano considerazioni incomplete o preliminari, versioni superate di documenti corretti per errori di stampa o di altra natura e duplicati di documenti.
ISA Italia 230.A5	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.
ISA Italia 230.A14	La documentazione può non essere limitata alle evidenze predisposte dal revisore ma può includere anche altre evidenze ritenute appropriate come, ad esempio, verbali degli incontri avuti, predisposti dal personale dell'impresa e condivisi dal revisore. Altri soggetti con i quali il revisore può discutere aspetti significativi sono rappresentati da altro personale dell'impresa e soggetti esterni, quali i consulenti dell'impresa.

b) raccolta e conservazione delle carte di lavoro:

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 230.14	Il revisore deve raccogliere la documentazione della revisione in un file di revisione e completare il processo di raccolta di tale file nella versione definitiva in modo tempestivo dopo la data della relazione di revisione.
ISA Italia 230.15	Dopo il completamento del file di revisione nella versione definitiva, il revisore non deve cancellare o eliminare documentazione di alcun genere prima della scadenza del termine previsto per la sua conservazione.
ISA Italia 230.16	In circostanze diverse da quelle previste dal paragrafo 13, qualora il revisore ravvisi la necessità di modificare la documentazione della revisione esistente o di aggiungere nuova documentazione successivamente al completamento del file di revisione definitivo, egli, indipendentemente dalla natura delle modifiche o delle aggiunte da apportare, deve documentare: a) le specifiche ragioni che hanno reso necessario apportare modifiche o aggiunte; b) quando e da chi tali modifiche o aggiunte sono state effettuate e riesaminate.

# Esempi formalizzazione carte di lavoro (aspetti significativi)

## PRICING DI MAGAZZINO

**Obiettivo:** verificare la corretta valorizzazione delle merci incluse nelle rimanenze di magazzino

### Lavoro svolto:

- 1) Abbiamo ottenuto il tabulato di magazzino valorizzato dal quale abbiamo selezionato 5 codici di prodotto per i quali abbiamo richiesto la movimentazione dall'01/01 al 31/12.
- 2) Per ciascun codice abbiamo verificato la corrispondenza in termini quantitativi tra giacenze iniziali all'01/01/N e giacenze finali al 31/12/(N-1).
- 3) Per i 5 codici a maggior valore abbiamo ottenuto la movimentazione dell'anno e effettuato il ricalcolo matematico del FIFO.
- 4) Abbiamo infine selezionato per ciascun codice un movimento di carico merce a magazzino (quantità in giacenza al 31/12/N) del quale abbiamo richiesto la relativa fattura.
- 5) Abbiamo verificato la corrispondenza tra il valore della fattura e la valorizzazione dei carichi in magazzino.

**Conclusioni:** nessuna eccezione

### Estratto Fattura di acquisto

Tipologia documento	Art. 73	Numero documento	Data documento	Codice destinatario
TD01 fattura		65_FVS	22-11-N	

Causale
FATTURA

Cod. articolo	Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	UM	Sconto o magg.	%IVA	Prezzo totale
ART)	ARTICOLO "P"	40,00	371,45	n		22,00	14.858,00

Articolo	Qtà (31/12/N)	Valore Unitario	Valore Totale
P	90	359,53	32.358
Q	80	159,70	12.776
R	78	166,59	12.994
S	280	38,64	10.819
T	361	29,14	10.520

CARICHI ARTICOLO P			
Data	Quantità	Valore Unitario	Valore Totale
15/5/N	20	360,00	7.200
16/6/N	70	350,00	24.500
22/11/N	40	371,45	14.858

RICALCOLO FIFO			
Data	Quantità	Valore Unitario	Valore Totale
16/6/N	50	350,00	17.500
22/11/N	40	371,45	14.858
<b>FIFO</b>	<b>90</b>	<b>359,53</b>	<b>32.358</b>

Essendo movimenti al FIFO, le 90 quantità presenti a magazzino sono formate da 50 unità (su 70 acquistate) del carico del 16/6 e tutto il carico del 22/11

## Esempi formalizzazione carte di lavoro (aspetti significativi)

### MARKET TEST

#### Obiettivo

Verificare che la valorizzazione di magazzino sia inferiore al valore di mercato

#### Lavoro svolto

Abbiamo svolto due test:

1) (A tappeto con i dati del gestionale) Abbiamo ottenuto dalla Società il report con i prezzi medi di vendita applicati dalla Società nel corso dell'anno e nei primi mesi dell'anno successivo.

Abbiamo confrontato i prezzi applicati con la valorizzazione del magazzino, non sono state rilevate differenze negative, ad eccezione di trascurabili item, che non abbiamo ulteriormente approfondito.

2) (Specifico con le fatture di vendita) Abbiamo ottenuto quattro principali tra le ultime fatture di vendita effettuate dalla Società nell'esercizio successivo.

Abbiamo confrontato per gli specifici item che sono stati venduti (e che erano presenti a magazzino al 31/12/N) il prezzo di vendita e confrontato con il valore di magazzino, non sono state rilevate differenze negative, ad eccezione di trascurabili item, che non abbiamo ulteriormente approfondito.

#### Conclusioni

Nessuna eccezione significativa

Articolo	Valore Unitario	Prezzo di vendita	Diff.	Note
U	640,00	702,00	62,00	Ok costo minore del prezzo di vendita
V	100,00	121,70	21,70	Ok costo minore del prezzo di vendita
X	110,00	111,00	1,00	Ok costo minore del prezzo di vendita
Y	50,00	60,00	10,00	Ok costo minore del prezzo di vendita
Z	40,00	60,00	20,00	Ok costo minore del prezzo di vendita

#### Estratto Fattura di Vendita

Tipologia documento	Art. 73	Numero documento	Data documento	Codice destinatario		
TD01 fattura		17_FV	29-01-(N+1)			
Causale						
FATTURA						
Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	UM	Sconto o magg.	%IVA	Prezzo totale
PRODOTTO U	16,00	702,00	n		22,00	11.232,00
PRODOTTO V	2,00	121,70	n		22,00	243,40
PRODOTTO X	2,00	111,00	n		22,00	222,00
PRODOTTO Y	8,00	60,00	n		22,00	480,00
PRODOTTO Z	5,00	60,00	n		22,00	300,00

## Esempi formalizzazione carte di lavoro (aspetti significativi)

### RICALCOLO AFFITTI

### PASSIVI

#### INFORMAZIONI DA CONTRATTO:

Contratto di durata 9 anni  
Decorrenza da 01/03/2019  
Fatturazione posticipata trimestrale  
Canone trimestrale €30.000

*Contratto archiviato al Reference "15.0001 Contratto affitto  
punto vendita Via Verdi"*

#### RICALCOLO

Costo di competenza dell'esercizio:  
costo mensile €10.000 x 10 mesi = €100.000  
ok con conto "04.074 Fitti via Verdi"  
di cui €1.000 con contropartita a Ratei passivi,

#### **Lavoro svolto**

Abbiamo ottenuto copia del contratto di affitto del punto vendita di Via Verdi, analizzato criticamente il contratto. Abbiamo effettuato un ricalcolo per verificare la corretta contabilizzazione dei costi per godimento di beni di terzi.

#### **Conclusioni**

Non sono emerse eccezioni significative.

# La tecnica dei memorandum

## La strategia di revisione – Approccio CNDCEC

MEMORANDUM DI PIANIFICAZIONE	
Paragrafo	Possibile contenuto (a cura del revisore)
<b>Obiettivi della revisione</b>	<p>Indicazione del revisore legale.</p> <p>Indicazione del bilancio sottoposto a revisione.</p> <p>Indicazione del quadro normativo di riferimento.</p> <p>Indicazione del fatto che si tratti di un incarico di revisione legale o volontaria.</p> <p>Indicazione dei principi di revisione di riferimento.</p> <p>Indicazione dei principi contabili di riferimento.</p> <p>Descrizione dei cambiamenti significativi nei principi contabili adottati dall'impresa che possono avere un impatto significativo sul bilancio.</p> <p>Descrizione dei cambiamenti significativi nella normativa che possono avere un impatto significativo sulla revisione legale.</p> <p>Indicare se si tratti di un nuovo incarico o la continuazione di un incarico pluriennale.</p>
<b>Cambiamenti nell'impresa</b>	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• investimenti significativi in immobilizzazioni immateriali, materiali o finanziarie (ad es. acquisizione di partecipazioni);</li> <li>• cambiamenti significativi nella strategia di <i>business</i> dell'impresa (ad esempio, cambiamenti nei prodotti) o nei mercati di approvvigionamento o di sbocco;</li> <li>• cambiamenti significativi nella direzione, negli organi di <i>governance</i> o nel personale chiave;</li> <li>• cambiamenti nell'ambiente di riferimento dell'impresa (economico, normativo ecc...) che potrebbero avere un impatto significativo sulla stessa;</li> <li>• contratti stipulati recentemente che possono essere significativi dal punto di vista economico, finanziario, fiscale o per la loro interpretazione e contabilizzazione;</li> <li>• 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.</li> </ul>
<b>Rischio</b>	<p>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.</p>
<b>Significatività</b>	<p>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.</p>

## La strategia di revisione – Approccio CNDCEC

<b>Significatività</b>	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.
<b>Risultati di precedenti revisioni (o informazioni ottenute dal precedente revisore)</b>	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.).
<b>Team di revisione</b>	Identificazione dei membri del gruppo di lavoro che costituiranno il <i>team</i> 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.
<b>Pianificazione delle procedure di revisione</b>	Identificazione del periodo in cui verranno svolte le principali attività, quali ad esempio: <ul style="list-style-type: none"> <li>• valutazione del rischio e conseguenti risposte di revisione;</li> <li>• verifiche periodiche;</li> <li>• scambio di informazioni con i responsabili delle attività di <i>governance</i>;</li> <li>• incontri con gli amministratori;</li> <li>• procedure di conformità;</li> <li>• partecipazione all'inventario;</li> <li>• richieste di conferme a terzi;</li> <li>• fase finale della revisione per il controllo del bilancio.</li> </ul>
<b>Pianificazione degli incontri del team di revisione</b>	Indicazione delle date (o del periodo) in cui verranno svolti gli incontri tra i membri del <i>team</i> per discutere gli aspetti significativi. In linea generale ed in assenza di problematiche complesse, può essere sufficiente che il revisore legale comunichi al team la strategia generale di revisione al termine delle attività preliminari e pianifichi due incontri. Il primo incontro, da effettuarsi prima della fine dell'esercizio, per valutare i risultati delle procedure di valutazione del rischio, delle procedure di conformità e delle altre procedure svolte alla data. Il secondo, da effettuarsi in prossimità della chiusura della fase finale della revisione per assicurarsi che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte.
<b>Problematiche particolari</b>	Identificazione di tutti gli altri aspetti che possono avere un impatto significativo sullo svolgimento della revisione, a mero titolo di esempio: <ul style="list-style-type: none"> <li>• valutazioni circa la possibilità che il bilancio sia inficiato da errori, anche derivanti da frodi;</li> <li>• informazioni significative circa parti correlate;</li> <li>• cambiamenti significativi nella direzione o di personale chiave che possano avere un impatto significativo sulla valutazione dei rischi o sullo svolgimento della revisione;</li> <li>• punti di debolezza nel sistema di controllo interno (con particolare riferimento a quanto non percepito/affrontato dalla direzione);</li> <li>• incertezze significative circa il corretto utilizzo del presupposto della continuità aziendale.</li> </ul>
<b>Conclusioni</b>	

# La strategia di revisione – Esempio pratico 1

## Memorandum di pianificazione

### Obiettivi della revisione

I soggetti incaricati della revisione legale del bilancio chiuso al **{{Fine\_anno\_corrente}}** della **{{RagioneSocialeCliente}}** sono:  
**{{team\_revisore}}**

Il quadro normativo di riferimento per l'informativa societaria a cui riferirsi per il bilancio chiuso al **{{Fine\_anno\_corrente}}** è quello dei principi contabili nazionali.

Il set di principi di revisione di riferimento è costituito dai principi internazionali di revisione della serie ISA Italia, compresi i principi SA 250B e SA 720B, nonché l'ISQC (Italia) n. 1.

Nel corso dell'esercizio non sono intervenuti cambiamenti significativi nei principi contabili adottati dalla società cliente

*[Oppure: Nel corso dell'esercizio sono intervenuti i seguenti cambiamenti significativi nei principi contabili adottati dalla società cliente che possono avere un impatto significativo sul suo bilancio].*

Nel corso dell'esercizio non sono intervenuti cambiamenti significativi nella normativa che possono avere un impatto significativo sulla revisione legale

*[Oppure: Nel corso dell'esercizio sono intervenuti i seguenti cambiamenti significativi nella normativa che possono avere un impatto significativo sulla revisione legale].*

La revisione corrente attiene all'annualità **{{Anno\_corrente}}** dell'incarico affidatoci.

### Cambiamenti nell'impresa

Nel corso dell'esercizio sono intervenuti i seguenti cambiamenti, rispetto all'esercizio precedenti, nella società cliente:

**[Descrivere]**

*[Esempi: investimenti significativi in immobilizzazioni immateriali, materiali o finanziarie; diverse strategie di business; mutamenti nella composizione degli organi di governo, nelle figure apicali, nel personale chiave; mutamenti nell'ambiente economico, normativo, giuridico, sociale di riferimento; contratti stipulati con rilevanti effetti economici, finanziari, fiscali, contabili].*

### RISCHIO

Nel corso del precedente incarico di revisione, il livello di rischio identificato e valutato per la società cliente è **[Solo nel caso di mantenimento incarico]**.

I risultati della identificazione e valutazione del rischio sono quelli illustrati nella **WP XXX**.

### Significatività

Il calcolo della significatività è illustrato nella **WP XXX** **[oppure indicare un breve riassunto]**.

# La strategia di revisione – Esempio pratico 1

## Team di revisione

Il team di revisione è composto da:

{{team\_revisore}}

## Pianificazione delle procedure di revisione

Le attività di revisione si svolgeranno secondo la tempistica illustrata nella WP XXX [oppure indicare un breve riassunto]:

## Pianificazione degli incontri del team di revisione

Gli incontri tra i membri del team di revisione per discutere gli aspetti significativi della revisione si svolgeranno con la cadenza descritta nella WP XXX [oppure indicare un breve riassunto].

## Problematiche particolari

I rischi qualitativi rilevanti per l'incarico di revisione legale del bilancio chiuso al {{Fine\_anno\_corrente}} della {{RagioneSocialeCliente}} sono illustrati nella WP XXX [oppure indicare un breve riassunto].

## Conclusioni

[Inserire]

# La strategia di revisione – Esempio pratico 2

## MEMORANDUM RIEPILOGATIVO DELLA STRATEGIA DI REVISIONE

Alfa S.r.l. – Bilancio al 31 dicembre N

### Portata

L'incarico per la revisione del bilancio al 31 dicembre N rappresenta il secondo anno della revisione legale di Alfa (incarico conferito dall'assemblea dei soci in data 30 aprile N-1).

La revisione è svolta in conformità agli ISA Italia; il quadro normativo di riferimento per informativa finanziaria è rappresentato dalle norme italiane per la redazione del bilancio. Nel corso dell'anno N è stato emanato il nuovo principio contabile OIC 11; dalle analisi svolta dal sig. Verdi l'entrata in vigore di tale nuovo principio non ha comportato effetti significativi per Alfa S.r.l..

### Cambiamenti nella società e nei settori in cui opera

L'analisi dei principali clienti di Alfa S.r.l. ha evidenziato una crescente, seppure ancora trascurabile, incidenza di clienti esteri dell'area euro.

