



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma



Corso di revisione legale dell'area lavoro
Edizione 2025 - Modulo 2

Le attività di controllo: metodi e procedure in relazione ai rischi

Luca Provaroni

Roma, 7 ottobre 2025

IMPRESE SOGGETTE A REVISIONE LEGALE DEI CONTI

La revisione legale dei conti è introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 2409-bis, secondo il quale, in tema di controllo contabile delle società per azioni,

«La revisione legale dei conti sulla società é esercitata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro».

Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale é costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

Società per azioni

Soggette alla redazione del bilancio
consolidato

Società di
revisione o
revisore legale

NON soggette alla redazione del
bilancio consolidato

Collegio
sindacale

Facoltà di assegnare il compito di
revisione legale al collegio sindacale

IMPRESE SOGGETTE A REVISIONE LEGALE DEI CONTI

La società a responsabilità limitata è soggetta a revisione legale dei conti obbligatoria se (art. 2477 c.c.):

- 1) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- 2) controlla una società obbligata alla redazione del bilancio consolidato;
- 3) per **due esercizi consecutivi** ha superato **almeno uno dei seguenti limiti:**

Limite per attivo di
bilancio:
€ 4.000.000

Limite per ricavi
delle vendite:
€ 4.000.000

Limite per
dipendenti
occupati in media:
20 unità

IMPRESE SOGGETTE A REVISIONE LEGALE DEI CONTI

Società per azioni

La revisione legale dei conti è obbligatoria. Vi è la facoltà, per le s.p.a. che non redigono il bilancio consolidato, di assegnare l'attività di revisione legale al collegio sindacale.

Società a responsabilità limitata

La revisione legale dei conti è facoltativa. Diventa obbligatoria in presenza dei casi ex art. 2477 c.c..

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

- a) **Decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39** che recepisce la direttiva n. 2006/43/CE, in materia di revisione legale dei conti annuali e consolidati;
- b) **Decreto Legislativo 17 luglio 2016, n. 135**, in attuazione della direttiva 2014/56/UE del 16 aprile 2014, che modifica la direttiva 2006/43/CE e aggiorna il quadro normativo nazionale;
- c) **Regolamento UE n. 537/2014** del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 16 aprile 2014, sui requisiti specifici relativi alla revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

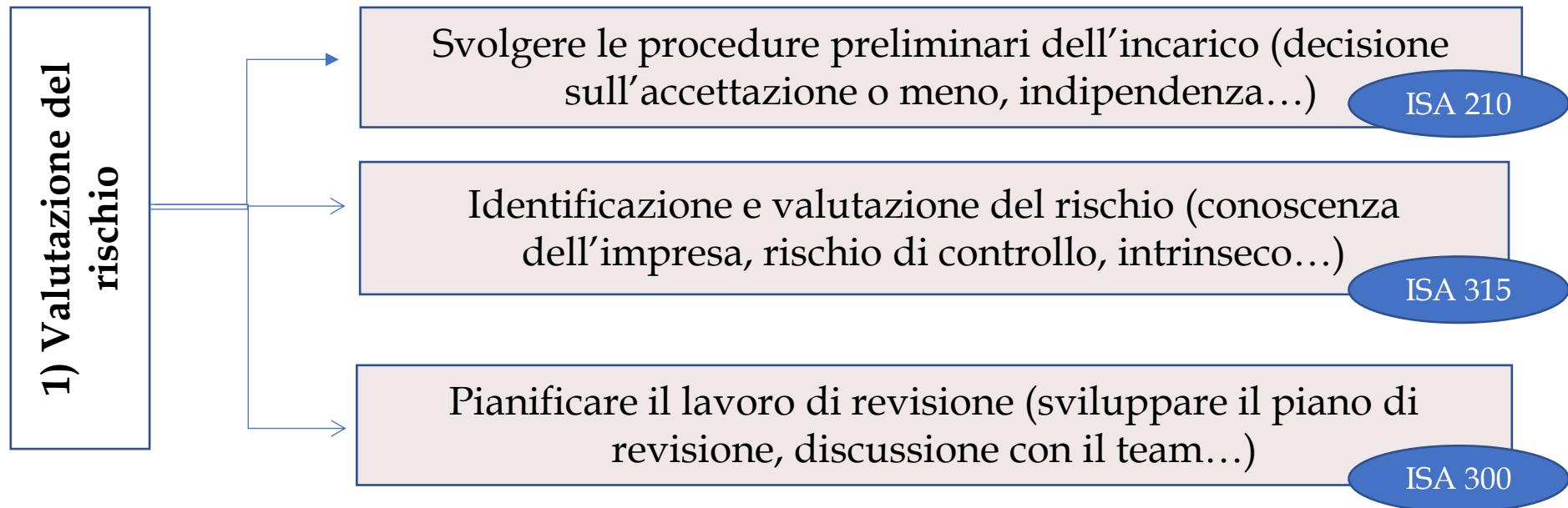
I principi di riferimento per la revisione sono i principi ISA Italia (l'UE non si è ancora espressa su quali principi adottare) che comprendono:

