

Riccardo Bauer

LA REVISIONE LEGALE

TECNICHE E PROCEDURE

Aggiornato con:

- › Principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale (Determina MEF novembre 2018)
- › Principi di revisione sulla relazione di revisione al bilancio d'esercizio
- › Cybercrime e cybersecurity

Indice

<i>Introduzione</i>	Pag. 13
1 Aspetti principali delle norme sulla revisione	» 17
1.1 Introduzione	» 17
1.2 La norma fondamentale: il d.lgs. 39/2010, aggiornato dal d.lgs. 135/2016, e il Regolamento 537/2014/UE	» 20
1.3 Le società soggette alla revisione legale	» 29
1.4 I principi di revisione applicabili in Italia: gli ISA Italia	» 38
1.5 I principi di revisione internazionali	» 43
1.6 Il ruolo del Ministero dell'economia e delle finanze, della Consob e del Ministero della giustizia	» 45
1.7 La vigilanza europea: il ruolo del CEAOB	» 47
2 Il soggetto incaricato della revisione legale	» 49
2.1 Introduzione	» 49
2.2 Come si diventa un revisore iscritto al Registro dei revisori legali	» 50
2.2.1 Persone fisiche	» 50
2.2.2 Persone giuridiche	» 51
2.2.3 Persone fisiche abilitate all'esercizio della revisione legale in uno degli altri Stati membri della UE	» 52
2.3 Il tirocinio professionale del revisore	» 52
2.4 L'esame di idoneità professionale	» 54
2.4.1 Materie oggetto delle prove di esame	» 56
2.4.2 Equipollenza esame per diventare Dottore Commercialista con esame per revisore legale	» 58
2.4.3 La composizione e il ruolo della Commissione esaminatrice	» 58
2.5 L'iscrizione al Registro ed il suo contenuto	» 59
2.6 La formazione continua del revisore	» 60
2.7 Le differenze tra la professione del Dottore Commercialista e quella del revisore	» 61
2.8 Le caratteristiche delle società di revisione	» 62
2.9 La struttura proprietaria e di governance e la rete di appartenenza delle società di revisione	» 63
2.10 La struttura organizzativa	» 65
2.11 Il personale dipendente	» 67
2.12 La relazione di trasparenza delle società di revisione	» 69

3 Responsabilità dei revisori, sanzioni amministrative e penali	Pag. 73
3.1 Introduzione	» 73
3.2 Le sanzioni amministrative applicabili al revisore e il ruolo del MEF e della Consob	» 75
3.3 Le sanzioni penali applicabili alle fattispecie di reato per i revisori	» 82
3.3.1 Falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione legale (art. 27)	» 83
3.3.2 Corruzione dei revisori (art. 28)	» 84
3.3.3 Impedito controllo (art. 29)	» 84
3.3.4 Compensi illegali (art. 30)	» 84
3.3.5 Illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione (art. 31)	» 85
3.4 Le responsabilità aggiuntive in caso di revisione legale svolta dal Collegio Sindacale	» 85
3.4.1 Responsabilità civili	» 85
3.4.1.1 La responsabilità contrattuale	» 87
3.4.1.2 La responsabilità extracontrattuale	» 88
3.4.1.3 La quantificazione del danno	» 89
3.4.2 Responsabilità penali previste dal c.c. per il sindaco/revisore	» 89
4 Le caratteristiche dell'incarico di revisione del bilancio	» 103
4.1 Il conferimento e la revoca dell'incarico: il ruolo del CCIRC	» 103
4.1.1 Il procedimento di conferimento dell'incarico	» 103
4.1.2 Le norme in materia di conferimento dell'incarico	» 105
4.1.3 Revoca dell'incarico	» 111
4.2 Il contenuto della proposta di incarico di servizi di revisione	» 114
4.3 La revisione delle società controllate e del bilancio consolidato	» 120
4.4 Il parere motivato del CCIRC nel conferimento dell'incarico	» 121
4.5 Variabilità del compenso durante l'incarico	» 124
4.6 I servizi proibiti e altri servizi di revisione	» 125
4.7 I diversi tipi di servizi offerti dalle società di revisione e dalla loro rete: servizi di <i>compliance</i> , <i>operational</i> e <i>forensic auditing</i>	» 131
5 L'indipendenza del revisore	» 139
5.1 L' <i>expectation gap</i>	» 139
5.2 L'indipendenza del revisore secondo il d.lgs. 39/2010, come modificato dal d.lgs. 135/2016 e il Regolamento 537/2014/UE	» 152
5.3 L'indipendenza del revisore secondo il principio di revisione ISA Italia 200	» 158
5.4 Il codice etico	» 164
6 Aspetti operativi di revisione	» 173
6.1 Introduzione e norme di riferimento	» 173
6.2 L'organizzazione del lavoro di revisione	» 175
6.3 Gli obiettivi, le caratteristiche e i limiti della revisione legale	» 179
6.4 Come documentare il lavoro di revisione	» 183