Il trend di crescita delle vendite e-commerce è proseguito nel corso dell'anno N. Le vendite via internet evidenziano una maggiore incidenza dei resi, sulla base della quale il Sig. Verdi sta modificando le modalità per l'accantonamento del relativo fondo.

### Rischio

Il rischio a livello di bilancio, in base alla nostra valutazione, è basso (fare riferimento a [omissis ...]).

### Strategia di revisione

- Il team di revisione sarà in continuità con il precedente esercizio, sia riguardo alla composizione sia riguardo alla tempistica dell'intervento. Esso è costituito da [omissis]. Anche quest'anno è confermata la partecipazione di un esperto di IT per valutare i controlli generali IT e per identificare i rischi di errori significativi legati all'e-commerce e per valutare i controlli interni pertinenti per limitare tali rischi.
- Le procedure di valutazione del rischio, incluse le procedure di conformità, saranno completate nella fase di interim pianificato nel mese di novembre.
- In data 15 novembre abbiamo pianificato un kick-off meeting, in cui saranno trattati i seguenti aspetti:
  - modalità di determinazione della significatività;
  - possibilità che il bilancio sia soggetto a frodi;
  - l'importanza dell'utilizzo dello scetticismo professionale da parte del nostro personale professionale;
  - identificazione delle operazioni con parti correlate.
- È prevista la partecipazione del team alle conte delle giacenze di magazzino a fine anno.
- Lo scorso esercizio non sono state rilevate differenze di revisione o carenze significative nel controllo interno che richiedano un follow up.

**Memo circolarizzazioni**

**Banche**

Abbiamo selezionato le principali Banche per l'invio della lettera di richiesta conferma esterna.

Abbiamo individuato gli istituti tramite: i) analisi del bilancio di verifica; ii) inquiry con il responsabile della tesoreria (GB) e responsabile amministrativo (MP); iii) analisi centrale rischi ad Aprile.

Dalla fase di individuazione sono emersi anche: i) Banca Y, poco movimentato e chiuso nell'esercizio; ii) Banca X, poco movimentato e in chiusura; iii) Poste, poco movimentato.

**Finanziamenti**

Abbiamo selezionato tutte la Banche con le quali la Società ha finanziamenti per l'invio della lettera di richiesta conferma esterna specifica.

Abbiamo individuato gli istituti tramite: i) analisi del bilancio di verifica; ii) inquiry con il responsabile della tesoreria (GB) e responsabile amministrativo (MP); iii) analisi centrale rischi a Aprile.

**Derivati**

Abbiamo selezionato tutte la Banche con le quali la Società ha strumenti finanziari derivati per l'invio della lettera di richiesta conferma esterna specifica.

Abbiamo individuato gli istituti tramite: i) analisi del bilancio di verifica; ii) inquiry con il responsabile della tesoreria (GB) e responsabile amministrativo (MP); iii) analisi centrale rischi a Aprile.

**Polizze di investimento**

Abbiamo selezionato tutte società assicurative con finalità di investimento con le quali la Società stipulato polizze di investimento per l'invio della lettera di richiesta conferma esterna (n.1: Z. Investments Life).

Abbiamo individuato le società di assicurazione tramite: i) analisi del bilancio di verifica; ii) inquiry con il responsabile della tesoreria (GB) e responsabile amministrativo (MP).

La polizza di investimento con Y Inv. Vita è stata disinvestita nel corso dell'anno.

### **Titoli**

Abbiamo selezionato tutte società (non bancarie, in quanto già incluse nelle precedenti sezioni) che detengono titoli per conto della società (n.1: A. Investments).

Abbiamo individuato le società di gestione titoli tramite: i) analisi del bilancio di verifica; ii) inquiry con il responsabile della tesoreria (GB) e responsabile amministrativo (MP).

### **Leasing**

Abbiamo selezionato tutte le società di Leasing con le quali la Società ha in corso nel anno N contratti di leasing.

Abbiamo individuato le società di Leasing : i) analisi del bilancio di verifica e del partitario fornitori; ii) inquiry con il responsabile della tesoreria (GB) e responsabile amministrativo (MP); iii) analisi centrale rischi a Aprile anno N.

Non sono stati inviati, in quanto non società di leasing e comunque di importi non significativi le società di noleggio veicoli, eventualmente rimandati alla selezione campionaria dei fornitori.

### **Fiscalisti**

Abbiamo selezionato per l'invio della lettera di richiesta conferma esterna tutti i fiscalisti (n.1 Studio X).

Abbiamo individuato i fiscalisti tramite: i) analisi del partitario fornitori; ii) analisi del mastrino delle "Consulenze amministrative"; iii) inquiry con il responsabile amministrativo (MP).

### **Studio Paghe**

Abbiamo selezionato per l'invio della lettera di richiesta conferma il principale studio paghe della società (Xservizi S.r.l.).

Abbiamo individuato gli studi paghe tramite: i) analisi del partitario fornitori; ii) analisi del mastrino "Consulenze paghe"; iii) inquiry con il responsabile amministrativo (MP) e responsabile risorse umane (GF).

### **Legali**

Abbiamo selezionato per l'invio della lettera di richiesta conferma esterna i legali della società che seguono contenziosi legali (n.3: Avv. A; Avv. B; Avv. C).

Abbiamo individuato i legali tramite: i) analisi del partitario fornitori; ii) analisi del mastro delle “Spese Legali”; iii) inquiry con il responsabile amministrativo (MP); iv) selezione anno precedente; v) presa visione delle fatture.

Dalla fase di individuazione sono emersi anche: i) BC, è un notaio; ii) P International, precedente società di recupero crediti, ora non più in essere; iii) Avv. GM, anche come da risposta anno precedente, ha solamente poche pratiche di recupero crediti; iv) Avv. LF anche come da risposta anno precedente, ha solamente poche pratiche di recupero crediti; v) Studio Legale G, da risposta anno precedente comunica che non gestisce nessuna pratica; vi) Studio Legale C (Avv. CC e CC), sono consulenti esperti nella legislazione degli alimenti, non gestiscono controversie.

A questi ultimi soggetti non è stato giudicato necessario inviare lettera per richiesta conferma esterne in quanto non hanno informazioni significative ai fini delle nostre analisi (valutazione rischi legali).

### **Assicurazione del credito**

Abbiamo selezionato per l’invio della lettera di richiesta conferma esterna tutte le assicurazione del credito (n.1 XXX).

Abbiamo individuato le assicurazioni del credito tramite: i) analisi del partitario fornitori; ii) inquiry con il responsabile amministrativo (MP) e responsabile della tesoreria (GB); iii) analisi del mastro delle “Spese Legali”.

### **Recupero crediti**

Abbiamo selezionato per l’invio della lettera di richiesta conferma esterna tutte le società di recupero crediti (n.2: XX; XX Credit Management).

Abbiamo individuato le società di recupero credito tramite: i) analisi del partitario fornitori; ii) inquiry con il responsabile amministrativo (MP) e responsabile della tesoreria (GB); iii) analisi del mastro delle “Spese Legali”.

### **Depositari**

Abbiamo selezionato i depositari da circolarizzare (n. 1 XX).

Abbiamo individuato i depositari della Società mediante: i) ottenimento dell’elenco dei depositari da parte della Società; ii) analisi del Partitario fornitori.

### **Fornitori**

Abbiamo ottenuto dalla Società il partitario fornitori alla data del 30/09/anno N.

Abbiamo selezionato tutti i key-Items (Items con Progressivo avere maggiore della materialità operativa determinata, pari a 1.500.000) (n.16).

Abbiamo proceduto ad una ulteriore selezione sulla popolazione residua: rapportando tale popolazione alla materialità operativa abbiamo individuato il numero di Items aggiuntivi da selezionare (n.5), individuati attraverso una selezione Random.

### **Clients**

Abbiamo ottenuto dalla Società il partitario clienti alla data del 31/12/anno N.

Considerando che la popolazione non raggiunge i 200 items e l'utilizzo degli strumenti MUS e CVS non risulta essere efficiente in termini di rapporto tempo/risultati ottenuti, abbiamo utilizzato il criterio di selezione dei Key Items, (selezionando tutti i clienti con saldo finale maggiore della Performance Materiality, pari ad Euro 1.500.000) (n.2).

Analizzando la popolazione residua e rapportando tale popolazione alla PM, non abbiamo individuato alcun item da integrare (essendo il rapporto vicino allo 0 ed avendo già ottenuto una soddisfacente percentuale di copertura).

*Non sono state individuate ulteriori categorie di soggetti cui solitamente si invia lettera di richiesta conferma esterna.*

# Memorandum Materialità

## Planning Materiality

Sulla base di quanto previsto dalla metodologia, abbiamo proceduto alla determinazione della materialità da considerare per il lavoro di revisione sul bilancio d'esercizio della Società Y al 31 Dicembre N.

Sulla base delle evidenze di audit raccolte durante le procedure di accettazione dell'incarico e di conoscenza dell'impresa e dell'ambiente in cui opera, riteniamo che i benchmarks che meglio rappresentino la dimensione aziendale siano i ricavi (livello dimensionale ed andamento) ed il totale attivo (che include voci di bilancio rilevanti come crediti, rimanenze, cespiti).

In definitiva, anche per la sua stabilità, abbiamo ritenuto che il fatturato rappresenti l'indicatore principale per gli utilizzatori del bilancio. Abbiamo utilizzato tale benchmark che, in continuità con lo scorso anno abbiamo ritenuto il più rappresentativo delle reali dimensioni aziendali per la tipologia dell'attività aziendale.

Per la determinazione della **materialità complessiva** abbiamo **applicato ai ricavi la percentuale del 2,00%** corrispondente al valore intermedio previsto dalla metodologia, tenendo particolarmente in considerazione che: i) la Società ha un numero limitato di azionisti; ii) la Società non presenta finanziamenti e bond quotati; iii) non si ritiene che la Società si quoti nei prossimi 2-3 anni; iv) la Società dispone di una buona redditività di business e presenta un'aspettativa di crescita buona nel medio periodo; v) la Società ha in essere molteplici finanziamenti con istituti di credito; vi) durante il precedente anno di revisione non sono stati rilevati errori significativi nel bilancio dell'esercizio precedente.

Abbiamo calcolato la **materialità operativa** pari al 75%, valore compreso del range della metodologia, considerando di ridurre a un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività nel suo complesso, anche in funzione di quanto precedentemente descritto.

Abbiamo calcolato **soglia errori trascurabili** pari al 8%, valore compreso del range della metodologia, tale soglia rappresenta il livello oltre il quale le differenze di revisione singolarmente rilevate devono essere considerate e riepilogate al fine di valutare il loro impatto complessivo sul bilancio.

Non sussistono particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa per le quali abbiamo valutato che errori di un importo inferiore alla significatività del bilancio nel suo complesso, possano influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.

Abbiamo utilizzato tutte le informazioni a nostra disposizione per stabilire i valori di significatività a livello complessivo di bilancio preliminare. Durante il proseguimento del lavoro rimarremo costantemente attenti all'opportunità di adeguare tali determinazioni preliminari in base alle nuove informazioni che verranno alla nostra attenzione che potrebbero indurci alla rideterminazione.

# Memorandum Materialità

## Final Materiality

Come richiesto dall'ISA Italia 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile" prima di valutare l'effetto degli errori non corretti, abbiamo valutato nuovamente la significatività calcolata in sede di preliminary in conformità all' ISA Italia 320 per confermare se rimasta appropriata nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi dell'impresa.

Nello svolgimento della revisione contabile non siamo venuti a conoscenza di informazioni che ci avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso.

Nella tabella seguente (*omissis*) abbiamo riportato i dati relativi ai Ricavi e al totale dell'Attivo dello Stato Patrimoniale, che risultano superiori rispetto ai dati utilizzati in sede di preliminary.

Pertanto si confermano i valori calcolati in fase di pianificazione e l'appropriatezza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione considerate per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio di revisione.



## **B) COME DOCUMENTARE LE CONCLUSIONI**

- **La verifica degli eventi successivi: come documentare il lavoro svolto e gli errori da evitare**
- **L'omogeneità tra la scheda errori e la lettera di attestazione**
- **L'audit summary memorandum: come sintetizzare il lavoro svolto in final – l'analytical review finale e la valutazione della completezza degli elementi probativi acquisiti**
- **La data e la presenza nelle carte di lavoro della lettera di attestazione**
- **La data e la presenza nelle carte di lavoro della relazione di revisione e l'omogeneità con la scheda errori**
- **La firma delle carte di lavoro e l'archiviazione**

# La verifica degli eventi successivi

# Eventi successivi

Con l'espressione "**EVENTI SUCCESSIVI**" si intendono in generale quegli eventi che si verificano dopo la data di riferimento del bilancio e che hanno effetto su quest'ultimo.

In particolare, si fa riferimento a:

- ▶ **gli eventi intervenuti fra la data di riferimento del bilancio (chiusura dell'esercizio) e la data di redazione della relazione di revisione;**
- ▶ gli eventi dei quali il revisore viene a conoscenza successivamente alla data di redazione della relazione di revisione.

### Tipologie

59. Si identificano tre tipologie di fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio:

(a) *fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio*

Sono quei fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza.

Ne possono essere esempi:

- la definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data;
- i fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerge che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo (a seconda delle fattispecie) ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio; per esempio:
  - il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio;
  - la vendita di prodotti giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;
- la determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento;
- la determinazione, dopo la chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere a dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;
- la scoperta di un errore o di una frode.

# Refresh OIC 29

(b) *fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio*

Sono quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio, che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo. Ne possono essere esempi:

- la diminuzione nel valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, qualora tale riduzione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la chiusura dell'esercizio;
- la distruzione di impianti di produzione causata da calamità;
- la perdita derivante dalla variazione dei tassi di cambio con valute estere;
- la sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio. Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall'OIC 19 "Debiti";
- la ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio. Il trattamento contabile di questa fattispecie è disciplinato dall'OIC 19.

(c) *fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale*

Alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venire meno il presupposto della continuità aziendale. Gli amministratori, ad esempio, possono motivatamente manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa. Oppure le condizioni gestionali della società stessa, quali un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio, possono far sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sul presupposto della continuità aziendale.

Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazioni di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale.

# Procedure di revisione

Alfa S.p.A. – Audit 31/12/N

## Memorandum sugli eventi successivi alla chiusura del bilancio

### Premessa

Come previsto dal principio di revisione 560 “Eventi successivi”, il revisore deve effettuare specifiche procedure volte ad ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi circa la completa identificazione degli eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione che possano richiedere rettifiche o ulteriori informazioni nel bilancio.

Queste procedure sono aggiuntive rispetto a quelle che normalmente sono applicate ai fini della verifica della corretta rilevazione per competenza dei fatti gestionali da parte della Società ovvero della verifica di specifiche operazioni successive alla data di chiusura dell’esercizio al fine dell’accertamento di alcuni saldi di bilancio.

Non è tuttavia necessario che il revisore effettui un esame di tutte le aree nelle quali l’applicazione di precedenti procedure abbia già fornito risultati soddisfacenti.

### Procedure di audit in risposta ai rischi individuati

Le procedure dirette ad identificare gli eventi che possano richiedere rettifiche o ulteriori informazioni nel bilancio sono effettuate a ridosso della data della relazione di revisione e comprendono quanto segue:

#### Esame delle procedure poste in essere dalla società per garantire che gli eventi successivi siano identificati.

- Abbiamo condotto delle interviste con il Management e la Direzione Legale sia in fase preliminare sia in final.