- i principi di revisione internazionali (ISA) - versione Clarified 2009 dal principio n. 200 al n. 720 - tradotti dal CNDCEC;
- i principi di revisione, predisposti per adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano:
 - le verifiche periodiche in materia di regolare tenuta della contabilità sociale (ISA Italia 250B);
 - l'espressione del giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari (ISA Italia 720B).

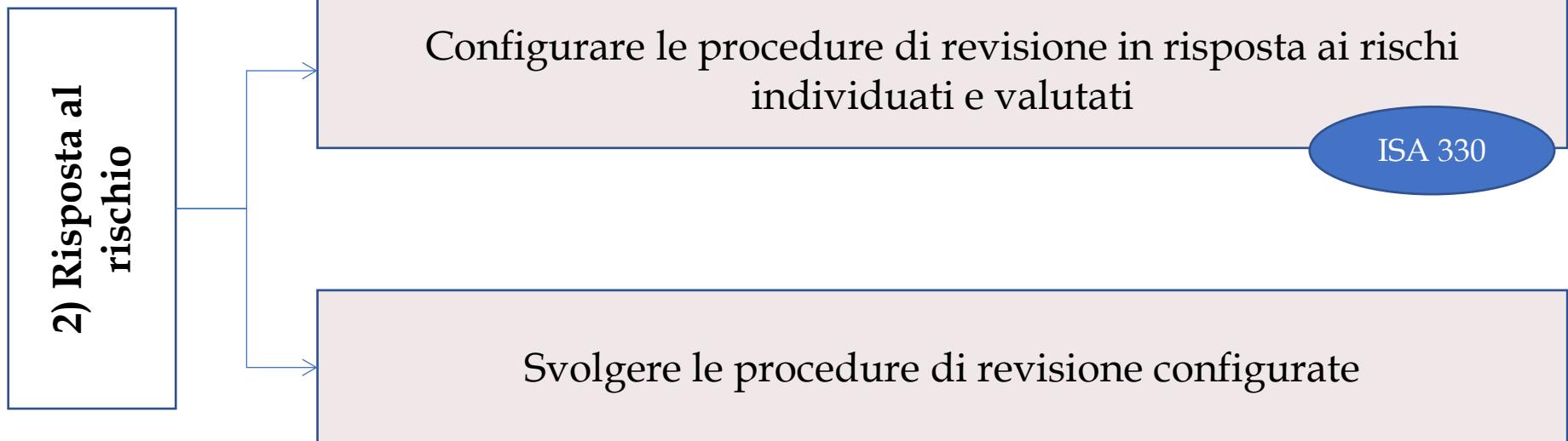
Si applica, inoltre, il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia 1) «Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi»

