

Modulo I

Evoluzione dell'attività del revisore

Conclusioni del lavoro

Relazione del revisore

*Conformità della relazione sulla
gestione*

Ruolo del collegio sindacale

Federica Cordova - Antonella Portalupi

Agenda

Fase conclusiva della revisione contabile

- Errori sul bilancio: conseguenze e rimedi
- Le parti correlate
- Eventi successivi
- La lettera di attestazione
- Giudizio sul bilancio
- Valutazione della sussistenza della continuità aziendale
- Giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio
- La raccolta e la conservazione delle carte di lavoro e della documentazione dei controlli

SUM – Summary of Unadjusted Misstatements (ISA 450)

- Si riportano in un unico documento tutte gli errori individuati superiori al limite di materialità *de minimis* (5 – 10% dell'overall materiality)
- Distinzione tra Errori di calcolo (factual, judgmental e projected) e Riclassifiche
- Ri-valutazione della significatività overall
- Impatto degli aggiustamenti non accolti degli esercizi precedenti
- Valutazione degli errori e comunicazione alla direzione aziendale

Esempio SUM

IAS 24 e Comunicazione CONSOB 2064231 del 30-9-2002

Si definisce “Parte correlata”:

- Persona o impresa che abbia il controllo o influenza dominante (direttamente o tramite intermediari) sull’impresa che redige il bilancio
- Altra impresa sulla quale l’impresa che redige il bilancio abbia il controllo o influenza dominante (direttamente o tramite intermediari)
- Altra impresa che sia sotto il comune controllo con l’impresa che redige il bilancio avendo:
 - assetto proprietario comune
 - proprietari che siano stretti familiari
 - membri della direzione (con responsabilità chiave e ruoli strategici) in comune

Le parti correlate

Il revisore deve prestare particolare attenzione alle operazioni:

- anomale nei prezzi, nei tassi di interesse, nelle garanzie o nei termini di rimborso;
- senza apparenti motivazioni di logica economica;
- nelle quali la sostanza differisce dalla forma;
- eseguite con procedure non usuali;
- numerose o rilevanti concentrate su alcuni clienti o fornitori;
- con prestazioni professionali fornite o ricevute senza corrispettivo;
- atipiche o inusuali rispetto alla normale gestione d'impresa, soprattutto se effettuate a ridosso della chiusura dell'esercizio.

Le parti correlate

Novità introdotte dall'ISA 550 Clarity:

- Stretto legame con le procedure sulla FRODE
- Procedure aggiuntive in caso si rilevino parti correlate che la direzione aziendale non aveva comunicato al revisore
- Verifica dell'affermazione “le transazioni sono effettuate a condizioni di mercato”
- Specifiche verifiche delle operazioni effettuate con parti correlate che non rientrano nella normale attività della società (**Transactions Outside Normal Course of Business**)

Eventi successivi

Il revisore deve considerare gli effetti che gli eventi successivi possono produrre sia sul bilancio, sia sulla propria relazione.

Il revisore è tenuto ad ottenere 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.

- Procedure dirette ottenere elementi probativi sono:
 - Esame delle procedure per l'identificazione degli eventi successivi
 - Lettura dei verbali
 - Lettura critica dell'ultima situazione infrannuale disponibile (e del budget)
 - Acquisizione di informazioni dai legali della società
 - Richieste di chiarimenti alla Direzione

La lettera di attestazione

LA LETTERA DI ATTESTAZIONE

Il revisore deve ottenere dalla Direzione:

- evidenza del riconoscimento della propria responsabilità per la corretta predisposizione del bilancio;
- certezza sull'avvenuta approvazione del progetto di bilancio;
- attestazioni scritte su aspetti significativi del bilancio.

Esempio di lettera di attestazione (Documento Assirevi 152)

La relazione di revisione : gli elementi costitutivi

- a) titolo
- (b) destinatari della relazione
- (c) Paragrafo introduttivo che identifica i conti annuali o consolidati sottoposti a revisione legale ed il quadro delle regole di redazione applicate dalla società
- (d) Una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati
- (e) Un giudizio sul bilancio che indichi chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria e il risultato economico dell'esercizio

La relazione di revisione : gli elementi costitutivi

- (f) Eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio senza che essi costituiscano rilievi
- (g) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio
- (h) data e luogo di emissione della relazione
- (i) firma del responsabile della revisione contabile

Esempio di relazione di revisione (modelli Assirevi)

TIPOLOGIE DI GIUDIZIO

- 1 giudizio senza rilievi;
- 2 giudizio con rilievi;
- 3 giudizio negativo;
- 4 dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

1) giudizio senza rilievi

Il revisore esprime un "giudizio senza rilievi" se il bilancio è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione. Dalla suddetta conformità discende direttamente che il bilancio stesso è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.