#### Lettura dei verbali degli organi sociali

- Abbiamo proceduto alla rilevazione delle informazioni dei verbali riportati nei rispettivi libri degli organi sociali tenutesi dopo la chiusura dell’esercizio, nonché acquisizione di informazioni circa gli argomenti discussi nelle riunioni per le quali non sono ancora disponibili i relativi verbali e circa gli argomenti posti all’ordine del giorno di riunioni nel frattempo convocate che non si sono ancora tenute. Non sono stati identificati eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione che possano richiedere rettifiche o ulteriori informazioni nel bilancio.

# Procedure di revisione

## Acquisizione di informazioni dai legali della società

- Abbiamo ottenuto un **aggiornamento delle pratiche legali** seguite dai legali principali della Società al fine di rilevare eventuali passività tali da richiedere rettifiche o ulteriori informazioni nel bilancio. Non si segnalano nuove passività potenziali significative rispetto a quanto già noto al team di revisione.

## Svolgimento test eventi successivi

- Abbiamo proceduto ad effettuare un **follow up in merito alle fatture pervenute e registrate nel corso dell'esercizio successivo** e laddove di competenza dell'esercizio abbiamo verificato il relativo stanziamento.

## Analisi estratti conto successivi

- Abbiamo effettuato l'analisi degli **estratti conto successivi** relativi delle banche ed individuato eventuali importi da inserire in riconciliazione.

## Richiesta alla Direzione se si siano verificati eventi successivi che possano influire sul bilancio

- Da **discussione con la Responsabile Amministrativa**, non sono emersi eventi tali da rendere necessarie in bilancio rettifiche o ulteriori informazioni nel bilancio.

## Conclusioni

Alla luce delle verifiche svolte non si rilevano eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione che possano richiedere rettifiche o ulteriori informazioni nel bilancio.

# Analisi passività non registrate

## Obiettivi e lavoro svolto

Ai fini della verifica della passività non registrate, abbiamo ottenuto i registri IVA Acquisti dei mesi di Gennaio - Febbraio - Marzo dell'anno successivo ed abbiamo selezionato:

- le principali fatture con data documento dell'esercizio
- le principali fatture con data documento dell'esercizio successivo con particolare attenzione ai fornitori di servizi

**Abbiamo infine aggiornato la nostra analisi con le registrazioni effettuate nei primi giorni di Aprile sino alla data di emissione della relazione di revisione**

Abbiamo riepilogato tutte le fatture selezionate nello sheet successivo e ottenuto e analizzato documentazione a supporto.

## Conclusioni:

Nessuna eccezione significativa

## Search Passiva

REF	Dt reg	Data FT	n. FT	Codice	Fornitore	Imponibile	Competenza Società	Competenza Revisione	Check	Note
V_2.5.8	14/01/N+1	31/12/N	10	001890	A	84.177,00	N	N	✓	
V_2.5.7	20/01/N+1	17/01/N+1	56	006946	B	86.457,60	N+1	N+1	✓	
V_2.5.3	31/01/N+1	20/01/N+1	123	005547	C	400.542,11	N+1	N+1	✓	
V_2.5.4	28/02/N+1	19/01/N+1	124	005547	D	123.243,72	N+1	N+1	✓	
V_2.5.6	15/03/N+1	18/01/N+1	131	000755	E	156.672,00	N+1	N+1	✓	
V_2.5.5	31/03/N+1	31/12/N	144	005547	F	279.467,38	N	N	✓	
V_2.5.2	31/03/N+1	24/01/N+1	150	000796	G	174.021,12	N+1	N+1	✓	
V_2.5.1	09/04/N+1	31/03/N+1	203	006498	H	146.024,57	N	N	✓	Fattura di servizi relativi ad anno N, correttamente accantonata a FDR

# Analisi bilancio infrannuale N+1

## **Obiettivi e lavoro svolto**

Anche ai fini dell'analisi della continuità abbiamo ottenuto il bilancio di verifica al 31/03/N+1 per analizzare l'andamento ed eventuali scostamenti anomali.

Abbiamo effettuato un'intervista al CFO per capire le prospettive dell'anno successivo.

Abbiamo confrontato il consuntivo al 31 marzo con il budget, e risulta sostanzialmente in linea

Dall'analisi critica del bilancio di verifica non sono emerse incongruenze, abbiamo analizzato le sopravvenienze attive e passive che sono di importo irrisorio

Nessuna eccezione significativa

<b>INDICATORI DI BILANCIO</b>	<b>31/12/N-1</b>	<b>31/12/N</b>	<b>31/03/N+1</b>
FATTURATO	65.362.050	57.957.250	15.251.908
EBITDA	2.090.580	2.791.020	715.646
RISULTATO OPERATIVO (A-B)	1.106.400	1.256.400	306.439
POSIZIONE FINANZIARIA NETTA	363.828	325.428	411.828
CRED. VS CLIENTI	1.838.106	1.791.326	1.628.478
RIMANENZE	759.262	1.020.256	1.133.618
DEBITI VS FORNITORI	- 974.737	- 948.884	- 847.218

# Memorandum Eventi successivi

**Audit 31/12/N** Società XXX

## **Memorandum sugli eventi successivi alla chiusura del bilancio**

### **Premessa**

Come previsto dal principio di revisione 560 “Eventi successivi”, il revisore deve effettuare specifiche procedure volte ad ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi circa la completa identificazione degli eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione che possano richiedere rettifiche o ulteriori informazioni nel bilancio.

Queste procedure sono aggiuntive rispetto a quelle che normalmente sono applicate ai fini della verifica della corretta rilevazione per competenza dei fatti gestionali da parte della Società ovvero della verifica di specifiche operazioni successive alla data di chiusura dell’esercizio al fine dell’accertamento di alcuni saldi di bilancio.

Non è tuttavia necessario che il revisore effettui un esame di tutte le aree nelle quali l’applicazione di precedenti procedure abbia già fornito risultati soddisfacenti.

### **Procedure di audit in risposta ai rischi individuati**

Le procedure dirette ad identificare gli eventi che possano richiedere rettifiche o ulteriori informazioni nel bilancio sono effettuate a ridosso della data della relazione di revisione e comprendono quanto segue:

Esame delle procedure poste in essere dalla società per garantire che gli eventi successivi siano identificati.

- Abbiamo condotto delle interviste con il Management e la Direzione Legale sia in fase preliminare sia in final.

Letture dei verbali degli organi sociali

- Abbiamo proceduto alla rilevazione dei verbali riportati nei rispettivi libri degli organi sociali tenutesi dopo la chiusura dell’esercizio, nonché acquisizione di informazioni circa gli argomenti discussi nelle riunioni per le quali non sono ancora disponibili i relativi verbali e circa gli argomenti posti all’ordine del giorno di riunioni nel frattempo convocate che non si sono ancora tenute. Non sono stati identificati eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione che possano richiedere rettifiche o ulteriori informazioni nel bilancio. (Si rimanda alla carta di lavoro XX)

# Memorandum Eventi successivi

Acquisizione di informazioni dai legali della società

- Abbiamo ottenuto un aggiornamento delle pratiche legali seguite dai legali principali della Società al fine di rilevare eventuali passività tali da richiedere rettifiche o ulteriori informazioni nel bilancio. Non si segnalano nuove passività potenziali significative rispetto a quanto già noto al team di revisione. (Si rimanda alla carta di lavoro XX)

Svolgimento test eventi successivi

- Abbiamo proceduto ad effettuare un follow up in merito alle fatture pervenute e registrate nel corso dell'esercizio successivo e laddove di competenza dell'esercizio abbiamo verificato il relativo stanziamento. (Si rimanda alla carta di lavoro XX)

Analisi estratti conto successivi

- Abbiamo effettuato l'analisi degli estratti conto successivi relativi delle banche ed individuato eventuali importi da inserire in riconciliazione. (Si rimanda alla carta di lavoro XX)

Richiesta alla Direzione se si siano verificati eventi successivi che possano influire sul bilancio

- Da discussione con il management, non sono emersi eventi tali da rendere necessarie in bilancio rettifiche o ulteriori informazioni nel bilancio.

## **Conclusioni**

Alla luce delle verifiche svolte non si rilevano eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione che possano richiedere rettifiche o ulteriori informazioni nel bilancio.

- **L'omogeneità tra la scheda errori e la lettera di attestazione:**
  - **La data e la presenza nelle carte di lavoro della lettera di attestazione**
  - **La data e la presenza nelle carte di lavoro della relazione di revisione e l'omogeneità con la scheda errori**

# Valutazione degli errori riscontrati

L'obiettivo del revisore è di valutare:

- ▶ l'effetto degli **errori identificati** sullo svolgimento della revisione contabile;
- ▶ l'effetto degli **errori non corretti**, ove presenti, sul bilancio.

Dopo aver svolto le pianificate procedure di revisione, è necessario **effettuare una valutazione dei risultati ottenuti** a conclusione dell'intero processo di revisione, prima a livello di errori identificati, poi a livello di riesame dell'intero lavoro finalizzato ad assumere le corrette decisioni e, quindi, redigere la relazione di revisione.

L'**ERRORE** è una differenza tra l'**importo**, la **classificazione**, la **presentazione** o l'**informativa** di una voce iscritta in un prospetto di bilancio rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Gli errori possono essere originati da **comportamenti o eventi non intenzionali** o da **frodi**.

# Valutazione degli errori riscontrati

- ▶ **Errori di importo – RETTIFICHE**

potranno essere “in più” (sovrastima del saldo di conto) o “in meno” (sottostima del saldo di conto);

- ▶ **Errori di classificazione/presentazione – RICLASSIFICHE/RACCORDO**

il conto utilizzato per la rilevazione dell’operazione è scorretto; il saldo del conto del bilanci di verifica confluisce in una voce di bilancio (civilistico) errata;

- ▶ **Errori di informativa – NOTA INTEGRATIVA/RELAZIONE SULLA GESTIONE**

# Gli errori

Gli errori possono derivare dalle seguenti circostanze:

- ▶ **inesattezze o frodi** nella fase di raccolta o di elaborazione dei dati in base ai quali viene redatto il bilancio, compresi gli errori compiuti nel rispettare il principio della competenza a fine esercizio (ad esempio nella rilevazione dei ricavi);
- ▶ **omissioni o frodi**, ovvero quando le operazioni non sono registrate, accidentalmente (omissione) oppure deliberatamente (frode);
- ▶ **assenza di una logica economica** per operazioni significative effettuate per manipolare il bilancio ovvero per appropriazioni illecite di attività dell'impresa;
- ▶ **scritture contabili inappropriate o non autorizzate** registrate nel corso o alla fine dell'esercizio, utilizzate per manipolare importi indicati in bilancio;
- ▶ **irragionevolezza delle stime contabili** nei casi in cui le stime dell'impresa non rientrano in un range di valori accettabile, ovvero quando la direzione ha effettuato calcoli in modo non corretto, trascurato o interpretato erroneamente alcuni fatti, utilizzato assunzioni errate, oppure quando le stime sono state oggetto di ingerenze da parte della direzione allo scopo di manipolare i risultati di bilancio;

# Gli errori

- ▶ **disaccordo con le valutazioni del fair value** di attività o passività che devono essere quantificate o rilevate al fair value in conformità al quadro normativo sull'informativa finanziaria;
- ▶ disaccordo nella scelta e nell'applicazione di alcuni principi contabili;
- ▶ **errori non corretti degli esercizi precedenti** che hanno un effetto sul patrimonio netto iniziale che possono causare un errore anche nel bilancio dell'esercizio in esame.

# Gli errori

Il processo di valutazione degli errori comprende le seguenti fasi:

- A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori, esclusi quelli chiaramente trascurabili.
- B. Riesame della strategia generale di revisione e del piano di revisione.
- C. Comunicazione degli errori ed eventuale loro correzione.
- D. Valutazione dell'effetto degli errori non corretti.
- E. Ottenimento di attestazioni scritte.

# A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori

Gli errori sono usualmente classificati in:

- ▶ Sono da considerare **errori oggettivi** gli errori sui quali non sussistono dubbi, ad esempio, un errore dovuto alla rilevazione di un ricavo non di competenza dell'esercizio o un errore dovuto alla mancata rilevazione di un costo di competenza dell'esercizio
- ▶ Sono considerati **errori soggettivi** le differenze nelle stime contabili del revisore rispetto a quelle degli amministratori, che il revisore considera irragionevoli, ovvero le differenze di valutazione nella scelta o nell'applicazione di principi contabili che il revisore considera inappropriata.  
Ad esempio, è da considerare un **errore soggettivo** una differente valutazione del revisore rispetto a quella degli amministratori sul presunto valore di realizzo di un credito o di rimanenze di magazzino; sulla recuperabilità del valore di immobilizzazioni materiali o immateriali; sulla recuperabilità di imposte anticipate o sulla ragionevolezza degli stanziamenti di fondi rischi e oneri.
- ▶ Gli **errori proiettati** sono la migliore stima dell'errore effettuata dal revisore in una determinata popolazione, quando ha applicato, per la definizione del campione delle voci da analizzare, delle tecniche di campionamento statistico

# A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori

## Differenze risultanti dalle stime:

Quando transazioni e saldi contabili implicano rilevanti processi di stima e non sono suscettibili di misurazioni precise, il revisore può utilizzare le evidenze raccolte per determinare un intervallo di valori che risulti ragionevole; in tali casi, qualora le stime predisposte dalla società ricadano in tale intervallo, potrebbero essere ritenute accettabili.

È da ricordare che **una differenza fra la stima del revisore e quella della società non implica necessariamente un errore**; tuttavia, quando la stima della società appaia irragionevole, la differenza costituirà un errore soggettivo.

# A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori

## Cumulo degli errori

Gli errori emersi nel corso delle verifiche vanno considerati **dapprima singolarmente** e, successivamente, nel loro **aggregato** poiché, errori singolarmente non significativi potrebbero produrre un effetto combinato o aggregato rilevante (e dunque significativo) ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio.

Da tale processo di accumulazione vanno esclusi gli eventuali errori individuati che sono al di sotto del limite qualificato come **errore chiaramente trascurabile**.

Nella valutazione individuale dell'errore, il revisore considera la **significatività dello stesso tanto in termini dimensionali** (ovvero quantitativi) **quanto in relazione alla sua natura** (ovvero qualitativo).

Alcuni errori, infatti, possono essere considerati significativi anche se dal punto di vista strettamente quantitativo sono di importo inferiore alla significatività.

# A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori

In alcuni dei casi essenzialmente a livello di stesso saldo di bilancio, è ragionevole applicare **tecniche di compensazione** quando pertinente per natura e per tipo di errore nonché ovviamente quando effettivamente compensativo;

non è possibile (salvo rari casi che implicano il giudizio professionale) compensare ai livelli di aggregazione più estesi del bilancio. Ad esempio, la **compensazione di una sovrastima dei ricavi con una simile sovrastima dei costi**, basata sulla considerazione di un effetto non rilevante a livello di risultato economico non può considerarsi generalmente appropriata.