LE FASI PRINCIPALI DELLA REVISIONE LEGALE

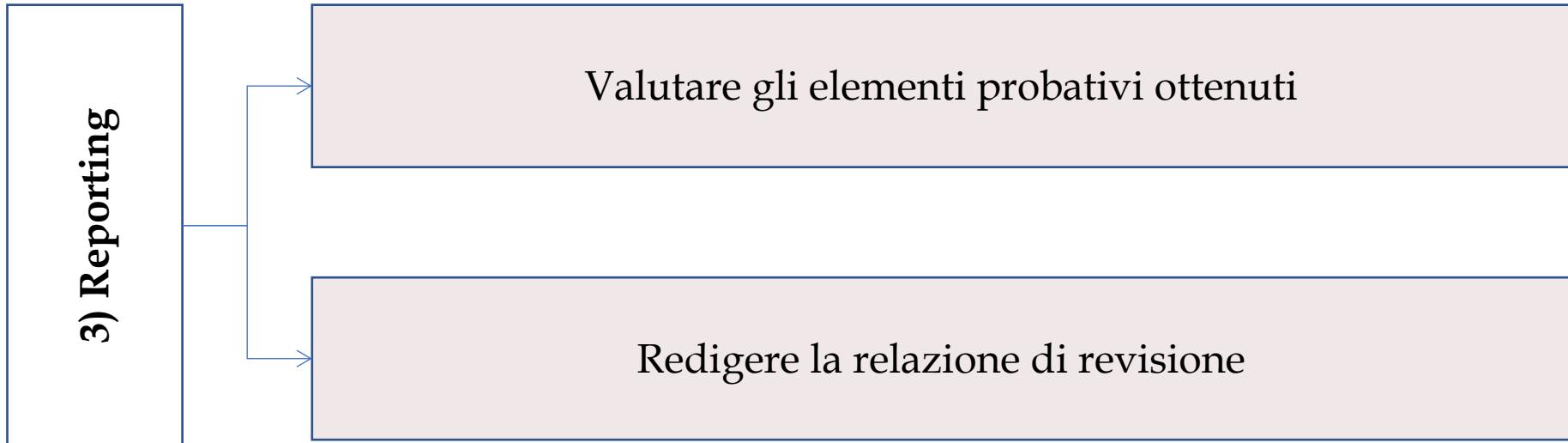
L'iter del processo di revisione è, in estrema sintesi, il seguente:



LE FASI PRINCIPALI DELLA REVISIONE LEGALE



LE FASI PRINCIPALI DELLA REVISIONE LEGALE



IL RISCHIO DI REVISIONE

Il rischio di revisione può essere definito come il rischio che il revisore emetta un **giudizio non corretto** su un bilancio significativamente inesatto.

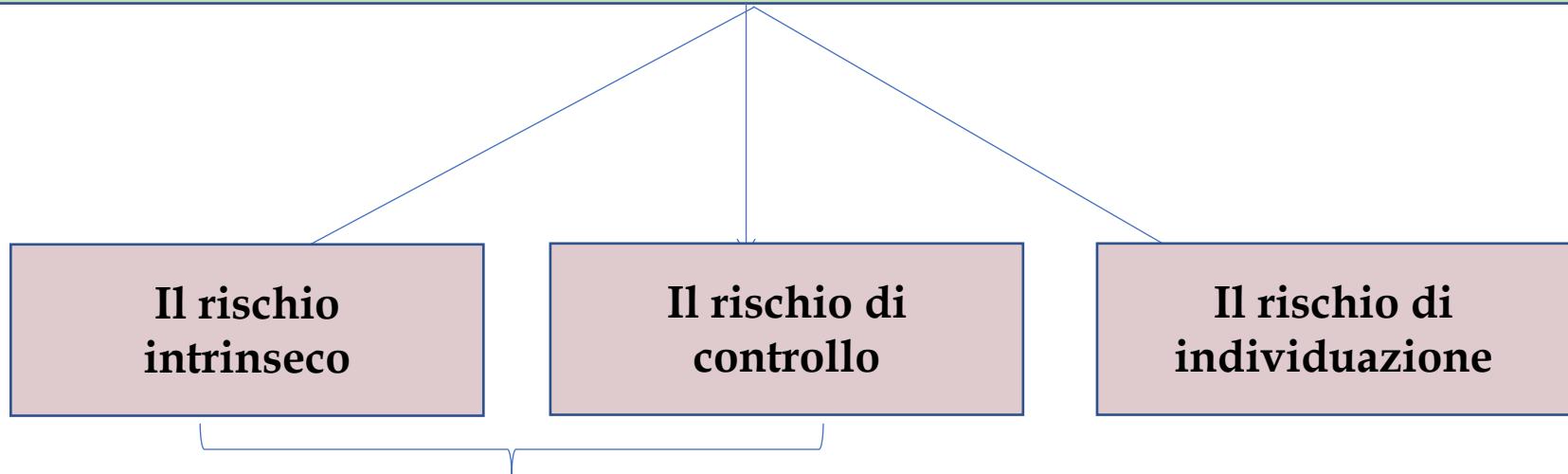
Rischio di giudizio **positivo** su un bilancio significativamente **errato**

Rischio di giudizio **negativo** su un bilancio sostanzialmente **corretto**

Il rischio di revisione è composto da tre componenti.

