

REVISIONE LEGALE 2025

I PRIMI INCARICHI DI REVISIONE



Viterbo, web, 2025

a cura di Sandro Spella

1

I PRIMI INCARICHI DI REVISIONE



Gli elementi probativi.

Il rapporto con il revisore precedente.

I saldi di apertura.

Le parti correlate.

2

2

■ LA REVISIONE – la finalità.

La finalità della revisione contabile è quella di **accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio**. *Ciò si realizza mediante l'espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.*

ISA Italia n. 200.

3

3

■ LA REVISIONE – la ragionevole sicurezza.

I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, come base per il proprio giudizio, **una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi**, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

ISA Italia n. 200.

4

4

■ LA REVISIONE – la ragionevole sicurezza.

Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza.

Essa si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato) ad un livello accettabilmente basso.

ISA Italia n. 200.

5

5

■ LA REVISIONE – la ragionevole sicurezza.

Tuttavia, una ragionevole sicurezza non corrisponde ad un livello di sicurezza assoluto, poiché nella revisione contabile ci sono limiti intrinseci che rendono di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva, la maggior parte degli elementi probativi dai quali il revisore trae le sue conclusioni e sui quali egli basa il proprio giudizio.

ISA Italia n. 200.

6

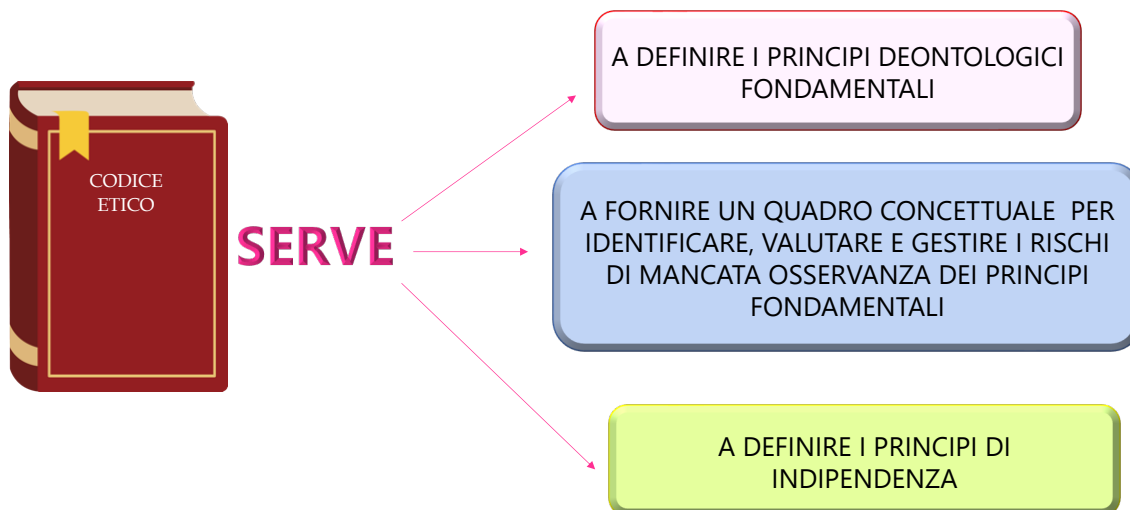
6

LA REVISIONE – i principi.



