



OBIETTIVI DELLA REVISIONE LEGALE E PREDISPOSIZIONE DEL PIANO DI REVISIONE

Relatore: Dottor Ponzo Gianluca

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili



AGENDA

- *Obiettivi della revisione:*
 - *I principi di revisione*
 - *Il processo di revisione*
 - *La significatività - ISA ITALIA 320*
 - *La continuità aziendale - ISA ITALIA 570*
 - *Il controllo della qualità ai sensi dell'ISCQ 1*
 - *L'indipendenza D.Lgs 39/2010 e ISA ITALIA 200*
- *rischio di revisione:*
 - *L'identificazione e valutazione dei rischi significativi - ISA ITALIA 315*
 - *Le risposte ai rischi identificati - ISA ITALIA 330*
- *Pianificazione delle attività di revisione – ISA ITALIA 230 e ISA ITALIA 300*
 - *Strategia di revisione*
 - *Piano di revisione*



**DOT
COM**

OBIETTIVI GENERALI

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili



KIT DEL REVISORE – documenti istituzionali

- *Codice civile*
- *Principi contabili italiani (OIC) e Principi contabili internazionali (IAS/IFRS)*
- *Principi di revisione italiani (ISA ITALIA e SA ITALIA) e Principi di revisione internazionali (ISA)*
- *D.Lgs 39/2010 - Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati integrato e modificato dal Dlgs 135/16 in attuazione della direttiva 2014/56/UE*
- *Documenti emanati da Assirevi*
- *Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti (CNDCEC – febbraio 2012)*
- *Verballi e procedure del collegio sindacale (IRDCEC - giugno 2013)*



KIT DEL REVISORE – documenti istituzionali

- *Principi di revisione ISA Italia* (Assirevi, quaderno n. 16, marzo 2015)
- *Attività di vigilanza del collegio sindacale delle società non quotate nell'ambito dei controlli sull'assetto organizzativo* (ODCEC Roma – maggio 2015)
- *Principi di comportamento del collegio sindacale di società non quotate* (CNDCEC – settembre 2015)
- *Linee guida per il sindaco unico* (CNDCEC – dicembre 2015)
- *Applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori* (CNDCEC – dicembre 2015)
- *Verbali e procedure del collegio sindacale* (CNDCEC – aprile 2016)
- *Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia* (CNDCEC – luglio 2016)
- *Circolare 3/2017 UGDCEC Torino - Controllo di qualità nelle revisione*
- *Liste di controllo bilancio d'esercizio e consolidato* (Assirevi – Febbraio 2018)



OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

KIT DEL REVISORE – documenti istituzionali

- *Relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti* (CNDCEC – marzo 2018 – aggiorna il documento di marzo 2016)
- Attestazioni della Direzione e le relazioni di revisione sul bilancio (Documenti di ricerca Assirevi 204 e 205 – marzo 2018)
- *Approccio Metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni* (CNDCEC aprile 2018)
- *Carte di lavoro* (CNDCEC aprile 2018)
- *Manuale delle procedure di controllo qualità per il sindaco – revisore* (CNDCEC aprile 2018)
- *Norme del collegio sindacale in società quotate* (CNDCEC aprile 2018)

Il manuale della revisione del CNDCEC punta sul risk approach

Il testo è stato pubblicato nella versione definitiva; disponibile anche un set di carte di lavoro in formato Word ed Excel

/ Stefano DE ROSA

Sul sito del CNDCEC è stata pubblicata la versione definitiva del documento "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al Collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni". Obiettivo principale del **manuale**, a cura del gruppo di lavoro "Sfida qualità" del Consiglio nazionale, è quello di offrire una metodologia comune ai sindaci-revisori di imprese di minori dimensioni che sono incaricati anche della revisione legale.

Il documento è in formato pdf, con collegamenti interattivi alle **carte di lavoro**, che sono disponibili separatamente in formato *Word* e *Excel*. A corredo del documento, viene poi presentato il "Manuale delle procedure di controllo della qualità per il sindaco-revisore" per agevolare il professionista nella definizione e nell'applicazione di un sistema di controllo della qualità conforme alle nuove richieste di legge.

Il manuale di revisione è strutturato in 27 capitoli che, dopo una **breve panoramica** sull'evoluzione delle fonti normative e sul quadro concettuale della revisione legale, coprono tutte le fasi del processo di *audit* (che è riassunto e schematizzato nel quarto capitolo), dalle attività preliminari di accettazione e mantenimento dell'incarico fino all'emissione della relazione sul bilancio. Il volume si chiude con un capitolo *ad hoc* attinente ai controlli di qualità del lavoro di revisione contabile.

Le carte di lavoro sono organizzate in **apposite cartelle** che riprendo la numerazione dei capitoli presenti nel corpo del volume. Così, ad esempio, nella cartella "Cap 5" sono forniti i seguenti modelli da utilizzare durante lo svolgimento delle procedure attinenti all'accettazione e al mantenimento dell'incarico:

- questionario relativo alla continuazione dell'incarico di revisione;
- *memorandum* dell'incontro preliminare all'accettazione dell'incarico;
- *memorandum* sui contatti preliminari con il precedente revisore/collegio sindacale;
- questionario di valutazione dell'adeguatezza organiz-

zativa;

- questionario relativo all'**accettazione** dell'incarico di revisione.

Modello anche per l'attestazione di indipendenza

Tale fase si completa con le valutazioni che il soggetto incaricato della revisione legale deve svolgere al fine di individuare possibili circostanze che possano minacciarne l'indipendenza. A supporto di tali analisi viene fornito un modello di carta di lavoro con la quale il professionista attesta la propria **indipendenza**.

La parte più corposa del manuale è quella relativa all'identificazione e alla valutazione del rischio intrinseco e di controllo e alla valutazione del rischio di errori significativi a livello di bilancio e di singola asserzione. I corrispondenti modelli di carte di lavoro sono volti ad agevolare lo svolgimento di questa delicata fase del processo di *audit* e, come evidenziato nella pagine di presentazione del documento, a colmare "quell'indubbio gap riferibile alla (finora) scarsa frequentazione [da parte dei sindaci-revisori] con le metodologie basate sul *risk approach*, da moltissimi anni, invece, conosciute e applicate dalle società di revisione".

Nei successivi capitoli vengono fornite apposite **linee guida** con riferimento alle procedure che il revisore deve svolgere come risposta ai rischi identificati. In tale ambito, sono presentate *working papers* relative, ad esempio, alla selezione di un campione e alle lettere da inviare ai soggetti sottoposti alla procedura di circolarizzazione (legali, clienti, fornitori, banche, ecc.).

L'ultima parte del volume è dedicata alla **conclusione** del lavoro di revisione con relativi modelli di lettera di attestazione, di programma di lavoro per l'esame degli eventi successivi, di *memorandum* sulla valutazione della continuità aziendale, di riepilogo degli errori individuati durante il lavoro e di relazione unitaria del Collegio sindacale incaricato della revisione legale.



OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

KIT DEL REVISORE – documenti istituzionali

- *Regolamento Ue/2016/679 General Data Protection Regulation (GDPR): nuove regole comunitarie e precisazioni in materia di protezione dei dati personali (CNDCEC aprile 2018)*
- *Fiscalità delle imprese OIC Adopter III versione (DdR CNDCEC Maggio 2018)*



(3) Possibili effetti sul piano della responsabilità dei soggetti incaricati della funzione di controllo contabile e incaricati della sottoscrizione delle dichiarazioni.

Il D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE) ha ridisegnato il sistema delle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, prevedendo, tra l'altro, specifiche ipotesi di responsabilità per i revisori.

Sotto l'aspetto civilistico, l'art. 15 del citato decreto, sostituendo gli abrogati artt. 2409-sexies c.c. e 164 T.U.F., riguardanti in passato, rispettivamente, la responsabilità dei soggetti incaricati del controllo contabile delle società disciplinate dal codice civile e della revisione contabile delle società con azioni quotate, sancisce la responsabilità solidale dei revisori, delle società di revisione e degli amministratori della società che ha conferito l'incarico di revisione.

Specifiche sanzioni di natura sia amministrativa che penale sono poi contemplate nel Capo VIII, artt. 24 – 32, del D.Lgs. n. 39/2010.

Le sanzioni amministrative:

- sono previste per accertate irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale e per mancata o ritardata di informazioni relative alle persone dei revisori;
- consistono in misure pecuniarie o interdittive;
- sono applicate, tenendo conto della gravità del comportamento tenuto, sia dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (art. 24) nei confronti dei soggetti che effettuano attività di revisione verso enti non di interesse pubblico, sia dalla CONSOB (art. 26) relativamente agli incarichi svolti dai revisori degli enti individuati dall'art. 16 dello stesso decreto, per le altre si ricorre al giudizio ordinario.

Le sanzioni penali, accorpando e riformulando figure criminose già presenti nel codice civile e nel TUIF, sono previste per le seguenti fattispecie: falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione legale (art. 27); corruzione dei revisori (art. 28); impedito controllo (art. 29); compensi illegali (art. 30); illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione (art. 31).

Per quanto riguarda l'identificazione del responsabile o dei responsabili, giova ricordare che l'art. 1, comma 5, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662), dispone che la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali è sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione. La dichiarazione priva di tale sottoscrizione è valida, salva l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 9, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei

tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della Legge 23 dicembre 1996, n. 662), e successive modificazioni.

La norma deve essere coordinata con il disposto dell'articolo 9, comma 5 del D.Lgs. n. 471/1997, il quale prevede che, quando la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali non è sottoscritta dai soggetti che presentano la relazione di revisione ai sensi dell'articolo 1 del D.P.R. n. 322/1998, si applica la sanzione amministrativa fino al trenta per cento del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente, con un minimo di 250 euro.

Dal punto di vista procedurale i verificatori, una volta rilevate fattispecie rilevanti:

- sotto l'aspetto amministrativo, provvederanno a inoltrare apposita segnalazione al Ministero delle Finanze o alla CONSOB per l'ulteriore prosecuzione della procedura;
- sotto l'aspetto penale, informeranno la competente A.G. secondo le consuete modalità previste per la comunicazione di qualsiasi altra notizia di reato.