6.5 La significatività nel processo di revisione del bilancio: la "materialità"	Pag. 192
6.6 La fase di pianificazione	» 197
6.7 La verifica della conformità a leggi e regolamenti	» 201
6.7.1 La responsabilità della direzione aziendale	» 203
6.7.2 Ruolo del revisore nel valutare la conformità a leggi e regolamenti	» 204
6.7.3 L'accertamento della mancata conformità a leggi e regolamenti	» 205
6.7.4 La comunicazione della mancata conformità a leggi e regolamenti	» 206
6.8 Le peculiarità in caso di primo incarico di revisione	» 207
7 La valutazione del rischio	» 209
7.1 Introduzione	» 209
7.2 Il rischio di revisione	» 210
7.3 Come valutare i rischi di errori significativi	» 217
7.3.1 Procedure di valutazione del rischio	» 219
7.3.2 Comprensione dell'impresa e del suo contesto	» 219
7.3.2.1 Settore di attività, regolamentazione e quadro normativo sull'informazione economico-finanziaria	» 220
7.3.2.2 Natura e caratteristiche dell'impresa, inclusa la scelta ed applicazione di principi contabili	» 220
7.3.2.3 Obiettivi, strategie e rischi dell'impresa	» 221
7.3.2.4 Misurazione ed esame della performance economico-finanziaria dell'impresa	» 222
7.3.2.5 Controllo interno	» 222
7.3.3 Rischi significativi che richiedono una speciale considerazione oggi	» 223
7.3.4 Rischi derivanti dai sistemi informatici	» 224
7.4 Le analisi dei rischi in un caso specifico	» 224
7.5 Gli effetti dell'analisi del rischio aziendale	» 232
8 Il sistema di controllo interno	» 237
8.1 Introduzione	» 237
8.2 Il sistema di controllo interno: funzione, obiettivi e componenti	» 237
8.2.1 Caratteristiche di ogni sistema di controllo interno	» 237
8.2.2 Composizione di un sistema di controllo interno	» 240
8.2.2.1 L'ambiente di controllo	» 242
8.2.2.2 La valutazione dei rischi	» 244
8.2.2.3 Il sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, e la comunicazione	» 244
8.2.2.4 Le attività di controllo	» 245
8.2.2.5 Monitoraggio	» 246
8.3 L'attuale modello di controllo – <i>Enterprise Risk Management</i> – ERM	» 247
8.4 L'evoluzione del modello ERM	» 252
8.5 I limiti di ogni sistema di controllo interno	» 256
8.6 Gli attori nel sistema di controllo interno	» 256