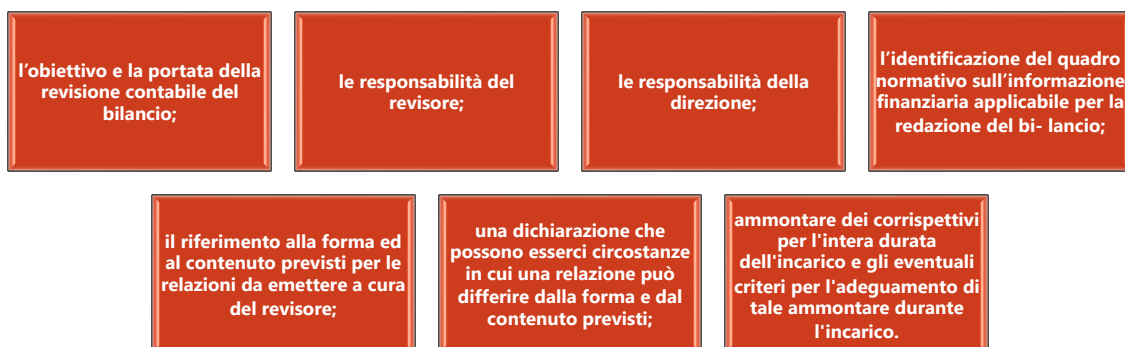
7

LA REVISIONE – il Codice etico.



8

LA REVISIONE – lettera d’incarico.



ISA Italia n. 210.

9

LA REVISIONE – lettera d’incarico.

[Obiettivo e portata della revisione contabile]

Ci è stato da Voi richiesto di svolgere la revisione contabile del bilancio della Società ABC costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al 31 dicembre 20X1, dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni di patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati. Con la presente siamo lieti di confermarVi l'accettazione dell'incarico di revisione contabile e dei relativi contenuti secondo i termini di seguito riportati.

Gli **obiettivi** della revisione contabile sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio.

ISA Italia n. 210.

10

LA REVISIONE – lettera d’incarico.

[Responsabilità del revisore]

La revisione contabile sarà da noi svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Tali principi richiedono l’osservanza delle norme e dei principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell’ordinamento italiano. Nell’ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), esercitiamo il giudizio professionale e manteniamo lo scetticismo professionale per tutta la durata dell’incarico. Inoltre:

ISA Italia n. 210.

11

11

LA REVISIONE – lettera d’incarico.



identifichiamo e valutiamo i rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; **definiamo e svolgiamo procedure di revisione** in risposta a tali rischi e **acquisiamo elementi probativi sufficienti e appropriati** su cui basare il nostro giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frode è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l’esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorviati o forzature del controllo interno;



acquisiamo una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull’efficacia del controllo interno dell’impresa. Vi comunicheremo tuttavia per iscritto le eventuali carenze significative nel controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio che abbiamo identificato nel corso della medesima;

ISA Italia n. 210.

12

12

■ LA REVISIONE – lettera d’incarico.



valutiamo l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, inclusa la relativa informativa;



giungiamo ad una conclusione **sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale** e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di un'incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, siamo tenuti a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del nostro giudizio. Le nostre conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della nostra relazione di revisione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;

ISA Italia n. 210.

13

13

■ LA REVISIONE – lettera d’incarico.



valutiamo la presentazione, la struttura ed il contenuto del bilancio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

In ragione dei limiti intrinseci alla revisione contabile, insieme ai limiti intrinseci al controllo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione internazionali.

ISA Italia n. 210.

14

14

LA REVISIONE – lettera d’incarico.

La revisione contabile sarà da noi svolta sulla base del presupposto che [la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance] **riconoscano e comprendano che hanno la responsabilità:**

- a) •per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità ai principi contabili internazionali (International Financial Reporting Standards);
- b) •per quella parte del controllo interno che [la direzione] ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- c) •di fornirci:
 - i) accesso a tutte le informazioni di cui [la direzione] sia a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
 - ii) ulteriori informazioni che possiamo richiedere a [la direzione] ai fini della revisione contabile;
 - iii) la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali riteniamo necessario acquisire elementi probativi.

ISA Italia n. 210.

15

15

LA REVISIONE – lettera d’incarico.

La nostra attività di revisione contabile **include la richiesta**, indirizzata a [la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance], **di confermare per iscritto le attestazioni rilasciate ai fini della revisione.**

Confidiamo nella piena collaborazione del vostro personale nel corso della revisione contabile.