RIFORMA FALLIMENTARE 2017

Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1, il Governo procede alle modifiche delle seguenti disposizioni del codice civile [...] in particolare prevedendo:

- g) Estensione dei casi in cui è obbligatoria la nomina dell'organo di controllo, anche monocratico, o del revisore, da parte della società a responsabilità limitata, in particolare prevedendo tale obbligo quando la società per due esercizi consecutivi ha superato almeno uno dei seguenti limiti:

 - 1) Totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2 milioni di euro*
 - 2) Ricavi delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro*
 - 3) Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità**
- h) Prevedere che, se la s.r.l., in tutti i casi in cui è obbligata per legge, non nomina l'organo di controllo o il revisore entro il termine previsto dall'articolo 2477, quinto comma, del codice civile, il tribunale provvede alla nomina, oltre che su richiesta di ogni interessato, anche su segnalazione del conservatore del registro delle imprese*

Il governo ha tempo fino al 18 Ottobre 2018 per attuarla

ISA ITALIA

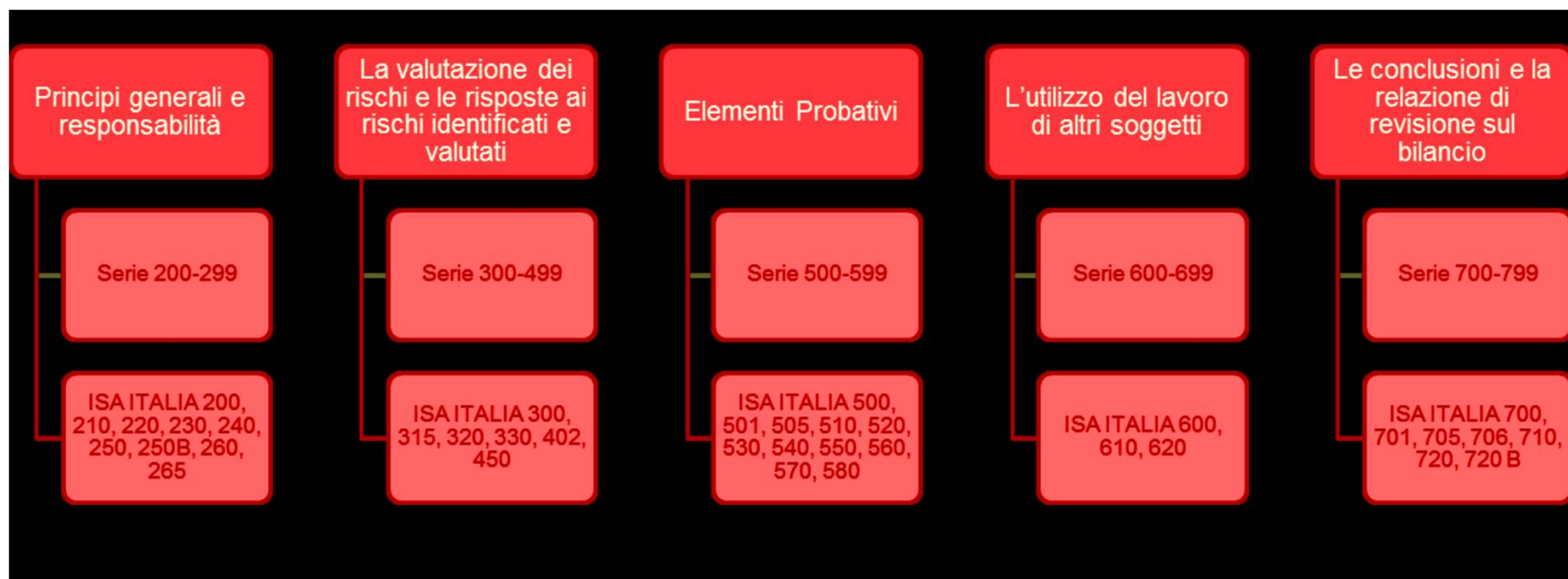
Con la Determina del 23 Dicembre 2014 del Ministero dell'Economia e delle Finanze sono stati pubblicati i nuovi principi di revisione elaborati ai sensi dell'articolo 11, comma 3 del D.Lgs 39/2010.

I principi di revisione, denominati ISA Italia, sono entrati in vigore dal 1 gennaio 2015 e sostituiscono i vecchi Principi di Revisione (PR).

Ai principi di revisione ISA ITALIA corrispondono i principi di revisione internazionali (ISA).

Inoltre sono presenti dei principi di revisione che adempiono esclusivamente a disposizioni normative nazionali:

- SA Italia 250 B: verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale
- SA Italia 720 B: le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione
- PI sul controllo della qualità ISQC1 Italia: Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio



ISA ITALIA – DOBBIAMO APPLICARLI?

- Sì, l'art. 11 del D.Lgs 39/2010 prevede che *«la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione internazionali [...]»*
- Sì, perché l'art. 14 del citato D.Lgs prevede che la relazione al bilancio sia redatta in conformità ai principi di revisione di cui all'art. 11.

Non applicarli comporterebbe una violazione, con conseguenze in termini di responsabilità del revisore e delle sanzioni applicabili

Art. 15, c.1 - I revisori legali e le società di revisione legale rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri. [...]

ISA ITALIA – DOBBIAMO APPLICARLI?

- Sì, perché c'è il controllo di qualità, disciplinato dall'art. 20 del Decreto.
 - c.1 *Gli iscritti nel Registro che svolgono incarichi di revisione legale, ivi inclusi i componenti del collegio sindacale che esercitano la revisione legale [...], sono soggetti a controllo della qualità*
 - c.5 [...] gli incarichi di revisione di enti diversi da E.I.P. sono soggetti a controllo di qualità sulla base di un'analisi del rischio e, laddove abbiano svolto la revisione di imprese che superano i limiti di cui all'art. 1. comma 1, lettera s-bis), almeno ogni sei anni
 - c.13 Il controllo di qualità «*include una valutazione della conformità ai principi di revisione*» (art. 20, c. 13, D.Lgs 39/2010)

OBIETTIVI GENERALI DI REVISIONE – ISA ITALIA 200

- 1. Esprimere con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto ed illustrare i risultati della revisione legale***
- 2. Verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili***
- 3. Verifiche volte alla sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali***
- 4. Revisione del bilancio semestrale abbreviato (per le società quotate)***

OBIETTIVI GENERALI DI REVISIONE – ISA ITALIA 200

La finalità della revisione è accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori:

- *Acquisire una **ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso non sia inficiato da errori significativi, dovuti a frodi o comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione di bilancio applicabile*
- *Emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti*

Per ottenere una ragionevole sicurezza, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso consentendo in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio



INTENTO DELLA NUOVA DIRETTIVA 2014/56/UE

- *Rafforzare la qualità delle revisioni anche attraverso un sistema di monitoraggio e controllo di qualità*
- *Accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori di bilancio*
- *Ampliare l'indipendenza del revisore e della sua rete con i soggetti sottoposti a revisione*
- *Requisiti e competenze specifiche e ampliate (formazione continua)*



STRUTTURA DEI PRINCIPI DI REVISIONE

Gli ISA Italia rappresentano una rielaborazione degli ISA (International Standards on Accounting) nella versione clarified 2009 e sono emanati dallo IAASB (International Accounting and Assurance Standards Board).

Nel 2010 il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, Assirevi e Consob, hanno tradotto e pubblicato tali principi in lingua italiana.

Negli ISA Italia le considerazioni specifiche introdotte al livello nazionale (e quindi differenti rispetto agli ISA) sono state operate tramite l'inserimento di paragrafi preceduti dalla lettera I e con le note a piè pagina con numerazione 0, -bis, -ter, ...).

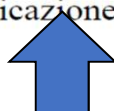
Nel caso in cui negli ISA siano presenti paragrafi ritenuti non applicabili in Italia, questi vengono evidenziati in grigio.



2. I principi di revisione internazionali (ISA Italia) (di seguito anche “principi di revisione”) sono redatti nel contesto della revisione contabile del bilancio svolta da un revisore. Essi devono essere opportunamente adattati alle circostanze qualora siano applicati alla revisione contabile di altra informativa finanziaria storica. I principi di revisione non trattano delle responsabilità del revisore che possono derivare da leggi, regolamenti o altre fonti in riferimento, per esempio, all’offerta di titoli al pubblico. Tali responsabilità possono differire da quelle stabilite nei principi di revisione. Conseguentemente, sebbene il revisore possa trovare utili alcuni aspetti dei principi di revisione, in tali circostanze è sua responsabilità assicurare la conformità a tutti gli obblighi legali, regolamentari o professionali applicabili.

2(I). I principi di revisione internazionali (ISA Italia) sono elaborati ai sensi dell’art. 11, co. 3, del D.Lgs. 39/10 e sono costituiti da:

- i principi di revisione internazionali (ISA) – versione Clarified 2009, dal principio n. 200 al n. 720 (di seguito anche “ISA Clarified”) – tradotti in lingua italiana e integrati da considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l’applicazione, nell’ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell’ordinamento italiano;



Negli ISA Italia le considerazioni specifiche introdotte a livello nazionale (e quindi differenti rispetto agli ISA) sono state operate tramite l’inserimento di paragrafi preceduti dalla **lettera I** e con le **note a piè pagina con numerazione 0, -bis, -ter, ...).**

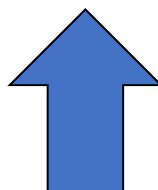


² Si veda, ad esempio, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, “Comunicazione con i responsabili delle attività di governance” ed il paragrafo 43 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, “Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio”.

^{2-bis} Qualora l’incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si vedano i principi di revisione (SA Italia) n. 250B “Le verifiche sulla regolare tenuta della contabilità sociale”, paragrafo 16 e n. 720B “Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all’espressione del giudizio sulla coerenza”.

STRUTTURA DEI PRINCIPI DI REVISIONE

A62. Un principio di revisione può includere, in una separata sezione dal titolo “Definizioni”, un’illustrazione dei significati attribuiti ad alcuni termini ai fini dei principi di revisione. Queste definizioni sono fornite per agevolare un’applicazione e un’interpretazione coerente dei principi di revisione, e non sono concepite per prevalere sulle definizioni che possono essere stabilite con altre finalità da leggi, regolamenti o altre fonti. A meno che non sia indicato diversamente, tali termini mantengono il medesimo significato in tutti i principi di revisione. Il Glossario dei termini relativo ai principi internazionali emesso dall’International Auditing and Assurance Standards Board nel volume *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* pubblicato dall’IFAC contiene un elenco completo dei termini come definiti nei principi di revisione. Esso include altresì illustrazioni di altri termini presenti nei principi di revisione per favorire interpretazioni e traduzioni coerenti e uniformi. ^{25-ter}



Nel caso in cui negli ISA siano presenti paragrafi ritenuti non applicabili in Italia, questi vengono evidenziati in grigio.



STRUTTURA DEI PRINCIPI DI REVISIONE

Nelle Appendici dei principi Isa Italia sono stati sostituiti gli esempi internazionali con casistiche Italian gaap.

È stato pubblicato un «glossario» contenente un elenco completo dei termini presenti negli Isa Italia.

