

IL PRESENTE MATERIALE E' STAMPATO DALLA  
CASA EDITRICE "DOTT. A. GIUFFRE"

CONSIGLIO NAZIONALE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E  
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI

**COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE**

**CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE DELLE IMPRESE  
ED ENTI MINORI**

Documento n° 1005

<b>INTRODUZIONE.....</b>	<b>4</b>
<b>CARATTERISTICHE DELLE IMPRESE ED ENTI MINORI.....</b>	<b>4</b>
<b>COMMENTI SULL'APPLICAZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE.....</b>	<b>6</b>
<b>DOCUMENTO 210: I TERMINI DEGLI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE <sup>(1)</sup> .....</b>	<b>6</b>
<b>DOCUMENTO 220: IL CONTROLLO DELLA QUALITÀ DEL LAVORO DI REVISIONE CONTABILE .....</b>	<b>7</b>
<b>DOCUMENTO 230: LA DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO .....</b>	<b>8</b>
<b>DOCUMENTO 240: LA RESPONSABILITÀ DEL REVISORE NEL VALUTARE LA POSSIBILE ESISTENZA DI FRODI ED ERRORI NEL CORSO DI UNA REVISIONE CONTABILE <sup>(1)</sup>.....</b>	<b>9</b>
<b>DOCUMENTO 250: GLI EFFETTI CONNESSI ALLA CONFORMITÀ A LEGGI E REGOLAMENTI.....</b>	<b>10</b>
<b>DOCUMENTO 260: COMUNICAZIONE DI FATTI E CIRCOSTANZE ATTINENTI LA REVISIONE AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITÀ DI GOVERNANCE.....</b>	<b>11</b>
<b>DOCUMENTO 300: LA PIANIFICAZIONE.....</b>	<b>11</b>
<b>DOCUMENTO 310: LA CONOSCENZA DELL'ATTIVITÀ DEL CLIENTE.....</b>	<b>12</b>
<b>DOCUMENTO 320: IL CONCETTO DI SIGNIFICATIVITÀ NELLA REVISIONE .....</b>	<b>12</b>
<b>DOCUMENTO 400: LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO E IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO .....</b>	<b>14</b>
<b>DOCUMENTO 401: LA REVISIONE CONTABILE IN UN AMBIENTE DI ELABORAZIONE ELETTRONICA DEI SISTEMI INFORMATIVI .....</b>	<b>15</b>
<b>DOCUMENTO 500: GLI ELEMENTI PROBATIVI DELLA REVISIONE.....</b>	<b>16</b>
<b>DOCUMENTO 520: LE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA.....</b>	<b>16</b>
<b>DOCUMENTO 530: IL CAMPIONAMENTO DI REVISIONE ED ALTRE PROCEDURE DI VERIFICA CON SELEZIONE DELLE VOCI DA ESAMINARE .....</b>	<b>17</b>
<b>DOCUMENTO 545: LA REVISIONE DELLE VALUTAZIONI AL FAIR VALUE E DELLA RELATIVA INFORMATIVA <sup>(1)</sup> .....</b>	<b>18</b>
<b>DOCUMENTO 550: LE PARTI CORRELATE.....</b>	<b>18</b>
<b>DOCUMENTO 560: EVENTI SUCCESSIVI .....</b>	<b>19</b>
<b>DOCUMENTO 570: CONTINUITÀ AZIENDALE <sup>(1)</sup> .....</b>	<b>19</b>

<b>DOCUMENTO 580: LE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE.....</b>	<b>20</b>
<b>DOCUMENTO 700: LA RELAZIONE DEL REVISORE <sup>(1)</sup> .....</b>	<b>21</b>

<sup>(1)</sup> **Documenti in via di predisposizione**

## CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE DELLE IMPRESE ED ENTI MINORI

### INTRODUZIONE

- 1 I principi di revisione esprimono i principi fondamentali nonché le procedure essenziali che servono da guida per la revisione dei bilanci di qualsiasi impresa, indipendentemente dalle dimensioni, forma giuridica, compagine sociale o struttura direzionale, o il tipo di attività svolta. È comprensibile che, la revisione dei bilanci delle imprese ed enti minori richieda delle considerazioni particolari. Questo documento non prescrive alcun nuovo requisito per la revisione delle imprese ed enti minori, né prevede per le stesse alcuna esenzione rispetto ai requisiti definiti dai principi di revisione e, quindi, la revisione deve essere condotta conformemente a tali principi.
- 2 L'obiettivo di questo documento è di descrivere le caratteristiche che di norma si riscontrano nelle imprese ed enti minori e di indicare come tali caratteristiche possono influenzare l'applicazione dei principi di revisione.  
Il documento comprende:
  - (a) esame delle caratteristiche delle imprese ed enti minori;
  - (b) guida all'applicazione dei principi di revisione.
- 3 In questo documento s'intende fornire orientamenti che siano generalmente applicabili a tutte le revisioni delle imprese ed enti minori e che assistano il revisore nell'esercizio della valutazione professionale per l'utilizzo dei principi di revisione.

Volutamente non sono però state fornite indicazioni particolareggiate sulle procedure di revisione, poiché ciò potrebbe avere l'effetto di indebolire il corretto esercizio della valutazione professionale nella revisione.

### CARATTERISTICHE DELLE IMPRESE ED ENTI MINORI

- 4 Il revisore adegua l'approccio alla revisione a seconda delle caratteristiche dell'impresa e dell'incarico concordato. La revisione di una impresa ed ente minore è diversa rispetto a quella di una impresa di grandi dimensioni, perché la documentazione può essere semplice e perché le revisioni delle imprese ed enti minori sono generalmente meno complesse e possono essere eseguite con l'aiuto di un minor numero di assistenti.
- 5 Il significato di "impresa ed ente minore" in questo contesto tiene conto non solo delle dimensioni ma anche di specifiche caratteristiche qualitative.  
Indici quantitativi della dimensione di una impresa possono essere i totali di attività e passività del bilancio, il giro d'affari ed il numero di dipendenti, ma tali indicatori non sono determinanti. Non è quindi possibile dare una definizione adeguata di una impresa ed ente minore in termini esclusivamente quantitativi.
- 6 Ai fini del presente documento, una impresa o ente minore, è un'entità nella quale:
  - (a) la proprietà e la Direzione sono concentrate in capo ad un numero ristretto di persone (spesso una persona sola<sup>1</sup>); e
  - (b) si riscontra una o più delle seguenti caratteristiche:
    - limitate fonti di ricavi;
    - semplicità delle scritture contabili;
    - controlli interni limitati che possono essere elusi dalla Direzione.

---

<sup>1</sup> Il termine "persona" denota la proprietà da parte di una persona fisica, piuttosto che da parte di un'altra entità. Una entità di proprietà di un'altra impresa può, tuttavia, essere considerata una "piccola impresa" ai fini del presente documento se il proprietario possiede le caratteristiche del caso.

- 7 Le caratteristiche qualitative sopra descritte non sono esaustive, non sono esclusive delle imprese ed enti minori e d'altra parte non tutte le imprese ed enti minori presentano necessariamente tutte queste caratteristiche. Ai fini del presente documento, le imprese ed enti minori presenteranno di norma la caratteristica di cui al punto (a) ed una o più delle caratteristiche di cui al punto (b).

#### **Concentrazione della proprietà e Direzione**

- 8 Le imprese ed enti minori hanno di norma pochi proprietari; spesso vi è un unico proprietario. Il proprietario può assumere un dirigente per gestire l'impresa ma, nella maggior parte dei casi, è direttamente coinvolto nella gestione quotidiana. Analogamente, nel caso di piccole organizzazioni non-profit e nel caso di entità del settore pubblico, benché spesso parecchie persone ne siano formalmente responsabili, sono poche quelle che si occupano della gestione quotidiana.
- 9 In questo documento il termine "proprietario-amministratore" viene usato per indicare i proprietari che sono coinvolti quotidianamente nella gestione della società. Quando i proprietari non sono direttamente coinvolti, il termine "proprietario-amministratore" viene utilizzato sia per i proprietari che per qualsiasi persona assunta per dirigere l'impresa o ente.

#### **Limitate fonti di ricavi**

- 10 Le imprese ed enti minori hanno spesso una gamma limitata di prodotti o servizi e operano in un unico, o in un numero limitato di insediamenti. Queste caratteristiche possono rendere più semplice per il revisore l'acquisizione della documentazione ed il mantenimento di una conoscenza della società rispetto a quanto avviene nel caso di entità di maggiori dimensioni. In questi casi molte delle procedure di revisione possono essere più efficaci. Per esempio possono essere predisposti modelli previsionali attendibili da utilizzare nelle procedure di analisi comparativa. Le procedure di analisi comparativa possono fornire validi elementi probativi riducendo la necessità di eseguire altre procedure di validità. Inoltre, in molte imprese ed enti minori le popolazioni contabili sono spesso piccole e facilmente analizzabili.

