

# Finalizzazione del Lavoro di Revisione

A cura di Anna Maria Ruggieri

# Indice

1. Concetti Introduttivi
2. Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione (ISA Italia 450)
3. Eventi successivi (ISA Italia 560)
4. Continuità aziendale (ISA Italia 570)
5. Attestazioni scritte (ISA Italia 580)

# 1. Concetti introduttivi

## **ISA ITALIA - CLASSIFICAZIONE**

<b>Principi generali</b>	<b>Individuazione rischi</b>	<b>Evidenze audit</b>	<b>Utilizzo lavoro di altri</b>	<b>Conclusioni</b>
ISA 200 Obiettivi Generali	ISA 300 Pianificazione	ISA 500 Elementi probativi	ISA 600 Bilancio di gruppo e Lavori altri revisori	ISA 700 Formazione giudizio Relazione finale
ISA 210 Accordi termini incarichi	ISA 315 Comprensione Impresa e Valutazione rischi	ISA 501 Elementi probativi. Casi specifici	ISA 610 Utilizzo funzione Revisione interna	ISA 701 Comunicazione degli aspetti chiave
ISA 220 Controllo qualità incarico	ISA 320 Significatività	ISA 505 Conferme esterne	ISA 620 Utilizzo esperti	ISA 705 Giudizio con modifiche
ISA 230 Carte di lavoro	ISA 330 Risposte Rischi identificati	ISA 510 Verifica saldi apertura		IS 706 Richiami informativa Altri aspetti
ISA 240 Responsabilità del revisore relative alla Frode	ISA 402 Esternalizzazione attività fornitori di servizi	ISA 520 Analisi comparativa		ISA 710 Informazioni comparative
ISA 250 Leggi e regolamenti revisione	<b>ISA 450 Valutazione errori identificati</b>	ISA 530 Campionamento		ISA 720 Responsabilità altre informazioni
SA 250 B Verifiche periodiche		ISA 540 Stime contabili		SA 720 B Giudizi Relazione sulla Gestione
ISA 260 Comunicazione responsabili governance		ISA 550 Parti correlate		ISCQ1 Controllo qualità
ISA 265 Comunicazione carenze Controllo Interno		<b>ISA 560 Eventi successivi</b>		
		<b>ISA 570 Continuità Aziendale</b>		
		<b>ISA 580 Attestazioni</b>		

# Il processo di revisione

---



# Obiettivi

- Assicurarsi che:
  - tutti i lavori di revisione e tutti i punti del programma siano stati eseguiti
  - tutti i documenti della società che devono essere rivisti dal revisore, siano stati effettivamente controllati
  - i dossier di lavoro siano correttamente documentati e organizzati

# La chiusura: **Lavori indispensabili**

- Eliminare gli ultimi sospesi
- **Verificare la “chiusura” dei punti di supervisione e valutare gli errori identificati nel corso della revisione**
- Riconciliare i *conti definitivi* con i conti revisionati
- Riconciliare le carte di lavoro con l’ultima versione di bilancio (conti definitivi)
- Rilevare i punti di revisione che necessitano una continuazione specifica nell’esercizio successivo
- **Eventi successivi**
- **Continuità aziendale**
- Ottenere la lettera di attestazione

# Fasi di intervento: **processo di revisione**

## **Carte di lavoro del Collegio Sindacale**

- *Memorandum finale*
  - Materialità finale
  - Commento dei principali scostamenti dei valori di bilancio con l'esercizio precedente
  - Riepilogo delle circolarizzazioni
  - Eventi significativi avvenuti nel corso dell'esercizio
  - Aspetti significativi emersi dalla revisione, inclusi gli errori non corretti
  - Eventi significativi successivi alla chiusura del bilancio
  - Valutazione finale della continuità aziendale
  - Lettera di attestazione
  - Conclusioni



## 2. Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione (ISA Italia 450)

# Oggetto

- Il principio di revisione ISA Italia 450 tratta della responsabilità del revisore di valutare l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio.