9 Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati	Pag. 259
9.1 Introduzione	» 259
9.2 Le risposte generali di revisione	» 259
9.3 Le procedure di revisione in risposta ai rischi di errori significativi a livello di asserzioni	» 260
9.4 La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione	» 262
9.5 Le procedure di conformità	» 264
9.6 Le procedure di validità	» 266
9.7 La verifica del controllo interno nel caso di elevata informatizzazione	» 269
10 Elementi probativi e procedure tipiche di revisione	» 273
10.1 Gli elementi probativi: caratteristiche generali	» 273
10.2 Come valutare gli elementi probativi	» 277
10.3 Tipi di procedure di revisione per la raccolta di elementi probativi	» 278
10.3.1 Ispezioni	» 278
10.3.2 Osservazioni	» 279
10.3.3 Conferme esterne	» 280
10.3.4 Ricalcoli	» 280
10.3.5 Riesecuzioni	» 280
10.3.6 Indagini	» 283
10.3.7 Analisi comparative	» 283
10.4 L'applicazione delle analisi comparative	» 284
10.5 Alcune considerazioni sulle procedure tipiche applicabili a specifiche aree	» 291
10.5.1 Le riconciliazioni bancarie	» 291
10.5.2 Rimanenze di magazzino	» 294
10.5.3 Contenziosi e contestazioni e richiesta di informazioni ai legali sulle cause in corso	» 299
10.6 Le conferme esterne	» 301
10.7 Il campionamento	» 312
11 Le asserzioni di bilancio	» 327
11.1 Introduzione	» 327
11.2 La natura delle asserzioni	» 327
11.3 Le categorie di asserzioni	» 329
11.4 Un caso pratico di utilizzo delle asserzioni per la verifica di specifiche voci di bilancio	» 330
12 Aree particolari di revisione	» 337
12.1 La revisione delle stime contabili	» 337
12.2 La revisione dei rapporti tra parti correlate	» 344
12.3 Gli eventi successivi	» 351

13 Dalla revisione delle aree di bilancio al giudizio finale	Pag. 355
13.1 Introduzione	» 355
13.2 Come revisionare una area di bilancio	» 355
13.2.1 Revisionare le asserzioni "esistenza", "diritti ed obblighi" e "completezza" dei crediti verso clienti	» 358
13.2.2 Revisionare l'asserzione "valutazione" dei crediti verso clienti	» 361
13.3 La valutazione del lavoro svolto e il sommario degli errori riscontrati	» 363
13.3.1 Caratteristiche generali	» 363
13.3.2 Esistono parametri di riferimento per la significatività degli errori non corretti?	» 368
13.3.3 Sommario degli errori riscontrati	» 371
13.4 Esempio	» 373
13.5 Le attestazioni finali	» 375
13.5.1 Responsabilità del management in relazione alla predisposizione dei bilanci	» 375
13.5.2 Le attestazioni quali elementi probativi per la revisione	» 376
13.5.3 Elementi fondamentali della lettera di attestazione della direzione	» 376
13.5.4 Azioni da intraprendere se il management si rifiuta di rilasciare attestazioni scritte	» 377
14 Revisione della continuità aziendale	» 385
14.1 Lo stato dell'arte delle norme sulla continuità aziendale	» 385
14.2 Le minacce alla continuità aziendale in un contesto di crisi economica	» 389
14.2.1 Indicatori economico-finanziari	» 390
14.2.2 Indicatori gestionali	» 391
14.2.3 Altri indicatori	» 391
14.3 A chi spetta valutare la continuità aziendale	» 393
14.4 Le procedure di revisione specifiche	» 395
14.5 La revisione dei piani di ristrutturazione e risanamento aziendale	» 399
14.5.1 Caratteristiche del piano	» 400
14.5.2 Un caso applicativo	» 400
14.6 Le possibili conclusioni e gli effetti sulla relazione del revisore	» 404
14.7 Esempi di relazioni di revisione riguardanti la continuità aziendale	» 405
15 La revisione di frodi e fatti illeciti	» 413
15.1 Le frodi e la revisione legale del bilancio	» 413
15.2 Le caratteristiche delle frodi	» 415
15.2.1 Manipolazione di informazioni economico-finanziarie	» 417
15.2.2 Appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa	» 418
15.3 I motivi per cui si commettono le frodi	» 419
15.4 Lo stato dell'arte delle frodi	» 421
15.5 Le responsabilità della direzione e dei responsabili delle attività di governance ..	» 426
15.6 I limiti tipici di una revisione legale in presenza di frodi	» 427
15.7 Lo scetticismo professionale	» 428