IL RISCHIO DI REVISIONE

Costituiscono il rischio di revisione



Fanno parte dell'azienda, esistono
indipendentemente dalla revisione legale dei conti

IL RISCHIO DI REVISIONE

- **il rischio intrinseco:** è la suscettibilità di una asserzione di contenere un errore che può essere significativo, considerato singolarmente o in aggregato con altri errori, e ciò indipendentemente dalla presenza o meno di controlli interni ad essa riferiti;
- **il rischio di controllo:** è il rischio che un errore, che potrebbe essere contenuto in un'asserzione e che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o congiuntamente ad altri errori, non sia prevenuto o individuato e corretto tempestivamente dal controllo interno dell'azienda. Tale rischio è, quindi, correlato all'efficacia della struttura del controllo interno e alla sua effettiva applicazione rispetto al raggiungimento degli obiettivi dell'impresa relativi al processo di predisposizione del bilancio della stessa.
- **il rischio di individuazione:** è il rischio che il revisore non individui un errore contenuto in un'asserzione, che potrebbe essere significativo, singolarmente o congiuntamente ad altri errori. Tale rischio è correlato alla efficacia delle procedure di revisione applicate.

IL RISCHIO DI CONTROLLO

La piccola e media impresa è così caratterizzata:

Non redige bilanci intermedi

Non utilizza processi formalizzati per misurare la performance economico - finanziaria

Utilizza processi e procedure semplici per lo svolgimento del ciclo produttivo

Le funzioni aziendali non sono generalmente separate, a causa del basso numero di dipendenti

Gli elementi probativi relativi alle componenti dell'ambiente di controllo possono non essere disponibili in forma documentale

IL RISCHIO DI REVISIONE

Dalla valutazione del rischio di revisione discende l'ampiezza del lavoro di revisione.
Quest'ultima è intesa come l'insieme di procedure di revisione che sono ritenute necessarie nelle diverse circostanze per conseguire gli obiettivi della revisione.

Il revisore concentra la propria attenzione solo sui rischi che possono avere un effetto sul bilancio. Il revisore segue, nell'impostare la propria attività, il seguente iter:

1. identifica i rischi di revisione;
2. valuta i rischi identificati e il loro impatto sul bilancio;
3. determina, sulla base delle valutazioni di cui al punto precedente, le procedure da applicare e l'ampiezza del proprio lavoro;
4. pianifica il proprio lavoro di revisione.

Procedure di validità

Procedure tese alla verifica di validità dei saldi e delle operazioni di bilancio.

Procedure di conformità

Procedure volte ad accertare l'efficacia operativa dei controlli posti in essere dall'impresa.

OBIETTIVI DEL REVISORE - SCOPO DELLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori **significativi**, dovuti a frodi o comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di **esprimere un giudizio** in merito se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore.

In tutti i casi in cui non sia possibile acquisire una ragionevole sicurezza e nelle circostanze in cui un giudizio con rilievi nella relazione di revisione non sia sufficiente ad informare adeguatamente gli utilizzatori del bilancio, i principi di revisione richiedono che il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio ovvero receda dall'incarico, ove il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili.

OBIETTIVI DEL REVISORE - SCOPO DELLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

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.

Solitamente tale giudizio riguarda la capacità del bilancio di fornire una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento.

Solo una revisione contabile svolta secondo i principi di revisione consente al revisore di formare un tale giudizio.

I PRINCIPI DI REVISIONE: UNO SGUARDO AI PRINCIPI ETICO - PROFESSIONALI

I principi di revisione statuiscono:



Le norme etico-
professionali del
revisore
indipendente

Le norme tecniche di
svolgimento della
revisione in base alle
quali il revisore può
esercitare il proprio
giudizio
professionale

Le norme di
stesura della
relazione di
revisione

I PRINCIPI DI REVISIONE: UNO SGUARDO AI PRINCIPI ETICO - PROFESSIONALI

I principi tecnico-professionali ai quali il revisore deve attenersi sono:

INDIPENDENZA

Il revisore deve essere in una posizione di indipendenza formale e sostanziale nello svolgimento dell'incarico di revisione. Essa si articola in indipendenza "legale" e "professionale"; la prima attiene all'insussistenza di situazioni di incompatibilità ai sensi di legge o di regolamento; la seconda si riferisce all'atteggiamento mentale di indipendenza del professionista rispetto al proprio cliente.