STRUTTURA DEI PRINCIPI DI REVISIONE

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)	1-2(I)
La revisione contabile del bilancio	3-9
Data di entrata in vigore	10
Obiettivi generali del revisore	11-12
Definizioni	13
Regole	
Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio	14-14(I)
Scetticismo professionale	15
Giudizio professionale	16
Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione	17
Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)	18-24
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
La revisione contabile del bilancio	A1-A13
Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio	A14-A17
Scetticismo professionale	A18-A22
Giudizio professionale	A23-A27
Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione	A28-A52
Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)	A53-A76

Il contenuto degli ISA Italia è standard:

- Introduzione:
 - Oggetto
 - Entrata in vigore
- Obiettivo del principio
- Definizioni
- Regole
- Linee Guida
- Appendici (eventuali)



IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE

Pianificazione e identificazione del rischio	Valutare se accettare o mantenere l'incarico	Comprendere il business del cliente	Approfondire la conoscenza dell'ambiente IT	Valutazione dell'affidabilità del controllo interno	Identificare i rischi di frode e livelli di rischio	Definire i valori soglia (materialità)	Identificazione aree e fatti significativi e le asserzioni impattanti il bilancio
Strategie di valutazione dei rischi	Composizione del team di revisione						
	Identificazione delle operazioni significative e meccanismi di funzionamento			Comprensione dei flussi aziendali		Definizione della strategia di audit e dei controlli da effettuare	
	Effettuazione dei IT test	Analisi delle procedure aziendali		Effettuazione dei walkthrough test		Strategia di revisione	Piano di revisione
Effettuazione dei test	Test di dettaglio		Test di controllo		Test sulle Journal Entries		
Relazione	Riesame delle carte		Emissione relazione di revisione		Lettera dei suggerimenti		Archiviazione della documentazione

IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE

Attività (*)	Gennaio	Febbraio	Marzo	Aprile	Maggio	Giugno	Luglio	Agosto	Settembre	Ottobre	Novembre	Dicembre
Pianificazione, identificazione del rischio e strategia di audit					Verifica mantenimento incarico			Pianificazione ed identificazione del rischio				
									Strategia di audit e piano di revisione			
Inventari di magazzino	Inventari di magazzino									Pianificazione inventari		Inventari di magazzino
Conferme esterne	Procedura di circolarizzazione											
Test sul bilancio	Attività di interim	Attività di final (bilanci con chiusura 120 gg)		Attività di final (bilanci con chiusura 180 gg)						Attività di interim		
Relazione di revisione			Bilanci chiusura 120 gg		Bilanci chiusura 180 gg							
				Lettera dei suggerimenti								
Controllo dichiarazioni			Modello Iva						Modello Redditi / 770			
Verifiche periodiche		IV verifica trimestrale		I verifica trimestrale			II verifica trimestrale			III verifica trimestrale		

(*) per società con esercizio sociale coincidente con l'anno solare

LE PROCEDURE DI REVISIONE

A seconda del contesto in cui sono usate, le seguenti procedure (individuata dall'ISA Italia 500) possono essere utilizzate per valutare i rischi, come procedure di validità o come procedure di conformità:

- *Ispezione (esame di registrazioni o documenti)*
- *Osservazione (assistere ad un processo, es. la conta di magazzino)*
- *Conferma esterna (circularizzazione)*
- *Ricalcolo*
- *Riesecuzione (esecuzione indipendente da parte del revisore di procedure o controlli già svolti internamente dall'impresa)*
- *Procedure di analisi comparativa*
- *Indagine (ricerca di informazioni, di natura finanziaria e non, presso le persone interne o esterne all'impresa)*

USO DELLA SIGNIFICATIVITA' NEL CORSO DELLA REVISIONE

La significatività viene utilizzata dal revisore:

- Nella fase di pianificazione
- Nello svolgimento della revisione contabile
- Nella valutazione dell'effetto degli errori identificati e di quelli non corretti
- Nella formazione del giudizio sul bilancio



SIGNIFICATIVITÀ PER IL BILANCIO NEL SUO COMPLESSO

La determinazione della significatività implica l'esercizio del giudizio professionale. Nella prassi professionale viene spesso applicata una **percentuale** ad un **valore di riferimento** prescelto (ISA Guide IFAC).

Cliente	AAA S.p.A.		Preparato da:	Approvato da:			
Bilancio chiuso al	31/12/N		Data:	Data:			
Parametri di riferimento	a	b	c=(a+b)/2	d	e	f=c*d	g=c*e
	31/12/n-1	31/12/n-2	Media	Percentuali applicabili		Valori (€/000)	
				Min	Max	Min	Max
Totale attivo	96.440	94.587	95.514	1,00%	3,00%	955	2.865
Patrimonio Netto	29.153	29.025	29.089	3,00%	5,00%	873	1.454
Valore della produzione (A1 + A5 del CE)	82.629	82.912	82.771	1,00%	3,00%	828	2.483
Risultato operativo	1.427	1.299	1.363	3,00%	7,00%	41	95
Totale valore medio						674	1.725
Significatività complessiva			1.199	€/000			
Significatività operativa			tra il 60% e l'85%	720	€/000		
Errore trascurabile			tra il 5% ed il 15%	60	€/000		



LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Le responsabilità del revisore sono:

- Acquisire elementi probativi sufficienti ed approvati sull'utilizzo appropriato da parte della Direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e giungere ad una conclusione a riguardo
- Concludere, sulla base degli elementi probativi acquisiti, se esista una incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'impresa in funzionamento
- Formulare la relazione di revisione in conformità alla continuità aziendale

Le responsabilità del revisore sussistono anche se il quadro normativo sull'informativa finanziaria non prevede esplicitamente che la Direzione effettui una specifica valutazione della continuità aziendale.



LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Definizione:

capacità dell'impresa di continuare la sua attività secondo le regole del normale funzionamento

Responsabilità:

Primaria: Amministratori

Supervisione: Sindaci e Revisori (disgiunta)

Periodo:

12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio

LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Attività da svolgere – da parte del revisore:

1. Durante lo svolgimento delle procedure di valutazione del rischio (ISA Italia 315) il revisore deve considerare se esistano eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare in funzionamento
2. Verificare la valutazione della Direzione sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come entità in funzionamento. Se la valutazione della Direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare al operare alla data di riferimento è riferita ad un periodo inferiore a 12 mesi il revisore deve richiedere alla Direzione di estendere la valutazione.
3. Indagare sugli eventi successivi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare in funzionamento

LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Procedure aggiuntive da parte del revisore in caso di dubbi significativi:

1. Richiesta alla Direzione di effettuare una valutazione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come entità in funzionamento
2. Valutazione dei piani d'azione futuri della Direzione connessi alla sua valutazione della continuità aziendale, della misura in cui la realizzazione di tali piani possa migliorare la situazione e se siano attribuibili a specifiche circostanze
3. Valutazione delle previsioni dei Flussi di cassa: attendibilità delle assunzioni e che le previsioni siano adeguatamente supportate

LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Indicatori finanziari:

- Situazione di deficit patrimoniale o CCN negativo
- Prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso oppure una eccessiva dipendenza da prestiti a breve per finanziare attività a lungo termine
- Indizi di cessazione del sostegno da parte dei creditori
- Bilanci storici o prospettici che mostrano Flussi di cassa negativi
- Indicatori economici e finanziari negativi
- Consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività utilizzate per generare i flussi di cassa
- Difficoltà nel pagamento dei dividendi arretrati o discontinuità nella distribuzione dei dividendi
- Incapacità di pagare i debiti alla scadenza
- Incapacità di rispettare le clausole dei prestiti
-



LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Indicatori gestionali:

- Intenzione della Direzione di liquidare o cessare l'attività
- Perdita di membri della Direzione con responsabilità strategiche senza una loro sostituzione
- Perdita di mercati fondamentali, di clienti chiave, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti
- Difficoltà con il personale
- Scarsità nell'approvvigionamento di forniture importanti
- Comparsa di concorrenti di grandi successo
-



LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Altri indicatori:

- Capitale ridotto al di sotto dei limiti legali
- Procedimenti legali che in caso di soccombenza possono comportare richieste di risarcimento cui l'impresa probabilmente non è in grado di far fronte
- Modifiche di leggi o regolamenti o delle politiche governative che si presume possano influenzare negativamente l'impresa
- Eventi catastrofici contro i quali non è stata stipulata una polizza assicurativa o con massimali insufficienti
-

Verifica della continuità con riflessi sul bilancio

Le indicazioni del documento OIC 11 devono essere coordinate con i principi di revisione

/ Raffaele MARCELLO

Pubblichiamo l'intervento di Raffaele Marcello, Consigliere CNDCEC con delega alla revisione legale e ai principi contabili e di valutazione.

In questo periodo dell'anno, in cui si susseguono le assemblee per l'approvazione dei bilanci, non sembra sbagliato esprimere alcune considerazioni di sintesi sui riflessi derivanti dagli elementi di novità contenuti nel documento OIC 11 pubblicato nella sua versione definitiva il 23 marzo scorso.

In particolare, è stato (giustamente) oggetto di attenzione il delicato tema della verifica della continuità aziendale e delle ricadute sul bilancio derivanti dall'eventuale **incertezza futura** sulla capacità dell'impresa di essere operativa. Si rileva, peraltro, che le disposizioni sul *going concern* sono le uniche previsioni dell'OIC 11 a trovare applicazione già a partire dai bilanci 2017.

Il codice civile dispone che nella normalità dei casi il bilancio è preparato assumendo l'esistenza della continuità aziendale. Se, quindi, il bilancio non effettua alcuna considerazione in materia, si deve presupporre che la società sia destinata ad essere operativa nel prevedibile futuro.

Il principio contabile specifica che gli amministratori devono effettuare una valutazione sul tema e che, nel caso in cui siano identificate significative incertezze in merito alla capacità di operatività futura, la **Nota integrativa** fornisce le informazioni sui fattori di rischio, le assunzioni effettuate e le incertezze identificate, i piani aziendali, nonché le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute.

Esiste, poi, la possibilità che l'analisi effettuata porti la direzione aziendale a concludere che non vi sono **"ragionevoli alternative"** alla cessazione dell'attività, pur in assenza, ai sensi dell'art. 2485 c.c., dell'accertamento di una causa di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c. In tal caso, l'OIC 11 prevede che il bilancio sia predisposto nella prospettiva della continuità aziendale, anche se il limitato orizzonte temporale può portare, caso per caso, a considerare i riflessi di tale condizione sull'adozione delle norme contabili.

Il principio riporta alcuni esempi che potrebbero richiedere un esame particolare, come, per tutti, l'analisi della vita utile e la stima del valore recuperabile delle immobilizzazioni, nonché la valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate.

La Nota integrativa dovrà descrivere tali circostanze. L'ultimo "stadio" (in negativo) della valutazione della capacità di operare si ha con l'**accertamento** da parte degli amministratori di una delle sopra menzionate cause di scioglimento.

Qualora ciò si verifichi, il bilancio non è più redatto

nella prospettiva della continuità aziendale, pur continuando ad applicare i **criteri di funzionamento**.

I criteri del codice civile e dei principi contabili sono applicati, tuttavia, tenendo conto dell'ancora più limitato periodo temporale residuo.

In sintesi, come affermato nelle motivazioni alla base delle decisioni assunte, l'adozione di criteri di liquidazione non è consentita prima del formale avvio della procedura liquidatoria.

Vorrei esprimere, ancora, alcune considerazioni di prospettiva e altre evidenze di coordinamento tra le norme esistenti, presenti e future.

Anzitutto, il lavoro, a mio parere positivo, sul tema deve ancora essere completato.

In particolare, mi riferisco al **coordinamento necessario** con le disposizioni contenute nell'OIC 5 (Bilanci di liquidazione), che dovrebbe essere ri-esaminato per verificarne la coerenza, posto che la liquidazione costituisce la naturale prosecuzione dell'accertamento di una causa di scioglimento.

Si suppone, poi, che le informazioni della Nota integrativa possano dover essere arricchite e/o richiamate nella Relazione sulla gestione – allegato al bilancio su cui anche CNDCEC e Confindustria produrranno un contributo – almeno per quanto attiene all'analisi dei **"principali rischi"** e incertezze, nonché alla "evoluzione prevedibile della gestione". Gli "indicatori di risultato finanziari" potranno fornire ulteriori considerazioni sullo stato di salute aziendale e sulla genesi della situazione esistente.

Queste indicazioni non sono fornite dai principi OIC, che si occupano esclusivamente delle informazioni che costituiscono parte integrante del bilancio.

Da altra prospettiva, l'OIC 11 dovrà essere letto in coordinamento con altre disposizioni tecniche sul tema.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 (Continuità aziendale), per esempio, richiede ai revisori di apprezzare la valutazione degli amministratori in merito alla continuità aziendale. Tale valutazione deve coprire un periodo **almeno pari a dodici mesi** dalla data di riferimento del bilancio.

Per altro verso, la legge delega 155/2017 prevede anche che si disciplini l'introduzione di procedure di allerta e di composizione assistita della crisi.