# A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori

## Considerazioni qualitative sugli errori identificati

- ▶ l'errore evidenzia il **mancato rispetto di covenant bancari** o di altri obblighi contrattuali.
- ▶ l'errore ha un **impatto significativo su quozienti di bilancio** verosimilmente utilizzati per valutare la situazione patrimoniale economica e finanziaria della società;
- ▶ l'errore/criticità **non permette di percepire il cambiamento di un trend significativo** (per esempio: l'errore nasconde il passaggio da un trend di espansione dei ricavi a uno di contrazione degli stessi);
- ▶ l'errore/criticità **permette alla direzione di ottenere risultati che consentono l'erogazione di bonus** o incentivi;
- ▶ l'errore/criticità ha impatto su altre parti (per esempio: le **parti correlate**);
- ▶ l'errore/criticità compromette la **comprensibilità dell'informativa** (per esempio: una carenza informativa che, a giudizio del revisore, impedisce agli utilizzatori di ottenere una corretta comprensione della situazione patrimoniale, economica o finanziaria della società)

## B. Riesame della strategia di revisione e del piano di revisione

La valutazione degli errori può condurre a una revisione della strategia di revisione e del piano di revisione dettagliato qualora:

- ▶ la natura dell'errore individuato o le circostanze che lo hanno determinato indicano che **possano esservi altri errori che, aggregati a quelli già evidenziati, possano eccedere il limite di significatività;**
- ▶ i soli errori già riscontrati, nel loro insieme, si avvicinino o superino il limite di significatività operativa e di conseguenza approssimino il limite di significatività per il bilancio.

In questi casi, è, quindi, necessario valutare se la strategia generale di revisione e il piano di lavoro necessitino di essere modificati e se si debba procedere allo svolgimento di ulteriori procedure di revisione.

## C. Correzione degli errori

Già **nel corso del lavoro**, e in ogni caso nella fase di aggregazione, **tutti gli errori individuati devono essere oggetto di specifica comunicazione da parte del revisore** a un livello appropriato di responsabilità della direzione e ne deve essere richiesta la correzione.

Qualora la direzione rifiuti di correggere l'errore, il revisore dovrà:

- ▶ comprendere i motivi che l'hanno indotta a opporre il rifiuto;
- ▶ considerare attentamente le ragioni del rifiuto da parte della direzione e considerarle attentamente nel valutare se il bilancio contenga errori significativi.

## D. Valutazione dell'effetto degli errori non corretti

Al termine del processo di cui al precedente paragrafo, il revisore stabilisce se gli errori che non sono stati corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi.

A tal fine, considera:

- ▶ **l'entità e la natura degli errori**, sia relativamente a particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa, sia relativamente al bilancio nel suo complesso e le particolari circostanze in cui si sono verificati;
- ▶ l'effetto degli errori non corretti, relativi agli esercizi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti, e sul bilancio nel suo complesso.

Tutti gli errori non corretti, compresi quelli relativi a periodi amministrativi precedenti, e l'effetto che gli stessi possono avere sul bilancio nel suo complesso, sia presi singolarmente sia nel loro insieme, devono a questo punto essere comunicati ai responsabili dell'attività di governance, richiedendone la correzione.

## E. Ottenimento di attestazioni scritte

Il revisore, una volta che:

- ▶ ha valutato che gli **errori non sono significativi** e pertanto verrà emessa una relazione di revisione senza modifiche («clean opinion»)
- ▶ gli amministratori **non sono disponibili a recepire** e correggere gli errori rilevati

Nella lettera di attestazione, firmata dagli amministratori, il revisore indica l'effetto degli errori sul bilancio che sono stati rilevati

## E. Ottenimento di attestazioni scritte

*Le confermiamo che gli effetti degli errori da **Lei riscontrati e non corretti non sono rilevanti**, sia singolarmente sia nel loro insieme, per il bilancio d'esercizio nel suo complesso.*

*Concordiamo con le differenze di revisione che ci avete comunicato relativamente:*

*> alla **sottostima delle fatture da ricevere** conseguente al mancato stanziamento dei costi per servizi di competenza dell'esercizio per complessivi Euro 260 mila (Euro 80 mila + Euro 180 mila).*

*> alla **sottostima del fondo indennità di clientela** per Euro 66 mila*

**OMOGENEITA': TUTTI GLI ERRORI DEVONO ESSERE INCLUSI IN LETTERA DI ATTESTAZIONE**

**TEMPISTICHE: DATA LA REP LETTER = DATA OPINION**

# La scheda errori

SCHEDA ERRORI REVISIONE						
31/12/N						
Descrizione dell'errore			Effetti			
Voci di Bilancio	Tipologia		Pat. Netto Iniziale	Conto econ. Esercizio	Pat. Netto Finale	Note
Sottostima delle fatture da ricevere (fornitori e costi per servizi)	Rettifica	Oggettivo	0	-80.000	-80.000	Dall'analisi delle risposte fornitori emerge la mancata contabilizzazione di un costo di servizi di competenza dell'anno N
Sottostima delle fatture da ricevere (fornitori e costi per servizi)	Rettifica	Oggettivo	0	-180.000	-180.000	La Società non ha stanziato a FDR la parcella ricevuta a gennaio (N+1) dal consulente informatico relativa a servizi svolti nel mese di dicembre N.
Sottostima del FISC (fondi rischi e costi per servizi)	Rettifica	Soggettivo	-45.000	-20.800	-65.800	Il FISC non è capiente per Euro 65.800 (di cui Euro 45.000 derivante dall'esercizio precedente).
<b>Totale effetto al lordo di imposte</b>			<b>-45.000</b>	<b>-280.800</b>	<b>-325.800</b>	
Effetto Fiscale			-12.555	-78.343	-90.898	Tutte rettifiche al 27,9%
<b>Totale effetto al netto dell'effetto fiscale</b>			<b>-32.445</b>	<b>-202.457</b>	<b>-234.902</b>	<b>24% sul fondo svalutazione crediti; 27,9% sulle altre</b>
<b>Materialità</b>					<b>1.100.000</b>	
Errori di importo inferiore alla soglia degli errori trascurabili (Euro 55.000) non inseriti in scheda errori:						
Riclassifica incasso (crediti e disponibilità liquide)	Riclassifica	Oggettivo	0	0	-30.000	L'incasso della fattura n. 855 ricevuto dal cliente Y. seppur ricevuto sull'estratto conto in data 4 gen (N+1) è stato scaricato il credito e aumentata la banca al 31 dic (N)

# Opinion – Sezioni della relazione di revisione

La relazione di revisione redatta in conformità all'ISA Italia 700 è composta dalle seguenti sezioni:

- ▶ **Giudizio**
- ▶ **Elementi alla base del giudizio**
- ▶ Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale (solo in caso di presenza di incertezze significative)
- ▶ Aspetti chiave della revisione (solo EIP)
- ▶ Richiamo d'informativa (se presente)
- ▶ Altri aspetti (se presente)
- ▶ **Responsabilità degli Amministratori e del Collegio Sindacale per il bilancio**
- ▶ **Responsabilità della Società di revisione/Revisore per la revisione contabile del bilancio**
- ▶ Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014 (solo EIP)
- ▶ **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari - Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98 (quotate)]**

# Opinion - Giudizio

La prima sezione della relazione di revisione deve includere il giudizio del revisore e deve essere intitolata "Giudizio".

La sezione "Giudizio" della relazione di revisione deve inoltre:

- ▶ identificare l'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
- ▶ dichiarare che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
- ▶ identificare l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio (vanno indicate le denominazioni utilizzate dalla società nel proprio bilancio);
- ▶ fare riferimento alle note che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati;
- ▶ specificare la data o il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto che costituisce il bilancio.

# Opinion - Elementi alla base del giudizio

Immediatamente dopo la sezione “Giudizio”, questa sezione:

- ▶ dichiara che la revisione contabile è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali;
- ▶ fa riferimento alla sezione della relazione di revisione che descrive le responsabilità del revisore stabilite dai principi di revisione internazionali;
- ▶ include una dichiarazione che il revisore è indipendente dall'impresa in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile.
- ▶ dichiara se il revisore ritiene di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati sui cui basare il proprio giudizio.

**RELAZIONE DI REVISIONE LEGALE SUL BILANCIO D'ESERCIZIO REDATTO SECONDO ITA GAAP  
(SOCIETÀ DIVERSA DA EIP)**

**RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE  
AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D. LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39**

**Agli Azionisti della  
ABC S.p.A.**

**Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio**

**Giudizio**

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società) costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio **fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società** al [gg][mm][aa], **del risultato economico e dei flussi di cassa** per l'esercizio chiuso a tale **data in conformità alle norme** italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

## Elementi alla base del giudizio

Abbiamo **svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)**. Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione **Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio** della presente relazione. Siamo indipendenti rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. **Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.**

### **Responsabilità degli Amministratori e del Collegio Sindacale per il bilancio d'esercizio**

**Gli Amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio** che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta **in conformità alle norme** italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e, nei termini previsti dalla legge, **per quella parte del controllo interno** dagli stessi ritenuta **necessaria** per consentire la redazione di un bilancio **che non contenga errori significativi** dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

**Gli Amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento** e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli Amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

**Il Collegio Sindacale ha la responsabilità della vigilanza**, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società.

### **Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio**

**I nostri obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio 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 prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.**

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), abbiamo esercitato il giudizio professionale e abbiamo mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- **abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio**, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; **abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi**; **abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati** su cui basare il nostro giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- **abbiamo acquisito una comprensione del controllo interno rilevante** ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- **abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati** nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli Amministratori, inclusa la relativa informativa;
- **siamo giunti ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli Amministratori del presupposto della continuità aziendale** e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, siamo tenuti a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del nostro giudizio. Le nostre conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- **abbiamo valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa**, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.
- **abbiamo comunicato ai responsabili delle attività di governance**, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, **la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi**, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

## Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

### Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10

Gli Amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa], incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un **giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.**

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa] ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, **non abbiamo nulla da riportare.**

#### **(Nome del socio firmatario)**

Socio

Città, data

# Opinion – 4 Tipologie di giudizio

Sono previste quattro tipologie di giudizio:

1. Giudizio senza modifica
2. Giudizio con rilievi
  - a) Eccezione (Errore – "Adjustment")
  - b) Limitazione ("Scope limitation")
3. Giudizio negativo ("Adverse Opinion")
4. Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio ("No opinion")

**OMOGENEITÀ: DECIDERE IL GIUDIZIO IN BASE ALLA SCHEDA DEGLI ERRORI!**

# Opinion – 4 Tipologie di giudizio

Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica	Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio	
	Significativo ma non pervasivo	Significativo e pervasivo
<b>Bilancio significativamente errato</b>	Giudizio con rilievi	Giudizio negativo
<b>Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati</b>	Giudizio con rilievi	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

# Opinion – 4 Tipologie di giudizio

## 1. GIUDIZIO SENZA MODIFICA

- ▶ Il giudizio espresso dal revisore laddove concluda che il bilancio è redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

# Opinion – 4 Tipologie di giudizio

## 2. GIUDIZIO CON RILIEVI

- ▶ Il revisore conclude che, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, **gli errori, singolarmente o nel loro insieme, sono significativi ma non pervasivi**, per il bilancio; ovvero
- ▶ Il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio ma conclude che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere **significativi ma non pervasivi**

# Opinion – 4 Tipologie di giudizio

## 2. GIUDIZIO CON RILIEVI – A) ESEMPIO PER UN ERRORE

### Giudizio **con rilievi**

Ho svolto [...].

A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi della presente relazione*, il bilancio d'esercizio fornisce [...].

### Elementi alla base del giudizio **con rilievi**

[...]

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio **con rilievi**.

[...]

# Opinion – 4 Tipologie di giudizio

## 2. GIUDIZIO CON RILIEVI – A) ESEMPIO PER UN ERRORE

**“ECCEZIONE per applicazione di criteri di valutazione non corretti”**

*La Società ha effettuato, nell'esercizio corrente, **ammortamenti insufficienti** a ripartire sistematicamente il costo delle immobilizzazioni materiali in relazione alla loro residua possibilità di utilizzazione, intesa, secondo i principi contabili di riferimento, come vita utile delle stesse. Conseguentemente, il valore di bilancio delle immobilizzazioni materiali e le quote di ammortamento sono rispettivamente sopravvalutato e sottovalutate di € ... migliaia ed **il patrimonio netto e l'utile d'esercizio sono sopravvalutati di € ... migliaia, al netto dei relativi effetti fiscali.***

# Opinion – 4 Tipologie di giudizio

## 2. GIUDIZIO CON RILIEVI – B) ESEMPIO PER UNA LIMITAZIONE

### Giudizio **con rilievi**

Ho svolto [...].

A mio giudizio, ad eccezione dei POSSIBILI effetti di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi* della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce [...].

### Elementi alla base del giudizio **con rilievi**

[...]

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio **con rilievi**.

[...]

# Opinion – 4 Tipologie di giudizio

## 2. GIUDIZIO CON RILIEVI – B) ESEMPIO PER UNA LIMITAZIONE

*La partecipazione del Gruppo nella Società XYZ, una collegata estera acquisita nel corso dell'esercizio e contabilizzata con il metodo del patrimonio netto, è iscritta per un importo di xxx nella situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa], e la quota di pertinenza del Gruppo dell'utile netto di XYZ pari a xxx è inclusa nell'utile del Gruppo per l'esercizio chiuso a tale data. **Non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati** a supporto del valore di iscrizione della partecipazione in XYZ al [gg][mm][aa] e della quota di pertinenza dell'utile netto di XYZ dell'esercizio, in quanto ci è stato negato l'accesso alle informazioni finanziarie e la possibilità di contattare la direzione e i revisori di XYZ. **Non siamo stati pertanto in grado di stabilire se fosse necessario apportare eventuali rettifiche a tali importi.***

# Opinion – 4 Tipologie di giudizio

## 3. GIUDIZIO NEGATIVO

- ▶ Il revisore deve esprimere un giudizio negativo laddove, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi per il bilancio.
- ▶ Effetti dei rilievi sono così **rilevanti e pervasivi da rendere il bilancio inattendibile nel suo complesso**

cioè

I rilievi alterano la chiarezza e la capacità del bilancio di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della Società

# Opinion – 4 Tipologie di giudizio

## 3. GIUDIZIO NEGATIVO

### Giudizio **negativo**

Ho svolto [...].

A mio giudizio, a causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio negativo della presente relazione*, il bilancio consolidato non fornisce [...].

### Elementi alla base del **giudizio negativo**

[...]

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio **negativo**.

[...]

# Opinion – 4 Tipologie di giudizio

## 3. GIUDIZIO NEGATIVO

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio consolidato del Gruppo Abc (il Gruppo) [...]

A nostro giudizio, **a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo *Mancato consolidamento di una controllata significativa della sezione Elementi alla base del giudizio negativo***, fermi restando gli ulteriori possibili effetti di quanto evidenziato nel paragrafo *Limitazioni alle procedure di revisione* della medesima sezione della presente relazione, **il bilancio consolidato non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del Gruppo** al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. n. 38/05.

### **Elementi alla base del giudizio negativo**

#### *Mancato consolidamento di una controllata significativa*

Come indicato nella Nota X, il Gruppo Abc non ha consolidato il bilancio della controllata XYZ acquisita nel corso del 20X1 in quanto non è stata ancora in grado di determinare il fair value di alcune attività e passività significative della società controllata alla data dell'acquisizione. Tale partecipazione è stata pertanto contabilizzata in base al criterio del costo. Secondo gli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea, la XYZ avrebbe dovuto essere consolidata integralmente in quanto controllata del Gruppo Abc. **Qualora XYZ fosse stata consolidata, molti elementi del bilancio consolidato sarebbero stati influenzati in modo significativo. Gli effetti sul bilancio consolidato del mancato consolidamento non sono stati determinati.**

#### *Limitazioni alle procedure di revisione*

La partecipazione della Abc nella XYZ, una collegata estera acquisita nel corso dell'esercizio e contabilizzata con il metodo del patrimonio netto, è iscritta per un importo di xxx nella situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa], e la quota di pertinenza della Abc dell'utile netto di XYZ pari a xxx è inclusa nell'utile della Abc per l'esercizio chiuso a tale data. **Non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto del valore di iscrizione della partecipazione in XYZ al [gg][mm][aa] e della quota di pertinenza dell'utile netto di XYZ dell'esercizio, in quanto ci è stato negato l'accesso alle informazioni finanziarie e la possibilità di contattare la direzione e i revisori di XYZ. Non siamo stati pertanto in grado di stabilire se fosse necessario apportare eventuali rettifiche a tali importi.**

# Opinion – 4 Tipologie di giudizio

## 4. DICHIARAZIONE DI IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO

- ▶ Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio laddove non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.