# Oggetto

(Continua)

- Il revisore, nel formulare le sue conclusioni, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.700, deve tener conto della valutazione dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio in conformità al presente principio di revisione.
- Tale principio è anche collegato al documento (ISA Italia) n. 320 che tratta della responsabilità del revisore nell'applicare il concetto di significatività in modo appropriato nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

# Definizioni

## Errore

- Per errore si intende una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
- Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali o da frodi. (Rif.: Par. A1)

# Regole del Principio ISA Italia 450

1. Insieme degli errori identificati
2. Considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile
3. Comunicazione e correzione degli errori
4. Valutazione dell'effetto degli errori non corretti
5. Attestazioni scritte

# 1. Insieme degli errori identificati

- Il revisore deve cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli **chiaramente trascurabili**. (Rif.: Parr. A2-A3)
- Gli errori possono derivare:
  - a) da una mancata accuratezza nella raccolta o nell'elaborazione dei dati sulla base dei quali viene redatto il bilancio;
  - b) dall'omissione di un importo o di informativa di bilancio;
  - c) da una errata stima contabile originata dalla mancata rilevazione, o dal chiaro fraintendimento dei fatti;
  - d) da valutazioni della direzione sulle stime contabili considerate irragionevoli, o dalla scelta e dall'applicazione di principi contabili considerati inappropriati.
- Gli errori in bilancio possono derivare sia da frodi sia da comportamenti o eventi non intenzionali
- Il fattore di distinzione tra le due categorie di errori è l'**intenzionalità** (ISA Italia 240)

## Insieme degli errori identificati

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

Insieme degli errori identificati

## Classificazione degli errori

- gli errori oggettivi sono errori sui quali non sussistono dubbi;
- gli errori soggettivi sono costituiti dalle differenze derivanti dalle valutazioni della direzione sulle stime contabili che il revisore considera irragionevoli, o dalla scelta o dall'applicazione di principi contabili che il revisore considera inappropriata;
- gli errori proiettati sono la migliore stima, da parte del revisore, degli errori nelle popolazioni, che implica la proiezione degli errori identificati nei campioni di revisione alle intere popolazioni da cui i campioni sono stati tratti (ISA Italia 530).



## 2. Considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile

Il revisore deve stabilire se sia necessario rivedere la strategia generale di revisione e il piano di revisione qualora:

- a) la natura degli errori identificati e le circostanze in cui essi si sono verificati indichino la possibile esistenza di altri errori che, se considerati insieme agli errori già identificati nel corso della revisione contabile, potrebbero essere significativi; (Rif.: Par. A4)
  
- a) l'insieme degli errori identificati nel corso della revisione contabile sono prossimi la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.320. (Rif.: Par. A5)

### 3. Comunicazione e correzione degli errori

- Il revisore deve comunicare tempestivamente alla Direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile, ove non vietato da leggi o regolamenti. Il revisore deve richiedere alla Direzione di correggere tali errori. (Rif.: Parr. A7-A9)
- Qualora la Direzione si rifiuti di correggere alcuni o tutti gli errori comunicati dal revisore, deve comprendere le ragioni per le quali la Direzione non ha effettuato le correzioni e deve tenere conto di tale comprensione nel valutare se il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. (Rif.: Par. A10)

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

- Prima della valutazione da parte del revisore dell'effetto degli errori non corretti, può rendersi necessario, in fase di final, modificare la significatività determinata in fase preliminare, in conformità al principio (ISA Italia) n. 320, sulla base dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi.
- Qualora un singolo errore sia ritenuto significativo è improbabile che esso possa essere compensato da altri errori.
  - Per esempio, qualora un ricavo sia stato sovrastimato in modo significativo, il bilancio nel suo complesso sarà significativamente errato, anche qualora l'effetto dell'errore sull'utile sia del tutto compensato da una equivalente sovrastima dei costi.