Non c'è dubbio che la verifica del *going concern* – richiedendo, in ogni caso, uno sforzo di analisi prospettica – risulta per propria natura coperta da una inevitabile dose di **discrezionalità**. Importante è, quindi, la raccolta dei dati e delle informazioni che consentano, in linea con una appropriata applicazione delle norme tecniche, di produrre un giudizio e considerazioni che siano quanto più possibile ragionevoli.

CONTROLLO QUALITA' – ISCQ1: OBIETTIVI

Ai fini dell'ISA Italia 200 il revisore deve dotarsi di:

- Procedure amministrative e contabili adeguate
- Procedure efficaci per la valutazione del rischio
- Procedure per la gestione del rischio di indipendenza
- Sistema di controllo interno per verificare la qualità e il rispetto delle procedure a tutti i livelli della propria struttura

Il sistema di controllo della qualità ha l'obiettivo di:

- Sviluppare tra il personale professionale una cultura interna orientata alla qualità
- Confermare che la qualità è un requisito essenziale nell'esecuzione degli incarichi di revisione contabile
- Dimostrare ai verificatori esterni (Regulator) che gli incarichi di revisione legale sono pianificati ed eseguiti in conformità ai principi di revisione e che la relazione di revisione emessa è adeguatamente supportata da un'analisi dei rischi e della loro valutazione

INDICE MANUALE DI QUALITA' – CONSIGLIATO CNDCEC

1. Responsabilità apicali per la qualità nell'ambito della struttura sindaco-revisore – comportamento del vertice
2. Principi etici applicabili e indipendenza
3. Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente
 1. Accettazione e mantenimento dell'incarico
 2. Recesso da un incarico o dal rapporto con un cliente
4. Risorse umane
 1. Responsabilità del sindaco-revisore
 2. Assunzione e fidelizzazione
 3. Formazione pratica e formazione professionale continua (FPC)
 4. Assegnazione dei team dell'incarico
 5. Provvedimenti disciplinari
 6. Sistema di valutazione delle performance
5. Svolgimento dell'incarico
 1. Uniformità della qualità nell'incarico
 2. Responsabilità per la supervisione
 3. Responsabilità del riesame
 4. Ruolo del responsabile dell'incarico
 5. Consultazione
 6. Divergenze di opinione
 7. Riesame della qualità dell'incarico
6. Monitoraggio
 1. Programma di monitoraggio
 2. Procedure di ispezione
 3. Valutazione, comunicazione e sistemazione delle carenze identificate
 4. Memorandum sui risultati del monitoraggio
 5. Reclami e segnalazione
7. Documentazione
 1. Direttive e delle procedure
 2. Documentazione dell'incarico

CONTROLLO QUALITA' : ELEMENTI FONDAMENTALI

1. Responsabilità apicali (finale) del sistema di controllo qualità adeguate alla struttura e che abbia l'esperienza e la capacità di:
 - Dare il buon esempio al personale
 - Influenzare in modo significativo la cultura interna della qualità del soggetto abilitato
 - Evitare che considerazioni commerciali prevalgano sulla qualità del lavoro
 - Dotarsi di risorse sufficienti per documentare, applicare e supportare le direttive e le procedure interne
2. Principi etici applicabili attraverso un manuale di norme etiche e di qualità da rispettare:
 1. All'interno dello studio professionale / società (firmato per accettazione da tutti i dipendenti, personale, ausiliari / collaboratori)
 2. Durante le fasi della revisione (firmato da tutto il collegio sindacale, ausiliari, dipendenti e collaboratori coinvolti)

CONTROLLO QUALITA' : ELEMENTI FONDAMENTALI

3. Accettazione e mantenimento dell'incarico e della clientela:

- Disponibilità di competenze, tempo e risorse per svolgere l'incarico
- Acquisizione di informazioni aggiornate su integrità ed organizzazione
- Identificazione e valutazione dei rischi potenziali di revisione

4. Risorse umane: procedura interna con riferimento a:

- Responsabilità degli incarichi
- Personale interno: assunzione, valutazione delle performance, capacità professionali, competenze, percorso di carriera (sviluppo professionale, formazione ed esperienza), avanzamento, retribuzione,...

CONTROLLO QUALITA' : ELEMENTI FONDAMENTALI

5. Svolgimento dell'incarico, con l'obiettivo di:

- Uniformità della qualità negli incarichi di revisione
- Supervisione del lavoro da parte del responsabile
- Riesame del lavoro da parte del team di revisione
- Consultazione
- Riesame della qualità dell'incarico
- Divergenze di opinione
- Documentazione dell'incarico.

CONTROLLO QUALITA' : ELEMENTI FONDAMENTALI

6. Monitoraggio (sia del sistema di controllo della qualità, sia degli incarichi):
- Analisi e valutazione continua del sistema di controllo interno della qualità
 - Effettiva ed efficace applicazione delle direttive e delle procedure riferite ai singoli elementi fondamentali del sistema di controllo della qualità
 - Ispezione, su base ciclica, di almeno un incarico di revisione per ogni responsabile secondo criteri di selezione specifici
 - Affidamento della responsabilità del processo di monitoraggio
 - Esclusione, dall'attività di monitoraggio, delle persone coinvolte nello svolgimento e nel riesame della qualità dell'incarico
 - Documentazione e valutazione dell'effetto delle carenze rilevate
 - Comunicazione al responsabile dell'incarico delle carenze rilevate e raccomandazione di appropriate azioni correttive
 - Adozione di misure disciplinari nei confronti di coloro che non hanno rispettato le direttive e le procedure interne soprattutto in caso di reiterazione.



CONTROLLO QUALITA' : ELEMENTI FONDAMENTALI

7. Documentazione, intesa come insieme dei moduli applicativi delle procedure relative ai singoli elementi

NB: le attività devono essere effettuate in maniera proporzionata alla natura dell'attività svolta, alla complessità della struttura ed alla valutazione tra costi e benefici.

DEONTOLOGIA DEL REVISORE – Quadro normativo

Soggetti non EIP (Enti interesse pubblico ed a regime intermedio):

- D.Lgs 39 / 2010:
 - Articolo 9: Deontologia e scetticismo professionale
 - Articolo 9 bis: Riservatezza e segreto professionale
 - Articolo 10: indipendenza e obiettività
 - Articolo 10 bis: preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza
- Principi deontologici professionali emanati dagli ordini professionali (ODCEC) congiuntamente al MEF ed alla Consob

Soggetti EIP (Emittenti valori mobiliari, banche ed assicurazioni) e Enti regime intermedio (SIM, Sicav, Sgr, società diffuse,)

- D.Lgs 39 / 2010 – art 17: Indipendenza [contiene un richiamo al regolamento Consob]
- Regolamento UE 537/2014 – art 4, 5 e 6

SCETTICISMO PROFESSIONALE (ART. 9, D.LGS 39/2010)

- comma 4: [...] per “scetticismo professionale” si intende un atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una **potenziale inesattezza dovuta a errore o frode**, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione.
- commi 2 e 3: il revisore esercita lo scetticismo professionale:
 - Nel corso dell’intera revisione, riconoscendo la possibilità che si verifichi un errore significativo attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarità, compresi frodi o errori
 - In particolare, durante la revisione delle stime fornite dalla direzione riguardanti il fair value, la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la capacità dell’impresa di continuare come un’entità in funzionamento.

GIUDIZIO PROFESSIONALE (ISA Italia 200 ne dà la definizione)

- Per giudizio professionale, si intende, *l'utilizzo della formazione professionale, delle conoscenze e delle esperienze pertinenti, nel contesto definito dai principi di revisione, dai principi contabili e dai principi etici, nel decidere in modo consapevole le linee di condotta appropriate nelle circostanze dell'incarico di revisione.*
- *(16) Il revisore deve esercitare il proprio giudizio professionale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.*
- Il giudizio professionale è necessario ad esempio per decisioni in merito alla significatività ed al rischio di revisione, alla natura tempistica ed estensione delle procedure di revisione, alla valutazione degli elementi probativi acquisiti. N.B. è necessario che il giudizio professionale sia documentato in modo appropriato.

INDIPENDENZA E OBIETTIVITÀ (art. 10 D.Lgs 39/2010)

c.1 L'indipendenza non è solo del revisore legale o della società di revisione legale, ma anche di qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale.

c.1 ter Il revisore legale o la società di revisione legale deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza non sia influenzata da alcun conflitto di interessi, anche soltanto potenziale, o da relazioni d'affari o di altro genere, dirette o indirette, riguardanti il revisore legale o la società di revisione legale e, laddove applicabile, la sua rete, i membri dei suoi organi di amministrazione, i suoi dirigenti, i suoi revisori, i suoi dipendenti, qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore legale o alla società di revisione legale.

INDIPENDENZA E OBIETTIVITÀ (art. 10 D.Lgs 39/2010)



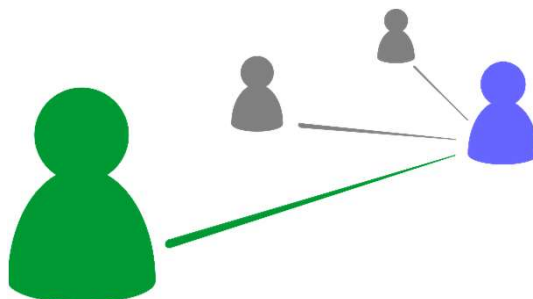
c. 2 Il revisore legale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei rischi di auto riesame, di interesse personale o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale, o da familiarità ovvero una minaccia di intimidazione, determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la sua rete, o qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della revisione legale, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa.

Cosa si intende per «rete»?

DEFINIZIONE DI RETE - ART. 1, LETT. L), D.LGS 39/2010

Il D.Lgs 135/2016 ha modificato la definizione di rete contenuta nel D.Lgs 39/2010, che è ora la seguente: *la struttura più ampia alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale che è finalizzata alla cooperazione e che:*

1. *Persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o*
2. *É riconducibile a una proprietà, un controllo o una direzione comuni o*
3. *Condivide direttive e procedure comuni di controllo della qualità, o una strategia aziendale comune, o l'utilizzo di una denominazione o di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali.*



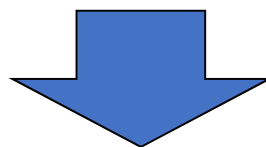
I CORRISPETTIVI PER L'ATTIVITÀ DI REVISIONE

Art. 10, c.9, D.lgs. 39/2010 – il corrispettivo per l'incarico di revisione:

- Non può essere subordinato ad alcuna condizione
- Non può essere in funzione dei risultati della revisione
- Non può dipendere dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società o alle sue controllate o controllanti, da parte del revisore o della società di revisione o della loro rete

Art. 10, c. 10:

- Il corrispettivo come garanzia di qualità ed affidabilità





OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

[HOME](#)[AREA ISTITUZIONALE](#)[SERVIZI AGLI ORDINI E ISCRITTI](#)[SALA STAMPA](#)

Ultime news

07/12/2017 - Bene la revisione del regolamento Consob

05/12/2017 - Commercialisti, domani l'Assemblea dei Presidenti

30/11/2017 - Equo compenso garanzia di qualità delle prestazioni

29/11/2017 - Al via il gruppo sulla valutazione del rischio

29/11/2017 - Arriva il parere sul bilancio di previsione 2018-2020

29/11/2017 - Firmato accordo di promozione tra ENM e CNDCEC

17/11/2017 - Grandi imprese, crisi e ristrutturazione

15/11/2017 - Commercialisti, positivo l'emendamento su equo compenso

10/11/2017 - Una circolare sugli aspetti professionali della riforma

07/11/2017 - "Commercialista del lavoro", il IV convegno nazionale

31/10/2017 - Documento Consiglio e FNC

31/10/2017 - Al via tavolo Cn - estemi

22/10/2017 - Ecco i "Principi di redazione dei bilanci di

VIA LIBERA DALLA CAMERA

Equo compenso garanzia di qualità delle prestazioni

Miani: "L'approvazione della norma importante riconoscimento del ruolo delle professioni. Ora estenderla anche a funzioni di interesse pubblico"

"L'approvazione definitiva dell'equo compenso è una tappa molto importante sulla via del riconoscimento del ruolo svolto dalle professioni e del rispetto dovuto al loro lavoro. Non è affatto un freno alla concorrenza, ma è anzi uno strumento utile a garantire una maggiore qualità delle prestazioni professionali offerte, con evidenti ricadute positive per l'intera collettività". E' quanto afferma il presidente dei commercialisti, **Massimo Miani**, il quale aggiunge anche che "sarà importante in futuro lavorare per un ampliamento del suo ambito di applicazione. Sarebbe ad esempio utile – spiega – estenderlo a tutte le funzioni di interesse pubblico, tra le quali rientra a pieno titolo il collegio sindacale".