#### **Semplicità dei sistemi contabili**

- 11 Le imprese ed enti minori devono tenere sistemi e supporti contabili sufficienti a conformarsi ai requisiti di legge o normativi ed a soddisfarne le esigenze, ivi comprese la preparazione e la revisione del bilancio. Pertanto il sistema contabile deve essere configurato in modo da fornire, con un ragionevole livello di affidabilità, che:
- (a) tutte le operazioni ed informazioni, che avrebbero dovuto essere contabilizzate, lo siano state effettivamente;
  - (b) le attività e passività contabilizzate esistano e la loro contabilizzazione sia corretta;
  - (c) casi di frode o di errore nella gestione dei dati contabili siano tempestivamente rilevati.
- 12 La maggior parte delle imprese ed enti minori impiega poco personale, o talvolta nessuno, dedicato esclusivamente alla tenuta delle scritture contabili. Di conseguenza la funzione amministrativa e le registrazioni contabili presentano spesso un modesto livello di complessità. I sistemi contabili possono essere semplici o limitati, dal che deriva un maggiore rischio che il bilancio sia inesatto o incompleto. Molte imprese ed enti minori affidano all'esterno la tenuta della contabilità o parte di essa.
- 13 Le imprese ed enti minori trovano spesso conveniente utilizzare software di contabilità standardizzati per il personal computer. Molti di questi programmi sono stati ampiamente testati e possono, se accuratamente scelti ed installati, costituire una buona base per un sistema di contabilità affidabile ed economicamente conveniente.

### **Controlli interni limitati**

- 14 Considerazioni economiche e dimensionali rendono spesso inutili ed inopportuni nelle imprese ed enti minori sistemi di controllo interno particolarmente complessi e la possibilità di istituire una adeguata separazione delle funzioni è limitata dal fatto che vi sono pochi dipendenti. Tuttavia, nelle aree chiave, anche in una impresa molto piccola, può essere possibile attuare un certo grado di separazione delle funzioni o altre forme di controllo semplici, ma efficaci. Anche la supervisione quotidiana del proprietario-amministratore può avere una positiva efficacia poiché è suo interesse salvaguardare il patrimonio dell'impresa, quantificarne il rendimento e controllare la gestione.
- 15 Il proprietario-amministratore ha una posizione dominante in una impresa ed ente minore. Il controllo diretto che esercita su tutte le decisioni e la possibilità di intervenire personalmente in qualunque momento per far fronte adeguatamente al modificarsi delle circostanze, sono spesso caratteristiche importanti per la gestione delle imprese ed enti minori. L'esercizio di questo controllo può anche compensare le deboli procedure di controllo interno adottate.  
Per esempio, nei casi in cui vi è una limitata separazione delle funzioni nel settore degli acquisti e dei pagamenti, se è solo il proprietario-amministratore a firmare gli ordini di pagamento, il controllo interno ne trae vantaggio. Quando il proprietario-amministratore non è direttamente coinvolto, vi è un rischio maggiore che possano verificarsi casi di frode od errori da parte di dipendenti e che tali anomalie non siano rilevate.
- 16 Sebbene la semplicità dei controlli interni non significhi, di per sé, che vi sia un alto rischio di frode o errore, è possibile che il proprietario-amministratore approfitti della sua posizione dominante: l'elusione dei controlli da parte della Direzione può incidere in modo negativo sull'ambiente di controllo di qualsiasi società, portando ad un maggiore rischio di frode o di inesattezze significative nel bilancio imputabili alla Direzione. Per esempio, il proprietario-amministratore potrebbe pretendere che il personale esegua pagamenti che non sarebbero effettuati in assenza della documentazione di supporto.
- 17 L'effetto della potenziale elusione dei controlli interni da parte del proprietario-amministratore e della Direzione dipende in larga misura dalla integrità, dall'atteggiamento e dalle motivazioni personali del proprietario-amministratore. Come per ogni altro incarico di revisione, il revisore di una impresa ed ente minore deve svolgere il suo incarico con scetticismo professionale senza con ciò presumere né che il proprietario-amministratore sia disonesto, né che sia di indiscussa onestà. Di tale importante fattore il revisore deve tenere conto quando valuta il rischio di revisione, pianifica il tipo e l'ampiezza del lavoro di revisione, valuta gli elementi probativi della revisione e la credibilità delle dichiarazioni della Direzione.

### **COMMENTI SULL'APPLICAZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE**

- 18 I commenti che seguono forniscono, per ciascun principio di revisione, indicazioni in merito alla applicazione nella revisione di una impresa ed ente minore. Queste indicazioni integrano, e non sostituiscono, quelle contenute nello specifico documento e tengono conto delle considerazioni particolari pertinenti la revisione di imprese ed enti minori. Per gli specifici contenuti di ogni documento, il revisore dovrà fare riferimento agli stessi. Quando un principio è normalmente applicabile alla revisione dei bilanci delle imprese ed enti minori e non vi sono particolari considerazioni ad esse pertinenti, non viene fornita alcuna indicazione.

### **DOCUMENTO 210: I TERMINI DEGLI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE**

- 19 In molti casi, i proprietari-amministratori delle imprese ed enti minori, non sono pienamente consapevoli delle proprie responsabilità o di quelle dei revisori. In particolare, possono non rendersi conto di essere "responsabili" del bilancio, specialmente quando è un consulente esterno che lo prepara.

- 20 Uno degli scopi di una lettera di incarico è quello di indicare chiaramente le rispettive responsabilità: quella del proprietario-amministratore e quella del revisore. L'appendice al documento 210 contiene un esempio di lettera di incarico.
- 21 Il documento 210 stabilisce che il revisore potrebbe voler includere nella lettera di incarico la necessità di ricevere da parte della direzione una lettera di attestazione prima dell'emissione della relazione finale.  
Il Documento 580 "Le attestazioni della Direzione" richiede al revisore di ottenere un'evidenza che la Direzione riconosce la propria responsabilità per la presentazione veritiera e corretta del bilancio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di formazione e che ha coscienza di averlo approvato.  
Altri documenti richiedono certe specifiche attestazioni.  
Il revisore può considerare di includere nella lettera di incarico una indicazione sulle tematiche già note sulle quali sono previste richieste specifiche di attestazioni da parte della Direzione. Questo consente un'opportunità per il revisore di discutere con il proprietario-amministratore all'inizio dell'incarico le ragioni per l'ottenimento di queste attestazioni ed il potenziale impatto sulla relazione di revisione qualora queste attestazioni non venissero ottenute, costituendo così un aiuto per evitare l'insorgere di problemi in prossimità del completamento dell'incarico di revisione. Tale circostanza costituisce anche un aiuto al revisore per pianificare le procedure di revisione e per considerare le implicazioni sulla relazione di revisione qualora il proprietario-amministratore non fosse in grado o si rifiutasse di fare le necessarie attestazioni.
- 22 In alcuni casi, a causa dei punti di debolezza che le imprese ed enti minori possono presentare, data la loro natura, il revisore può giungere alla conclusione che non sarà possibile ottenere sufficienti elementi probativi che gli permettano di formarsi un'opinione sul bilancio. In questi casi, quando consentito dalla normativa di riferimento, il revisore può decidere di non accettare l'incarico o, se ha già accettato, di rinunciarvi. In alternativa, il revisore può decidere di mantenere l'incarico ma di esprimere un giudizio con rilievi o rifiutare di esprimere un giudizio. Il revisore deve tenere in considerazione quanto previsto nel documento 700 "La relazione del revisore sul bilancio" che afferma che il revisore non può accettare un incarico di revisione i cui termini sono tali da fargli ritenere che vi siano gli estremi per rifiutare di esprimere un giudizio.

## **DOCUMENTO 220: IL CONTROLLO DELLA QUALITÀ DEL LAVORO DI REVISIONE CONTABILE**

- 23 L'obiettivo principale del controllo della qualità è quello di garantire che le revisioni vengano eseguite conformemente a principi di revisione di generale accettazione. Il revisore di una impresa ed ente minore tiene conto di questo obiettivo quando determina la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione.
- 24 Il documento 220 afferma: "*La natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di controllo della qualità di una società di revisione dipendono da diversi fattori, quali la dimensione e la natura della sua attività* .....". Molte revisioni di imprese ed enti minori sono svolte da società di revisione di piccole dimensioni o da revisori individuali. Tali soggetti, nel definire la metodologia e le procedure adeguate, dovranno tenere presente i punti elencati nel paragrafo 6 del documento 220. Essi sono i seguenti:
- (a) Requisiti professionali;
  - (b) Preparazione e competenza;
  - (c) Assegnazione degli incarichi;
  - (d) Direzione, supervisione e riesame del lavoro;
  - (e) Consultazione;
  - (f) Accettazione e mantenimento della clientela;
  - (g) Monitoraggio.