## Valutazione dell'effetto degli errori non corretti

(Continua)

- **Il revisore deve stabilire se gli errori non corretti**, considerati singolarmente o nel loro insieme, **siano significativi**. A tal fine, il revisore deve considerare:
  - a) 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; (Rif.: Parr. A13-A17, A19-A20)
  - b) l'effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti, e sul bilancio nel suo complesso. (Rif.: Par. A18)

## 5. Attestazioni scritte

- Il revisore deve richiedere alla Direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, un'attestazione scritta qualora, questi, ritengano che gli effetti degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso.
- Un riepilogo di tali errori non corretti deve essere incluso nell'attestazione scritta o allegato ad essa. (Rif.: Par. A24)

## *Documentazione*

Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile: (Rif.: Par. A25)

- a) l'importo al di sotto del quale gli errori sono considerati come chiaramente trascurabili;
- b) tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile e se essi siano stati corretti o meno;
- c) la conclusione del revisore se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, e gli elementi a supporto di tale conclusione

# RIEPILOGO DELLE RETTIFICHE E RICLASSIFICHE

Esempio di Carta di lavoro

Differenze riscontrate	<b>REF</b>	Bilancio di verifica		Rettifica			Commenti
						NON Riconciato	
<u>Descrizione</u>		Banca Dare	Avere	Fornitori Dare	Avere		
<b>Riconciliazione conti transitori banche</b>							
Bonifici effettuati al 31.12.2017 - Valuta 2 gennaio 2018	<b>LP 50</b>						
BPM		271.311,74		€ 269.796,31	€ 1.515,43		Totale importo - Rettifica Recepita
Unicredit		3.206,40		€ 3.206,40			274.518,14
		<b>274.518,14</b>	<b>0,00</b>				
			-274.518,14	€ 273.002,71	€ 1.515,43	€ 274.518,14	
BV Fornitori Avere - Conto 40*****				€ 1.012.923,63	€ 1.015.383,29	€ 2.459,66	Differenza non riconciata nel conto Fornitori Avere - Immateriale
<b>Riconciliazione Circolarizzazione Fornitori</b>							
		Dare	Avere	Dare	Avere		
JGX spa			24.924,00		€ 23.803,00	€ 1.121,00	Differenza non riconciata - Immateriale
<b>Libro Cespiti/scheda COGE</b>							
		Scheda Coge		Libro Cespiti			
Riconciliazione F.do amm.to "Migliorie e Spese incrementali su beni di terzi"			-700.296,62	-€ 704.004,14		€ 3.707,52	Si tratta di un problema relativo al sistema di registrazione incrementi decrementi Cespiti. La società ha individuato il problema e sta risolvendo - Importo corretto a COGE
<b>Scadenziario Clienti</b>							
		Scheda Coge					
Riconciliazione saldo Crediti v.so clienti		565.439,64		€ 556.628,83		€ 8.810,81	Risolto - Riconciato
<b>Debiti Fornitori</b>							
		Debiti v.so fornitori		Risconti Passivi			

### 3. Eventi successivi (ISA Italia 560)



# Premessa

- Il bilancio può essere influenzato da determinati eventi che intervengono **successivamente alla data di riferimento del bilancio**. Molti quadri normativi sull'informazione finanziaria identificano due tipologie di eventi:
  - quelli che forniscono evidenza di **condizioni che esistevano** alla data di riferimento del bilancio;
  - quelli che forniscono evidenza di **condizioni che sono emerse successivamente** alla data di riferimento del bilancio.

# Obiettivo

- Gli obiettivi del revisore sono:
  - a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che consentano di stabilire se gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedono rettifiche, o informativa, siano appropriatamente riflessi nel bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
  - a) rispondere appropriatamente ai fatti di cui il revisore venga a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione che, se conosciuti dallo stesso a tale data, avrebbero potuto indurlo a rettificare la propria relazione.