[Altre informazioni pertinenti] [Inserire altre informazioni, quali accordi sui corrispettivi, fatturazioni e altre condizioni specifiche, come appropriato] [Relazione] [Inserire il riferimento appropriato alla forma e al contenuto previsti della relazione di revisione] Può rendersi necessario modificare la forma ed il contenuto della nostra relazione alla luce dei risultati della revisione svolta.

Vi preghiamo di firmare e di restituirci l'allegata copia della presente lettera a conferma della presa visione e dell'accettazione degli accordi per la revisione contabile del bilancio, **include le reciproche responsabilità.**

XYZ & Co.

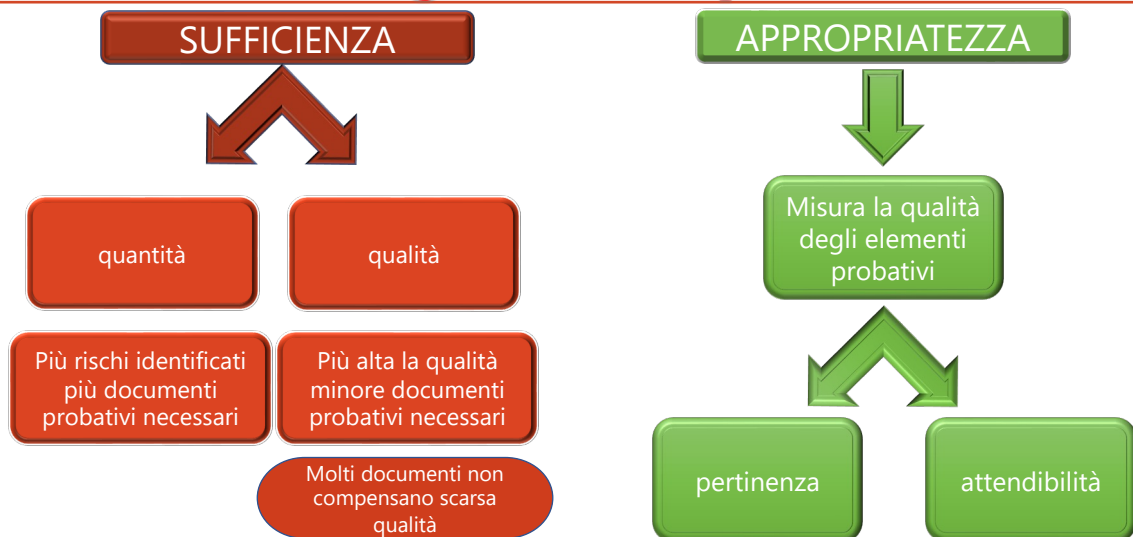
Per presa visione e accettazione per conto della Società ABC (Firma)

ISA Italia n. 210.

16

16

LA REVISIONE – gli elementi probativi.



17

LA REVISIONE – gli elementi probativi.



18

■ LA REVISIONE – gli elementi probativi.



19

■ LA REVISIONE – revisore uscente ed entrante

5. Quando un revisore legale o una società di revisione legale è sostituito da un altro revisore legale o da un'altra società di revisione legale, **il revisore legale o la società di revisione legale uscente consente al revisore legale o alla società di revisione legale entrante l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente.**

OBBLIGO DI
COOPERAZIONE

Art. 9 bis, d. lgs. n. 39/2010.

20

■ LA REVISIONE – revisore uscente ed entrante

13. Prima di iniziare il primo incarico di revisione, il revisore deve porre in essere le seguenti attività:

a) svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 riguardanti l'accettazione del rapporto con il cliente e dello specifico incarico di revisione;

b) **comunicare con il revisore precedente**, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili.