- 25 Con l'eventuale eccezione di "Assegnazione degli incarichi" e "Direzione, supervisione e riesame del lavoro" (che possono non essere pertinenti per il revisore individuale che lavora senza assistenti), ciascuno dei punti sopra elencati sono pertinenti per le società che eseguono la revisione di imprese ed enti minori.
- 26 Quanto richiede il documento 220 relativo al controllo della qualità di singole revisioni è importante soprattutto per gli incarichi in cui parte del lavoro è delegato ad uno o più assistenti. Molte revisioni di imprese ed enti minori sono eseguite interamente dal responsabile dell'incarico (che può essere un revisore individuale). In questi casi, i problemi di direzione, supervisione e riesame del lavoro svolto dagli assistenti non si pongono perché il responsabile dell'incarico di revisione, avendoli affrontati personalmente, è al corrente di tutti gli aspetti significativi del lavoro.
- 27 Il responsabile dell'incarico (o il revisore individuale) deve nondimeno accertare che la revisione sia stata condotta conformemente ai principi di revisione.  
Uno strumento utile per controllare la completezza e l'adeguatezza del processo di revisione, può essere l'utilizzo di una "lista di controllo" che specifichi le procedure di revisione da eseguire per garantire un corretto svolgimento del processo di revisione.  
Quando l'intero lavoro è stato svolto da una sola persona, può presentare problemi pratici raggiungere soddisfazione, da un punto di vista obiettivo, sulla adeguatezza del giudizio maturato nel corso della revisione. Quando sono coinvolti problemi di natura particolarmente complessa o insolita, e la revisione viene eseguita da un revisore individuale, può essere opportuno consultarsi (in modo riservato) con altri revisori competenti in materia o con l'organismo professionale cui appartiene il revisore.

### **DOCUMENTO 230: LA DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO**

- 28 Il revisore può avere una conoscenza approfondita della società revisionata e della sua attività, in ragione dei rapporti con il proprietario-amministratore, o in ragione della dimensione della società oggetto di revisione, o della composizione del team di revisione e delle dimensioni della società di revisione. Tale conoscenza, tuttavia, non elimina la necessità di tenere adeguate carte di lavoro. Le carte di lavoro sono utili per la pianificazione, l'esecuzione, la supervisione ed il riesame della revisione. Esse documentano gli elementi probativi acquisiti a supporto del giudizio del revisore.
- 29 Il dovere di documentare le argomentazioni e le conclusioni con riguardo ad aspetti significativi che richiedono l'intervento del giudizio del revisore può spesso, nella pratica, facilitarli la comprensione dei problemi in esame e migliorare la qualità delle sue conclusioni. Ciò è valido per tutte le revisioni, anche nel caso di un revisore individuale che opera senza assistenti.
- 30 La documentazione relativa al sistema contabile e al sistema di controllo interno della società può essere ottenuta, a seconda della loro complessità, usando varie tecniche. Tuttavia nelle imprese ed enti minori l'uso di diagrammi di flusso o di descrizioni del sistema sono spesso le tecniche più efficaci. Questa documentazione può essere conservata come informazione di carattere permanente nelle carte di lavoro ed essere aggiornata, quando necessario, negli anni successivi.
- 31 Il documento 230 fornisce esempi dei contenuti delle carte di lavoro. Non si deve intendere che gli stessi debbano essere usati come una lista di controllo di elementi necessari per tutti i casi. Il revisore di una impresa ed ente minore valuta, caso per caso, quale debba essere il contenuto delle carte di lavoro.
- 32 Nondimeno, il revisore di una società, piccola o grande che sia, formalizza nelle carte di lavoro:
- (a) il piano di revisione;
  - (b) un programma di revisione che definisca la natura, i tempi e l'ampiezza delle procedure di revisione eseguite;
  - (c) i risultati di tali procedure;

- (d) le conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti unitamente alle argomentazioni e alle conclusioni raggiunte su tutti gli aspetti significativi che hanno comportato il ricorso al proprio giudizio professionale.

### **DOCUMENTO 240: LA RESPONSABILITÀ DEL REVISORE NEL VALUTARE LA POSSIBILE ESISTENZA DI FRODI ED ERRORI NEL CORSO DI UNA REVISIONE CONTABILE**

33 L'Appendice al documento 240 contiene esempi di fattori di rischio di frodi. Un esempio significativo per le imprese minori è rappresentato dalla fattispecie in cui "la direzione è diretta da una sola persona o da un gruppo limitato senza che vi siano controlli compensativi come ad esempio l'effettiva supervisione da parte degli organi di governance".

Anche se la presenza di un proprietario-amministratore in un ruolo dominante costituisce un fattore importante nell'ambiente di controllo, poiché il fatto che ogni operazione debba essere da questi autorizzata può compensare le eventuali debolezze nelle procedure di controllo adottate e ridurre il rischio di frode o di errori da parte del personale, questa circostanza espone al rischio dell'elusione dei controlli.

L'atteggiamento del proprietario-amministratore nei confronti del controllo interno e la sua supervisione diretta può incidere significativamente sull'approccio del revisore. La valutazione del revisore su quanto sopra è condizionato dalla conoscenza della società e dall'integrità morale del suo proprietario-amministratore. Gli elementi di cui il revisore deve tener conto sono i seguenti:

- l'eventualità che il proprietario-amministratore abbia uno specifico e identificabile motivo per falsare il bilancio (per esempio dipendenza economica dal successo dell'impresa revisionata), e che abbia l'opportunità di farlo;
- l'eventualità che il proprietario-amministratore tenda a non fare distinzione tra i propri affari personali e quelli dell'impresa;
- l'eventualità che il tenore di vita del proprietario-amministratore sia in evidente contraddizione con la sua remunerazione;
- la frequente sostituzione dei consulenti;
- il ripetuto rinvio della data di inizio della revisione o se vi siano ingiustificate richieste affinché la revisione venga completata in un tempo irragionevolmente breve;
- le operazioni straordinarie prossime alla chiusura dell'esercizio che hanno un effetto significativo sull'utile dell'esercizio;
- le operazioni straordinarie con parti correlate;
- i pagamenti di onorari o commissioni ad agenti e consulenti che appaiono eccessivi;
- i prestiti risultanti in contabilità per i quali non vengono effettuati i pagamenti o sui quali non maturano interessi e per i quali il proprietario-amministratore non è in grado di fornire informazioni sufficienti;
- gli anticipi dati o ricevuti da terzi per forniture di merci e servizi a fronte dei quali nessuna merce o servizio sono stati forniti per un periodo irragionevolmente lungo;
- le controversie con le autorità fiscali;
- i ritardi non giustificati per fornire spiegazioni o attestazioni richieste dal revisore per transazioni non usuali.

34 Il documento 240 specifica quanto segue "In sede di pianificazione della revisione, il revisore deve analizzare con gli altri membri del gruppo di lavoro l'esposizione della società oggetto di revisione a significative non corrette rappresentazioni in bilancio derivanti da frodi o errori." Diverse revisioni di imprese ed enti minori sono effettuate interamente dal solo responsabile dell'incarico (che potrebbe anche essere un revisore individuale). In queste circostanze quanto richiesto dal paragrafo 20 non è applicabile poiché la pianificazione è stata sviluppata dal solo responsabile dell'incarico. Egli comunque deve considerare se e quando possano accadere errori o essere perpetrate frodi quando accerta il rischio di errori significativi e programma ulteriori procedure di revisione a fronte di tali rischi.

- 35 Il paragrafo 22 del documento 240 stabilisce quanto segue *“In fase di pianificazione delle procedure di revisione, il revisore deve chiedere informazioni alla Direzione aziendale allo scopo di:*

*a) acquisire una migliore comprensione circa:*

*i. la valutazione della Direzione del rischio che il bilancio contenga inesattezze significative derivanti da frodi; e*

*ii. il sistema contabile e di controllo interno adottati dalla società per prevenire e individuare tale rischio;*

*b) acquisire conoscenza del livello di comprensione che la Direzione aziendale possiede in relazione al sistema contabile e dei controlli interni in essere per la prevenzione e rilevazione degli errori “*

Nelle imprese ed enti minori le valutazioni del proprietario-amministratore possono essere meno formali e meno frequenti, oppure il proprietario-amministratore potrebbe non effettuarle affatto. Inoltre come rilevato nei paragrafi da 11 a 17 di questo documento, i sistemi contabili e di controllo interno possono essere limitati. Ciò nonostante il revisore deve rendersi conto dell'atteggiamento del proprietario-amministratore nei confronti di frodi ed errori, e delle misure prese dal proprietario-amministratore al fine di prevenire ed individuare frodi ed errori.

- 36 Il paragrafo 51(a) del documento 240 specifica *“La Direzione aziendale deve attestare per iscritto al revisore:*

*di riconoscere la propria responsabilità in ordine all'implementazione e alla gestione dei sistemi contabile e di controllo interno per la prevenzione e la individuazione di frodi o errori”.*

Inoltre come rilevato nei paragrafi da 11 a 17 di questo documento, i sistemi contabili e di controllo interno possono essere limitati o più informali. Di conseguenza il proprietario-amministratore può ritenere che non sia possibile fornire le attestazioni richieste. La responsabilità di prevenire e di individuare frodi ed errori è in primo luogo della Direzione, indipendentemente dalle dimensioni della società. È pertanto fondamentale ottenere dal proprietario-amministratore il riconoscimento della sua responsabilità. Tale riconoscimento può comprendere anche i controlli di supervisione diretta (si veda paragrafo 15 del presente documento). Il rifiuto del proprietario-amministratore di fornire l'attestazione richiesta costituisce una limitazione nello svolgimento della revisione e il revisore deve conseguentemente esprimere un giudizio con rilievi o il rifiuto del giudizio.