# Regole

1. Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione
2. Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio
3. Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio

## 1. Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione

- Il revisore deve effettuare procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati del fatto che siano stati identificati tutti gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedano rettifiche o informativa nel bilancio.

## Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione

Il revisore deve tenere in considerazione la sua valutazione del rischio nel determinare la natura e l'estensione di tali procedure di revisione, che devono includere le seguenti attività: (Rif.: Parr. A7-A8)

- acquisire una comprensione delle procedure stabilite dalla direzione per garantire l'identificazione degli eventi successivi;
- svolgere indagini presso la Direzione e, ove appropriato, presso i responsabili delle attività di governance, se siano intervenuti eventi successivi che potrebbero influire sul bilancio; (Rif.: Par. A9)

## Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione

(segue)

- leggere gli eventuali verbali delle assemblee dei soci, delle riunioni degli organi con responsabilità direttive e degli organi responsabili delle attività di governance, tenutesi successivamente alla data di riferimento del bilancio e indagare sugli aspetti discussi nel corso delle riunioni i cui verbali non siano ancora disponibili; (Rif.: Par. A10)
- leggere l'ultimo bilancio intermedio dell'impresa successivo alla data di riferimento del bilancio, ove disponibile.

## 2. Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma **prima della data di approvazione del bilancio**

- Se, successivamente alla data della relazione di revisione, **ma prima della data di approvazione del bilancio**, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della propria relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione stessa, egli deve: (Rif.: Par. A11)
  - discutere l'aspetto con la Direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;
  - stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
  - svolgere indagini su come la Direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma **prima della data di approvazione del bilancio**

- Se la direzione redige un bilancio modificato, il revisore deve:
  - svolgere sulla modifica le procedure di revisione necessarie nelle circostanze;
  - predisporre una nuova relazione di revisione sul bilancio modificato.
- La nuova relazione di revisione non deve riportare una data antecedente a quella di redazione del bilancio modificato.



Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma **prima della data di approvazione del bilancio**

- Se la direzione non modifica il bilancio in circostanze in cui il revisore ritenga che lo stesso debba essere modificato, si applica quanto segue: (Rif.: Parr. A13-A14)
  - se la relazione di revisione non è stata ancora consegnata all'impresa, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica come previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705

(continua)

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma **prima della data di approvazione del bilancio**

- se la relazione di revisione **è già stata consegnata** all'impresa, il revisore deve notificare alla Direzione ed ai responsabili delle attività di governance, a meno che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, di non sottoporre il bilancio ai responsabili della sua approvazione prima che le necessarie modifiche siano state apportate.
- Se, ciononostante, il bilancio viene successivamente approvato senza le necessarie modifiche, il revisore deve intraprendere le azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione. (Rif.: Parr. A15-A16)

### 3. Fatti di cui il revisore viene a conoscenza **successivamente all'approvazione del bilancio**

- Se, **successivamente all'approvazione del bilancio**, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della relazione di revisione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione di revisione, egli deve:
  - discutere l'aspetto con la Direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;
  - stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
  - svolgere indagini su come la Direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza **successivamente all'approvazione del bilancio**

- Se la direzione **redige un bilancio modificato**, il revisore deve: (Rif.: Par. A17
  - Includere nella propria relazione, nuova o rettificata, un richiamo d'informativa, o un paragrafo relativo ad altri aspetti che faccia riferimento ad una nota del bilancio, in cui vengono discusse in maniera più approfondita le ragioni della modifica apportata al bilancio precedentemente approvato e alla precedente relazione predisposta dal revisore.

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza **successivamente all'approvazione del bilancio**

- **Se la direzione non pone in essere le misure necessarie** per assicurare che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato siano informati della situazione e non redige un bilancio modificato in circostanze in cui il revisore ritiene che lo stesso debba essere modificato, **il revisore deve notificare alla direzione** ed ai responsabili delle attività di governance, che intraprenderà azioni volte a prevenire che si faccia affidamento in futuro sulla relazione di revisione.