Miani sottolinea anche come 'esso costituisce un ineludibile corollario al divieto di abuso di dipendenza economica previsto nel Jobs act degli autonomi". Una norma, quest'ultima, che il Consiglio nazionale dei commercialisti è "fortemente impegnato a diffondere presso i suoi iscritti".

"L'auspicio – aggiunge il Consigliere delegato ai **compensi ed onorari professionali**, **Giorgio Luchetta** – è che l'introduzione dell'equo compenso **possa concretamente accrescere le tutele in modo particolare per i giovani** professionisti che, con un potere contrattuale oggettivamente basso, si vedono costretti, da contraenti deboli, ad accettare incarichi poco appetibili e con compensi spesso irrisori. E soprattutto a loro - conclude Luchetta - che la politica deve rivolgere il suo sguardo, per evitare che la situazione di evidente disagio in cui operano possa indurli a rinunciare all'attività professionale, creando nel medio termine le basi per un indebolimento del sistema ordinistico italiano la cui centralità nel sistema economico del nostro paese va invece preservata".



I CORRISPETTIVI COME GARANZIA DI QUALITÀ

Art. 10, c. 10, D.lgs. 39/2010 – Il corrispettivo per l’incarico di revisione legale è determinato in modo da garantire la qualità e l’affidabilità dei lavori. A tal fine i soggetti incaricati della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell’incarico avendo riguardo:

- a) Alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l’incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo*
- b) Alla preparazione tecnica e all’esperienza che il lavoro di revisione richiede*
- c) Alla necessità di assicurare, oltre all’esecuzione materiale delle verifiche, un’adeguata attività di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi di cui all’articolo 11.*

I CORRISPETTIVI PER L'ATTIVITÀ DI REVISIONE

Il D.lgs. 39/2010 si limita a richiedere che il compenso garantisca qualità e affidabilità. Non fornisce parametri quantitativi, lasciando al revisore il compito di stabilire la remunerazione appropriata tenuto conto delle risorse impiegate. Eppure...

...l'art. 20 c.13 del D.lgs. 39/2010 prevede che il controllo di qualità includa una valutazione dei corrispettivi per la revisione.

Quali utili riferimenti?

- Le tariffe professionali, seppur abrogate.
- Il DM 140/2012 relativo ai parametri utilizzabili dall'autorità giudiziaria per liquidare i compensi.
- Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni – gennaio 2018 – capitolo 7



CODICE DEONTOLOGICO CNDCEC (17 Dicembre 2015)

- TITOLO I – DISPOSIZIONI GENERALI
 - Art. 1 Definizioni
 - Art. 2 Contenuto del Codice
 - Art. 3 Ambito di applicazione
 - Art. 4 Potestà disciplinare
 - Art. 5 Interesse pubblico
 - Art. 6 Integrità
 - Art. 7 Obiettività
 - Art. 8 Competenza, diligenza e qualità delle prestazioni
 - **Art. 9 Indipendenza**
 - **Art. 10 Riservatezza**
 - **Art. 11 Comportamento professionale**
 - Art. 12 Prestazioni del professionista all'estero e prestazioni del professionista straniero in Italia
 - Art. 13 Esercizio della professione in cooperazione con terzi
 - **Art. 14 Responsabilità professionale**

CODICE DEONTOLOGICO CNDCEC (17 Dicembre 2015)

- TITOLO II – RAPPORTI PROFESSIONALI
 - CAPO 1 – RAPPORTI CON I COLLEGHI
 - **Art. 15: collaborazione tra colleghi**
 - Art. 16: subentro ad un collega
 - Art. 17: assistenza congiunta allo stesso cliente
 - **Art. 18: assistenza a clienti aventi interessi in conflitto di interessi**
 - Art. 19: corrispondenza tra colleghi
 - CAPO 2 – RAPPORTI CON I CLIENTI
 - Art. 20: Principi generali
 - **Art. 21: Accettazione dell'incarico**
 - **Art. 22: Esecuzione dell'incarico**
 - **Art. 23: Rinuncia dell'incarico**
 - Art. 24: Fondi dei clienti, garanzie e prestiti
 - Art 25: Compenso professionale
 - CAPO 3 – RAPPORTI CON GLI ENTI ISTITUZIONALI DI CATEGORIA (art 26- 30)
 - CAPO 4 – RAPPORTI CON COLLABORATORI E DIPENDENTI (art 31 – 34)
 - CAPO 5 – RAPPORTI CON I TIROCINANTI (art 35- 37)
 - CAPO 6 – ALTRI RAPPORTI (art 38 -40)
- TITOLO III – CONCORRENZA (art 41 -44)

Rischio preliminare



OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

Dati societari

Data		In giallo i dati di input
Società		
Data di riferimento del bilancio		
Fase		Stima tempi e compensi

Dati del bilancio precedente

Totale attivo	2.000.000
Totale ricavi delle vendite e delle prestazioni	2.000.000
Media aritmetica semplice	2.000.000
Numero di ore-base	130

Rettifiche per componenti di rischio

Rettifica per settore di attività aziendale Settore commerciale, servizi e diversi -15%

Rettifica per rischio preliminare di incarico Rischio preliminare "Basso" 0%

Totale ore 110,5

Dati dei sindaci

Compenso orario sindaci (€)	€ 75,00	
Compenso orario ausiliari (€)	€ 50,00	
Compenso orario collaboratori (€)	€ 40,00	
% ore totali ai sindaci	25%	28
% ore totali agli ausiliari	50%	55
% ore totali ai collaboratori	25%	28

Compenso per l'attività di revisione legale

€ 5.939,38





OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

Dati societari

Data		In giallo i dati di input
Società		
Data di riferimento del bilancio		
Fase		Stima tempi e compensi

Dati del bilancio precedente

Totale attivo	50.000.000
Totale ricavi delle vendite e delle prestazioni	30.000.000
Media aritmetica semplice	40.000.000
Numero di ore-base	400

Rettifiche per componenti di rischio

Rettifica per settore di attività aziendale Settore industriale 0%

Rettifica per rischio preliminare di incarico Rischio preliminare "Basso" 0%

Totale ore 400

Dati dei sindaci

Compenso orario sindaci (€)	€ 75,00	
Compenso orario ausiliari (€)	€ 50,00	
Compenso orario collaboratori (€)	€ 40,00	
% ore totali ai sindaci	25%	100
% ore totali agli ausiliari	50%	200
% ore totali ai collaboratori	25%	100

Compenso per l'attività di revisione legale

€ 21.500,00





I CORRISPETTIVI NELLA LETTERA DI INCARICO

L'ISA Italia 210 stabilisce che i termini concordati dell'incarico di revisione devono essere riportati in una lettera d'incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto [...]

Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs 39/2010 [...] i termini concordati dell'incarico devono altresì includere l'ammontare dei corrispettivi per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale ammontare durante l'incarico.

LA VIGILANZA

- La vigilanza è effettuata dal MEF e dalla Consob (a seconda del fatto che i revisori abbiano o meno incarichi su EIP).
- In aggiunta ai «controlli di qualità» il MEF effettua controlli:
 - Sull'abilitazione e l'iscrizione al Registro
 - Sulla tenuta del Registro
 - Sull'adozione dei principi di deontologia professionale, dei principi di controllo della qualità delle imprese di revisione legale e dei principi di revisione
 - Sulla formazione continua

Come? Richiedendo la comunicazione di dati e notizie, eseguendo ispezioni ed acquisendo dal Registro delle Imprese gli incarichi di revisione legale conferiti in conformità al D.Lgs 39/2010.



IL RISCHIO DI REVISIONE

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

ISA ITALIA 200 – RISCHIO INTRINSECO

Le tre componenti del rischio di revisione:

- **Rischio intrinseco** (inherent risk)
- **Rischio di controllo** (control risk)
- **Rischio di individuazione** (detection risk)

Rischi propri dell'impresa

Rischio del revisore

Rischio intrinseco

La possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito.