- 37 Il paragrafo 51(d) del documento 240 recita *“La Direzione aziendale deve attestare per iscritto al revisore:*

*di aver comunicato al revisore il risultato della sua valutazione del rischio che il bilancio contenga non corrette rappresentazioni significative derivanti da frodi”.*

Come è indicato nel paragrafo 35 di questo documento, il proprietario-amministratore di una impresa ed ente minore può non avere svolto alcuna valutazione e pertanto può ritenere che non sia possibile fornire le attestazioni richieste. Il revisore deve richiedere al proprietario-amministratore di attestare per iscritto che tale valutazione non è stata effettuata come pure le misure prese dal proprietario-amministratore per prevenire e rilevare frodi ed errori. Il rifiuto del proprietario-amministratore di fornire l'attestazione richiesta costituisce una limitazione nello svolgimento della revisione e il revisore deve conseguentemente esprimere un giudizio con rilievi o il rifiuto del giudizio.

## **DOCUMENTO 250: GLI EFFETTI CONNESSI ALLA CONFORMITÀ A LEGGI E REGOLAMENTI**

- 38 Il documento 250 richiede che il revisore acquisisca una comprensione del quadro giuridico e normativo cui l'impresa è soggetta. Oltre a quelle leggi e regolamenti che si riferiscono direttamente alla preparazione del bilancio, possono anche esservi leggi e regolamenti che definiscono un quadro giuridico per la gestione dell'impresa e che sono fondamentali nella conduzione della sua attività. Poiché la maggior parte delle imprese ed enti minori svolgono attività poco complesse, l'ambiente giuridico e normativo cui le stesse sono soggette è meno complesso rispetto all'ambiente in cui operano imprese di maggiori dimensioni e maggiormente diversificate.
- 39 Una volta che il revisore di una piccola impresa ha identificato ogni legge pertinente o regolamento specifico del settore di attività, questa informazione deve essere conservata nelle carte di lavoro come informazione permanente che rientra nella conoscenza acquisita con riguardo all'impresa e che verrà riesaminata ed aggiornata, quando necessario, negli anni successivi.

#### **DOCUMENTO 260: COMUNICAZIONE DI FATTI E CIRCOSTANZE ATTINENTI LA REVISIONE AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITÀ DI GOVERNANCE**

- 40 Il paragrafo 5 del documento 260 afferma *“Il revisore deve individuare le persone che hanno la responsabilità di governance, cui devono essere comunicati i fatti e le circostanze d'interesse per lo svolgimento di tale attività”*.  
La struttura di governance delle imprese ed enti minori spesso non è ben definita e coloro che hanno la responsabilità di governance possono essere le stesse persone che hanno la responsabilità di gestione. Nella responsabilità di governance possono essere coinvolti anche il coniuge o i parenti del proprietario amministratore, senza partecipare alla supervisione ed al controllo quotidiano dell'impresa. Il revisore deve identificare coloro che hanno la responsabilità della supervisione, controllo e gestione delle imprese ed enti minori.

#### **DOCUMENTO 300: LA PIANIFICAZIONE**

- 41 Le revisioni delle imprese ed enti minori vengono eseguite da un team di revisione limitato, molte coinvolgono il responsabile della revisione (o il revisore individuale) che lavora con un assistente (o senza assistenti). Il coordinamento e la comunicazione sono più facili tra membri di un gruppo ristretto. La pianificazione della revisione di una impresa ed ente minore non è un compito necessariamente complesso o dispendioso in termini di tempo, essa varia a seconda della dimensione della società e della complessità della revisione.  
Per esempio in alcune piccole revisioni, la pianificazione può essere effettuata in occasione di un incontro con il proprietario-amministratore dell'impresa o ente o quando la documentazione necessaria per la revisione si rende disponibile.  
La pianificazione della revisione può, comunque, iniziare nel momento in cui viene completata la revisione dell'esercizio precedente, perché il revisore si trova in una posizione ottimale per pianificare il lavoro dell'esercizio successivo.  
Può essere di particolare utilità in quel momento, preparare un breve documento riassuntivo, sulla base di un riesame delle carte di lavoro e sui problemi di rilievo individuati nella revisione appena conclusa. Questo documento, opportunamente modificato con i cambiamenti che emergeranno nel corso del periodo successivo, può costituire la traccia iniziale per programmare la successiva revisione. Il confronto con il proprietario-amministratore è un aspetto molto importante della pianificazione, specialmente in un primo incarico. Per tale confronto non è necessario organizzare un incontro specifico, esso può aver luogo in occasione di altre riunioni, incontri o per corrispondenza.

- 42 In linea di principio, la pianificazione implica l'elaborazione di una strategia generale (rappresentata dal piano generale di revisione) e porta a definire un approccio dettagliato con riguardo all'attuazione di tale strategia in termini di tipo, tempi di attuazione e ampiezza del lavoro di revisione (rappresentato da un programma di revisione). Tuttavia, un approccio pratico alla revisione di una impresa ed ente minore non deve necessariamente comportare eccessiva documentazione. Nel caso di una impresa ed ente minore in cui, data la dimensione o la natura della stessa, i dettagli del piano generale di revisione possono essere adeguatamente documentati nel programma di revisione, o viceversa, può non essere necessario predisporre una documentazione separata per i due momenti della pianificazione. Quando vengono usati programmi standard di revisione, questi devono essere opportunamente modificati e adattati alle particolari circostanze.

### **DOCUMENTO 310: LA CONOSCENZA DELL'ATTIVITÀ DEL CLIENTE**

- 43 Nell'appendice al documento 310 sono elencati gli elementi che il revisore può prendere in esame in relazione alla conoscenza dell'attività del cliente. Tale elenco è solo esemplificativo, non esaustivo, e non tutti i punti elencati sono pertinenti a ciascuna revisione. In particolare, il revisore di una impresa ed ente minore potrebbe spesso riscontrare che molti dei punti non sono pertinenti. Sarebbe pertanto inopportuno riferirsi a tale appendice come ad uno schema da utilizzare abitualmente a tutte le revisioni. Può invece essere sufficiente per il revisore usare una lista di controllo che sia stata adattata per la specifica impresa ed ente minore, da riesaminare e aggiornare negli anni successivi.
- 44 Il revisore di una impresa ed ente minore si trova spesso ad avere una vasta e aggiornata conoscenza dell'impresa in virtù del fatto che vi possono essere regolari contatti con il proprietario-amministratore. Questo tipo di relazione spesso consente di avere informazioni sui seguenti aspetti:
- le attività dell'impresa ed ente minore, i suoi prodotti e servizi principali, e il settore in cui opera;
  - lo stile della Direzione, gli obiettivi e gli orientamenti del proprietario-amministratore;
  - i progetti di cambiamento dell'attività della Direzione o della proprietà;
  - i trends di redditività o di liquidità e l'adeguatezza del capitale circolante;
  - i problemi legali o normativi che l'impresa deve affrontare, compresi i suoi rapporti con le autorità fiscali;
  - le scritture contabili;
  - l'ambiente di controllo.
- 45 In tutte le revisioni, indipendentemente dalla dimensione dell'impresa o ente, è ugualmente importante che il revisore documenti la conoscenza dell'attività dell'impresa. Tuttavia l'ampiezza della documentazione dipende dalla complessità dell'impresa o ente e dal numero di persone impegnate nella revisione. Le imprese ed enti minori di norma non sono complesse e la revisione, di solito, non coinvolge un elevato numero di assistenti. In molti casi la revisione può essere effettuata dal responsabile dell'incarico, eventualmente con un solo assistente. Quindi il revisore di una impresa ed ente minore dovrà disporre una documentazione che sia sufficiente a:
- (a) favorire una corretta pianificazione della revisione;
  - (b) facilitare ogni eventuale cambiamento di responsabilità all'interno della società di revisione in conseguenza, ad esempio, del cambiamento del responsabile dell'incarico o della sostituzione degli assistenti per dimissioni, malattia o incompetenza.
- Questa documentazione dovrà essere di norma redatta in forma semplice e, per quanto possibile, sintetica.

### **DOCUMENTO 320: IL CONCETTO DI SIGNIFICATIVITÀ NELLA REVISIONE**

46 Il concetto di “significatività” viene definito nel modo seguente nel documento 320 “*Una informazione è significativa se la sua mancanza o la sua imprecisa rappresentazione potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori da prendere sulla base del bilancio. La significatività dipende dalla dimensione e dalla natura della voce in esame da valutare nelle particolari circostanze della sua omissione o imprecisione. Per decidere se una voce o un insieme di voci è significativo, bisogna valutare insieme la natura e il valore della voce*”.