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza **successivamente all'approvazione del bilancio**

- Se, nonostante tale notifica, la direzione o i responsabili delle attività di governance non pongono in essere le misure necessarie, il revisore deve intraprendere azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione. (Rif.: Par. A18)

<b>Cliente:</b>	<b>QUESTIONARIO PER LA VERIFICA DEGLI EVENTI SUCCESSIVI ALLA DATA DEL BILANCIO</b>			
<b>Esercizio:</b>				
<b>Data:</b>				
<b>Procedure di verifica</b>	<b>Fatto da</b>	<b>Esito negativo</b>	<b>Esito positivo</b>	<b>Commento</b>
<p><b>Discussioni con la direzione della società per indagare:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- sulla evoluzione dello status di fenomeni già contabilizzati</li> <li>- nuovi impegni</li> <li>- vendite di rami d'azienda o immobilizzazioni</li> <li>- fatti straordinari(fusioni, aumenti di capitale, liquidazioni ecc.</li> <li>- espropriazioni</li> <li>- sviluppo mercati e prodotti</li> <li>- andamento dei cambi</li> <li>- andamento dei prezzi</li> <li>- evoluzioni nelle aree di rischio e nelle passività potenziali</li> </ul> <p><b>Verificare:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- se siano state effettuate, o siano previste, rettifiche contabili inusuali</li> <li>- se siano avvenute o siano state programmate emissioni di nuove azioni e/o obbligazioni o operazioni di finanza straordinaria</li> <li>- se si siano verificati, o sia probabile che si verifichino, eventi che possano mettere in discussione l'adeguatezza dei comportamenti contabili seguiti per la redazione del bilancio (<i>come ad esempio eventi che mettano a rischio la validità del presupposto della continuità aziendale</i>)</li> </ul>				
Esami verbali assemblee, ecc.				
Indagini su fatti specifici e/o su incertezze che si sono manifestate nel corso della fase finale.				
Esito di cause legali, arbitrati ecc. in corso				
Esito risposte fiscalisti				
Rinnovo contratti di lavoro con effetti retroattivi				
Accensioni ipoteche				
Esame bilanci/conti a data successiva				
Qualora una componente di bilancio relativa ad una società controllata, una filiale, o ad una divisione operativa separata, sia esaminata da un altro revisore, il revisore principale deve valutare le procedure poste in essere dall'altro revisore circa gli eventi successivi, nonché informarlo della data prevista della propria relazione				

## 4. Continuità aziendale (ISA Italia 570)



# Oggetto

- Il principio di revisione ISA Italia 570 tratta delle responsabilità del revisore, nella revisione contabile del bilancio, relativamente **all'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale** per la redazione del bilancio.

# Obiettivo

Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

- a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'opportuno utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio;
- b) concludere, in base agli elementi probativi acquisiti, se sussista **una incertezza significativa** riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
- c) stabilire le implicazioni per la relazione di revisione.

# Regole

1. Procedure di valutazione del rischio e attività correlate
2. L'apprezzamento del revisore della valutazione effettuata dalla direzione
3. Periodo successivo a quello considerato nella valutazione della direzione
4. Procedure di revisione aggiuntive nel caso in cui siano identificati eventi o circostanze tali da far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale
5. Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione
6. Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa
7. Utilizzo inappropriato del presupposto della continuità aziendale
8. Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione
9. Comunicazione con i responsabili delle attività di governance
10. Ritardo significativo nella redazione del bilancio

## 1. Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

- **Per tutta la durata della revisione**, il revisore deve prestare attenzione agli elementi probativi relativi a eventi o circostanze che possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. (Rif.: Par. A6)

