

## CONTROLLO

---

### ***Revisione legale e procedure di conferma esterna – I° parte***

di **Francesco Rizzi**

Il revisore, allo **scopo** di individuare eventuali **errori significativi** a livello di singole **asserzioni** (nel caso in cui, ad esempio, abbia valutato il rischio di controllo e/o il rischio intrinseco a un livello medio-alto), **deve** svolgere particolari procedure di revisione, dette “**procedure di validità**” (*substantive procedures*).

A loro volta, le procedure di validità si distinguono in:

- procedure di **analisi comparativa**
- procedure di **dettaglio** (dette anche, più semplicemente, **test di dettaglio**).

All'interno di tale ultima categoria (test di dettaglio), un ruolo preminente viene svolto dalle **procedure di conferma esterna**, comunemente dette “**circolarizzazioni**”.

Ad esse è interamente dedicato il **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505**, secondo cui la conferma esterna è un “**elemento probativo acquisito come una risposta diretta in forma scritta al revisore da parte di un soggetto terzo** (il soggetto circolarizzato), in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato”.

Esse, infatti, consistono in una **richiesta**, da parte del revisore, di **conferma** di un **saldo contabile** e/o di **informazioni** (accordi raggiunti, condizioni contrattuali sottoscritte, natura delle operazioni intercorse, stato del contenzioso, ecc.) rivolta a un soggetto “**esterno**” all'impresa (clienti, fornitori, consulenti, istituti di credito, assicurazioni, ecc.).

Esse consentono al revisore di acquisire **elementi probativi convincenti** e **attendibili** (in quanto forniti da soggetti esterni all'impresa) ai fini della **verifica**

- della **correttezza** dei **saldi** contabili,
- della plausibilità delle **stime** effettuate dalla direzione aziendale,
- dell'**assenza** di accordi **diversi** da quelli dei quali il revisore è a conoscenza.

Secondo il suddetto principio di revisione, le circolarizzazioni possono **distinguersi** in:

- **richieste di “conferma positiva”**, qualora al destinatario venga chiesto di rispondere indicando **se sia in accordo o in disaccordo** con le informazioni contenute nella richiesta, **ovvero di fornire le informazioni richieste**;
- **richieste di “conferma negativa”**, qualora al destinatario venga chiesto di rispondere

**solamente se sia in disaccordo** con le informazioni fornite nella richiesta.

Nella **prassi** è maggiormente utilizzata la **prima** tipologia di circolarizzazioni (**richieste di “conferma positiva”**).

Dal **punto di vista operativo**, il revisore **seleziona** i soggetti a cui rivolgere le richieste di conferma e predispone il **testo** della richiesta (testo che dovrà indicare il revisore quale **mittente**). La società soggetta a revisione inserisce il testo nella propria **carta intestata** e lo **sottoscrive** (a cura del **rappresentante legale** della società). La **spedizione** (solitamente a mezzo posta o PEC) dovrà essere eseguita dal revisore o comunque sotto il suo **controllo**.

Qualora **non** pervenga la risposta dal destinatario, dovrà inviarsi una **seconda richiesta**, ove, per prassi, viene indicata la dicitura “*seconda richiesta*”.

Usualmente le circolarizzazioni vengono effettuate **dopo** la data di **chiusura del bilancio**, in modo da chiedere l'ammontare del saldo o altre informazioni **con riferimento a tale data**.

Alle richieste inviate ai destinatari in **formato cartaceo** viene sovente compiegata anche una **busta già affrancata** con l'indirizzo del revisore onde favorire il riscontro.

La scelta di quanta parte dei conti deve essere “circolarizzata” dipende dal **giudizio professionale** del revisore.

Con riferimento ai **conti** più comunemente “circolarizzati”, si utilizzano solitamente le seguenti **percentuali**:

- **100% dei conti**, per i c/c postali e bancari, debiti verso istituti di credito, assicurazioni, debiti e crediti intercompany;
- una **percentuale significativa** scelta in base a un metodo di **campionamento**, per i depositi cauzionali, clienti e fornitori, consulenti (tra cui avvocati e commercialisti), agenti.

Il revisore, inoltre, dovrà **attenzionare** e **controllare ogni passaggio**. Questo è per lui un preciso **dovere** stabilito dal suddetto principio di revisione, nel quale viene chiaramente precettato che “*il revisore, ... omissis ..., deve mantenere il controllo sulle richieste di conferma*”.

*Special Event*

**L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE  
ATTRAVERSO L'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO**

Scopri le sedi in programmazione >

## CONTROLLO

---

### ***Revisione legale e procedure di conferma esterna – II° parte***

di **Francesco Rizzi**

Una volta **spedite** le richieste di conferma esterna (sul punto si rinvia all'articolo "[Revisione legale e procedure di conferma esterna – I° parte](#)", pubblicato nella giornata di ieri), le **risposte** perverranno direttamente **al revisore**, come indicato nel testo della richiesta.