#### *Fase di pianificazione*

47 Ai fini della pianificazione della revisione, generalmente è necessario valutare la significatività sia da un punto di vista qualitativo che quantitativo. Uno degli scopi della valutazione preliminare della significatività è quello di focalizzare l’attenzione del revisore sugli elementi più significativi del bilancio, nella fase di determinazione della strategia di revisione. Poiché non vi sono autorevoli definizioni sulle modalità di valutazione della significatività in termini quantitativi, il revisore dovrà giudicare professionalmente caso per caso. Uno degli approcci possibili per valutare la significatività, in termini quantitativi, è quello di utilizzare una percentuale di una voce fondamentale del bilancio come ad esempio una delle seguenti:

- utile o perdita prima delle imposte (rettificati, se del caso, per tener conto dell’effetto di qualunque elemento anomalo, come ad esempio la remunerazione del proprietario-amministratore).
- ricavi;
- totale attivo.

48 Spesso, nel caso delle imprese ed enti minori, al revisore non viene fornita una bozza del bilancio all’inizio del suo lavoro. In questi casi, è opportuno che il revisore utilizzi le informazioni più attendibili disponibili al momento. Se disponibile, può utilizzare il bilancio di verifica dell’esercizio in esame. Spesso una stima dei ricavi del periodo in corso è più facilmente ottenibile rispetto alla stima dell’utile (o della perdita) o al totale dell’attivo di bilancio. Una soluzione frequente per la valutazione preliminare della significatività è quella di stimarla sulla base del bilancio verificato dell’anno precedente, modificato con le circostanze note pertinenti all’esercizio oggetto di revisione.

49 Quando l’impresa o ente presenta un sostanziale pareggio di bilancio, può non essere opportuno valutare la significatività come una percentuale sui risultati prima delle imposte, perché ciò potrebbe portare la significatività ad un livello inadeguatamente basso e quindi a procedure di revisione inutilmente estese. In questi casi il revisore può applicare il metodo percentuale, per esempio, ai ricavi o al totale dell’attivo. In alternativa, la significatività può essere valutata tenendo conto dei livelli stimati negli anni precedenti e del normale livello dei risultati. Oltre a tenere conto del grado di significatività a livello di bilancio complessivo, il revisore deve esaminare la significatività anche con riguardo a singoli saldi contabili, categorie di operazioni e informazioni.

#### *Stima della significatività nella valutazione dei risultati delle procedure di revisione*

50 Qualunque criterio possa essere stato utilizzato per valutare la significatività ai fini della pianificazione della revisione, il revisore deve procedere ad una nuova stima nel momento della valutazione dei risultati delle procedure di revisione. Questa nuova valutazione deve tener conto della versione finale della bozza del bilancio, che comprenderà le rettifiche definite con l’impresa e i dati integrativi ottenuti nel corso della revisione.

51 Sebbene la significatività nella fase di stesura della relazione sia considerata in termini quantitativi, non vi è alcun valore limite definito ma piuttosto un intervallo di valori all’interno del quale il revisore deve effettuare la sua valutazione. Si può ritenere che gli importi al di sopra del limite superiore di tale intervallo siano significativi e quelli al di sotto del limite inferiore non lo siano, anche se entrambe le supposizioni potrebbero non essere accettate qualora si applichino considerazioni di carattere qualitativo.

- 52 Inoltre, benché la pianificazione possa essersi basata su una valutazione quantitativa della significatività, il giudizio del revisore deve tener conto non solo dell'importo ma anche della qualità delle inesattezze non rettificate in bilancio.

## **DOCUMENTO 400: LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO E IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO**

### *Rischio intrinseco*

- 53 Nella revisione di una impresa ed ente minore il rischio di controllo viene spesso presunto o valutato ad un livello alto, almeno per certe asserzioni di bilancio. La valutazione del rischio intrinseco per tali asserzioni assume un particolare significato in quanto ha un effetto diretto sull'ampiezza delle procedure di validità. La valutazione del rischio intrinseco di una impresa ed ente minore comporta delle difficoltà, per esempio il rischio può essere maggiore a causa della concentrazione della proprietà e del controllo. Tuttavia la valutazione da parte del revisore del rischio intrinseco in una impresa ed ente minore dipende dalle particolari caratteristiche di quest'ultima. Un'attenta valutazione del rischio intrinseco per le asserzioni di bilancio significative, piuttosto che la semplice presunzione che lo stesso sia elevato, può consentire al revisore di condurre un lavoro più efficiente ed efficace.

### *Rischio di controllo*

- 54 Per comprendere il rischio di controllo è essenziale aver compreso l'ambiente dei controlli. Il revisore deve esaminare l'influenza complessiva del proprietario-amministratore e di altro personale direttivo. Per esempio, il revisore deve esaminare se il proprietario-amministratore mostra di avere una concreta consapevolezza del controllo e in quale misura è attivamente coinvolto nelle operazioni quotidiane. Lo stesso documento vale anche per il personale direttivo.
- 55 Dopo aver acquisito la comprensione dei sistemi contabili e di controllo interno, il revisore deve valutare preliminarmente, sulla base di quanto gli è stato dichiarato, il rischio di controllo per ogni saldo contabile o categoria di operazioni significative. Le procedure di validità possono essere ridotte se, dopo indagine e verifica, si ha la ragionevole certezza che tali controlli sono affidabili. Tuttavia molti dei controlli interni che sono pertinenti nelle società di grandi dimensioni, non lo sono in quelle di piccole dimensioni; conseguentemente potrebbe rivelarsi impossibile fare affidamento sul controllo interno per individuare l'esistenza di casi di frode o di errore. Ad esempio, la suddivisione dei compiti può essere molto limitata nelle imprese ed enti minori perché è probabile che nel processo contabile siano coinvolte poche persone le quali ricoprono al tempo stesso responsabilità operative e di custodia. Analogamente, quando vi sono pochi dipendenti, può non essere possibile istituire un sistema di controllo indipendente sul loro operato.
- 56 Una inadeguata separazione delle funzioni ed il rischio di errore possono, in alcuni casi, essere controbilanciati da altre procedure di controllo come, ad esempio, la supervisione rigorosa da parte del proprietario-amministratore che conosce personalmente la sua impresa e che è coinvolto nella gestione. Tuttavia, ciò potrebbe presentare altri rischi come, ad esempio, la possibilità di elusione e frode da parte del proprietario-amministratore stesso. Uno di questi particolari rischi è la possibile riduzione degli utili causata dalla omissione o errata contabilizzazione di ricavi. Nei casi in cui la suddivisione dei compiti è limitata e manca l'evidenza di una supervisione, può essere necessario supportare il giudizio sul bilancio interamente con procedure di validità.
- 57 Il revisore di una impresa ed ente minore può decidere, sulla base della conoscenza acquisita del sistema contabile e sull'ambiente di controllo, di presumere che il rischio di controllo sia alto senza pianificare né effettuare, a sostegno di tale valutazione, alcuna procedura dettagliata (come ad esempio procedure di conformità). Anche quando sembra che vi siano controlli efficaci può essere più efficiente per il revisore limitare le procedure di revisione a quelle di validità.

58 Il revisore deve comunicare al proprietario – amministratore i punti deboli riscontrati nella struttura o nel funzionamento del sistema contabile e di controllo interno e deve suggerire modifiche atte a migliorare la situazione. Questo genere di suggerimenti è particolarmente utile allo sviluppo dei sistemi contabili e di controllo interno delle imprese ed enti minori.

*Rischio di rilevazione*

59 Il revisore deve utilizzare le valutazioni del rischio intrinseco e del rischio di controllo per definire le procedure di validità che costituiscono gli elementi probativi per ridurre il rischio di individuazione, e quindi il rischio di revisione, ad un livello accettabile.

In alcune imprese ed enti minori, come quelle in cui la maggior parte delle operazioni avvengono per contanti e non vi è uno schema predeterminato di rapporto tra costi e margini, gli elementi disponibili possono non essere adeguati a sostegno di un giudizio senza rilievi sul bilancio.

**DOCUMENTO 401: LA REVISIONE CONTABILE IN UN AMBIENTE DI ELABORAZIONE ELETTRONICA DEI SISTEMI INFORMATIVI**

60 La crescente disponibilità di sistemi contabili computerizzati che sono in grado di soddisfare le esigenze funzionali come quelle economiche anche delle più piccole imprese ed enti minori, coinvolge anche la revisione delle stesse. I sistemi contabili delle imprese ed enti minori fanno spesso uso di personal computer. Il documento 1001 “Ambiente IT”, è dedicato interamente agli aspetti da considerare in questa fattispecie.

61 E’ probabile che le imprese ed enti minori utilizzino hardware e software meno sofisticati di quelli delle imprese di maggiori dimensioni (spesso il software sarà un pacchetto acquistato piuttosto che sviluppato all’interno). Nondimeno, il revisore deve avere una sufficiente conoscenza del sistema informatico che gli consenta di pianificare, dirigere, sorvegliare e riesaminare il lavoro effettuato. Il revisore deve decidere se sia necessario ricorrere all’utilizzo di un esperto.