## 2. L'apprezzamento del revisore della valutazione effettuata dalla direzione

- Il revisore **deve valutare** a sua volta **la valutazione della direzione** della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. (Rif.: Parr. A7-A9; A11-A12)
- Se la valutazione della direzione sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento copre un periodo inferiore ai dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio, il revisore deve richiedere alla direzione di estendere la sua valutazione ad un periodo di almeno dodici mesi a partire da quella data. (Rif.: Parr. A10-A12)

### **3. Periodo successivo a quello considerato nella valutazione della direzione**

- Il revisore deve indagare presso la direzione circa gli eventi o le circostanze, di cui questa sia a conoscenza, successivi al periodo considerato nella valutazione, che possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. (Rif.: Parr. A13-A14)

#### **4. Procedure di revisione aggiuntive nel caso in cui siano identificati eventi o circostanze tali da far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale**

- Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far **sorgere dubbi significativi** sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve svolgere le seguenti procedure che devono includere: (Rif.: Par. A15)
  - a) la richiesta alla direzione di effettuare una valutazione sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, laddove la direzione non vi abbia già provveduto;
  - b) la valutazione dei piani d'azione futuri della direzione connessi alla sua valutazione della continuità aziendale, la misura in cui la realizzazione di tali piani possa migliorare la situazione e se tali piani siano attuabili nelle specifiche circostanze; (Rif.: Par. A16)

(continua)

## Procedure di revisione aggiuntive nel caso in cui siano identificati eventi o circostanze tali da far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale

- c) Nel caso in cui l'impresa abbia predisposto una previsione dei flussi di cassa, e l'analisi della previsione rappresenti un fattore significativo nel considerare l'esito futuro di eventi o circostanze, il revisore deve: (Rif.: Parr. A17-A18)
  - i) valutare l'attendibilità dei dati sottostanti utilizzati per effettuare la previsione;
  - ii) stabilire se le assunzioni sottostanti alla previsione siano adeguatamente supportate;
- d) la considerazione se, successivamente alla data in cui la direzione ha effettuato la propria valutazione, si siano resi disponibili ulteriori fatti o informazioni;
- f) la richiesta di attestazioni scritte alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, relative ai piani d'azione futuri ed alla loro fattibilità.



## 5. Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione

- Sulla base degli elementi probativi acquisiti, il revisore deve concludere se, a suo giudizio, esista un'incertezza significativa legata ad eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

## 6. Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa

- Se il revisore conclude che l'utilizzo del presupposto della continuità **aziendale è appropriato alle circostanze** ma sussiste un'incertezza significativa, egli deve stabilire se il bilancio:
  - descriva adeguatamente gli eventi o le circostanze principali, ed
  - evidenzi chiaramente che esiste un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento

(continua)

## Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa

- Se nel bilancio viene fornita **una informativa adeguata**, il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica ed includere nella propria relazione un richiamo d'informativa al fine di:
  - evidenziare l'esistenza di un'incertezza significativa relativa all'evento o alla circostanza che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
  - richiamare l'attenzione sull'informativa resa in bilancio

(continua)

## Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa

- Qualora **il bilancio non presenti un'informativa adeguata**, il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi, o un giudizio negativo, secondo le circostanze.
- Il revisore deve affermare nella propria relazione che esiste un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. (Rif.: Parr. A23-A24)

## 7. Utilizzo inappropriato del presupposto della continuità aziendale

- Se il bilancio è stato redatto nella prospettiva della continuità aziendale ma, a giudizio del revisore, l'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale in bilancio è inappropriato, egli deve esprimere **un giudizio negativo**.  
(Rif.: Parr. A25-A26)

# Going Concern e formulazione del giudizio



## **8. Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione**

- Se la direzione, a seguito della richiesta da parte del revisore, rifiuta di effettuare o di estendere la propria valutazione, il revisore deve considerarne gli effetti sulla propria relazione. (Rif.: Par. A27)

## 9. Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

- Nella comunicazione ai responsabili delle attività di governance il revisore deve includere:
  - a) se gli eventi o le circostanze comportino un'incertezza significativa;
  - b) se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio sia appropriato;
  - c) se la relativa informativa di bilancio sia adeguata.