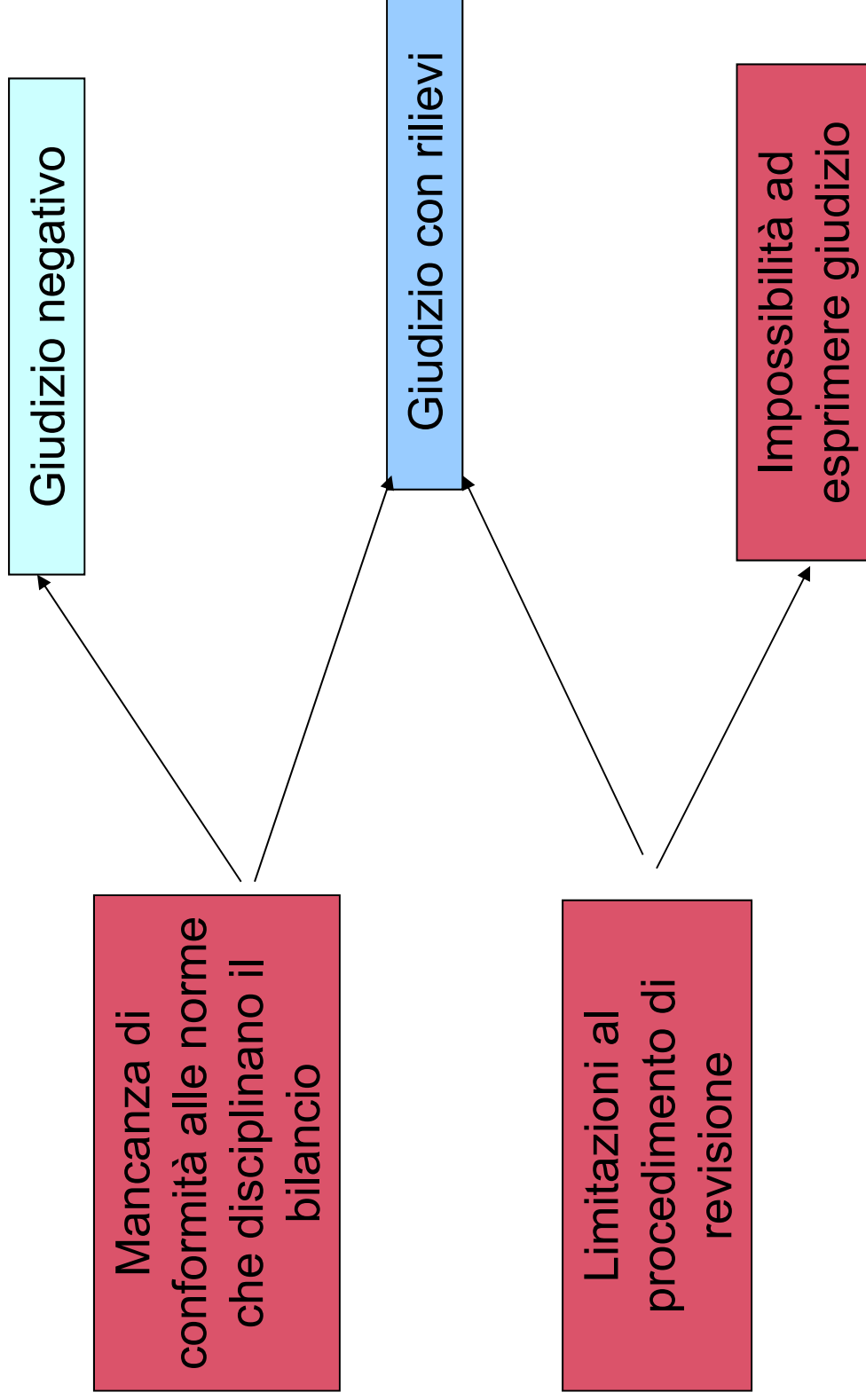
"A nostro giudizio, il bilancio, è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società."