62 A causa della limitata separazione delle funzioni, l’uso di supporti informatici in una impresa ed ente minore potrebbe comportare l’aumento del rischio di controllo. Per esempio, gli utenti sono normalmente abilitati ad effettuare due o più delle seguenti operazioni nel sistema contabile:

- preparare e autorizzare documenti;
- inserire dati nel sistema;
- operare al computer;
- sostituire programmi e archivi dei dati;
- usare o distribuire i dati in uscita;
- modificare i sistemi operativi.

63 L’uso dei sistemi informatici da parte di una impresa ed ente minore può costituire per il revisore un elemento di garanzia con riguardo all’esattezza e adeguatezza delle registrazioni contabili riducendo il rischio di controllo. I sistemi informatici possono essere organizzati meglio, dipendere meno dalle abilità delle persone che li usano, ed essere meno soggetti a manipolazioni rispetto ai sistemi non computerizzati. Possono anche consentire al revisore maggiori possibilità di ottenere situazioni contabili e altre informazioni utili. Sistemi computerizzati affidabili facilitano una accurata gestione della partita doppia e la riconciliazione dei partitari con i conti riepilogativi. La predisposizione di rendiconti e le riconciliazioni bancarie possono essere più regolari ed affidabili e la fruibilità per il revisore di rendiconti ed altre informazioni risulta migliorata. Tali caratteristiche, a condizione che le stesse siano opportunamente valutate e controllate, costituiscono una garanzia che può consentire al revisore di limitare il volume delle verifiche di validità delle operazioni e dei saldi contabili.

64 I principi generali delineati nel documento 1009 “Computer Assisted Audit Techniques” sono applicabili anche agli ambienti informatici delle imprese ed enti minori e forniscono elementi da considerare in tale ambiente informatico. Tuttavia, in molti dei casi in cui si elaborano quantità minori di dati, i metodi manuali possono essere più efficaci in termini di costo.

## DOCUMENTO 500: GLI ELEMENTI PROBATIVI DELLA REVISIONE

- 65 Il documento 500 riconosce che, benché l'elemento probativo possa essere ottenuto in diversi modi, compresa un'attenta combinazione di procedure di conformità e di validità, in alcune circostanze l'elemento probativo può essere ottenuto interamente con lo svolgimento di procedure di validità. Un esempio tipico di tale circostanza si può verificare quando la suddivisione dei compiti è limitata e manca l'evidenza della supervisione, come nel caso di molte imprese ed enti minori.
- 66 Nella revisione delle imprese ed enti minori è difficile raccogliere sufficienti elementi probativi a sostegno delle asserzioni sulla completezza. Due sono le ragioni fondamentali:
- (a) il proprietario-amministratore occupa una posizione dominante ed è in grado di evitare la contabilizzazione di alcune operazioni;
  - (b) l'impresa o ente potrebbe non avere procedure di controllo interno che prevedano la prova documentale a supporto della contabilizzazione di tutte le operazioni.
- 67 Il revisore deve pianificare ed eseguire la revisione con scetticismo professionale. In assenza di prova contraria, il revisore può accettare le dichiarazioni come veritiere e i documenti come autentici.
- 68 Il revisore di una impresa ed ente minore non deve necessariamente presumere che i controlli interni sulla completezza di importanti popolazioni di dati, come ad esempio i ricavi, siano limitati. Molte imprese ed enti minori dispongono di qualche forma di sequenza numerica per controllare la spedizione di beni o la prestazione di servizi. In questi casi il revisore può ottenere l'elemento probativo che comprova il funzionamento del sistema, con lo svolgimento di procedure di conformità, che gli permettono di stabilire se il rischio di controllo può essere valutato ad un livello meno alto e giustificare così una riduzione dell'ampiezza dei controlli di validità.
- 69 Quando non vi sono controlli interni attendibili, il revisore può ottenere elementi sufficienti con lo svolgimento delle sole procedure di validità. Queste procedure possono includere quanto segue:
- (a) confronto tra due fonti di dati. Per esempio le uscite di merce dalla contabilità di magazzino con le fatture di vendita; i fogli di lavoro per i servizi svolti con gli addebiti ai clienti;
  - (b) la quadratura delle merci acquistate con quelle vendute;
  - (c) procedure di analisi comparativa;
  - (d) richieste di conferma;
  - (e) esame delle operazioni successive alla chiusura dell'esercizio.

## DOCUMENTO 520: LE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

### *Procedure di analisi comparativa nella pianificazione della revisione*

- 70 Nella fase di pianificazione della revisione, il revisore deve svolgere procedure di analisi comparativa. Il tipo e l'ampiezza delle procedure in una impresa ed ente minore possono essere limitate dai tempi necessari ad elaborare le operazioni contabili e dalla mancanza di informazioni finanziarie attendibili in quel dato momento. Le imprese ed enti minori possono non disporre di situazioni e dati intermedi o mensili utili ai fini delle procedure di analisi comparativa da svolgere nella fase di pianificazione. Il revisore può, in alternativa, eseguire un esame sommario del libro giornale e di altre scritture contabili che possono essere prontamente disponibili. In molti casi possono non esistere informazioni documentate utilizzabili allo scopo, e il revisore potrà ottenerle parlandone con il proprietario-amministratore.

### *Procedure di analisi comparativa utilizzabili come procedure di validità*

- 71 Le procedure di analisi comparativa possono essere un mezzo efficace, in termini di costo, per acquisire gli elementi probativi necessari al revisore. Il revisore deve valutare i controlli esistenti sulla predisposizione delle informazioni utilizzate ai fini di analisi comparative. Quando questi controlli sono efficaci, il revisore può prestare maggiore attendibilità alle informazioni utilizzate, quindi, ai risultati delle procedure analitiche.

- 72 Un semplice prospetto previsionale può a volte essere efficace. Per esempio, se una impresa ed ente minore ha avuto alle proprie dipendenze del personale a stipendio fisso in un dato periodo, il revisore, di norma, potrà stimare, con un alto grado di precisione, il costo degli stipendi per quel periodo, ottenendo così l'elemento probativo di un importante elemento del bilancio e riducendo la necessità di effettuare verifiche di dettaglio sugli stipendi. L'uso di indici generalmente riconosciuti (come la redditività di diversi tipi di imprese che operano nel settore delle vendite al dettaglio) può spesso essere efficacemente utilizzato, nelle procedure di analisi comparativa, per fornire elementi a comprova dell'esattezza degli elementi contabilizzati. L'ampiezza delle procedure di analisi comparativa nella revisione di una impresa ed ente minore può essere limitata dalla mancanza di dati sui quali si basano tali procedure.
- 73 Procedure di analisi comparativa previsionali possono spesso costituire un efficace mezzo di controllo della completezza, a condizione che i risultati possano essere previsti con un ragionevole grado di precisione e di credibilità. Gli scostamenti rispetto ai risultati attesi possono indicare possibili omissioni che non sono state rilevate da altre procedure di validità.
- 74 Comunque, differenti tipi di procedure di analisi comparativa forniscono differenti gradi di affidabilità. Le procedure di analisi comparativa che utilizzano, per esempio, la previsione degli affitti di un immobile suddiviso in appartamenti, prendendo in considerazione i canoni di affitto, il numero di appartamenti e la percentuale di unità non affittate, possono costituire una buona fonte probativa ed eliminare la necessità di ulteriori verifiche di dettaglio del conto affitti. Per contro, il calcolo e il confronto di percentuali di utile lordo come mezzo per confermare un utile può essere una fonte meno persuasiva, ma può costituire un'utile conferma se usata assieme ad altre procedure di revisione.

*Procedure di analisi comparativa come parte del riesame globale*

- 75 Le procedure di analisi comparativa che di solito si svolgono in questa fase della revisione sono molto simili a quelle che vengono usate nella fase di pianificazione. Esse comprendono quanto segue:
- confronto del bilancio dell'anno in corso con quelli degli anni precedenti;
  - confronto del bilancio con qualsiasi budget, previsione o aspettativa della Direzione;
  - esame dei trends espressi dai più significativi indici di bilancio;
  - esame se il bilancio riflette in modo adeguato qualunque cambiamento intervenuto nell'impresa o ente di cui il revisore sia a conoscenza;
  - richiesta di informazioni sugli aspetti non chiariti o imprevisti del bilancio.

**DOCUMENTO 530: IL CAMPIONAMENTO DI REVISIONE ED ALTRE PROCEDURE DI VERIFICA CON SELEZIONE DELLE VOCI DA ESAMINARE**

- 76 Esistono diversi metodi per selezionare gli elementi da controllare. La scelta del revisore di un metodo adeguato deve essere impostata sul concetto di efficacia e di efficienza. I mezzi di cui il revisore dispone sono:
- (a) selezione di tutti gli elementi (esame al 100%);
  - (b) selezione di elementi specifici;
  - (c) verifica a campione.
- 77 Di norma, nelle imprese ed enti minori le popolazioni sono di dimensioni ridotte e questo potrebbe rendere fattibile il controllo del:
- (a) 100% della popolazione;
  - (b) 100% di qualche parte della popolazione, per esempio, tutti gli elementi che superano un determinato importo, applicando le procedure di analisi comparativa al saldo della popolazione, qualora sia significativo.