INTEGRITA'

E' costituita dall'onestà intellettuale, ma anche dall'agire con equità e sincerità.

I PRINCIPI DI REVISIONE: UNO SGUARDO AI PRINCIPI ETICO - PROFESSIONALI

OBIETTIVITÀ

Impone al revisore di essere imparziale e libero da vincoli che possano influenzare il suo giudizio.

COMPETENZA E DILIGENZA

La competenza si sostanzia nel possesso di competenze professionali e nel loro aggiornamento. La diligenza è intesa come impegno del revisore ad ottemperare ai propri doveri professionali e ad osservare i principi di revisione statuiti nello svolgimento della propria attività.

RISERVATEZZA

Il revisore ha l'obbligo di mantenere riservate le informazioni inerenti l'attività del cliente di cui è venuto a conoscenza nello svolgimento dei propri compiti. Il dovere alla riservatezza continua anche dopo il termine della relazione professionale tra cliente e revisore.



LO SCETTICISMO PROFESSIONALE

Implica l'interrogarsi sugli elementi probativi e sull'attendibilità dei documenti e delle risposte alle attività svolte e acquisite dalla direzione e dai responsabili di governance. L'esercizio dello scetticismo professionale è richiesto nel corso di tutta l'attività di revisione.

IL CONCETTO DI SIGNIFICATIVITÀ

Una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione ed ai principi etici applicabili consente al revisore di formarsi un giudizio circa la capacità del bilancio di fornire una rappresentazione veritiera e corretta.

I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, come base del proprio giudizio, una **ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o eventi non intenzionali. Per ragionevole sicurezza si intende un **livello elevato di sicurezza**.

Un livello elevato di sicurezza si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (rischio di giudizio inappropriato). Non è una sicurezza assoluta poiché nella revisione ci sono limiti intrinseci che rendono di natura persuasiva la maggior parte degli elementi probativi dai quali il revisore trae le sue conclusioni.

IL CONCETTO DI SIGNIFICATIVITÀ

Il revisore, vista l'impossibilità di revisionare ogni aspetto del bilancio, applica il concetto di **significatività**, sia nella pianificazione che nello svolgimento della revisione. La significatività di un errore è una grandezza numerica al di sotto della quale gli eventuali errori riscontrati dal revisore sono ritenuti tollerabili ai fini dell'emissione di un giudizio positivo sul bilancio.

Errori ed omissioni sono considerati significativi qualora ci si possa attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, influenzino le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.

Non esiste un criterio oggettivo per definire la significatività di un errore; la sua quantificazione dipende dalla sensibilità del revisore rispetto alla grandezza delle variabili del bilancio oggetto di controllo e dal rischio di revisione insito nella società oggetto di controllo.

IL CONCETTO DI SIGNIFICATIVITÀ

Sotto il profilo operativo, la soglia di significatività (o di materialità) viene determinata applicando delle percentuali alle grandezze di bilancio; dette percentuali non sono statuite dai principi di revisione, ma derivano dalla prassi:

- **RICAVI DI ESERCIZIO:** da 0,1% a 3%
- **ATTIVO:** da 0,10% a 1,00%
- **PATRIMONIO NETTO:** da 0,10% a 1,00%
- **REDDITO ANTE IMPOSTE:** da 0,10% a 5,00%

IL CONCETTO DI SIGNIFICATIVITÀ

Se il revisore riscontra un errore che si colloca al di sopra della soglia di materialità, può accadere che:

- l'organo amministrativo della società recepisce gli errori rinvenuti rientrando all'interno della soglia di materialità; in tale ipotesi il revisore può emettere un giudizio positivo;
- l'organo amministrativo non recepisce gli errori rinvenuti dal revisore, il quale dovrà, quindi, emettere una relazione con giudizio negativo.

Il revisore ricerca quindi elementi probativi a supporto del suo giudizio per ridurre al minimo il rischio di revisione.