RILIEVI

Il revisore non può esprimere un giudizio senza rilevare qualora dalle verifiche eseguite emergano le seguenti circostanze, i cui effetti siano giudicati, dal revisore stesso, significativi rispetto al bilancio nel suo complesso:

- a) mancanza di conformità alle norme che disciplinano il bilancio;** nei casi in cui il revisore sia in disaccordo con gli amministratori rispetto ai criteri contabili adottati nel bilancio, ovvero rilevi degli errori nelle metodologie di applicazione degli stessi o, infine, giudichi inadeguata l'informazione fornita in bilancio;
- b) limitazioni al procedimento di revisione** connesse ad impedimenti tecnici incontrati nello svolgimento delle procedure o a restrizioni imposte dagli amministratori nell'acquisizione degli elementi probativi.

GRADI DI GIUDIZIO



Giudizi sul bilancio

2) giudizio con rilievi;

Il revisore giudica che gli effetti dei rilievi emersi (sia in termini di dissensi sui criteri contabili e sull'informazione resa in bilancio, sia in termini di limitazioni al procedimento di revisione) non sono così rilevanti da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio considerato nel suo insieme.

"A nostro giudizio, il bilancio, ad eccezione dei rilievi (o ad eccezione delle possibili rettifiche connesse ai rilievi) evidenziati nel precedente paragrafo, è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione e pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società."

3) giudizio negativo;

Il revisore giudica che gli effetti derivanti dalla non corretta applicazione dei criteri contabili o dall'inadeguatezza dell'informazione resa sono così rilevanti e pervasivi da rendere inattendibile il bilancio nel suo complesso.

"A nostro giudizio, a causa dei rilievi esposti nel precedente paragrafo, il bilancio....., non è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto non è redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società."

4) dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

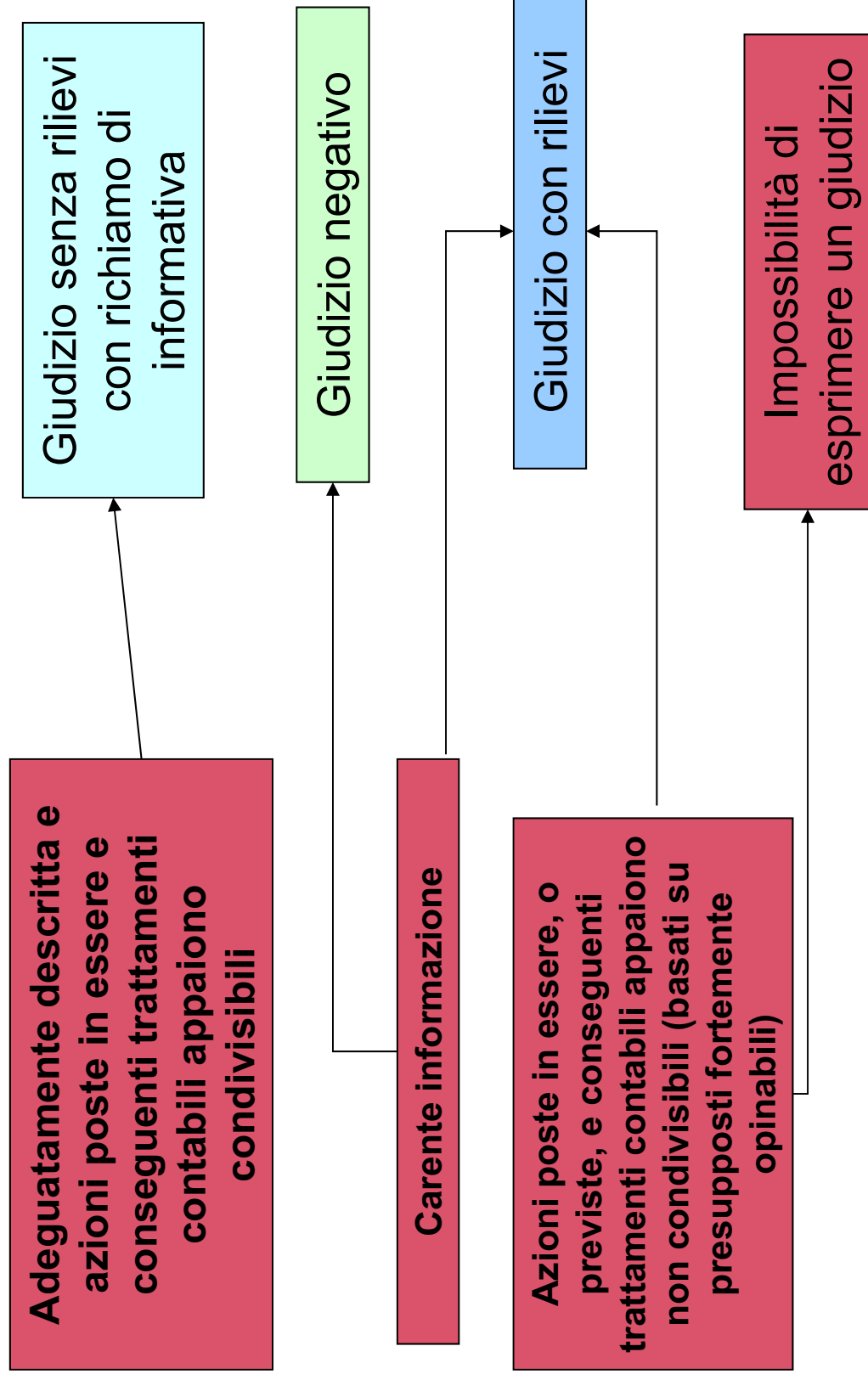
Il revisore giudica i possibili effetti delle limitazioni alle procedure di revisione così rilevanti da far mancare elementi indispensabili per un giudizio sul bilancio. In tal caso egli dichiara l'impossibilità ad esprimere un giudizio" secondo la seguente formulazione:

"A causa della rilevanza delle limitazioni alle nostre verifiche descritte nel precedente paragrafo, non siamo in grado di esprimere un giudizio sul bilancio....."

RICHIAMI DI INFORMATIVA

Il revisore può esporre un richiamo di informativa, riportando le informazioni di particolare rilevanza che, per quanto già esposte più diffusamente dagli amministratori nel bilancio, meritino di essere richiamate all'attenzione degli utilizzatori del bilancio.

SITUAZIONI DI INCERTEZZA



CONTINUITA' AZIENDALE – responsabilità della direzione aziendale e del revisore

Durante la pianificazione e lo svolgimento delle procedure di revisione, e nella valutazione dei relativi risultati, il revisore deve sempre tenere conto del presupposto della continuità aziendale che sottende alla preparazione del bilancio.

L'ISA 570 ribadisce l'obbligo per la direzione aziendale, in sede di redazione del bilancio, di effettuare una valutazione della validità e della sussistenza del presupposto di continuità aziendale con riferimento ad un arco temporale non inferiore ai dodici mesi successivi alla data di riferimento del bilancio.

Il revisore deve valutare l'adeguatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, inclusa la considerazione della valutazione effettuata dalla direzione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come entità in funzionamento.

TEMPISTICA

Valutare l'adeguatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale:

- in fase di pianificazione;
- nello svolgimento delle procedure di revisione; e
- nella valutazione dei relativi risultati.

Il presupposto della continuità aziendale è un principio fondamentale nella redazione del bilancio.

IL REVISORE DEVE:

Durante la fase di comprensione dell'impresa e nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio:

- Valutare se vi siano eventi o circostanze, e relativi rischi sull'attività svolta dall'impresa, che possano far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale.

Durante l'intero processo di revisione:

- Prestare attenzione agli elementi probativi relativi a eventi o circostanze ed ai rischi ad essi connessi che possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come una entità in funzionamento.

Apprezzamento della valutazione effettuata dalla direzione

- Valutare la valutazione effettuata dalla direzione sulla continuità aziendale dell'impresa.
- Considerare il medesimo periodo preso a riferimento dalla direzione.
- Richiedere informazioni anche afferenti periodi successivi

In caso di dubbi significativi sulla continuità aziendale dell'impresa:

- a) valutare i piani di azione futuri;
- b) raccogliere elementi probativi per confermare l'esistenza di una incertezza significativa;
- c) ottenere elementi probativi sufficienti e appropriati a conferma della fattibilità dei piani;
- d) stabilire se sono venuti alla luce ulteriori informazioni successivamente alla data in cui la direzione ha effettuato la sua valutazione;
- e) richiedere alla direzione delle attestazioni scritte relative ai piani di azione futuri (*esempio support letter*)

CONCLUSIONI

Sulla base degli elementi probativi ottenuti, occorre stabilire se, esiste una incertezza significativa legata ad eventi o circostanze che, singolarmente o nel loro insieme, possano far sorgere dei dubbi significativi sulla continuità aziendale dell'impresa.