78 Quando, per ottenere gli elementi probativi, non si utilizzano i metodi di cui sopra, il revisore deve esaminare la possibilità di utilizzare procedure di verifica a campione. Quando il revisore decide di usare la verifica a campione, si applicano, sia nelle società di grandi dimensioni che nelle imprese ed enti minori i medesimi principi. Il revisore deve selezionare dei campioni in modo tale che il campione possa essere ritenuto rappresentativo della popolazione.

#### **DOCUMENTO 545: LA REVISIONE DELLE VALUTAZIONI AL FAIR VALUE E DELLA RELATIVA INFORMATIVA**

79 Secondo il documento 545, gli amministratori sono responsabili della valutazione al fair value e della relativa informativa di bilancio.

Gli amministratori hanno inoltre la responsabilità di istituire un adeguato processo di rendicontazione finanziaria e contabile per determinare le valutazioni al fair value e la relativa informativa, scegliendo appropriati metodi di valutazione, definendo e giustificando le ipotesi utilizzate, determinando le valutazioni e garantendo che l'informativa relativa alle valutazioni a fair value sia in accordo con i principi contabili di riferimento.

80 Secondo il documento 545, in certi casi, la determinazione della valutazione a fair value ed il conseguente processo per determinarlo, può essere semplice ed affidabile. Per esempio quando gli amministratori possono fare riferimento a quotazioni ufficiali per determinare il valore a fair value dei titoli quotati. In alcuni casi tuttavia la valutazione a fair value è intrinsecamente più complessa e comporta la considerazione dell'incertezza connessa ad eventi futuri.

81 Il proprietario-amministratore può non avere la conoscenza e l'esperienza necessaria per assumere le responsabilità illustrate al precedente punto 79 relativamente alle valutazioni al fair value, salvo il caso in cui si basino su quotazioni ufficiali. Il revisore tiene conto che l'utilizzo di un esperto indipendente può rappresentare un costo significativo per un'impresa o ente minore. Tuttavia, qualora le circostanze lo rendano necessario, il revisore deve raccomandare al proprietario-amministratore l'utilizzo di un esperto.

82 Ogni assistenza fornita dal revisore può costituire una minaccia all'indipendenza del revisore. In questi casi il revisore deve fare riferimento alle norme deontologiche statuite dalla professione.

83 Il documento 545 richiede che il revisore ottenga attestazioni scritte dagli amministratori circa la ragionevolezza delle principali ipotesi utilizzate, incluse quelle riguardanti l'effettiva capacità della Direzione di perseguire le azioni necessarie per il realizzo delle ipotesi che giustificano la valutazione e l'informativa circa le stime al fair value. Il proprietario-amministratore di una impresa ed ente minore può essere riluttante a fornire le necessarie attestazioni. La responsabilità per la determinazione della valutazione a fair value e della relativa informativa di bilancio rimane di sua competenza. Il rifiuto a fornire le necessarie attestazioni può costituire una limitazione delle procedure di revisione e pertanto il revisore deve considerarne le conseguenze sulla relazione di revisione.

#### **DOCUMENTO 550: LE PARTI CORRELATE**

84 Spesso si perfezionano operazioni significative tra l'impresa ed ente minore ed il proprietario-amministratore, o tra l'impresa ed ente minore e imprese in cui il proprietario-amministratore possiede delle interessenze. Le imprese ed enti minori raramente seguono politiche e codici di comportamento complessi per le operazioni con parti correlate. Di fatto, le operazioni tra parti correlate sono una caratteristica comune di molte imprese che sono possedute e amministrare da una persona o da una famiglia. Inoltre, la definizione di cosa sia una parte correlata può non risultare del tutto chiara al proprietario-amministratore, specialmente nel caso in cui i principi contabili di riferimento definiscono talune relazioni come correlate e altre no. L'attestazione sulla completezza dell'informazione fornita, può necessitare di chiarimenti e spiegazioni da parte del revisore su cosa s'intende tecnicamente per "parte correlata".

- 85 Il revisore dell'impresa ed ente minore di solito deve effettuare procedure di validità per identificare le parti correlate e le operazioni con le stesse. Tuttavia, se il revisore stima che il rischio che vi siano operazioni con parti correlate non evidenziate sia basso, non è necessario che tali procedure di validità siano estese. L'identificazione dell'esistenza di parti correlate è favorita dal fatto che spesso il revisore ricopre tale carica anche in tali imprese correlate all'impresa ed ente minore.
- 86 La profonda conoscenza che il revisore ha dell'impresa ed ente minore può favorire l'identificazione di parti correlate che, in molti casi, saranno controllate dal proprietario-amministratore. Questa conoscenza può anche aiutare il revisore a valutare se sono state concluse operazioni che non sono state contabilizzate.

#### **DOCUMENTO 560: EVENTI SUCCESSIVI**

##### *Eventi successivi che si verificano tra la fine del periodo e la data della relazione del revisore*

- 87 E' abbastanza insolito che le imprese ed enti minori abbiano l'obbligo di predisporre il bilancio ad un data prossima alla chiusura dell'esercizio. Spesso il periodo di tempo che intercorre tra la chiusura dell'esercizio e l'approvazione o sottoscrizione del bilancio da parte del proprietario-amministratore è più lungo nelle imprese ed enti minori rispetto a quanto non sia nelle società di maggiori dimensioni. Il periodo da sottoporre a procedure di esame degli eventi successivi è quindi sovente più lungo nella revisione di una impresa ed ente minore e di conseguenza vi sono maggiori possibilità che si verifichino eventi che possono incidere sul bilancio. Il documento 560 impone al revisore di effettuare procedure di revisione che coprano l'intero periodo intercorrente dalla data di chiusura dell'esercizio sino alla data della relazione di revisione.
- 88 Le procedure di revisione degli eventi successivi effettuate dal revisore di una impresa ed ente minore dipenderanno dalle informazioni e dati disponibili e, in modo particolare, dallo stato di aggiornamento delle scritture contabili dopo la fine del periodo. Quando le scritture contabili non sono aggiornate e i verbali delle riunioni degli amministratori non sono stati redatti, le procedure opportune possono consistere nella formulazione di domande al proprietario-amministratore, nella verbalizzazione delle risposte dello stesso e nel controllo degli estratti conto bancari. Il documento 560 fornisce esempi di alcuni degli argomenti che può essere opportuno che il revisore esamini nel corso di queste verifiche.
- 89 Il revisore può, a seconda delle circostanze, prendere in considerazione l'opportunità che la lettera di attestazione copra anche gli eventi successivi. Tale lettera reca di solito la medesima data di quella della relazione di revisione, coprendo così l'intero periodo a partire dalla chiusura dell'esercizio.
- 90 Una guida sulle procedure da utilizzare per l'esame degli eventi successivi (se del caso) nel periodo tra la data in cui il bilancio è stato reso disponibile al revisore e la data dell'emissione della relazione sulla revisione è fornita nel documento 700 "La Relazione del Revisore".

##### *Eventi successivi tra la data della relazione del revisore e l'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea*

- 91 Quando il lasso di tempo intercorrente tra la data della relazione del revisore e la data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea rientra nei termini di legge, non è necessario che il revisore effettui alcun ulteriore esame.
- 92 Se il revisore viene a conoscenza di un evento che incide in modo significativo sul bilancio, dovrà valutare l'eventuale necessità di modifiche al bilancio, ne discuterà con il proprietario-amministratore, e dovrà agire in modo consono alle circostanze.