## **10. Ritardo significativo nella redazione del bilancio**

- Se vi è un ritardo significativo nella redazione del bilancio da parte della direzione o dei responsabili delle attività di governance, successivamente alla data di riferimento del bilancio, il revisore deve svolgere indagini sulle ragioni del ritardo.
- Se ritiene che il ritardo possa essere collegato ad eventi o circostanze relativi alla valutazione della continuità aziendale, deve svolgere le ulteriori procedure di revisione necessarie, oltre a considerare gli effetti di tali eventi o circostanze sulle proprie conclusioni relative all'esistenza di un'incertezza significativa.

<b>Cliente:</b>	<b>CONTINUITA' AZIENDALE</b>			<b>GF 1.3</b>
<b>Esercizio:</b>				
<b>Data:</b>				
<b>Fattori di indagine</b>		<b>Esito negativo</b>	<b>Esito positivo</b>	<b>Commento</b>
<b>Indicatori finanziari:</b>				
- Deficit patrimoniale, consistenti perdite, capitale circolante netto negativo				
- Prestiti prossimi a scadenza senza prospettive verosimili di rinnovo				
- Indici economico-finanziari negativi o in costante peggioramento				
- Impossibilità do saldare i debiti e incassare i crediti alla scadenza				
- Difficoltà nel rispettare le clausole contrattuali dei prestiti				
- Non concessione di credito dai fornitori e pagamenti alla consegna				
- Incapacità ottenere finanziamenti per nuovi investimenti e ricerche				
- Mancanza o discontinuità nella distribuzione dei dividendi				
<b>Indicatori gestionali:</b>				
- Dimissioni di Consiglieri e Sindaci				
- Perdita personale dirigenziale senza sostituzioni				
- Perdita di mercati, di concessioni, perdita di clienti importanti				
- Perdite significative di "Gruppo"				
- Difficoltà di produzione (carenze di personale e/o forniture essenziali)				

<b>Fattori di indagine</b>	<b>Esito negativo</b>	<b>Esito positivo</b>	<b>Commento</b>
<b>Altri indicatori:</b>			
- Capitale ridotto al di sotto dei limiti legali			
- Termine della durata statutaria senza previsioni di prolungamento			
- Contenziosi legali o fiscali: rischio perdite ingenti e non sopportabili			
- Modifiche legislative o iniziative governative sfavorevoli all'azienda			
- Sopravvenuta perdita di autorizzazioni fondamentali per la gestione			
- Analisi e discussione dei flussi di cassa, redditività e altre previsioni			
- Analisi eventi successivi con potenziale impatto sulla continuità di impresa			
- Analisi e discussione degli ultimi bilanci Intermedi			
- Analisi della capacità dell'impresa di evadere gli ordini dei clienti			
- Analisi dei termini finanziamenti e prestiti obbligazionari per individuare eventuali inadempienze			
- Lettura Verbali Assemblee, Consigli di Amministrazione, Comitati, Collegio Sindacale per individuare eventuali difficoltà finanziarie			
- Richieste a consulenti legali su procedimenti giudiziari o pretese di terzi			
- Confermare esistenza e possibilità di rendere esecutivi accordi per fornire un sostegno finanziario da parti correlate o da terzi e valutare la reale capacità di tali parti di apportare finanziamenti.			
- Valutare i piani futuri volti a garantire la continuità aziendale			

## 5. Attestazioni scritte

# Obiettivo

- Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:
  - acquisire attestazioni scritte dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance, sul fatto che essi ritengono di aver adempiuto alle loro responsabilità per la redazione del bilancio e per la completezza delle informazioni fornite al revisore;
  - supportare altri elementi probativi relativi al bilancio, o a specifiche asserzioni in esso contenute, mediante attestazioni scritte se ritenute necessarie dal revisore o richieste da altri principi di revisione;
  - adottare misure appropriate in risposta alle attestazioni scritte fornite dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance, oppure nei casi in cui la direzione, o i responsabili delle attività di governance, non forniscono le attestazioni scritte richieste dal revisore.