RISCHIO DI CONTROLLO E RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE

Rischio di controllo

Il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

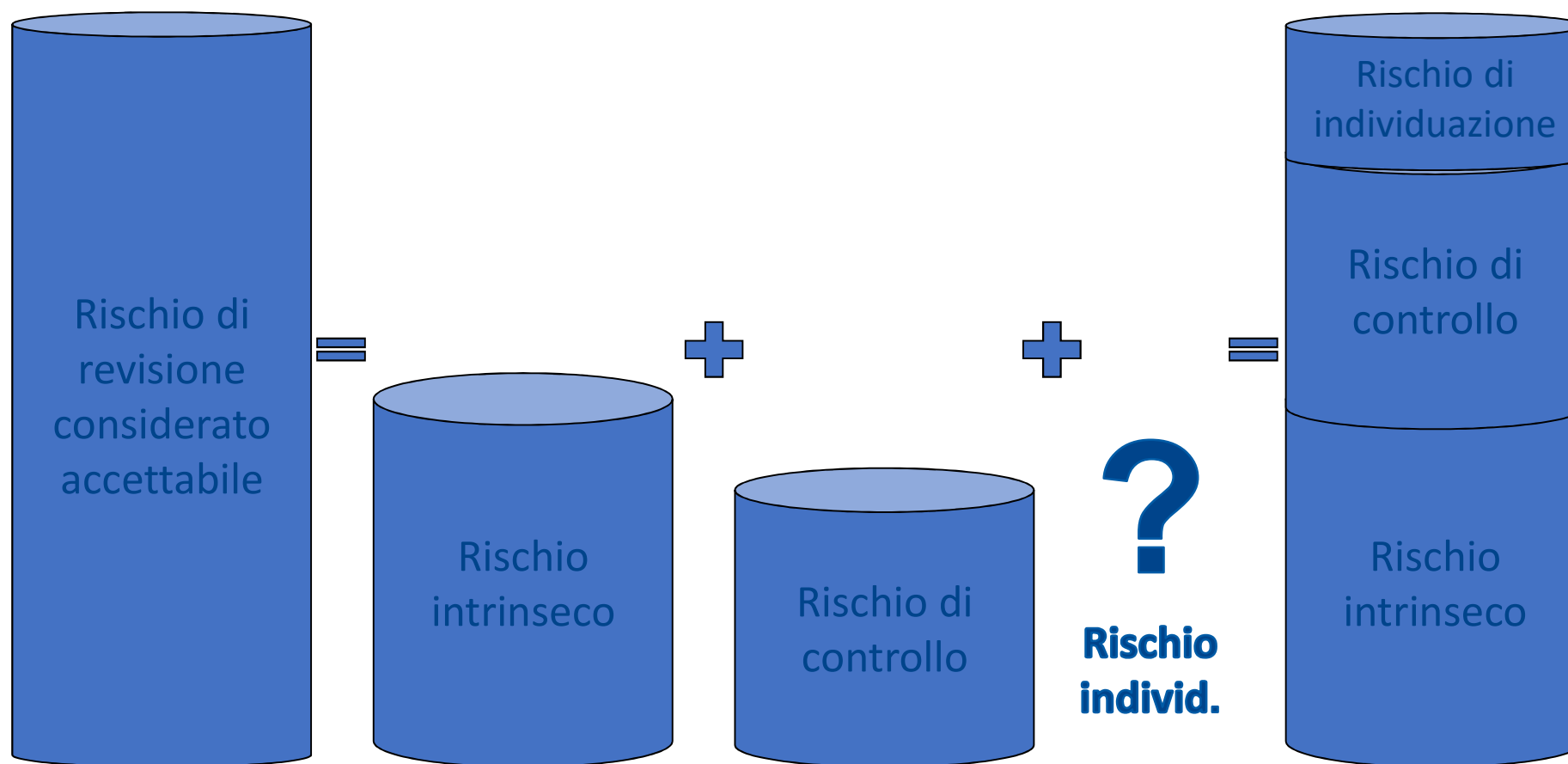


Rischio di individuazione

Il rischio che il revisore non individui un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o congiuntamente con altri errori.

Insieme, formano il rischio di revisione (audit risk).

RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE E RISCHIO DI REVISIONE



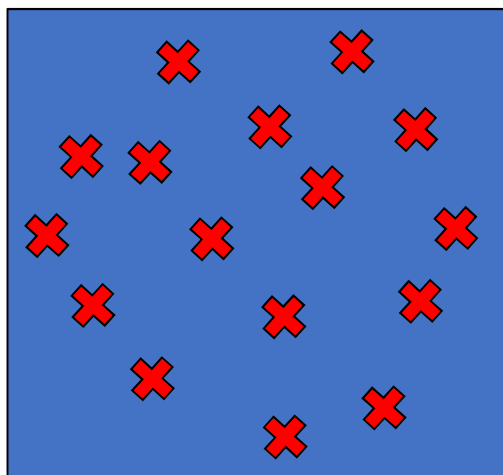
RISCHIO DI REVISIONE IN SINTESI

Alfa Srl:

- Alto rischio intrinseco
- Alto rischio di controllo



Maggiore probabilità di errori significativi

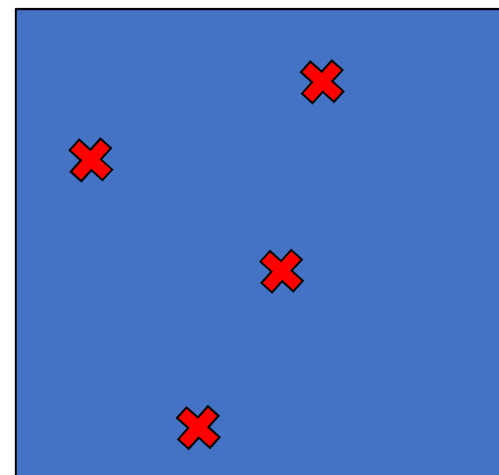


Beta Srl:

- Basso rischio intrinseco
- Basso rischio di controllo



Minore probabilità di errori significativi



La Alfa Srl richiederà controlli più estesi per ridurre il rischio di individuazione mantenendo così il rischio di revisione ad un livello accettabile.

IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI INTRISECO: OUTPUT

- Questionario sulla conoscenza dell'impresa
- Questionario rischio frode
- Colloquio con il precedente revisore / organo di controllo
- Analisi comparativa

IL TRIANGOLO DELLE FRODI



IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI INTRISECO

	Fonti interne	Fonti esterne
Informazioni economico-finanziarie	Bilancio Principi contabili adottati <i>Budget e forecast</i> Relazioni Dichiarazioni dei redditi Analisi di bilancio Giudizi e stime	Organismi pubblici Creditori Agenzie di <i>rating</i> Informazione strategica Informazioni di settore Informazioni da <i>Internet</i> Mezzi di comunicazione e altre parti esterne
Informazioni di altra natura	Indagini presso la direzione Osservazioni e ispezioni Manuali delle direttive e procedure Struttura organizzativa <i>Balanced Scorecard</i> <i>Vision</i>, valori, obiettivi e strategie Descrizione delle mansioni Caratteristiche del personale	Accettazione dell'incarico Organismi pubblici Dati dell'associazione di categoria Articoli di stampa Informazioni da <i>Internet</i>

LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO

		IMPATTO	
		Alto (2)	Basso (1)
PROBABILITA'	Alto (2)	Alto (2x2)	Moderato (2x1)
	Basso (1)	Moderato (1x2)	Basso (1x1)

AREE DI RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI

1. Obiettivi e strategie dell'impresa:
 - Obiettivi non appropriati, irrealistici poiché eccessivamente aggressivi
 - *Nuovi prodotti o servizi o ingresso in nuove linee di attività*
 - *Entrata in aree di attività / operazioni nelle quali l'impresa ha una esperienza limitata*
2. Fattori esterni:
 - *Situazione economica e cambiamenti nella regolamentazione*
 - *Concentrazione della domanda di prodotti e servizi dell'impresa*
 - *Elevato grado di complessità*
 - *Modifiche del settore*
3. Natura dell'impresa
 - *Cultura aziendale e capacità di governance*
 - *Posizioni chiave aziendali*



AREE DI RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI

4. Indicatori di performance: comprensione del funzionamento aziendale e capacità di perseguimento degli obiettivi
5. *Principi contabili*
6. *Controllo interno*





Perché il revisore deve interessarsi
al sistema di controllo interno?

Perché l'efficacia del sistema di controllo interno
influenza il rischio di revisione

CONTROLLO INTERNO: definizione

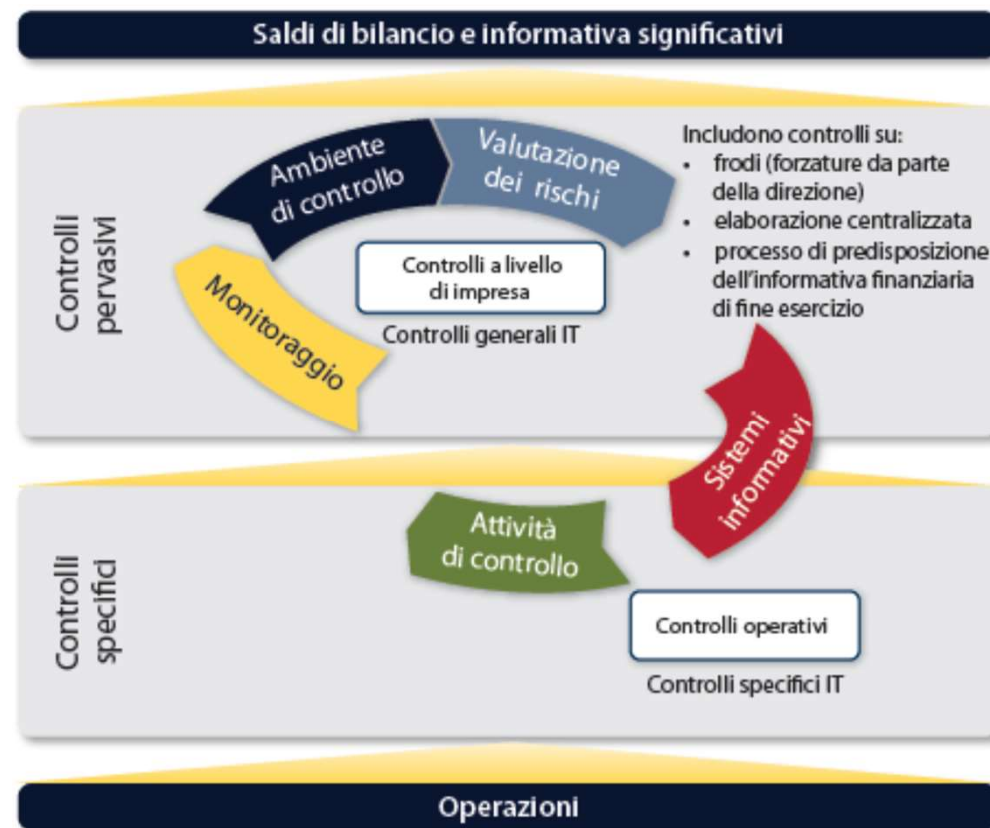
Il processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili. Il termine "controlli" si riferisce a qualsiasi aspetto di una o più componenti del controllo interno.

Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile. La rilevanza di un controllo ai fini della revisione è oggetto di giudizio professionale.

COMPRENSIONE DEI SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO E CONTABILE

Approccio metodologico:

- Identificazione dei rischi da attenuare
- Valutazione della configurazione dei controlli
- Valutazione dell'operatività dei controlli
- Documentazione dei controlli)



COMPRENSIONE DEI SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO E CONTABILE



COME VALUTARE L'EFFICACIA DEL SCI

Durante il corso dell'esercizio, il revisore deve:

- identificare i controlli interni in grado di prevenire o individuare e correggere gli errori identificati
- effettuare procedure di conformità sull'operatività del SCI
- ottenere informazioni su eventuali cambiamenti nel SCI e valutarne l'impatto sulla regolare tenuta della contabilità e sulla corretta rilevazione dei fatti di gestione
- segnalare alla direzione eventuali carenze riscontrate e verificare successivamente le correzioni apportate.