# Opinion – 4 Tipologie di giudizio

## 4. DICHIARAZIONE DI IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO

### Esempio per una limitazione

#### Dichiarazione di impossibilita di esprimere un giudizio

Sono stato incaricato di svolgere la revisione contabile del bilancio consolidato [...]

Non esprimo un giudizio sul bilancio consolidato del Gruppo. A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilita di esprimere un giudizio* della presente relazione, non sono stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio sul bilancio consolidato.

#### Elementi alla base della **dichiarazione di impossibilita di esprimere un giudizio**

[...] Alcune frasi vengono spostate in “Responsabilità del revisore”

# Opinion – 4 Tipologie di giudizio

## 4. DICHIARAZIONE DI IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO

### Esempio per una limitazione

**Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio consolidato**

[...]

**Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio consolidato**

È mia la responsabilità di svolgere la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) e di emettere la relazione di revisione. Tuttavia, a causa di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* nella presente relazione, non sono stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio sul bilancio consolidato. Sono indipendente rispetto alla società ABC S.p.A. in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio.

# Opinion – 4 Tipologie di giudizio

## 4. DICHIARAZIONE DI IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO

Siamo stati incaricati di svolgere la revisione contabile del bilancio consolidato del Gruppo Abc (il Gruppo), costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

*Non esprimiamo un giudizio sul bilancio consolidato del Gruppo. A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione **Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio** della presente relazione, non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio sul bilancio consolidato.*

### **Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio**

Siamo stati incaricati di svolgere la revisione contabile del bilancio consolidato al [gg][mm][aa] solo successivamente a tale data e pertanto *non abbiamo assistito all'inventario fisico delle rimanenze* di magazzino all'inizio e alla fine dell'esercizio. Non siamo stati in grado di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante lo svolgimento di procedure alternative relativamente alle quantità delle rimanenze di magazzino in giacenza al [gg][mm][aa-1] e [gg][mm][aa] che sono iscritte nella situazione patrimoniale-finanziaria rispettivamente a xxx e a xxx. Inoltre, *l'introduzione nel mese di settembre [aaaa] di un nuovo sistema informativo di gestione dei crediti relativamente a talune società del Gruppo ha determinato numerosi errori nei crediti stessi. Alla data della nostra relazione di revisione, il Gruppo stava ancora rimediando alle carenze del sistema e correggendo gli errori. Non siamo stati in grado di confermare né di verificare con procedure alternative i crediti inclusi nella situazione patrimoniale-finanziaria per un importo totale di xxx al [gg][mm][aa]. A causa della rilevanza di tali aspetti non siamo stati in grado di determinare se si sarebbe potuta riscontrare la necessità di rettifiche rispetto alle rimanenze di magazzino nonché ai crediti, registrati o non registrati, e agli elementi che costituiscono il conto economico, il prospetto delle variazioni del patrimonio netto ed il rendiconto finanziario.*

# Confronto con materialità

1) ERRORI INFERIORI ALLA MATERIALITÀ -> CLEAN OPINION

2) ERRORI SUPERIORI ALLA MATERIALITÀ -> GIUDIZIO CON RILIEVI  
NON PERVASIVI

3) ERRORI SUPERIORI ALLA MATERIALITÀ -> GIUDIZIO NEGATIVO  
PERVASIVI

- **L'audit summary memorandum: come sintetizzare il lavoro svolto in final – l'analytical review**

# Il memorandum conclusivo

Nonostante non ci sia uno specifico principio di revisione che lo prevede, ma rappresenta soltanto una forma di documentazione consigliabile citata dal principio di revisione internazionale ISA Italia 230.A11 (in relazione alla documentazione del lavoro di revisione), è abbastanza generalizzata **nella pratica professionale della revisione contabile la predisposizione di un documento riepilogativo**, chiamato memorandum conclusivo o memorandum di sintesi, dove si sintetizzano quantomeno:

- ▶ gli **aspetti significativi identificati durante la revisione**, inclusi gli errori non corretti;
- ▶ il modo in cui sono stati **affrontati**, eventualmente rimandando alla specifica documentazione di revisione;
- ▶ le **conclusioni raggiunte** in merito ai diversi aspetti salienti;
- ▶ le decisioni rilevanti assunte.

Questo documento, oltre a **facilitare il riesame del lavoro** ed eventuali **ispezioni di controllo della qualità**, consente al revisore di **riconsiderare se tutti gli aspetti significativi sono stati correttamente identificati e trattati**, se il riesame della strategia di revisione è stato portato a termine correttamente, se tutti gli obiettivi della revisione sono stati raggiunti ed infine di sintetizzare i risultati rilevanti che lo porteranno a poter esprimere appropriatamente il giudizio di revisione.

# Il memorandum conclusivo

Il memorandum conclusivo, infine, consente al revisore, anche a distanza di tempo, di riconsiderare il percorso che lo ha portato alle decisioni rilevanti sul giudizio professionale che ha espresso nella relazione finale.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, un memorandum conclusivo dovrebbe trattare, quantomeno, i seguenti aspetti:

- ▶ i termini dell'incarico;
- ▶ i **rischi significativi** identificati in sede di pianificazione ed i relativi aggiornamenti;
- ▶ i livelli di significatività utilizzati per il lavoro ed i relativi aggiornamenti;
- ▶ i **problemi e rilievi emersi**, con l'indicazione degli errori non corretti e dei loro effetti;
- ▶ le **eventuali limitazioni** incontrate nel lavoro di revisione;
- ▶ le **decisioni** rilevanti assunte;
- ▶ le **conclusioni** ai fini della redazione della relazione finale.

# Il memorandum di final

## 1. SCOPO DEL LAVORO DI REVISIONE

[...]

## 2. ATTIVITÀ DELLA SOCIETÀ

[...]

### 2.2. Capitale e patrimonio netto

[...]

### 2.3. Struttura della società

[...]

### 2.4. Valutazione del sistema di controllo interno

[...]

### 2.5. Aggiornamento rischi individuati

Rischio	"Cosa potrebbe andare storto"
Revenue Recognition	Sovrastima dei risultati
Volatilità prezzo materia prima	La Società ha scarso potere di mercato nei confronti dei propri fornitori. La marginalità potrebbe essere calante nel caso in cui un aumento dei prezzi della materia prima non sia possibile scaricarla sul prezzo di vendita
Recuperabilità dei crediti	La Società potrebbe non svalutare adeguatamente le posizioni creditorie e inesigibili al presumibile valore di realizzo
Obsolescenza rimanenze	La Società potrebbe non svalutare adeguatamente le rimanenze di magazzino con problemi di obsolescenza
Fondi rischi	La Società potrebbe contabilizzare fondi rischi che non siano ad effettiva copertura di passività potenziali
Sostenibilità Immobilizzazioni Immateriali iscritte	Mancata realizzazione dell'attivo; non sostenibilità dei costi; attuazione politiche di bilancio
Equilibrio finanziario	La Società potrebbe non rispettare i covenants sui debiti finanziari

Sulla base del lavoro svolto, si ritiene che tali rischi siano stati adeguatamente monitorati e trattati.

# Il memorandum di final

## 3. MATERIALITÀ PIANIFICATA

La materialità complessiva è stata calcolata in Euro 600.000  
La materialità operativa al 75% è stata calcolata in Euro 450.000  
La soglia degli errori trascurabili è pari a Euro 30.000  
Il benchmark utilizzato è l'1,8% dei ricavi delle vendite e delle prestazioni.

La materialità pianificata è stata confermata con i valori a consuntivo.

## 4. ANDAMENTO ECONOMICO E PATRIMONIALE ED EVENTI SIGNIFICATIVI DELL'ESERCIZIO

L'anno 'N' chiude con un fatturato di 44,6 milioni e un EBITDA 2,6 milioni. A fronte di un miglioramento di fatturato di quasi 2 milioni, l'EBITDA registra un +258.695 rispetto all'anno precedente. L'EBITDA margin, pari al 5,9%, è in lieve miglioramento rispetto al N-1 (5,6%). Questo andamento è riconducibile a tre macro cause: (1) gli investimenti in risorse umane e attività commerciali deliberati a fine 'N-1' sono stati confermati nonostante il rallentamento allo sviluppo ; (2) il mix di fatturato si è spostato a favore di famiglie prodotto con marginalità inferiore come i mangimi che hanno registrato un +9,8% in fatturato; (3) nella seconda parte dell'anno si sono verificati importanti aumenti dei costi delle materie prime.

Il fenomeno più eclatante, sul fronte dei costi dell'ingredientistica, è quello che ha riguardato le materie prime per la produzione dei mangimi fabbricati a Battipaglia dovuto a una serie di fattori di rilevanza globale: riduzione degli stock per campagne cerealicole e dei semi oleosi (soia) modeste, ripresa scoppiettante sul piano economico e sociale della Cina con incrementi impressionanti della domanda di beni alimentari, difficoltà logistiche nei traffici internazionali, e, in definitiva, ridotta disponibilità di derrate.

A partire dal mese di settembre-ottobre si sono registrati aumenti record delle materie prime zootecniche, trend che riportano ai picchi registrati nel 2013. Questi aumenti hanno riguardato in sostanza tutte le tipologie: dai proteici (soia e girasole in testa) ai cereali (mais, grano, orzo), ormai tutti di importazione, ma anche i sottoprodotti dell'industria molitoria (cruscami), di produzione nazionale, non sono stati da meno. Il trend in crescita è proseguito anche all'inizio dell'anno nuovo e non si è tuttora arrestato: considerata la portata di questi aumenti che, per esempio per la farina di estrazione di soia è valso anche più del 50% del valore dei primi di settembre, è stato inevitabile incrementare i valori dei listini di vendita di tutti i mangimi, una prima volta in novembre e, successivamente, subito ad inizio N+1

Questa situazione è stata gestita in contesti di mercati zootecnici sicuramente non favorevoli, come visto sopra, e la portata degli aumenti praticati, non sufficienti a compensare il consistente incremento di costo di acquisto, hanno consentito di compensare solo parzialmente l'inevitabile perdita di margine che si andava sviluppando, obbligando a ricercare il necessario equilibrio tra difesa "sostenibile" del margine e mantenimento della clientela.

In questo quadro di mercato, complessivamente poco favorevole, sono state implementate molteplici attività a sostegno delle vendite, che hanno contribuito ad incrementare il fatturato del 4,5%, in particolare è stato realizzato +9,8% nel comparto Mangimi, +3,2% nel comparto Zootecnia.

# Il memorandum di final

Di seguito il commento ai principali dati di bilancio.

I "ricavi delle vendite" sono pari a Euro 44.630.843 (Euro 42.633.917 al N-1 ); si registra, quindi, una buona crescita fatturato di Euro 1.996.926 (pari al +4,68%), dovuta all'andamento di mercato, ma soprattutto all'opera di riorganizzazione aziendale, alla ristrutturazione della rete vendita, alla selezione della clientela solvibile e alla introduzione di nuove linee di prodotti.

Alla voce "incrementi di immobilizzazioni per lavori interni" sono stati rilevati costi per Euro 297.668 relativi a quanto sostenuto per lo sviluppo della linea di integratori, la cui efficacia è ottimale se utilizzata in combinazione con il Monitoring Service

Gli "altri ricavi e proventi" sono pari ad Euro 353.765 (Euro 534.551 al N-1 ), sono diminuiti di Euro 180.786, pari al 33,82%; questa riduzione è imputabile in parte alla chiusura di contratti di servizi e locazione attiva per complessivi Euro 60.000 e in parte alla riduzione del provento relativo al credito di imposta per il bonus "Ricerca & Sviluppo" per Euro 108.704. In particolare i bonus per: Ricerca & Sviluppo, Formazione e Innovazione 4.0 sono stati quantificati nel N pari a Euro 93.186. Tale importo trova giustificazione proprio dalle nuove linee di integratori CFR-FIBER, i cui costi sono stati iscritti all'attivo patrimoniale.

Il "valore della produzione", pari a Euro 45.421.494 (Euro 43.124.612 al N-1 ), ha registrato un netto incremento di Euro 2.296.882, pari al +5,330%.

Il costo di "acquisto delle materie prime" è stato pari ad Euro 26.243.457 (Euro 23.789.191 al N-1 ) con un incremento di Euro 2.454.266 (+10,32%); l'incidenza del costo delle materie prime sul fatturato, tenuto conto della variazione delle rimanenze, è del 59,64% (57,2% al N-1 ): questa variazione è da ricondursi principalmente al cambiamento del mix del venduto.

Il valore complessivo delle "rimanenze di materie prime, semilavorati e prodotti finiti", pari ad Euro 3.703.362 (Euro 3.922.601 al N-1 ) si è decrementato di Euro 219.239.

La politica di riduzione dei costi ha portato ancora ad una generale contrazione di tutte le voci di costo: le "spese per servizi" sono lievemente diminuite per Euro 37.839 (Euro 426.886 al N-1 ) con un decremento del -0,34%; il "costo per godimento di beni di terzi" è lievemente diminuito di Euro 19.380 (Euro 33.213 al N-1 ) con un decremento del -5,38%.

Le "spese per il personale" sono aumentate di Euro 67.217, (era di Euro 224.660 nel N-1 ) con un decremento del -1,59%.

Gli "ammortamenti immateriali e materiali" sono stati di Euro 1.112.465 (Euro 1.060.563 al N-1 ) con un leggero incremento rispetto all'anno precedente.

Come nei passati esercizi, una sottolineatura va fatta alla voce "svalutazioni e accantonamenti" in quanto è stato anche quest'anno effettuato un consistente accantonamento al "fondo svalutazione crediti" per complessivi Euro 300.000 (Euro 250.000 al N-1 ed Euro 500.000 al N-2 ), in quanto, secondo una valutazione molto prudente del Consiglio di Amministrazione, considerata la situazione economica generale e di settore, è possibile che, anche nei prossimi esercizi, vi siano delle difficoltà nel recupero dei crediti, mentre si è ritenuto già congruo lo stanziamento effettuato negli anni precedenti al "fondo riorganizzazione personale" e "fondo rischi generico", per i quali sono stati utilizzati gli accantonamenti precedentemente fatti.

Gli "oneri diversi di gestione" sono pari a Euro 615.943 (Euro 665.188 al N-1 ) con una lieve riduzione di Euro 49.245, pari al - 7,40% rispetto all'anno precedente.

Complessivamente il "totale dei costi di produzione" pari ad Euro 44.189.953 (Euro 42.049.863 al N-1 ) si è incrementato di Euro 2.140.090, pari al + 5,09%.

La "differenza tra valori e costi della produzione" è stata di Euro 1.231.541 (Euro 1.074.749 al N-1 ) con un incremento di Euro 156.792, pari a +14,59%.

I "proventi e oneri finanziari netti", pari a Euro -508.875 (Euro -546.487 al N-1 ) sono diminuiti di Euro 37.612, pari al -6,88%.

Il "risultato ante imposte" è pari ad Euro +722.666 (Euro + 528.262 al N-1 ), con un soddisfacente incremento di Euro 194.404 pari a +36,80%.