LA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

Secondo il **principio di revisione n. 300**, la pianificazione del lavoro di revisore richiede la definizione della strategia generale di revisione per l'incarico e di un piano di revisione, ossia il documento che indica con sufficiente chiarezza e ampiezza le modalità di svolgimento delle verifiche.

Strategia generale

Piano di revisione

OBIETTIVO DEL REVISORE

Pianificare la revisione affinché sia svolta in modo **efficace**.

LA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

Un'adeguata pianificazione favorisce la revisione in diversi modi:

- aiuta il revisore a dedicare la dovuta attenzione ad aree importanti della revisione;
- aiuta il revisore a identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;
- aiuta il revisore a organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione affinchè sia svolto in modo efficace ed efficiente;
- fornisce supporto nella selezione dei membri del team di revisione con un livello appropriato di capacità e competenze per fronteggiare i rischi attesi, e nell'appropriata assegnazione del lavoro agli stessi;
- facilita le attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro;
- fornisce supporto, ove applicabile, al coordinamento del lavoro svolto dai revisori delle componenti (controllate facenti parte di un gruppo) e dagli esperti.

LA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

E' un processo che coinvolge i membri chiave del team di revisione.

Il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione devono essere coinvolti nella pianificazione della revisione, incluse l'organizzazione e la partecipazione alla discussione tra i membri del team di revisione.

È un processo **continuo e iterativo**.

La strategia ed il piano di revisione devono essere costantemente monitorati per valutare se, alla luce del lavoro svolto e delle informazioni acquisite, rimangono validi ed adeguati al fine di coprire i rischi di revisione.

Se necessario, la strategia ed il piano di revisione devono essere modificati.

Il piano di revisione è un documento più dettagliato della strategia generale. Entrambi devono essere inclusi nella documentazione della revisione («carte di lavoro»).

LA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

Strategia di revisione

- Identifica le caratteristiche dell'incarico e la sua portata;
- Definisce gli obiettivi del revisore, con riferimento all'emissione della relazione (inclusa scadenza e tempistiche degli incontri con la direzione);
- Considera i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione;
- Considera i risultati delle attività preliminari dell'incarico (comprensione impresa e contesto in cui opera) nonché le conoscenze acquisite in altri incarichi relativi alla stessa impresa;
- Determina la natura, tempistica e entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico (quali membri del team utilizzare, come utilizzarli, etc.)

LA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

Piano di revisione

Il piano di revisione deve essere redatto ponendo attenzione al fatto che siano presenti i seguenti elementi:

- descrizione della natura, tempistica ed estensione delle procedure previste per la valutazione dei rischi di errori significativi (principio di revisione n. 315, denominato la comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi);
- descrizione della natura, tempistica ed estensione delle conseguenti procedure di revisione pianificate per ogni singola classe di operazioni, saldo contabile e informativa, come richiesto dal principio di revisione n. 330 denominato “Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati”;
- le altre procedure di revisione che è necessario svolgere rispetto all’incarico ricevuto.

LA CONSIDERAZIONE LEGGI E REGOLAMENTI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

L'ISA Italia 250 tratta della responsabilità del revisore nel considerare leggi e regolamenti durante lo svolgimento della revisione contabile del bilancio.

Leggi e regolamenti influenzano la vita e l'attività dell'impresa. Può essere fatta la seguente distinzione

Leggi e regolamenti che hanno un impatto diretto sul bilancio in quanto determinano gli importi e l'informativa riportati nel bilancio di un'impresa

Leggi e regolamenti che disciplinano lo svolgimento dell'attività da parte dell'impresa, ma che non hanno un effetto diretto sul bilancio

Vi sono imprese che operano in settori fortemente regolati (banche - assicurazioni - imprese chimiche). Altre soggette a normativa valida per tutti gli operatori (tutela salute e sicurezza sul lavoro, pari opportunità, etc.)

LA CONSIDERAZIONE DI LEGGI E REGOLAMENTI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

RESPONSABILITÀ

Direzione

È responsabilità della direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, di assicurare che la gestione dell'impresa avvenga in conformità alle disposizioni di leggi e regolamenti, incluso il rispetto di quelle disposizioni che determinano gli importi e l'informativa riportati nel bilancio di un'impresa

Revisore

Il revisore **NON** è responsabile della prevenzione della non conformità, né può essere tenuto ad individuare la non conformità a tutte le leggi e a tutti i regolamenti