Se viene fornita un'adeguata informativa in bilancio → **giudizio senza rilievi**, con un paragrafo d'enfasi:

- per sottolineare l'esistenza di un'incertezza significativa
- per richiamare l'attenzione sull'informativa di bilanci

Se non viene fornita un'adeguata informativa in bilancio → **giudizio con rilievi**, ovvero un giudizio avverso

Se l'impresa non appare in grado di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e se il bilancio è stato predisposto sulla base del presupposto della continuità aziendale → **giudizio avverso**

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio

Il PR 001 individua le **procedure** di revisione da svolgere per l'espressione del giudizio sulla coerenza richiesto dall'art. 2409-ter del c.c. (di recente riformato dal D. Lgs 32/07, attuativo della direttiva comunitaria 51/2003) e dall'art. 156 del TUF e indica le **modalità** di espressione del giudizio del revisore sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio

La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge [e dai regolamenti] compete agli amministratori della ABC S.p.A. . E' di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. [156, comma 4-bis, lettera d), del D.lgs. 58/98] [2409-ter, comma 2, lettera e), del Codice Civile]. A tal fine, abbiamo svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob. A nostro giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d'esercizio] [consolidato] della ABC S.p.A. al [giorno mese anno].

Ruolo del Collegio sindacale

Vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto

- la partecipazione alle riunioni degli organi sociali;
- lo scambio di informazioni con gli amministratori della società, nonché con gli organi di controllo delle società controllate;
- l'acquisizione periodica di informazioni dagli amministratori delegati;
- l'acquisizione di informazioni dal soggetto incaricato della revisione legale, se presente, relativamente alle funzioni di competenza dello stesso;
- l'espletamento di operazioni di ispezione e controllo;
- la lettura dei verbali precedenti.

Ruolo del Collegio sindacale

Vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione

Il collegio sindacale, anche tramite la partecipazione alle riunioni del consiglio di amministrazione e del comitato esecutivo, ovvero sulla base delle informazioni assunte o ricevute dall'organo amministrativo e/o dal soggetto incaricato della revisione legale, se presente, vigila a che gli amministratori osservino l'obbligo di diligenza nell'espletamento del loro mandato, verificando che:

le scelte gestionali siano ispirate al principio di corretta informazione e di ragionevolezza, che siano congruenti e compatibili con le risorse e il patrimonio di cui la società dispone;

gli amministratori siano consapevoli della rischiosità e degli effetti delle operazioni compiute.

Ruolo del Collegio sindacale

Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo

Per assetto organizzativo si intende il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato a un appropriato livello di competenza e responsabilità.

Un assetto organizzativo è adeguato se presenta una struttura compatibile alle dimensioni della società, nonché alla natura e alle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale.

Ruolo del Collegio sindacale

In via generale un assetto organizzativo può definirsi adeguato quando presenta i seguenti requisiti, in relazione alle dimensioni della società, alla natura e alle modalità di perseguimento l'oggetto sociale:

- redazione di un organigramma aziendale con chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle linee di responsabilità;
- esercizio dell'attività decisionale e direttiva della società da parte dei soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri;
- esistenza di procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata competenza a svolgere le funzioni assegnate;
- presenza di direttive e di procedure aziendali, loro aggiornamento ed effettiva diffusione.

Ruolo del Collegio sindacale

All'inizio dell'incarico, il collegio sindacale:

legge i verbali precedenti;

acquisisce la conoscenza dell'assetto organizzativo aziendale, prendendo in considerazione l'oggetto sociale il settore di attività, il mercato in cui la società opera e la sua struttura interna;

valuta l'adeguatezza dell'assetto organizzativo;

segnala agli amministratori, eventuali profili di rischio riscontrati nell'assetto organizzativo aziendale, sollecitando interventi correttivi, informandone anche il soggetto incaricato della revisione legale, se presente.

Ruolo del Collegio sindacale

Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno

In tale ambito, il collegio effettua un controllo sintetico complessivo volto a verificare che le procedure aziendali consentano un efficiente monitoraggio dei fattori di rischio, nonché la pronta emersione e una corretta gestione delle criticità. L'adozione e il corretto funzionamento di un adeguato sistema di controllo interno è responsabilità esclusiva degli amministratori, mentre il collegio sindacale è chiamato a vigilare esclusivamente su tale adeguatezza e sul suo concreto funzionamento.