L'importo netto delle "imposte correnti, anticipate e differite" è pari a Euro 161.264 (Euro 176.328 al N-1 ) e l' "utile d'esercizio" è pari ad Euro 561.402 (Euro +351.934 al N-1 ), con un netto incremento del 59,52%.

Dal raffronto di alcune voci patrimoniali si rileva una variazione favorevole di tutte le determinanti del Capitale Circolante Netto: crediti verso clienti, debiti verso fornitori e magazzino.

## Stato Patrimoniale

[...]

## Conto Economico

[...]

# Il memorandum di final

## 5. PROBLEMATICHE CONTABILI E DI REVISIONE

Non sono state rilevate significative problematiche contabili e di revisione ad eccezione di quanto espresso nel successivo paragrafo: "AGGIUSTAMENTI, RILIEVI E CONCLUSIONI"

## 6. PRINCIPALI AREE DI BILANCIO

Si rimanda al successivo paragrafo: "AGGIUSTAMENTI, RILIEVI E CONCLUSIONI"

## 7. ANALISI DELLA NOTA INTEGRATIVA E DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

Abbiamo verificato la completezza dell'informativa esposta nella Nota Integrativa e Relazione sulla Gestione, in conformità del disposto degli articoli 2427 e 2428 del codice civile e la concordanza dei dati esposti con i saldi di Bilancio.

## 8. CONTINUITÀ AZIENDALE

Non si rilevano rischi di continuità aziendale

## 9. FRODI

Attraverso colloquio con la direzione e nell'ambito del lavoro di revisione abbiamo indagato circa:

- Presenza di incentivi che possono aumentare il rischio di frode
- Esistenza di un programma e di controlli anti frode implementati dalla società
- Controlli da parte del Management relativamente a:
  - o Journal Entries
  - o Revenue Recognition
  - o Significant Unusual Transactions
  - o Accounting Estimates

Dal lavoro svolto non sono emersi rilievi significativi.

Verrà inoltre ottenuta la lettera di attestazione contenente uno specifico paragrafo inerente le frodi.

## 10. EVENTI SUCCESSIVI

Il team di revisione ha svolto le seguenti attività:

- Controllo dei libri sociali e dei verbali successivi al 31/12/N
- Test delle fatture da ricevere con le fatture ricevute successivamente nel N+1
- Colloqui con il Responsabile Amministrativo e con il Direttore Generale;
- Review della Situazione Infrannuale N+1 analisi della situazione al 31/03/N+1

# Il memorandum di final

## 11. AGGIUSTAMENTI, RILIEVI E CONCLUSIONI.

Di seguito si riportano in via descrittiva gli aggiustamenti proposti e non recepiti dalla Società relativi al Bilancio di Esercizio al 31/12/N

### 11.1 Contabilizzazione derivato

Al 31/12/N tra i fondi rischi, alla voce B.3. Strumenti finanziari derivati passivi, con contropartita a diretta riduzione del Patrimonio Netto, alla voce A.VII. Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi è contabilizzato il Mark to Market negativo dello strumento finanziario derivato con il Banco Popolare di Lodi (BPM) per Euro 223 mila.

La Società nel 2011 ha ottenuto un finanziamento da Euro 4.500 mila dal Banco Popolare di Lodi a tasso variabile EURIBOR 3M + spread. Stipulando contestualmente un derivato IRS di copertura (nozionale 100%) che le permettesse di ottenere EURIBOR 3M pagando tasso fisso 3,88%.

Nel 2016 nell'accordo di ristrutturazione il finanziamento è stato rinegoziato diventando a tasso fisso 1%.

A seguito della rinegoziazione, lo strumento derivato ha perso la sua funzione di copertura.

Essendo una rettifica derivante dagli esercizi precedente, si è proposto alla Società di rettificare il patrimonio netto iniziale, considerando l'effetto fiscale.

### 11.2 Fondo svalutazione crediti

Al 31/12/N i crediti verso clienti ammontano ad Euro 10.834 mila (Al netto del FSC pari ad Euro 1.144 mila).

La Società calcola il fondo svalutazione crediti unicamente tramite l'analisi specifica delle posizioni creditorie incagliate, applicando percentuali di svalutazione, in base allo stato della procedura di recupero crediti.

Dalla nostra riesecuzione indipendente, è emerso che in base all'analisi storica delle perdite sui crediti non rientranti nel monitoraggio dell'ufficio recupero crediti della Società il fondo svalutazione crediti è sottostimato di Euro 271 mila.

In aggiunta al punto precedente, dall'analisi "specificata" delle posizioni creditorie incagliate, emergono due posizioni svalutate solo parzialmente, ragionevolmente non si può ritenere che la Società riuscirà ad incassare; la quota non svalutata ammonta ad Euro 129 mila. Inoltre a seguito di alcune transazioni effettuate nel passato, a tali svalutazione potrebbe essere aggiunto un importo di Euro 45 mila, come fondo prudenziale per coprire le future transazioni sulla base dell'esperienza passata.

Il totale dell'aggiustamento proposto ammonta per complessivi Euro 445 mila di sottostima del fondo svalutazione crediti al lordo dell'effetto fiscale; Euro 338 mila al netto dell'effetto fiscale (24%).

### 11.3 Fondo svalutazione magazzino

Al 31/12/N le rimanenze di MP/SL/PF ammontano ad Euro 3.656 mila (già al netto della svalutazione diretta per obsolescenza di Euro 50 mila).

I prodotti a lenta rotazione risultano pari ad Euro 270 mila (di cui non mossi da almeno un anno, Euro 213 mila), abbiamo applicato tre metodologie alternative di svalutazione per la riesecuzione indipendente della stima del fondo obsolescenza; dalle metodologie alternative applicate emerge un fondo svalutazione obsolescenza pari ad Euro 180 mila.

L'aggiustamento proposto ammonta ad Euro 130 mila di sottostima del fondo svalutazione obsolescenza al lordo dell'effetto fiscale; Euro 94 mila al netto dell'effetto fiscale (27,9%).

# Il memorandum di final

## 11.4 Fondo rischi

Al 31/12/202N gli "altri fondi" relativi al fondo riorganizzazione e fondo rischi futuri ammontano ad Euro 747 mila.

Nel fondo rischi sono incluse passività di natura determinata per Euro 363 mila.

La parte residua, pari ad Euro 384 mila, non è rappresentativa di passività di natura determinata ed esistenza probabile, in quanto non è relativa a passività potenziali connesse a situazioni già esistenti alla data di bilancio.

L'aggiustamento positivo proposto ammonta ad Euro 384 mila al lordo dell'effetto fiscale, in quanto la Società non ha stanziato per prudenza l'effetto fiscale anticipato su tale fondo.

## 12. INDIPENDENZA

È stata completata la procedura di indipendenza prevista dal capitolo del Manuale Controllo Qualità.  
Non sono emerse situazioni che possano comportare minacce all'indipendenza del revisore.

## 13. GRUPPO DI LAVORO

Il personale che ha partecipato all'incarico di revisione al 31 dicembre N è il seguente:

Partner	G.E.
Manager	P.A.
Senior	A.F.
Assistant	R.A.

- **La firma delle carte di lavoro e l'archiviazione**

# Nuovi principi ISQM

Novità  
Settembre 2023

Con determina n. RR 184 il Ministero dell'Economia e delle finanze - Ragioneria Generale dello Stato ha adottato alcuni principi professionali internazionali (Italia).

In particolare, i revisori legali e le società di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati sono tenuti ad applicare nello svolgimento degli incarichi di revisione i seguenti principi professionali:

- **ISQM (Italia) 1**, Gestione della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete o limitate del bilancio o altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione ("Incarichi di assurance") o servizi connessi;
- **ISQM (Italia) 2**, Riesame della qualità degli incarichi;
- **principio di revisione ISA (Italia) 220**, Gestione della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio, aggiornato.

Il principio ISQM Italia 1 entra in vigore il **1° gennaio 2025**. È consentita l'applicazione anticipata al 1° gennaio 2024.

I principi ISQM Italia 2 e ISA Italia 220 entrano in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano a partire dal **1° gennaio 2025**

# Nuovi principi ISQM

Novità  
Settembre 2023

I nuovi principi ISQM Italia 1 e ISQM Italia e l'aggiornamento del principio di revisione internazionale ISA Italia n. 220, adottati dal MEF, riflettono l'evoluzione dei principi internazionali emanati dallo IAASB e, in particolare, gli esiti del progetto "Quality Management" attraverso il quale lo IAASB ha modificato l'approccio e il fondamento logico del sistema di qualità della revisione introducendo la metodologia basata sulla **valutazione preliminare dei rischi per la qualità**.

Tale nuovo approccio richiede al revisore di configurare e mantenere un **sistema interno della qualità in risposta ai rischi che egli abbia identificato** e valutato in relazione alle proprie reali caratteristiche organizzative e dimensionali nonché alla tipologia di incarichi svolti.

# ISQM 1

## A76. Esempi di direzione, supervisione e riesame

- La direzione e la supervisione del team dell'incarico possono includere le seguenti attività:
  - seguire l'avanzamento dell'incarico;
  - considerare se i membri del team dell'incarico:
    - comprendono le istruzioni loro impartite;
    - stanno svolgendo il lavoro in conformità all'approccio pianificato per l'incarico;
  - affrontare gli aspetti che emergono durante lo svolgimento dell'incarico, considerandone la significatività e modificando appropriatamente l'approccio pianificato;
  - identificare gli aspetti da sottoporre alla consultazione o alla considerazione da parte dei membri più esperti del team durante lo svolgimento dell'incarico.
- Un riesame del lavoro svolto può includere considerare se:
  - il lavoro è stato svolto in conformità alle direttive o alle procedure del soggetto abilitato, ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
  - sono stati evidenziati aspetti significativi che richiedono ulteriori approfondimenti;
  - sono state svolte le consultazioni appropriate e le conclusioni raggiunte sono state documentate e attuate;
  - vi sia la necessità di modificare la natura, la tempistica e l'estensione del lavoro pianificato;
  - il lavoro svolto supporta le conclusioni raggiunte ed è documentato in modo appropriato;
  - le evidenze acquisite nell'ambito di un incarico di assurance sono sufficienti ed appropriate a supportare la relazione;
  - gli obiettivi delle procedure dell'incarico sono stati conseguiti.

## Riesame del lavoro... in pratica

- Verificare che siano state predisposte le «**caposchede**» e che coincidano con il bilancio finale.
- Verificare che siano inseriti i «**reference**» per ogni conto della WP in cui è stata effettuata l'analisi (indicizzazione).
- Verificare che gli importi delle carte di lavoro coincidano con **le caposchede**.
- Verificare che sia indicata la **motivazione per il quale alcuni conti non sono stati analizzati** (ad esempio perché inferiori alla materialità)
- Verifica dello svolgimento delle analisi più rischiose e complesse

Codic	Descrizione	31/12/2020	31/12/2019	Var.	Var %	Caposche	Ref	Conto	
3252 1	CAUZIONI	517	517	-	0%	Non sign.	Non sign.	B.III.2. Crediti Imm. Fin. Vs Altri oltre	
3214 1	FATTURE DA EMETTERE	19.315	31.704	-	-39%	5.6	5.6.1.4	C.II.1. Cred. vs Clienti entro	
12141 1	FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	-	27.474	-	9.043	33%	5.6	5.6.2.1	C.II.1. Cred. vs Clienti entro
3151 1	FORNITORI C/ANTICIPI FATTURE DA RIC.	-	2.110	-	2.110	-100%	Non sign.	Non sign.	C.II.5.quater. Cred. verso altri entro
3111 1	MATERIE PRIME RIMANENZE	205.711	140.519	65.193	46%	5.5	5.5.2	C.I.1. Materie prime	
3141 1	PRODOTTI FINITI RIMANENZE	138.439	179.119	-	40.679	-23%	5.5	5.5.2	C.I.4. Prodotti finiti
3121 1	PRODOTTI IN LAVORAZIONE RIMANENZE	447.086	239.609	207.477	87%	5.5	5.5.2	C.I.2. Prodotti semilav./in corso	
3251 10	ACCONTO IRAP	-	19.654	-	19.654	-100%	5.19	5.19.0	C.II.5.bis. Cred. tributari entro
3252 13	ANTICIPO INAIL	76.119	75.765	353	0%	5.6	5.6.10	C.II.5.quater. Cred. verso altri entro	
3252 14	ERARIO C/RIT.SU INVESTIMENTI A BREVE	2.914	891	2.023	227%	5.19	5.19.0	C.II.5.bis. Cred. tributari entro	
321 1	CLIENTI ITALIA	394.850	556.269	-	161.419	-29%	5.6.1.1	5.6.1.1.0	C.II.1. Cred. vs Clienti entro
3411 2	B.CA DI PIACENZA SBF 1245	1.218.876	1.107.711	111.165	10%	5.8	5.8.0	C.II.1. Cred. vs Clienti entro	
3111 2	MATERIE SUSSIDIARIE RIMANENZE	222.901	193.918	28.983	15%	5.5	5.5.2	C.I.1. Materie prime	
3251 20	DEBITORI PER PROV.COMPET.	277	6.431	-	6.154	-96%	Non sign.	Non sign.	C.II.5.quater. Cred. verso altri entro

## Riesame del lavoro... in pratica

- Verifica che le carte di lavoro siano «**formalizzate**» per documentare la comprensione del lavoro che è stato svolto e le conclusioni che sono state raggiunte

Codice	Dipendente	FPC al 31/12/2019	TFR al 31/12/2019	di cui ante 2001	Maturato 2020			TFR Liquidato	Saldo Ditta	Tesoreria		Totale TFR	Previdenza Complementare	Costo Esercizio
					Accantonato	Rivalutaz.	Imposta 17%			TFR 2019 + Rivalutazione	Fondo 2020			
6		0,00	36.123,25	0,00	2.146,61	541,85	92,11	0,00	38.719,60	0,00	0,00	38.719,60	0,00	2.688,46
37		24.936,65	12.364,26	0,00	0,00	185,47	31,53	0,00	12.518,20	0,00	0,00	12.518,20	2.139,03	2.324,50
100		0,00	12.304,45	0,00	2.022,40	184,57	31,38	0,00	14.480,04	0,00	0,00	14.480,04	0,00	2.206,97
101		0,00	19.576,47	0,00	4.541,94	293,65	49,92	0,00	24.362,14	0,00	0,00	24.362,14	0,00	4.835,59
103		0,00	1.594,61	0,00	1.121,15	23,92	4,07	0,00	2.735,61	0,00	0,00	2.735,61	0,00	1.145,07
104		0,00	1.671,68	0,00	1.790,26	25,08	4,26	0,00	3.482,76	0,00	0,00	3.482,76	0,00	1.815,34
106		0,00	0,00	0,00	313,22	0,00	0,00	0,00	313,22	0,00	0,00	313,22	0,00	313,22
Totale Azienda		24.936,65	83.634,72	0,00	11.935,58	1.254,54	213,27	0,00	96.611,57	0,00	0,00	96.611,57	2.139,03	15.329,15

### QUADRATURA FONDO TFR

#### Lavoro svolto

Abbiamo verificato la corrispondenza degli importi del tabulato ottenuto tramite circolarizzazione dal consulente del lavoro.