#### **DOCUMENTO 570: CONTINUITÀ AZIENDALE**

- 93 La dimensione di una impresa incide sulla sua capacità di affrontare circostanze avverse. Le imprese ed enti minori possono reagire rapidamente a improvvise opportunità economiche, ma la mancanza di capitale limita la loro possibilità di sostenerne lo sviluppo.
- 94 Il documento 570 richiede che il revisore consideri la possibilità che il presupposto di continuità aziendale possa non essere adeguato. I fattori di rischio di particolare importanza per le imprese ed enti minori sono: il rischio che banche e altri finanziatori possano smettere di sostenere l'impresa, il rischio di perdere un cliente strategico o un dipendente essenziale, il rischio di perdere il diritto di sfruttamento di una licenza, la rottura di un contratto di franchising o di un altro contratto.
- 95 Il documento 570 fornisce indicazioni sugli elementi probativi da acquisire quando sorge un dubbio sul presupposto della continuità aziendale. Tali elementi probativi possono comprendere l'esame dei budget, dei flussi di cassa e delle previsioni del risultato economico. Nella revisione di una impresa ed ente minore, il revisore di solito non può contare sulla possibilità di ottenere budget dettagliati e previsioni che gli servano in modo soddisfacente per l'accertamento dei presupposti per la continuità aziendale. Nondimeno, il revisore si deve confrontare su quest'argomento con il proprietario-amministratore e, in particolare, sulla situazione finanziaria a medio e lungo termine. Il revisore deve valutare i risultati di questo confronto, supportato da adeguata documentazione, congiuntamente con il grado di conoscenza dell'impresa acquisito. Il revisore cerca di acquisire attestazioni scritte dal proprietario-amministratore sugli argomenti considerati.
- 96 Quando una impresa ed ente minore è ampiamente finanziata da un prestito del proprietario-amministratore, può essere importante che questi fondi non vengano ritirati. Per esempio, la continuità aziendale di un'impresa in difficoltà finanziaria potrebbe dipendere dal fatto che il prestito concesso dal proprietario-amministratore sia postergato a favore di banche o altre istituzioni finanziarie. In questi casi il revisore deve esaminare le opportune evidenze documentali, circa la postergazione del prestito. Quando una società dipende da mezzi supplementari forniti dal proprietario-amministratore, il revisore deve esaminare la capacità di quest'ultimo di far fronte ai suoi obblighi secondo quanto previsto dal meccanismo di intervento. Inoltre, il revisore può chiedere una dichiarazione scritta con la quale il proprietario-amministratore confermi la sua intenzione o accordo.

#### **DOCUMENTO 580: LE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE**

- 97 Il documento 580 stabilisce che qualora tali attestazioni si riferiscono ad aspetti significativi del bilancio, il revisore deve:
- a) cercare di acquisire, da fonti interne od esterne alla società, elementi probativi a sostegno di tali attestazioni;
  - b) valutare la ragionevolezza delle attestazioni rilasciate dalla Direzione e la loro coerenza con gli altri elementi probativi acquisiti, comprese le altre attestazioni ottenute nel corso della revisione;
  - c) valutare se le persone che rilasciano le attestazioni possano essere considerate come persone bene informate in merito alle specifiche questioni oggetto di attestazione.
- 98 Il documento 580 stabilisce che le attestazioni rilasciate dalla Direzione non possono sostituire gli altri elementi probativi che il revisore ritiene debbano essere disponibili. Qualora non sia possibile ottenere tali elementi probativi, ciò costituisce una limitazione al lavoro di revisione e il revisore ne considera le implicazioni nella stesura della relazione finale. Tuttavia in alcune circostanze le attestazioni della Direzione possono essere l'unico elemento probativo che il revisore può ragionevolmente attendersi.

99 In considerazione delle particolari caratteristiche delle imprese ed enti minori il revisore può ritenere opportuno ottenere dichiarazioni scritte dal proprietario-amministratore in merito alla completezza ed esattezza delle registrazioni contabili e del bilancio (per esempio, che tutti i ricavi sono stati contabilizzati). Queste dichiarazioni, di per sé, non costituiscono una prova di revisione sufficiente. Il revisore valuta tali dichiarazioni unitamente ai risultati di altre procedure pertinenti, alla conoscenza che ha dell'impresa e del suo proprietario-amministratore, ed esamina se, nelle particolari circostanze, possa essere ragionevole ritenere che siano disponibili elementi probativi. La possibilità di malintesi tra revisore e proprietario-amministratore è ridotta quando le dichiarazioni verbali sono confermate dal proprietario-amministratore per iscritto.

100 In conseguenza della natura delle imprese ed enti minori, il proprietario-amministratore potrebbe ritenere che con sia possibile rilasciare determinate attestazioni. Questo potrebbe riguardare in particolare le attestazioni specificatamente richieste dai documenti 240, 545 e 570 (si vedano i paragrafi 36, 37, 83, 95 e 96 del presente documento). Il revisore è incoraggiato a discutere con il proprietario-amministratore l'importanza di queste attestazioni e il potenziale impatto del loro mancato rilascio sulla relazione di revisione. Come evidenziato dal paragrafo 21 di questo documento, può essere utile discutere queste attestazioni con la Direzione nel momento in cui viene concordato l'incarico.

## DOCUMENTO 700: LA RELAZIONE DEL REVISORE

101 L'obiettivo di qualsiasi revisione è che il revisore ottenga sufficienti ed adeguati elementi probativi che gli consentano di esprimere un giudizio sul bilancio. In molti casi il revisore sarà in grado di esprimere un giudizio senza rilievi sul bilancio di una impresa ed ente minore. Tuttavia possono esservi circostanze che rendono necessario l'emissione di una relazione del revisore con rilievi.

### *Limitazione nello svolgimento delle procedure di revisione*

102 Qualora il revisore non sia in grado di pianificare o effettuare procedure atte ad ottenere elementi probativi sufficienti ed adeguati relativamente alla completezza delle scritture contabili, si trova di fronte ad una limitazione del suo lavoro. Tale circostanza può condurre all'espressione di un giudizio con rilievi o, quando i possibili effetti della limitazione sono altamente significativi, il revisore può trovarsi nell'impossibilità di esprimere un giudizio.

103 Esempi di paragrafi di rilievo da inserire nella relazione del revisore prima dell'espressione del giudizio sul bilancio.

A) La completezza delle scritture contabili non è comprovata. La limitazione non è tale da impedire al revisore di esprimere un giudizio sul bilancio.

*Le vendite contabilizzate includono (importo) di vendite per contanti. Non vi è un sistema di controllo interno sul quale fare affidamento ai fini della nostra revisione e non abbiamo potuto svolgere delle procedure di revisione tali da permetterci di ottenere una ragionevole sicurezza che tutte le vendite per contanti siano state correttamente contabilizzate.*

*A nostro giudizio, ad eccezione degli effetti delle eventuali rettifiche che, avremmo potuto ritenere necessario apportare, qualora fossimo stati in grado di soddisfarci sulla completezza ed esattezza della contabilizzazione delle vendite per contanti, il bilancio d'esercizio della..... 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.*

B) La completezza delle scritture contabili non è comprovata. La limitazione è tale da impedire al revisore di esprimere un giudizio sul bilancio.

*La società effettua tutte le proprie vendite per contanti. Non vi è un sistema di controllo interno sul quale fare affidamento ai fini della nostra revisione e non abbiamo potuto svolgere delle procedure di revisione tali da permetterci di ottenere una ragionevole sicurezza che tutte le vendite per contanti siano state correttamente contabilizzate.*

*Data la significatività dell'argomento di cui al precedente paragrafo non siamo in grado di esprimere un giudizio sul bilancio della.....al .....*

*Data e firma della relazione di revisione*

104 Il revisore data la sua relazione al momento del completamento del lavoro. Questa data non può essere antecedente a quella in cui il Consiglio d'Amministrazione approva il bilancio oppure l'Amministratore Unico lo sottoscrive. Nella revisione di imprese ed enti minori, può capitare che il revisore firmi la relazione in una data posteriore alla sua approvazione da parte dell'Assemblea. La pianificazione prevista dal revisore e le discussioni con il proprietario-amministratore sulle procedure seguite da quest'ultima per la chiusura del bilancio, spesso consentono di evitare che questa situazione si verifichi. Quando questa circostanza non può essere evitata, vi è la possibilità che un qualche evento nel periodo intercorrente (tra la data di approvazione del bilancio da parte dell'Assemblea e la data di completamento del lavoro) possa incidere sul bilancio in modo significativo. È compito del revisore decidere come comportarsi:

- (a) per assicurarsi che, in presenza di questo ritardo nell'emissione della relazione di revisione, il proprietario-amministratore riconosca la sua responsabilità sul bilancio o sugli elementi contenuti nello stesso;
- (b) per garantire che le procedure di controllo degli eventi successivi coprano il periodo fino a quella data.

COMPOSIZIONE DELLA COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUZIONE DEI PRINCIPI DI  
REVISIONE CHE HA FORMULATO IL DOCUMENTO

**	Michelangelo Rondelli - <i>Presidente</i>		
*	Vittorino Tedde - <i>Vice Presidente</i>		
**	Pietro Portaluppi - <i>Vice Presidente</i>		
*	Gianna Adami	**	Giovanni Cossu
*	Claudio Badalotti	*	Fabio Gallassi
**	Ezio Bassi	*	Gaspere Insaudo
**	Sebastiano Baudo	*	Gianluca Ufficio
*	Riccardo Bauer	**	Emilio Palma
**	Gianfranco Borio	*	Gianluca Ponzellini
*	Matteo Caratozzolo	**	Massimo Pulcini
**	Sergio Cassandrelli	**	Maurizio Serafini
**	Ulderico Ciarcià	*	Roberto Tizzano
*	Dario Colombo	*	Ambrogina Zanzi

*Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:*  
Lino De Vecchi

*Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:*  
Luciano Aldo Ferrari

*Segretario tecnico della Commissione:*  
Laura Pedicini

- \* Componenti nominati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
- \*\* Componenti nominati dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi di Revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Il Documento è stato ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 6 ottobre 2004 e 13 ottobre 2004.