Gli ulteriori aspetti che il revisore può considerare nella definizione della strategia generale di revisione e del piano di revisione, nel caso di un primo incarico, comprendono:

- **accordi con il revisore precedente** finalizzati, ad esempio, al riesame delle sue carte di lavoro, salvo che ciò non sia vietato da leggi o regolamenti;
- eventuali problematiche di maggior rilievo (tra cui l'applicazione di principi contabili, di principi di revisione o le modalità di emissione delle relazioni) discusse con la direzione nella fase iniziale di acquisizione dell'incarico, la comunicazione di tali problematiche ai responsabili delle attività di governance, la loro influenza sulla strategia generale di revisione e sul piano di revisione;
- le procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura;



ISA Italia n. 300.

21

21

■ LA REVISIONE – revisore uscente ed entrante

Informazioni rilevanti nella relazione del revisore precedente

9. Se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore ed è stato espresso un giudizio con modifica, il revisore deve valutare l'impatto di ciò che ha dato origine a tale giudizio sulla valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio del periodo amministrativo in esame, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315.

ISA Italia n. 509.

22

22

■ LA REVISIONE – i saldi di apertura

Nello svolgere un primo incarico di revisione, l'obiettivo del revisore relativamente ai saldi di apertura è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se:

- a. i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame;**
- b. appropriati principi contabili, utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura, siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame, ovvero se i cambiamenti di tali principi contabili siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente rappresentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.**

ISA Italia n. 510

23

23

■ LA REVISIONE – i saldi di apertura

Il revisore deve leggere il bilancio più recente, ove presente, e l'eventuale relazione su tale bilancio emessa dal revisore precedente, per acquisire informazioni attinenti ai saldi di apertura, inclusa l'informativa.

Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame:

- a) definendo se i saldi di chiusura del periodo amministrativo precedente siano stati correttamente riportati a nuovo nel periodo amministrativo in esame ovvero, ove appropriato, siano stati rideterminati;
- b) definendo se i saldi di apertura riflettano l'applicazione di appropriati principi contabili;
- c) svolgendo una o alcune delle seguenti attività:
 - i. se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile, riesaminare le carte di lavoro del revisore precedente per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura;
 - ii. valutare se le procedure di revisione svolte nel corso del periodo amministrativo in esame forniscano elementi probativi a supporto dei saldi di apertura; ovvero
 - iii. svolgere specifiche procedure di revisione per acquisire elementi probativi sui saldi di apertura.

Isa Italia n. 510

24

24

■ LA REVISIONE – i saldi di apertura

A4. Qualora il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore, il revisore può essere in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura riesaminando le carte di lavoro del revisore precedente. La competenza professionale e l'indipendenza del revisore precedente influiscono sulla possibilità che tale riesame fornisca elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Isa Italia n. 510

25

25

■ LA REVISIONE – i saldi di apertura

- Il revisore **deve** riesaminare il risultato delle stime contabili incluse nel bilancio del periodo amministrativo precedente, ovvero, ove applicabile, la loro successiva nuova quantificazione ai fini del periodo amministrativo in esame.
- La natura e l'estensione del riesame da parte del revisore tengono in considerazione la natura delle stime contabili e se le informazioni acquisite da tale esame siano rilevanti ai fini dell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nelle stime contabili effettuate nel bilancio del periodo amministrativo in esame.
- Il riesame non intende tuttavia mettere in discussione i giudizi espressi nel corso dei periodi amministrativi precedenti che si basavano sulle informazioni disponibili all'epoca.

Isa Italia n. 540

26

26

LA REVISIONE – i saldi di apertura

SENZA EFFETTI SUL REDDITO E SUL CAPITALE DI FINE ESERCIZIO

Hanno poca importanza poiché non influenzeranno il risultato di esercizio di fine periodo

Crediti

- riscossi

debiti

- pagati

...