15.8	La discussione tra i membri del team di revisione	Pag. 430
15.9	Le procedure di valutazione del rischio.....	» 430
15.9.1	Il <i>whistleblowing</i> nella valutazione del rischio frodi	» 431
15.10	I rischi di frode nei ricavi	» 432
15.11	I rischi di frode nelle rimanenze.....	» 433
15.12	I rischi di frode nelle scritture contabili e nelle rettifiche.....	» 434
15.13	I rischi di frode nelle stime contabili	» 436
15.14	I rischi di frode nelle operazioni significative	» 436
15.15	I rischi di frode legati al <i>cybercrime</i>	» 440
16	Le relazioni del revisore sul bilancio d'esercizio e consolidato.....	» 445
16.1	Introduzione	» 445
16.2	Le caratteristiche e i tipi di relazione di revisione sul bilancio	» 446
16.2.1	Gli elementi formali della relazione del revisore	» 448
16.2.2	I tipi di relazioni: il giudizio senza modifiche (o positivo)	» 457
16.2.3	I tipi di relazioni: i giudizi con modifiche	» 465
16.3	I richiami di informativa	» 469
16.4	ISA Italia n. 701: gli aspetti chiave della revisione	» 471
16.5	Il giudizio di coerenza sulla relazione sulla gestione	» 480
16.6	La relazione aggiuntiva ex art. 11 del Reg. 537/2014/UE in caso di EIP/ESRI	» 484
16.7	La relazione in caso di incarico di revisione legale affidato al Collegio Sindacale	» 486
16.8	Il deposito della relazione di revisione legale	» 486
17	Le altre relazioni del revisore.....	» 489
17.1	Introduzione.....	» 489
17.2	Gli incarichi di <i>assurance</i>	» 489
17.2.1	La relazione sul sistema di controllo contabile interno.....	» 489
17.2.2	La relazione di revisione in caso di relazione semestrale	» 494
17.2.3	Revisione sulla dichiarazione di carattere non finanziario	» 496
17.2.4	Altri obblighi	» 496
17.3	Le relazioni in caso di incarichi speciali.....	» 498
18	La verifica della regolare tenuta della contabilità.....	» 505
18.1	Introduzione.....	» 505
18.2	Le procedure di verifica	» 506
18.3	I tempi, la documentazione e i risultati delle verifiche.....	» 507
19	I controlli di qualità	» 509
19.1	Introduzione e tipi di controlli di qualità	» 509
19.2	I controlli di qualità all'interno delle società di revisione.....	» 514
19.3	Le caratteristiche delle direttive e procedure di un controllo qualità.....	» 514
19.3.1	Responsabilità delle persone che ricoprono un ruolo di leadership rispetto alla qualità all'interno della società	» 515

19.3.2	Requisiti etici: obiettività, integrità, indipendenza.....	Pag. 516
19.3.3	Risorse umane	» 521
19.3.4	Esecuzione dell'incarico	» 522
19.3.5	Monitoraggio	» 528
20	I rapporti tra il revisore legale ed altri attori nel controllo	» 531
20.1	I rapporti con la revisione interna (<i>internal audit</i>).....	» 531
20.2	I rapporti con altri revisori prima, durante e dopo l'incarico di revisione legale	» 535
20.2.1	Rapporti tra revisore incaricato ed altri revisori	» 535
20.2.2	Rapporti tra revisori "uscenti" e revisori "entranti"	» 538
20.3	I rapporti con gli esperti	» 539
20.4	I rapporti con il Collegio Sindacale e l'Organismo di Vigilanza	» 542
20.4.1	Rapporti con il Collegio Sindacale	» 542
20.4.2	Rapporti con l'Organismo di Vigilanza	» 543
20.5	Le comunicazioni con il management e i responsabili delle attività di governance del gruppo	» 543

APPENDICE

1.	D.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, "Attuazione della direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio e abroga la direttiva 84/253/CEE del Consiglio"	» 547
2.	Regolamento UE 16 aprile 2014, n. 537/2014, "Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio sui requisiti specifici relativi alla revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico e che abroga la decisione 2005/909/CE della Commissione (Testo rilevante ai fini del SEE)"	» 590
3.	Elenco dei principi di revisione ISA Italia.....	» 620
4.	Glossario	» 622