Ricevuti i riscontri, quest'ultimo **dovrà** quindi:

- **esaminare** il loro contenuto,
- **verificare** che siano pervenute tutte le risposte e, in caso contrario, disporre i necessari **solleciti**,
- trarre le proprie **conclusioni** sulla scorta degli **elementi probativi**

Potrebbero tuttavia presentarsi anche delle **situazioni particolari**, quali:

1. il **rifiuto** da parte della **Direzione aziendale** di inviare una o più richieste di conferma esterna;
2. la presenza di un **dubbio** sull'**attendibilità** di una risposta (per il revisore si avrà un obiettivo **rischio di inattendibilità** del riscontro, qualora **non** sia possibile accertare la corretta **provenienza** da parte del destinatario della richiesta, nel caso in cui, ad esempio, la risposta non sia sottoscritta, sia stata ricevuta per fax o per posta elettronica ordinaria, ecc.);
3. il ricevimento di uno o più **riscontri difformi**, in termini di ammontare del saldo o di altre informazioni, rispetto ai **dati** in possesso del revisore (situazione che, in base al **principio di revisione internazionale ISA Italia n. 505**, viene denominata "**eccezione**");
4. la **mancata risposta** o il ricevimento di una **risposta incompleta** oppure ancora la **restituzione** di una richiesta in quanto **non recapitata** (situazione che, in base al suddetto principio di revisione, viene denominata di "**mancata risposta**").

Il **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505** indica al revisore quale **comportamento** seguire nei suddetti casi particolari e segnatamente:

- nella casistica esposta nel superiore **punto 1)**, il revisore dovrà **comprendere** le **ragioni** del rifiuto e **valutarle** alla luce delle possibili **conseguenze** sugli obiettivi del proprio lavoro di **revisione** e, se possibile, svolgere **procedure di revisione alternative**. Se al termine di tali valutazioni e procedure alternative il revisore **non** fosse in grado di acquisire i necessari **elementi probativi** e dovesse concludere che lo svolgimento di tale procedura di revisione, ritenuta necessaria, sia da ritenersi **pregiudicato** in maniera

**significativa**, allora egli dovrà **comunicare** tale circostanza ai **responsabili** delle attività di *governance* e stabilirne le **implicazioni** per il proprio lavoro di revisione, potendo anche reputare appropriato emettere un **giudizio con modifica** nella **relazione** di revisione;

- nella casistica esposta nel superiore **punto 2)**, egli dovrà adoperarsi per acquisire **ulteriori elementi probativi** per dirimere i dubbi sull'**attendibilità** del riscontro ricevuto e, nel caso in cui **non** vi riuscisse, dovrà valutare le **implicazioni** in termini di valutazione dei **rischi**, incluso quello di **frode**, nonché sulla **natura, tempistica ed estensione** delle altre procedure di revisione;
- nel caso esposto al superiore **punto 3)**, il revisore dovrà **indagare** e acquisire ogni **elemento probativo** utile per valutare se siano stati fatti o meno degli **errori** (ad esempio, un saldo differente rispetto a quello riportato nella contabilità potrebbe semplicemente derivare dalla **mancata registrazione** di un incasso o di un pagamento da parte del fornitore o del cliente interpellato) e se questi errori abbiano o meno un **effetto** sul **bilancio**;
- nella casistica esposta nel superiore **punto 4)**, il revisore dovrà svolgere **procedure di revisione alternative** al fine di acquisire comunque i necessari **elementi probativi**. Tali procedure potrebbero ad esempio consistere nell'esame degli **incassi successivi** (per i saldi dei crediti), dei **pagamenti successivi** (per i saldi dei debiti), della documentazione di **spedizione**, di specifici **accordi** contrattuali tra le parti, delle **vendite** effettuate o delle **merci** ricevute in prossimità della fine del periodo amministrativo, della **corrispondenza**, ecc..

Il revisore, ai fini della **documentazione** del lavoro di revisione, oltre a conservare le richieste spedite e ricevute nonché tutti i connessi **documenti** ed **evidenze probative** raccolte, dovrà opportunamente **predisporre** anche un **report finale** dove indicare:

- il **metodo di campionamento** adottato;
- i **dettagli delle richieste** di conferma esterna spedite e ricevute;
- i saldi confermati e quelli **riconciliati**;
- le eventuali **procedure alternative** svolte;
- le **eccezioni** (ovvero i **riscontri difformi**) che sono state rilevate e le conseguenti **indagini** che sono state eseguite;
- le **conclusioni** raggiunte dal revisore.

*Special Event*

**L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE  
ATTRAVERSO L'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO**

Scopri le sedi in programmazione >