# Regole

1. La direzione a cui richiedere le attestazioni scritte
2. Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione
3. Altre attestazioni scritte
4. Data delle attestazioni scritte e periodo amministrativo (o periodi amministrativi) di riferimento
5. Forma delle attestazioni scritte
6. Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite

## **1. La direzione a cui richiedere le attestazioni scritte**

- Il revisore deve richiedere attestazioni scritte alla direzione che abbia un livello di responsabilità per il bilancio appropriato e una conoscenza delle tematiche in questione. (Rif.: Parr. A2-A6)

## 2. Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione

- *Redazione del bilancio*
  - Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta sul fatto che essa abbia adempiuto alle sue responsabilità relative alla redazione del bilancio
- *Informazioni fornite al revisore e completezza delle operazioni*
  - Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta sul fatto che: essa abbia fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti e l'accesso come concordato nei termini dell'incarico di revisione e che tutte le operazioni siano state registrate e riflesse nel bilancio
- *Descrizione delle responsabilità della direzione nelle attestazioni scritte*
  - Le responsabilità della direzione devono essere descritte nelle attestazioni scritte



### **3. Altre attestazioni scritte**

- Il revisore deve richiedere tali altre attestazioni scritte se stabilisce che sia necessario acquisire una o più attestazioni scritte per supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a una o più asserzioni specifiche in esso contenute. (Rif.: Parr. A10-A13, A14, A22)

#### **4. Data delle attestazioni scritte e periodo amministrativo (o periodi amministrativi) di riferimento**

- La data delle attestazioni scritte deve essere quanto più prossima possibile, ma non successiva, alla data della relazione di revisione sul bilancio.
- Le attestazioni scritte devono riguardare tutti i bilanci e il periodo amministrativo, o i periodi amministrativi, cui si riferisce la relazione di revisione. (Rif.: Parr. A15-A18)

## 5. Forma delle attestazioni scritte

- Le attestazioni scritte devono avere la forma di una lettera di attestazione indirizzata al revisore.
- Laddove leggi o regolamenti richiedano che la direzione rilasci dichiarazioni pubbliche scritte in merito alle proprie responsabilità, ed il revisore stabilisca che tali dichiarazioni forniscono alcune o tutte le attestazioni, non è necessario che gli aspetti oggetto di tali dichiarazioni siano inclusi anche nella lettera di attestazione. (Rif.: Parr. A19-A21)

## 6. Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite

- Qualora il revisore abbia **dei dubbi in merito** alla competenza, all'integrità, ai valori etici o alla diligenza della direzione, o alla loro applicazione, oppure all'impegno da parte della direzione in tal senso, egli deve stabilire **quale effetto** possono avere tali dubbi sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e sugli elementi probativi in generale. (Rif.: Parr. A24- A25)

(continua)

## Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite

- Qualora il revisore concluda che le attestazioni **scritte non sono attendibili**, egli deve intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 “ Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”.

## Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite

- ***Attestazioni scritte richieste e non fornite***

- Se la direzione non fornisce una o più delle attestazioni scritte richieste, il revisore deve:
  - discutere la questione con la direzione;
  - effettuare una nuova valutazione dell'integrità della direzione e valutare l'effetto che ciò può avere sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e degli elementi probativi in generale;
  - intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione

## Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite

- Il revisore deve dichiarare **l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio** in conformità al principio di revisione internazionale qualora:
  - concluda che sussistono sufficienti dubbi sull'integrità della direzione tali da rendere non attendibili le attestazioni scritte, o
  - la direzione non fornisca le attestazioni scritte previste dai paragrafi (Rif.: Parr. A26-A27)