#### Conclusioni raggiunte

Nessuna eccezione significativa

Ok con bi.ve 31.12.2019 conto  
53.01.01Fondo T.F.R. - 83.635

Ok con bi.ve 31.12.2020 conto  
53.01.01Fondo T.F.R. -96.612

83.634,72 (2019)  
(12.346,85)

Ok con bi.ve 31.12.2020 conto  
81.01.36 Quote TFR dipend.ordin.  
(previd.complem.)  
2.139  
(CE)

## Riesame del lavoro... in pratica

- Sia indicata la «**firma**» di chi ha preparato e rivisto la carta di lavoro con la data;

Carta di lavoro		Reference 5E
Procedure di revisione_Rimanenze		
Società: XYZ SpA	Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/N	
Preparata da: Giorgio A. (Assistente)	Data: 28/02/N+1	
Rivista da: Claudia R. (Senior)	Data: 07/03/N+1	
Rivista da: Luca P. (Manager)	Data: 10/03/N+1	
Rivista da: Sara E. (Partner)	Data: 10/03/N+1	

- Finalizzazione e «**salvataggio**» delle carte di lavoro entro 60 giorni dalla data dell'opinione;

## Riesame del lavoro... in pratica

- Verifica che sia compilato il **riepilogo delle circolarizzazioni** con l'indicazione della risposta o dell'eventuale procedura alternativa svolta

### Riepilogo Circolarizzazioni

Audit date: 31.12.2020

Tipologia	Soggetto	I invio	II invio	Risposta	Data risposta	Note
Banca	...	23/02/2021	26/03/2021	✓	23/04/2021	
Banca	...	23/02/2021		✓	26/03/2021	
Banca	...	23/02/2021	26/03/2021	Proc. Altern.		
Legale	...	23/02/2021		✓	01/03/2021	
Fiscalista	...	23/02/2021	29/03/2021	✓	30/03/2021	
Studio Paghe	...	23/02/2021		✓	25/03/2021	
Fornitore	...	23/02/2021	26/03/2021	Proc. Altern.		
Fornitore	...	23/02/2021	26/03/2021	Proc. Altern.		
Fornitore	...	23/02/2021		✓	24/02/2021	
Fornitore	...	23/02/2021	26/03/2021	✓	28/03/2021	
Fornitore	...	23/02/2021		✓	26/02/2021	
Fornitore	...	23/02/2021	26/03/2021	Proc. Altern.		
Fornitore	...	23/02/2021		✓	26/02/2021	
Cliente	...	23/02/2021		✓	03/03/2021	
Cliente	...	23/02/2021		✓	02/03/2021	
Cliente	...	23/02/2021		✓	25/02/2021	
Cliente	...	23/02/2021	26/03/2021	Proc. Altern.	24/02/2021	
Cliente	...	23/02/2021		✓	24/02/2021	
Cliente	...	23/02/2021		✓	04/03/2021	

## Riesame del lavoro... in pratica

- Esempi di consigli per il team di revisione dopo il riesame

### **FINAL**

- *Caposchede:*
  - *Quadrarle con il bilancio depositato (devo essere l'ultima versione);*
  - *Inserire una nota di commento per i conti che non sono stati analizzati (ad esempio perché non conti significativi: deve, ovviamente, essere sostenibile);*
  - *Inserire il reference alle varie carte di lavoro dove si trova il lavoro svolto;*
- *Inserire la spiegazione del lavoro svolto e le conclusioni raggiunte nell'analisi di ogni posta di bilancio significativa;*
- *Attenzione alle aree di rischio significativo: bisogna svolgere e documentare il lavoro svolto per coprire i rischi;*

## Riesame del lavoro... in pratica

- Esempi di consigli per il team di revisione dopo il riesame

### CONCLUSIONI

- *Documentare l'analisi effettuata degli "eventi successivi" e sulla continuità aziendale (colloquio con la direzione e i legali circolarizzati, analisi della situazione contabile infrannuale, lettura dei libri sociali);*
- *Inserire il bilancio riclassificato in IV direttiva e verificare la corretta classificazione dei conti co.ge. (raccordo)*
- *Allegare la nota integrativa "spuntata" e verificata;*
- *Allegare il bilancio firmato;*
- *Allegare il memo finale (audit summary memorandum) con le considerazioni finali (aree a rischio, lavoro svolto, problemi identificati, scheda errori, loro collegamento con la lettera di attestazione);*
- *Allegare la lettera di attestazione firmata → **ATTENZIONE: STESSA DATA OPINION;***
- *Allegare l'opinione finale firmata;*
  
- *Verificare che le date delle carte di lavoro siano svolte prima della data di opinion;*
- *Salvare entro 60 giorni da data di opinion il lavoro rendendolo imm modificabile.*

# ISQM 1

## Documentazione dell'incarico (Rif.: Par. 31 f)

- A83. Le leggi, i regolamenti o i principi professionali possono prescrivere i limiti temporali entro i quali completare la raccolta della documentazione nella versione definitiva per specifiche tipologie di incarichi. Quando tali limiti temporali non siano prescritti da leggi o regolamenti, possono essere stabiliti dal soggetto abilitato. Nel caso di incarichi svolti ai sensi dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) o dei principi internazionali sugli incarichi di assurance<sup>14-bis</sup>, un limite di tempo appropriato entro il quale completare la raccolta della documentazione dell'incarico nella versione definitiva è normalmente non superiore a 60 giorni dalla data della relazione relativa all'incarico.
- A84. La conservazione della documentazione dell'incarico può includere la gestione della custodia, dell'integrità, dell'accessibilità o della recuperabilità dei dati sottostanti e della relativa tecnologia. La conservazione della documentazione dell'incarico può comportare l'utilizzo di applicazioni IT. L'integrità della documentazione dell'incarico può essere compromessa qualora venga alterata, integrata o cancellata senza la relativa autorizzazione, ovvero se sia perduta o danneggiata in modo permanente.
- A85. Leggi, regolamenti o principi professionali possono prescrivere i periodi di conservazione per la documentazione dell'incarico. Se i periodi di conservazione non sono prescritti, il soggetto abilitato può considerare la natura degli incarichi che ha svolto e le proprie circostanze, incluso se la documentazione dell'incarico sia necessaria per fornire una evidenza documentale degli aspetti che mantengono la loro rilevanza nei futuri incarichi. Nel caso di incarichi svolti ai sensi dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) o dei principi internazionali sugli incarichi di assurance<sup>14-bis</sup>, il periodo di conservazione di norma non è inferiore a cinque anni dalla data della relazione relativa all'incarico ovvero, se successiva, dalla data della relazione di revisione sul bilancio del gruppo, ove applicabile. <sup>14-ter</sup>

# Archiviazione delle carte di lavoro

Una corretta archiviazione della documentazione della revisione :

- ▶ Evidenzia che **il lavoro di revisione è stato pianificato e svolto** in conformità ai principi di revisione ed al quadro normativo dell'informazione finanziaria applicabile;
- ▶ Assiste i responsabili della **supervisione nel loro lavoro** e permette il **riesame e le verifiche ispettive necessarie per il controllo qualità**;
- ▶ Fornisce evidenza degli aspetti che mantengono **rilevanza in incarichi successivi**
- ▶ Permette lo **svolgimento del riesame della qualità** e delle ispezioni in conformità al principio internazionale ISQC Italia 1;
- ▶ Permette **l'effettuazione di ispezioni da parte di soggetti esterni secondo quanto previsto da leggi, regolamenti o da altre disposizioni**

# Spunti teorici...

## ISA 220 Controllo della qualità

### **Svolgimento dell'incarico**

#### *Direzione, supervisione e svolgimento*

15. Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità:

- a) della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; (Rif.: Parr.A14-A16, A21)
- b) dell'appropriatezza alle circostanze della relazione di revisione.

15(I). Ai sensi dell'art. 10-quater, co. 2, del D.Lgs. n. 39/10, il responsabile dell'incarico è attivamente coinvolto nello svolgimento dell'incarico di revisione di cui ha la responsabilità.

#### *Riesame del lavoro*

16. Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità che il riesame del lavoro sia svolto in conformità alle direttive e alle procedure di riesame previste dal soggetto incaricato della revisione. (Rif.: Parr. A17-A18, A21)

17. Alla data di emissione della relazione di revisione o prima di essa, il responsabile dell'incarico, mediante un riesame della documentazione della revisione contabile e una discussione con il team di revisione, deve assicurarsi che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte e ai fini della relazione di revisione da emettere. (Rif.: Parr. A19-A21)

il lavoro svolto mediante un riesame della relativa documentazione.<sup>8</sup> La regola di documentare chi ha svolto il riesame del lavoro di revisione, non implica la necessità che ogni singola carta di lavoro includa l'evidenza del riesame. Tale regola implica invece la necessità di documentare quale parte del lavoro di revisione sia stata sottoposta a riesame, e chi e quando ha svolto il riesame.

# Spunti teorici...

## ISA 230 Documentazione della revisione

### **Raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva**

14. Il revisore deve raccogliere la documentazione della revisione in un file di revisione e completare il processo di raccolta di tale file nella versione definitiva in modo tempestivo dopo la data della relazione di revisione. (Rif.: Parr. A21-A22)

14(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 10-quater, co. 7, del Decreto medesimo prevede che il file di revisione debba essere chiuso entro **60 giorni dalla** data della relazione di revisione.

15. Dopo il completamento del file di revisione nella versione definitiva, il revisore non deve cancellare o eliminare documentazione di alcun genere prima della scadenza del termine previsto per la sua conservazione. (Rif.: Par. A23-A23(I))

# Spunti teorici...

## ISA 230 Documentazione della revisione

A22. Il completamento della raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva successivamente alla data della relazione di revisione risponde ad esigenze di sistemazione formale della stessa e non implica lo svolgimento di nuove procedure di revisione né l'elaborazione di nuove conclusioni. Durante la raccolta delle carte di lavoro nella versione definitiva, possono essere effettuate modifiche alla documentazione della revisione purché siano di natura formale. Esempi di tali modifiche includono:

- cancellare o eliminare la documentazione superata;
- classificare le carte di lavoro, ordinarle ed evidenziare i rinvii tra le stesse;
- firmare, al loro completamento, le checklist relative alla raccolta delle carte di lavoro;
- documentare gli elementi probativi acquisiti dal revisore, esaminati e condivisi con i membri del team di revisione prima della data della relazione di revisione.

# Spunti teorici...

## Approccio metodologico

### *Forma della documentazione*

Questa può essere rappresentata da schede, prospetti, *memorandum*, lettere, dichiarazioni, tabulati, *check-list*, con indicazione, per tutte le carte di lavoro predisposte dal *team* di revisione e dal personale della società, dei seguenti elementi identificativi:



- nome del cliente;
- data di riferimento del bilancio esaminato;
- “*index*” secondo la tassonomia prestabilita per le carte di lavoro;
- titolo che descrive il contenuto (voce di bilancio o aspetti oggetto di verifica);
- firma della persona che svolge il lavoro;
- data di svolgimento del lavoro;
- firma e data della persona che effettua il riesame;
- identificazione specifica se trattasi di documenti forniti/preparati dal cliente;
- fonte dell'informazione (*se applicabile*);
- dimensione (*scope*) delle analisi svolte (*se applicabile*).

Si riportano, di seguito, esempi di carte di lavoro compilate relative ad una caposcheda contenente la natura ed i saldi comparativi delle sottovoci che formano la voce di bilancio Crediti e una sottoscheda di analisi.

# Firma delle carte di lavoro

Tutte le carte di lavoro devono essere «firmate» ovvero apporre l'indicazione:

- ▶ Chi ha eseguito il lavoro «**Preparer**» e la relativa **data di preparazione**
- ▶ Chi ha rivisto il lavoro «**Reviewer**» e la relativa **data di riesame**

Documenti >					
> 5. FASE FINALE > 5.13. DEBITI > 5.13.1 Risposte fornitori					
	Nome ▾	Preparer ▾	Data Preparer ▾	Reviewer ▾	Data reviewer ▾
	5.13.1.0 Analisi risposte fornitori.xlsx	EF	10/04/2023	VB	11/04/2023

# Archiviazione delle carte di lavoro

Il revisore deve raccogliere la documentazione della revisione nel fascicolo di revisione nella sua **versione definitiva** in modo tempestivo dopo la data della relazione di revisione, data che serve per informare gli utilizzatori della relazione di revisione sul fatto che il revisore ha tenuto in considerazione l'effetto degli eventi e delle operazioni di cui sia venuto a conoscenza e che si sono verificati fino a quella data.

- ▶ La data della relazione di revisione determina quindi la conclusione del lavoro di revisione e, successivamente alla stessa, il revisore non ha più la responsabilità di ricercare elementi probativi
- ▶ Per le revisioni legali, il fascicolo di revisione deve essere definito ENTRO 60 GIORNI dalla data della relazione di revisione. La possibilità di completare la raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva dopo la data della relazione di revisione risponde ad esigenze di sistemazione formale delle carte di lavoro ma non implica lo svolgimento di nuove procedure di revisione, né l'elaborazione di nuove conclusioni

# Archiviazione delle carte di lavoro

## Modifiche alle carte di lavoro

Durante la raccolta delle carte di lavoro nella loro versione definitiva, possono quindi essere effettuate modifiche alla documentazione della revisione purché siano di carattere formale, quali:

- ▶ cancellature o eliminazione di documentazione superata;
- ▶ classificazione delle carte di lavoro, loro ordine ed evidenza dei rinvii tra le stesse;
- ▶ documentazione degli elementi probativi acquisiti dal revisore, esaminati e condivisi con i membri del team di revisione, comunque, prima della data della relazione di revisione;
- ▶ **firma**, al loro completamento, di eventuali Check list relative alla raccolta della documentazione nella sua versione definitiva.

# Archiviazione delle carte di lavoro

## Conservazione delle carte di lavoro

Il soggetto abilitato (il revisore legale) deve stabilire direttive e procedure configurate per preservare:

- ▶ la **riservatezza**;
- ▶ la **custodia**;
- ▶ l'**integrità**, in particolare ove si tratti di documentazione in formato elettronico dal momento che la tecnologia sottostante può essere aggiornata o modificata nel corso del tempo;
- ▶ l'**accessibilità**, anche a soggetti esterni autorizzati ad esaminarla ai fini del controllo della qualità o per altri scopi;
- ▶ la **recuperabilità** della documentazione dell'incarico;
- ▶ la sua **conservazione** per un periodo sufficiente a soddisfare quanto richiesto da leggi e regolamenti.

**Nel caso di incarico di revisione legale conferito ai sensi del D.Lgs. n. 39/2010, le carte di lavoro devono essere conservate per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono.**

# Archiviazione delle carte di lavoro

## Carte di lavoro nella versione definitiva CARTECEE

Le carte di lavoro nella versione definitiva devono essere depositate presso l'archivio dell'ufficio del revisore.

In casi eccezionali, quali ad esempio lavori di grandi dimensioni, e su richiesta specifica del cliente da valutare ogni volta, le carte di lavoro nella versione definitiva potranno essere archiviate presso gli uffici del cliente.

Successivamente al loro completamento le carte di lavoro nella versione definitiva devono essere tempestivamente archiviate nel locale adibito ad archivio dell'ufficio del revisore, che dovrà essere separato fisicamente dagli altri locali ad utilizzo professionale, adeguato alla dimensione e alla necessità dell'ufficio. La disponibilità delle **chiavi dell'archivio** deve essere limitata al personale di supporto addetto all'archiviazione e movimentazione delle carte di lavoro.

La completezza ed accuratezza del processo di archiviazione delle carte di lavoro è responsabilità del responsabile dell'incarico, con l'assistenza del team assegnato all'incarico. Al fine di garantire un elevato livello di sicurezza nel processo di archiviazione delle carte di lavoro, dovranno inoltre essere istituite delle procedure che regolino le modalità di accesso, consegna e prelievo delle carte di lavoro dal locale archivio.