Nella valutazione dell'adeguatezza e del funzionamento del sistema di controllo interno, il collegio sindacale dà priorità alle direttive, procedure e prassi operative che governano le attività in relazione alle quali sono stati rilevati

Ruolo del Collegio sindacale

Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile

L'adeguatezza e il corretto funzionamento del sistema amministrativo-contabile è responsabilità esclusiva degli amministratori; il collegio sindacale è chiamato a vigilare su tale adeguatezza e sul suo concreto funzionamento.

Il collegio sindacale effettua, anche a campione, analisi di conformità al fine di controllare il concreto funzionamento dell'assetto amministrativo-contabile.

In occasione dell'acquisizione di informazioni dalla società di revisione legale o dal revisore legale *il collegio può richiedere notizie in ordine ai controlli informativi e organizzativi istituiti dalla società.*

Ruolo del Collegio sindacale

Vigilanza sul bilancio d'es e sulla relazione sulla gestione

Controllo sintetico complessivo volto a verificare che il bilancio sia stato correttamente redatto. La verifica della rispondenza ai dati contabili spetta, infatti, al soggetto incaricato della revisione legale. In particolare, il collegio verifica:

- che gli schemi di stato patrimoniale e conto economico siano conformi alle disposizioni degli artt. 2424, 2424-bis, 2425 e 2425-bis c.c.;
- che nella nota integrativa siano stati indicati i criteri di valutazione seguiti e che siano conformi alla legge e ai *principi contabili adottati*;
- che la nota integrativa e la relazione sulla gestione abbiano il contenuto previsto dalla legge

che la relazione sulla gestione fornisca adeguate informazioni sui principali rischi e incertezze di natura sia organizzativa sia funzionale, cui la società è esposta, nonché sugli indicatori finanziari e non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente

Ruolo del Collegio sindacale

Vigilanza in ordine al bilancio consolidato e alla relazione sulla gestione

in occasione della sua nomina, richiede all'organo amministrativo un'informazione scritta sulla composizione del gruppo e dei rapporti di partecipazione come definiti dall'art. 2359 c.c. e dall'art. 26 del D.Lgs. n. 127/1991;

rileva, nell'ambito della struttura organizzativa della capogruppo, l'esistenza di una funzione responsabile dei rapporti con le società controllate e collegate e ne valuta l'efficienza e l'operatività; acquisisce la relazione di revisione predisposta a norma dell'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010 nel caso in cui non gli sia affidata la revisione legale;

Ruolo del Collegio sindacale

Vigilanza in ordine al bilancio consolidato e alla relazione sulla gestione

nell'attività di vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, ottiene dall'organo amministrativo tempestive informazioni sulle operazioni di maggior rilievo economico, finanziario e patrimoniale effettuate nell'ambito dei rapporti di gruppo; scambia dati e informazioni rilevanti con il revisore legale o con la società di revisione legale; svolge sul bilancio consolidato e sulla relazione consolidata sulla gestione le medesime attività di vigilanza previste dalla *Norma 3.7 in tema di bilancio d'esercizio*.

Relazione dei sindaci alla assemblea dei soci

Titolo della relazione

“Relazione del collegio sindacale all’assemblea dei soci ai sensi dell’art. 2429, comma 2, c.c.”

Destinatari della relazione

La relazione è indirizzata all’assemblea dei soci.

Sintesi e risultati dell’attività di vigilanza svolta - omissioni e fatti censurabili

Il contenuto di tale sezione riguarda l’attività di vigilanza svolta dal collegio sindacale, che è compiuta anche in osservanza delle presenti norme di comportamento.

Relazione dei sindaci alla assemblea dei soci

In particolare, tale sezione include le valutazioni sui seguenti elementi:

- sull'osservanza della legge e dello statuto
- sul rispetto dei principi di corretta amministrazione
- sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo
- sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto amministrativo-contabile
- in ordine al bilancio di esercizio e alla relazione sulla gestione
- in ordine al bilancio consolidato e alla relazione sulla gestione

In questa sezione, il collegio sindacale segnala eventuali omissioni e ritardi da parte degli amministratori e riferisce sulle eventuali denunce proposte dai soci, dando conto delle azioni intraprese

Il collegio sindacale riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza posta in essere in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio

L'evoluzione dell'attività del revisore

Domande?