COME VALUTARE L'EFFICACIA DEL SCI

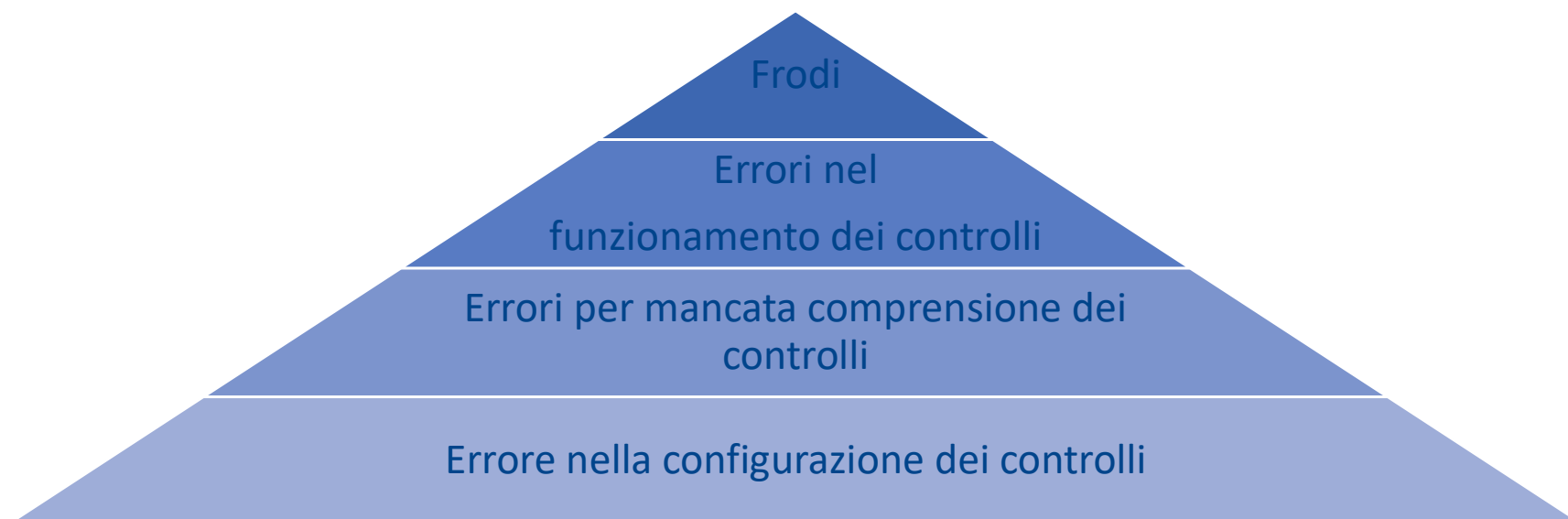
Procedure di conformità:

- verifica sui documenti giustificativi delle operazioni, per accertare la corretta registrazione e autorizzazione delle operazioni stesse
- effettuazione di interviste e osservazione diretta, per verificare se le funzioni svolte corrispondono a quelle assegnate
- riesecuzione di alcune procedure di controllo (ad es. riconciliazioni bancarie), per verificare se sono state correttamente eseguite.

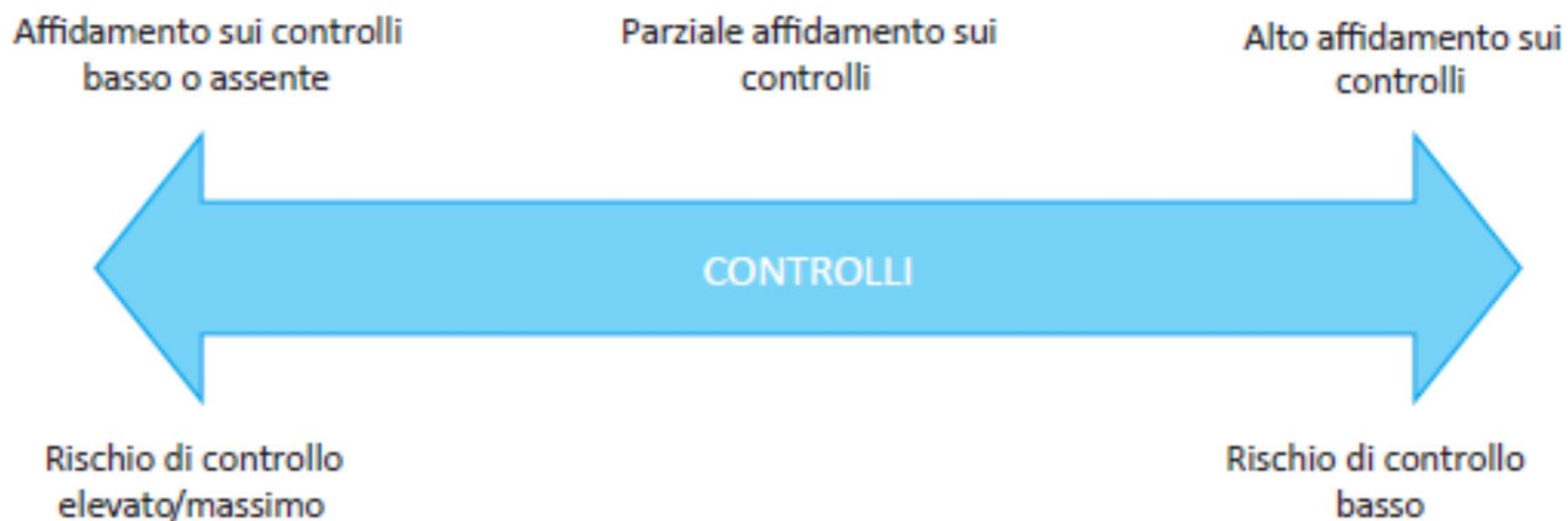
LIMITI DEL CONTROLLO INTERNO

Il controllo interno è strutturato per fornire una ragionevole sicurezza in tema di attendibilità dell'informativa finanziaria, di efficacia dell'operatività e della conformità alla normativa.

Il principio dedica molta attenzione agli elementi manuali ed agli elementi automatizzati, individuando i rispettivi vantaggi ed i limiti



LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO

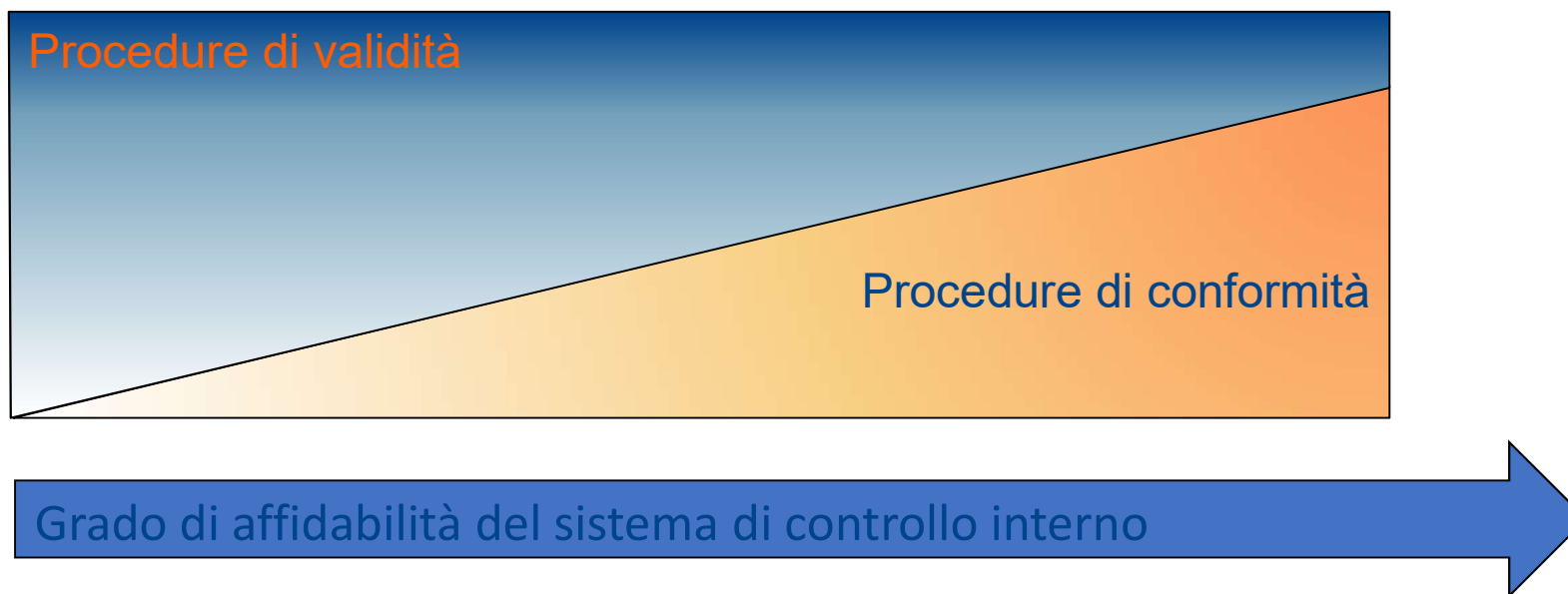


MATRICE DEL RISCHIO DI ERRORI RESIDUI

		Rischio di controllo	
		Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Rischio inerente	Basso	Minimale	Moderato
	Moderato	Basso	Alto
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione	
		Rischio residuo	

ISA ITALIA 330 – DAI RISCHI INDIVIDUATI ALLE PROCEDURE DI REVISIONE

L'analisi dei rischi e la conoscenza del sistema di controllo interno (e del suo grado di affidabilità) permettono di decidere quali procedure è opportuno eseguire.





PIANIFICAZIONE DELLE ATTIVITA' DI REVISIONE

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE

I fattori che influenzano la pianificazione:

- Dimensioni e complessità dell'impresa
- Esperienza del team di revisione durante lo svolgimento dei precedenti incarichi presso l'impresa
- Procedure di conformità ed i risultati dei precedenti incarichi
- Cambiamenti nelle circostanze durante l'incarico
- Livello di rischio assegnato all'impresa ed a ciascuna area
- Significatività

FINALITA' DELLA PIANIFICAZIONE

La pianificazione è un processo continuo ed iterativo che prosegue fino alla fine dell'incarico.

Un'adeguata pianificazione è indispensabile per:

- Prestare la dovuta attenzione alle aree importanti della revisione
- Identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi
- Organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione per svolgerlo in modo efficace ed efficiente
- Costituire un team appropriato, in termini di capacità e competenze, per fronteggiare i rischi attesi

OUTPUT DELLA PIANIFICAZIONE

Gli output della pianificazione della revisione sono:

- La definizione della **strategia generale di revisione**: principali decisioni assunte dal revisore, considerate necessarie per una adeguata pianificazione e la comunicazione degli aspetti significativi al team
- Lo sviluppo di un **piano di revisione**: la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi identificati e valutati. Il piano di revisione è l'evidenza di una adeguata pianificazione delle procedure di revisione e consente il riesame e l'approvazione da parte del partner di riferimento prima dello svolgimento dei controlli. Tale attività è spesso effettuata attraverso l'adattamento e personalizzazione di check list standard

STRUTTURA E CONTENUTO DELLA STRATEGIA DI REVISIONE

Obiettivi della revisione	Nome revisore responsabile della revisione	
	Tipologia di revisione	Legale, volontaria, consolidation package
	Principi di revisione di riferimento	ISA ITALIA
	Principi contabili di riferimento	OIC
	Cambiamenti significativi nei principi contabili che possono avere impatto significativo sul bilancio	
	Primo incarico di revisione: esercizio chiuso il	
Cambiamenti dell'impresa	(Dis) Investimenti significativi	
	Strategia di business / mercati	
	Direzione, figure aziendali chiave, organi di controllo	
	Ambiente di riferimento dell'impresa	
	Altri cambiamenti	
Rischio	anno corrente	
	anno passato	
Significatività	anno corrente	
	anno passato	
Test di conformità precedenti revisioni	Ciclo attivo: risultati	
	Ciclo passivo: risultati	
	Ciclo personale: risultati	
Risultati di precedenti revisioni	Rilievi nei precedenti giudizi	
	Errori significativi	
	Lettera dei suggerimenti: aree critiche	
Team di revisione	Senior di riferimento	
	Specialisti che si ritiene necessario coinvolgere:	
	- IT	
	- Legale	
	- Attuario	
	- Fiscalista	
	- Altri	
Problematiche particolari		

PIANO DI REVISIONE – FASE DI INTERIM

Fasi di lavoro:

- Pianificazione delle attività con il team di lavoro
- Identificazione dei conti significativi e delle asserzioni rilevanti sui cui effettuare i test
- Identificazione degli «IT general control»
- **Identificazione e comprensione dei processi e delle classi di transazioni significative. Rilevazione delle procedure. Identificazione dei controlli.**
- Esecuzione dei «walk through test»
- Selezione dei controlli da testare (normali e ITGC)



IL PIANO DI REVISIONE – FASE DI INTERIM

Documentazione richiesta GENERALE

Verifica delle aperture patrimoniali

CICLI AZIENDALI

Attività di presidio del ciclo attivo / passivo / personale attraverso delle interviste, verifica dei punti di controllo (Keys control) mediante la modalità del walk through test

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI E IMMATERIALI

Documentazione giustificativa relativa agli incrementi e decrementi dei cespiti avvenuti dal 01/01/20XX alla data di intervento

Dettaglio immobilizzazioni in corso al 01/01/20XX alla data dell'intervento

Dettaglio eventuali immobilizzazioni presso terzi / fornitori / clienti

Dettaglio delle immobilizzazioni finanziarie

MAGAZZINO

Pianificazione inventari di magazzino

Pianificazione procedura di circolarizzazione dei depositari

CREDITI

Pianificazione procedura di circolarizzazione dei clienti

Dettaglio crediti verso altri



IL PIANO DI REVISIONE – FASE DI INTERIM

DEBITI

Pianificazione procedura di circolarizzazione dei fornitori e agenti

Ottenimento del fatturato dei fornitori nel corso dell'anno

Pianificazione procedura di circolarizzazione degli istituti di credito

VOUCHING DI CONTO ECONOMICO

Selezione in base al saldo di alcune voci di conto economico e ottenimento delle relative schede conto alla data di intervento.