# Archiviazione delle carte di lavoro

## Carte di lavoro nella versione definitiva FORMATO ELETTRONICO

Molti soggetti abilitati alla revisione adottano strumenti elettronici per l'elaborazione e la conservazione delle carte di lavoro, sostituendo in questo modo il formato cartaceo.

Tutte le carte di lavoro sono pertanto **impostate in formato digitale** e i documenti dell'impresa o di terzi, raccolti quali elementi probativi nel corso della revisione, **sono scansionati e conservati in formato elettronico**.

In alcuni casi viene effettuata una stampa della documentazione quando tutto il lavoro è stato completato e riesaminato come traccia permanente del lavoro svolto, ma, generalmente, gli archivi elettronici contenenti i file di revisione vengono stampati unicamente in caso di messa a disposizione delle carte di lavoro a terzi o all'autorità di vigilanza.

Per evitare il rischio che la conservazione delle carte di lavoro in un formato utilizzato da una specifica applicazione software possa causare dei successivi problemi di stampa in caso di aggiornamenti del software stesso, sarebbe opportuno optare per il salvataggio della documentazione finale in formato PDF, formato oggi generalmente utilizzato ed accettato. ----> **PROCEDURE DI BACKUP**

# Archiviazione delle carte di lavoro

## Proprietà delle carte di lavoro

L'ISQC Italia 1 prevede che **la documentazione della revisione sia di proprietà del soggetto abilitato** (revisore legale).

Pertanto, tutte le carte di lavoro, sia in formato cartaceo che elettronico, predisposte dal revisore, ovvero acquisite dall'impresa o da terzi, a supporto dell'attività di revisione sono di proprietà del soggetto abilitato e coperte **dall'obbligo di riservatezza** ed al **segreto professionale** (art. 9-bis, D.Lgs. n. 39/2010).

Il soggetto abilitato, a sua discrezione, può mettere a disposizione dei clienti alcune sezioni o estratti della documentazione di un incarico, sempre che tale diffusione non pregiudichi la validità del lavoro svolto e la sua indipendenza o quella del suo personale.

Nella prassi al revisore viene richiesto di mettere a disposizione le proprie carte di lavoro nello scambio di informazioni tra **revisore "entrante" e revisore "uscente"** e fra il revisore ed il consulente incaricato per una attività di "due diligence" su un bilancio assoggettato a revisione.

Nel caso di revisione di un bilancio consolidato di gruppo, il **revisore di una componente ha l'obbligo di mettere a disposizione le proprie carte di lavoro al revisore di gruppo**, affinché questi possa basarsi sul lavoro svolto dal revisore della componente, ai fini del giudizio sul bilancio consolidato

# Riassumendo...

## Gli Audit memorandum

Generalmente sono due i memorandum che vengono svolti, talvolta chiamati con denominazioni diverse:

### PRELIMINARY

«Audit Strategy Memorandum» «**ASM**»  
«Audit Preliminary Memorandum» «**APM**»  
«Memorandum di pianificazione»

### FINAL

«Audit Summary Memorandum» «**ASM**»  
«Summary Review Memorandum»  
«**SRM**»

## Comunicazione alla direzione e alla governance aziendale

L'opinione che firmiamo prevede:

### **Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio**

- **abbiamo comunicato ai responsabili delle attività di governance**, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, **la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi**, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

....esempio di presentazione

#### Indice

- Ambito dell'incarico
- Materialità
- Indipendenza
- Rischi significativi
- Considerazioni sul Rischio di Frode
- Controllo Interno
- Pianificazione preliminare
- Revisori delle Componenti
- Tempistiche
- Verifiche sulla regolare tenuta della contabilità

# Carte di lavoro del revisore

Fermo restando che la revisione deve essere svolta secondo gli ISA, precisiamo che non esiste un unico modo, né un modello standard per fare (*formalizzare*) le carte di lavoro: ogni revisore ha i suoi metodi.

Esiste la massima libertà di personalizzazione, purché siano rispettati dei requisiti minimi, fra i quali:

- ▶ **SELF EXPLAINING**: devono essere **facilmente comprensibili** anche per un altro revisore che **non sappia nulla dell'incarico** e **senza l'aiuto del revisore** che le ha redatte;
- ▶ Devono contenere la chiara indicazione del lavoro svolto, delle problematiche di audit e delle conclusioni raggiunte
- ▶ Deve risultare chiaramente come è stata verificata una determinata posta di bilancio (*work done*) ... **anche tramite MEMORANDUM**
- ▶ INDEX: Devono essere **numerate** secondo una precisa logica
- ▶ **CROSS REFERENCE**: Devono essere collegate reciprocamente e sistematicamente
- ▶ **DEVONO ESSERE FIRMATE E DATATE, SIA DA CHI LE REDIGE CHE DA CHI LE RIVEDE (OVE APPLICABILE)**

# Riassumendo.. caposchede e cross reference

- I conti di bilancio vengono suddivisi anche in caposchede con i conti del bilancio di verifica

		31/12/20XX	Reference	31/12/20XX-1	Variazione	%
					<del>✗</del>	
Crediti verso clienti terzi		2.839.580 <sup>a</sup>	F 1	2.530.005 <del>✗</del>	309.575	12
Ricevute bancarie		305.495 <sup>a</sup> <sup>^</sup>	F 1	135.575 <del>✗</del>	169.920	125
		<b>3.145.075</b>	<b>F 10</b>	<b>2.665.580</b>	<b>479.495</b>	<b>18</b>
Fatture da emettere		376.300 <sup>a</sup>	F 2	90.972 <del>✗</del>	285.328	314
	Sub totale 1	<b>6.666.450</b>		<b>5.422.132</b>	<b>1.244.318</b>	<b>23</b>
meno: svalutazione crediti		(108.640)	F 20	(120.830) <del>✗</del>	12.190	(10)
	Sub totale 2	<b>6.557.810</b>		<b>5.301.302</b>	<b>1.256.508</b>	<b>24</b>
		<b>A 1</b>				

Contenuto delle carte di lavoro di collegamento ( <i>cross reference</i> )	
<b>F 1</b>	Lista saldi clienti al 31 dicembre 20XX
<b>F 2</b>	Elenco nominativo delle fatture da emettere
<b>F 10</b>	Sommario circolarizzazione clienti
<b>F 20</b>	Movimentazione fondo svalutazione crediti

<sup>a</sup> come da bilancio di verifica in **A 1**  
~~✗~~ come da carte di lavoro del 20XX-1  
<sup>^</sup> in accordo con conferma banca (importo riclassificato dalla voce banche e relativo a ricevute bancarie accreditate ma non scadute al 31/12/20XX)  
~~✗~~ analisi e commento delle variazioni in **F 3**

# Riassumendo.. caposchede e cross reference

- I conti di bilancio vengono suddivisi anche in caposchede con i conti del bilancio di verifica

## Carta di lavoro **F1**

XYZ SPA 31/12/20XX

Preparata da .... data

Rivista da ... data

CLIENTE	PARTITARIO	RIBA	SALDO
CLI01	215.596	120.000	335.596
CLI02	52.433	-	52.433
CLI03	38.896	-	38.896
CLI04	94.308	60.000	154.308
CLI05	37.425	-	37.425
CLI06	93.479	-	93.479
CLI07	771.692	-	771.692
CLI08	10.317	495	10.812
CLI09	6.479	-	6.479
CLI10	48.429	-	48.429
CLI11	24.342	-	24.342
CLI12	48.642	85.000	133.642
CLI13	34.221	-	34.221
CLI14	131.188	-	131.188
CLI15	194.583	-	194.583
CLI16	11.063	-	11.063
CLI17	104.063	-	104.063
CLI18	239.004	-	239.004
CLI19	228.688	-	228.688
.....			
CLI29	22.201	40.000	62.201
<b>TOTALE</b>	<b>2.839.580</b>	<b>305.495</b>	<b>3.145.075</b>

ok con scheda F

### Obiettivo:

Ottenere un dettaglio della composizione dei crediti commerciali.

### Lavoro svolto:

Ho ottenuto dal sig. X l'elenco nominativo dei crediti clienti (PBC archiviato in **F.99.1**) e un dettaglio bancario delle riba già presentate con scadenza successiva al 31/12 (PBC archiviato in **F.99.2**).

Ho abbinato ad ogni cliente le rispettive Riba per avere il saldo complessivo dell'esposizione verso ciascun cliente.

Ho verificato la coincidenza del totale sia del partitario che delle riba con gli importi del bilancio di verifica.

### Considerazioni:

Nessuna eccezione significativa

In verde clienti selezionati per la circolarizzazione, per l'analisi si rimanda a **F10 sommario circolarizzazione clienti**

# Riassumendo.. Memorandum (es. Materialità)

## Planning Materiality

Sulla base di quanto previsto dalla metodologia, abbiamo proceduto alla determinazione della materialità da considerare per il lavoro di revisione sul bilancio d'esercizio della Società Y al 31 Dicembre N.

Sulla base delle evidenze di audit raccolte durante le procedure di accettazione dell'incarico e di conoscenza dell'impresa e dell'ambiente in cui opera, riteniamo che i benchmarks che meglio rappresentino la dimensione aziendale siano i ricavi (livello dimensionale ed andamento) ed il totale attivo (che include voci di bilancio rilevanti come crediti, rimanenze, cespiti).

In definitiva, anche per la sua stabilità, abbiamo ritenuto che il fatturato rappresenti l'indicatore principale per gli utilizzatori del bilancio. Abbiamo utilizzato tale benchmark che, in continuità con lo scorso anno abbiamo ritenuto il più rappresentativo delle reali dimensioni aziendali per la tipologia dell'attività aziendale.

Per la determinazione della **materialità complessiva** abbiamo **applicato ai ricavi la percentuale del 2,00%** corrispondente al valore intermedio previsto dalla metodologia, tenendo particolarmente in considerazione che: i) la Società ha un numero limitato di azionisti; ii) la Società non presenta finanziamenti e bond quotati; iii) non si ritiene che la Società si quoti nei prossimi 2-3 anni; iv) la Società dispone di una buona redditività di business e presenta un'aspettativa di crescita buona nel medio periodo; v) la Società ha in essere molteplici finanziamenti con istituti di credito; vi) durante il precedente anno di revisione non sono stati rilevati errori significativi nel bilancio dell'esercizio precedente.

Abbiamo calcolato la **materialità operativa** pari al 75%, valore compreso del range della metodologia, considerando di ridurre a un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività nel suo complesso, anche in funzione di quanto precedentemente descritto.

Abbiamo calcolato **soglia errori trascurabili** pari al 8%, valore compreso del range della metodologia, tale soglia rappresenta il livello oltre il quale le differenze di revisione singolarmente rilevate devono essere considerate e riepilogate al fine di valutare il loro impatto complessivo sul bilancio.

Non sussistono particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa per le quali abbiamo valutato che errori di un importo inferiore alla significatività del bilancio nel suo complesso, possano influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.

Abbiamo utilizzato tutte le informazioni a nostra disposizione per stabilire i valori di significatività a livello complessivo di bilancio preliminare.

Durante il proseguimento del lavoro rimarremo costantemente attenti all'opportunità di adeguare tali determinazioni preliminari in base alle nuove informazioni che verranno alla nostra attenzione che potrebbero indurci alla rideterminazione.

## Carte di lavoro del revisore

- ▶ Chiusura delle carte di lavoro **entro 60 giorni** dalla data della relazione di revisione
- ▶ Archiviazione (riservatezza, integrità, ... ) per almeno 10 anni
- ▶ Le carte di lavoro sono di proprietà del revisore

# Riassumendo...

## EVENTI SUCCESSIVI

- ▶ Distinzione come da OIC 29 tra fatti successivi che devono essere recepiti e che non devono essere recepiti
- ▶ Procedure revisione, da descrivere in un memorandum, le principali:
  - ▶ Passività non registrate fino a data opinion (Fatture da ricevere, informazioni dai legali)
  - ▶ Lettura dei verbali degli organi sociali

# Riassumendo...

Il processo di valutazione degli errori comprende le seguenti fasi:

- A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori, esclusi quelli chiaramente trascurabili.
- B. Riesame della strategia generale di revisione e del piano di revisione.
- C. Comunicazione degli errori ed eventuale loro correzione.
- D. Valutazione dell'effetto degli errori non corretti.
- E. Ottenimento di **attestazioni scritte**.

# Riassumendo...

**La relazione di revisione** redatta in conformità all'ISA Italia 700 è composta dalle seguenti sezioni:

- ▶ **Giudizio**
- ▶ **Elementi alla base del giudizio**
- ▶ Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale (solo in caso di presenza di incertezze significative)
- ▶ Aspetti chiave della revisione (solo EIP)
- ▶ Richiamo d'informativa (se presente)
- ▶ Altri aspetti (se presente)
- ▶ **Responsabilità degli Amministratori e del Collegio Sindacale per il bilancio**
- ▶ **Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio**
- ▶ Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014 (solo EIP)
- ▶ **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari - Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98 (quotate)]**

# Riassumendo...

Sono previste quattro tipologie di giudizio:

1. Giudizio senza modifica
2. Giudizio con rilievi
  - a) Eccezione (Errore – "Adjustment")
  - b) Limitazione ("Scope limitation")
3. Giudizio negativo ("Adverse Opinion")
4. Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio ("No opinion")

# Riassumendo...

## Opinion – 4 Tipologie di giudizio

Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica	Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio	
	Significativo ma non pervasivo	Significativo e pervasivo
Bilancio significativamente <u>errato</u>	<u>Giudizio con rilievi</u>	<b>Giudizio negativo</b>
<u>Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati</u>	<u>Giudizio con rilievi</u>	<b>Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio</b>

# Riassumendo...

## Confronto con materialità

1) ERRORI INFERIORI ALLA MATERIALITÀ -> CLEAN OPINION

2) ERRORI SUPERIORI ALLA MATERIALITÀ -> GIUDIZIO CON RILIEVI  
NON PERVASIVI

3) ERRORI SUPERIORI ALLA MATERIALITÀ -> GIUDIZIO NEGATIVO  
PERVASIVI

# Gli Audit memorandum

Generalmente sono due i memorandum che vengono svolti, talvolta chiamati con denominazioni diverse:

## PRELIMINARY

«Audit Preliminary Memorandum» «**APM**»  
«Memorandum di pianificazione»  
«Audit Strategy Memorandum» «**ASM**»

## FINAL

«Audit Summary Memorandum» «**ASM**»  
«Summary Review Memorandum»  
«**SRM**»

# Il memorandum conclusivo

Il memorandum conclusivo, infine, consente al revisore, anche a distanza di tempo, di riconsiderare il percorso che lo ha portato alle decisioni rilevanti sul giudizio professionale che ha espresso nella relazione finale.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, un memorandum conclusivo dovrebbe trattare, quantomeno, i seguenti aspetti:

- ▶ i termini dell'incarico;
- ▶ i **rischi significativi** identificati in sede di pianificazione ed i relativi aggiornamenti;
- ▶ i livelli di significatività utilizzati per il lavoro ed i relativi aggiornamenti;
- ▶ i **problemi e rilievi emersi**, con l'indicazione degli errori non corretti e dei loro effetti;
- ▶ le **eventuali limitazioni** incontrate nel lavoro di revisione;
- ▶ le **decisioni** rilevanti assunte;
- ▶ le **conclusioni** ai fini della redazione della relazione finale.

Pro  Audit  
proactive & professional

**MARCO ROSSI**

**PRO AUDIT S.R.L.**  
**Partner**



**335 1201148**



**marco.rossi@proaudit.cloud**



**www.proaudit.cloud**