CON EFFETTI SUL REDDITO E SUL CAPITALE DI FINE ESERCIZIO

Hanno interesse poiché influenzeranno il risultato di esercizio di fine periodo

rimanenze

- valutazione

fondi accantonati

- rilevano a fine esercizio

ratei, risconti

CON EFFETTI SUL REDDITO E SUL CAPITALE DI FINE ESERCIZIO E SEGUENTI

Hanno interesse poiché influenzeranno il risultato degli esercizi dell'incarico di revisione

immobilizzazioni

- ricostruzione costi storici

Invest. pluriennali

- ricognizione documentale

ratei, risc. pluriennali

27

27

LA REVISIONE – i saldi di apertura

DISAMINA DEL BILANCIO

attingere informazioni sui saldi di apertura

SALDI DI CHIUSURA E SALDI DI APERTURA

procedura di comparazione

DISAMINA SALDI DI APERTURA

rispetto dei principi contabili

DISAMINA DOCUMENTAZIONE DI REVISIONE

acquisire informazioni circa la procedura di revisione seguita precedentemente se fornisce informazioni sui saldi di apertura

28

28

LA REVISIONE – i saldi di apertura

BENI	SALDO INIZIALE	INCREMENTI	SVALUTAZ.	AMMORT.TO	DISMISSIONI	SALDO FINALE	DIFFERENZA	DIFF. %
Terreni	250.000,00	-	-	-	-	250.000,00	-	0%
Fabbricati	800.000,00	100.000,00	-	35.000,00	-	865.000,00	65.000,00	8%
Impianti Macchinari	1.200.000,00	50.000,00	-	120.000,00	50.000,00	1.080.000,00	-120.000,00	-11%
Attrezz. Ind. Comm.	860.000,00	10.000,00	-	260.000,00	10.000,00	600.000,00	-260.000,00	-43%
Altri beni	50.000,00	-	-	20.000,00	-	30.000,00	- 20.000,00	-67%
Immonbilizz. in corso	10.000,00	-	-	-	-	10.000,00	-	0%
TOTALI	3.170.000,00	160.000,00		435.000,00	60.000,00	2.835.000,00	-335.000,00	-12%

SALDI INIZIALI

documentazione

contratti

esercizi precedenti

INCREMENTI SVALUTAZIONI

importi significativi

documenti di acquisto

ragioni svalutazione

AMMORT.TO

determinazione

competenza

...

29

29

LA REVISIONE – i saldi di apertura

Saldi di apertura

10. Se il revisore **non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati** sui saldi di apertura, **egli deve esprimere un giudizio con rilievi** ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

11. Se il revisore conclude che **i saldi di apertura contengono un errore** che influisce in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame e l'effetto dell'errore non è appropriatamente contabilizzato o non è adeguatamente presentato o descritto in bilancio, egli **deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo**, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

Isa Italia n. 510

30

30

■ LA REVISIONE – i saldi di apertura

Coerenza di applicazione dei principi contabili

12. Se il revisore conclude che:

- a) i principi contabili del periodo amministrativo in esame non sono applicati coerentemente rispetto ai saldi di apertura in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero
- b) un cambiamento nei principi contabili applicati non è appropriatamente contabilizzato o non è adeguatamente presentato o descritto nel bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, egli deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705

Isa Italia n. 510

31

31

■ LA REVISIONE – le parti correlate.

IN NOTA
INTEGRATIVA

le operazioni realizzate con parti correlate, precisando:

1. l'importo,
2. la natura del rapporto
3. ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni, qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato.

Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società.

Art. 2427, co. 1, 22 bis, C.C

Le società possono limitare l'informativa richiesta ai sensi dell'articolo 2427, primo comma, numero 22-bis, alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i loro maggiori azionisti ed a quelle con i membri degli organi di amministrazione e controllo, nonché con le imprese in cui la società stessa detiene una partecipazione. Art. 2435 bis, C.C.

32

32

■ LA REVISIONE – le parti correlate.

Le decisioni delle società soggette ad attività di direzione e coordinamento, quando da questa influenzate, debbono essere analiticamente motivate e recare puntuale indicazione delle ragioni e degli interessi la cui valutazione ha inciso sulla decisione. Di esse viene dato adeguato conto nella relazione di cui all'articolo 2428, Art 2497, ter, C.C.

Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione (2), nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta. Art. 2428, co. 1, C.C.

33

33

■ LA REVISIONE – le parti correlate.

Ai fini della presente Sezione, per la definizione di "strumento finanziario", di "attività finanziaria" e "passività finanziaria", di "strumento finanziario derivato", di "costo ammortizzato", di "fair value", di "attività monetaria" e "passività monetaria", **"parte correlata"** e "modello e tecnica di valutazione generalmente accettato" **si fa riferimento ai principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea.**

Art. 2426, co. 2, C.C.

34

34

■ LA REVISIONE – le parti correlate.

L'articolo 2426 comma 2 prevede che per la definizione di parte correlata si fa riferimento al principio contabili internazionali adottati dall'Unione Europea.

Lo IAS 24 *“Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate”* paragrafo 9 stabilisce che:

“Una parte correlata è una persona o un’entità che è correlata all’entità che redige il bilancio.

OIC n. 12, § 131.

35

35

■ LA REVISIONE – le parti correlate.



l'entità e l'entità che redige il bilancio fanno parte dello stesso gruppo; il che significa che ciascuna controllante, controllata e società del gruppo è correlata alle altre.



un'entità è una collegata o una joint venture dell'altra entità o una collegata o una joint venture facente parte di un gruppo di cui fa parte l'altra entità.



entrambe le entità sono joint venture di una stessa terza controparte.

OIC n. 12, § 131.

36

36

LA REVISIONE – le parti correlate.



un'entità è una joint venture di una terza entità e l'altra entità è una collegata della terza entità.



l'entità è rappresentata da un piano per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro a favore dei dipendenti dell'entità che redige il bilancio o di un'entità ad essa correlata. Se l'entità che redige il bilancio è essa stessa un piano di questo tipo, anche i datori di lavoro che la sponsorizzano sono correlati all'entità che redige il bilancio.

OIC n. 12, § 131.

37

37

LA REVISIONE – le parti correlate.

Una persona o uno stretto familiare di quella persona sono correlati a un'entità che redige il bilancio se tale persona:

ha il controllo o il controllo congiunto dell'entità che redige il bilancio

ha un'influenza notevole sull'entità che redige il bilancio

è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità che redige il bilancio o di una sua controllante.

La società è controllata o controllata congiuntamente da una di queste persone

Una di queste persone ha un'influenza significativa sulla società o è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche della società (di una sua controllante)

OIC n. 12, § 131.

38

38

LA REVISIONE – le parti correlate.



39

39

LA REVISIONE – le parti correlate.

Lettera di attestazione



AMMINISTRATORI

hanno portato a conoscenza del revisore l'identità delle parti correlate dell'impresa e tutti i rapporti e operazioni con parti correlate di cui siano a conoscenza.

hanno appropriatamente contabilizzato e presentato in bilancio tali rapporti e operazioni in conformità alle disposizioni del quadro normativo.

ISA Italia n. 550

40

40

■ LA REVISIONE – le parti correlate.

Operazioni «sospette»

ACQUISTI/VENDITE

- finiti/semilavorati - immobili/impianti...

SERVIZI

- erogati / ottenuti

LEASING

RICERCA/SVILUPPO/LICENZE

FINANZIAMENTI

- prestiti / apporto denaro

CLAUSOLE

- garanzie / pegno

ESTINZIONE DI PASSIVITÀ

RETRIBUZIONE DIRIGENTI

- con responsabilità strategiche

ISA Italia n. 550

41

41

■ LA REVISIONE – le parti correlate.

L'obbligo di informativa relativo alle operazioni tra parti correlate intercorse nell'esercizio deve sempre essere rispettato anche se i rapporti con le stesse non sono più in essere alla data del bilancio.

OIC n. 12, § 137.

42

42

■ LA REVISIONE – le parti correlate.



43

43

■ LA REVISIONE – le parti correlate.



44

44