Selezione delle registrazioni contabili più rilevanti avvenute nel corso dell'esercizio e reperimento dei documenti giustificativi

CONTROVERSIE

Pianificazione procedura di circolarizzazione dei legali, consulenze fiscali, consulente del lavoro

ASSICURAZIONI

Impostazione della procedura di circolarizzazione per le assicurazioni aziendali

Dettaglio posizioni assicurative facenti capo alla società

ALTRI TEST

In fase di effettuazione delle procedure di audit, potrebbe emergere la necessità di effettuare ulteriori test.

IL PIANO DI REVISIONE – FASE DI FINAL

- Aggiornamento dei test dei controlli da effettuare
- Esecuzione delle procedure di sostanza (a campione)
- Esecuzione delle procedure generali di revisione
- Esecuzione delle procedure di analytical review
- Verifica del rischio di revisione
- Controllo e chiusura delle carte di lavoro
- Redazione di un memorandum conclusivo (sintesi del lavoro svolto e sommario delle differenze di revisione)
- Preparazione dei documenti da inviare al cliente o ai corrispondenti (audit opinion, audit memo, lettera dei suggerimenti)
- Archiviazione delle carte di lavoro e backup documentazione informatica
- Controllo di qualità interno



IL PIANO DI REVISIONE – FASE DI FINAL

Documentazione richiesta GENERALE

Bilancio di verifica al 31/12/XX

Ottenimento del budget annuale e del piano industriale

FASCICOLO DI BILANCIO

Controllo e verifica sulla conformità della **Nota Integrativa e del rendiconto finanziario** con quanto previsto dalla normativa (codice civile, OIC e Tassonomia)

Controllo e verifica sulla conformità della Relazione sulla Gestione con quanto previsto dalla normativa (codice civile e OIC)

CICLI AZIENDALI

Attività di presidio dei sistemi informativi (Journal Entry) mediante l'intervento di un revisore informatico

IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI E IMMATERIALI

Documentazione giustificativa relativa agli incrementi e decrementi dei cespiti avvenuti dall'interim al final

Verificare che gli ammortamenti per le immobilizzazioni immateriali e materiali sono stati correttamente determinati

Libro cespiti al 31.12.20XX in provvisorio

IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

Fascicolo di bilancio delle partecipate per verifica della correttezza dell'iscrizione in bilancio



IL PIANO DI REVISIONE – FASE DI FINAL

MAGAZZINO

Inventario fisico di magazzino

Ottenimento del tabulato di magazzino materie prime al 31.12.20xx riportante per ogni codice: la giacenza fisica, il valore unitario ed il valore totale.

Riperformance del calcolo di valutazione delle rimanenze mp sl e pf

Verifica dell'obsolescenza dei codici di magazzino

Verifica del cut off di magazzino

Vendite successive al 31/12/20XX (c.d. Nrv test)

CREDITI COMMERCIALI

Analisi dello scadenziario crediti dettagliato (comprensivo di riba)

Analisi e riconciliazione delle conferme tramite la procedura di circolarizzazione. Eventuale procedura alternativa

Ricalcolo del fondo svalutazione crediti

Ottenimento delle note di credito emesse dopo il 31/12/20XX

Verifica fatture da emettere

CREDITI E DEBITI TRIBUTARI

Verifica del calcolo imposte

Verifica dei crediti verso Erario richiesti a rimborso o in compensazione

Verifica che le imposte anticipate e differite stanziare corrispondano ai principi di competenza e prudenza

Verifica che sia corretta la stima del Fondo imposte per eventuali oneri



IL PIANO DI REVISIONE – FASE DI FINAL

ALTRI CREDITI

Dettaglio dei Crediti verso Altri al 31/12/20XX

CASSA E DISPONIBILITA' BANCARIE

Verifica risposta alla circolarizzazione gli istituti di credito al 31/12/20XX (Modulo Abi /Rev con BdV).

Verifica della corretta contabilizzazione degli interessi attivi -passivi e delle ritenute di acconto su interessi attivi bancari

RATEI E RISCONTI

Verifica corretta contabilizzazione dei ratei e risconti attivi/passivi al 31/12/XX

PATRIMONIO NETTO

Verificare la corretta contabilizzazione delle poste di patrimonio netto

Verificare che la costituzione delle riserve e la distribuzione dei dividendi sia avvenuta nel rispetto delle norme di legge e dello Statuto

FONDI PER RISCHI E ONERI

Ottenimento dei criteri e dei calcoli posti in essere per la determinazione degli accantonamenti ai fondi per rischi ed oneri.

Verifica con la direzione sull'eventuale esistenza di controversie in corso con dipendenti, clienti, autorità statali, altre terze parti o parti correlate.

Verifica risposta alla circolarizzazione degli avvocati e del consulente fiscale.



IL PIANO DI REVISIONE – FASE DI FINAL

DEBITI COMMERCIALI

Analisi dello scadenziario debiti dettagliato e delle posizioni debitorie più anziane.

Analisi e riconciliazione delle conferme tramite la procedura di circolarizzazione. Eventuale procedura alternativa

Verifica della correttezza e completezza della fatture da ricevere stanziate sul bilancio al 31.12.20XX

Dettaglio dei debiti verso altri

PERSONALE

Ottenimento del dettaglio del numero di dipendenti della società al 31/12/20XX e degli ingressi/uscite verificatisi nel corso dell'esercizio

Ottenimento del prospetto di calcolo del TFR redatto dal consulente del lavoro

Ottenimento delle modalità di calcolo di bonus e premi elargiti ai dipendenti, dei relativi costi sostenuti durante l'esercizio degli eventuali accantonamenti.

VOUCHING DI CONTO ECONOMICO

Prosecuzione delle verifiche effettuate in fase di interim

ASSICURAZIONI

Analisi delle risposte pervenute tramite la procedura di circolarizzazione e quadratura con la contabilità generale della Società

ALTRI TEST

In fase di effettuazione delle procedure di audit, potrebbe emergere la necessità di effettuare ulteriori test .

Per le falsificazioni di bilancio rispondono i revisori, non i sindaci

Al sindaco spetta l'attività di vigilanza sull'osservanza delle norme procedurali inerenti la formazione, il deposito e la pubblicazione

/ Luciano DE ANGELIS

I sindaci non sono responsabili delle falsificazioni di voci di bilancio poste in essere dagli amministratori. Tali manipolazioni (nel caso di specie attinenti all'inserimento in bilancio di crediti inesistenti) dovrebbero, infatti, essere disvelate dai **revisori** legali tenuti ad applicare i principi di revisione sui crediti della società, con particolare riferimento ai saldi maggiormente significativi.

È quanto ha avuto modo di affermare un'interessante e innovativa pronuncia del Tribunale di Genova del 6 ottobre 2017, la n. [8880](#).

L'ordinanza prende le mosse dai reclami avverso un provvedimento di **sequestro** concesso nell'ambito di un procedimento cautelare instaurato dal curatore di una spa fallita nei confronti degli amministratori, dei sindaci e revisori della stessa.

Nella fattispecie la curatela proponeva azione di responsabilità *ex art. 146* del RD 267/1942 nei confronti di soggetti che, per vari periodi, avevano ricoperto cariche di direzione e controllo della società, addebitando ai convenuti le seguenti condotte:

- prelevamenti indebiti dalle casse sociali posti in essere da taluni amministratori;
- redazione di **bilanci non veritieri** utilizzati, in base alle riclassificazioni di bilancio operate dalla procedura, per celare che il capitale sociale era già integralmente perduto, imputandosi ai convenuti l'aggravamento delle perdite derivante dalla prosecuzione dell'attività sociale;
- appostazione all'attivo di un credito inesistente, per oltre 7.500.000 euro.

Con riferimento a tale situazione le misure cautelari vengono revocate dal Tribunale, che distingue le responsabilità degli **amministratori privi di deleghe**, dei sindaci e dei revisori.

In merito ai primi si evidenzia che essi, a seguito della riforma del diritto societario, che ha modificato gli [artt. 2381](#) e [2392](#) c.c., sono tenuti non più a vigilare sull'operato dei delegati, ma esclusivamente ad **agire informati**. Tale obbligo fa sì che gli amministratori privi di delega richiedano in CdA ulteriori informazioni sulle scelte da essi perpetrate in presenza di segnali di allarme o comunque di elementi tali da porre sull'avviso gli amministratori, in relazione alla diligenza richiesta dalla natura dell'incarico o dalle loro specifiche competenze.

In ogni caso, la valutazione della diligenza esigibile dagli amministratori non delegati, si legge nella motivazione del tribunale ligure, deve essere condotta *ex an-*

te, dovendosi **escludere** che gli stessi siano anche onerati di porre in essere un controllo capillare e finalizzato all'individuazione di anomalie riscontrabili solo da chi, *ex post*, si muova in un'ottica investigativa di sospetto.

Ancora più interessanti, poiché, a quanto consta, si tratta della prima giurisprudenza in tal senso orientata, risultano le conclusioni a cui giungono i giudici di Genova in relazione alle responsabilità attinenti alle irregolarità riscontrate nel **bilancio** di esercizio.

In motivazione si legge, infatti, che, in merito al bilancio, "non sussiste responsabilità per coloro che abbiano ricoperto solo la carica di sindaco non incaricato della revisione contabile". In piena armonia con quanto affermato nella [Norma di comportamento](#) del Collegio sindacale 3.7, rubricata "Vigilanza in ordine al bilancio di esercizio e alla relazione sulla gestione", emanata dal CNDCEC nel 2015 (norma in verità non citata nella pronuncia in commento), infatti, si legge: "In tal caso (cioè nelle situazioni di sindaco non revisore, ndr), ... il **sindaco** è chiamato a svolgere sul bilancio d'esercizio esclusivamente l'attività di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, ossia sull'osservanza delle **norme procedurali** inerenti la formazione, il deposito e la pubblicazione del bilancio, non dovendo esprimere un giudizio sulla sua attendibilità e quindi eseguire procedure di controllo circa la verità delle poste esposte".

I revisori devono occuparsi del controllo analitico delle singole poste

Ben diversa, per tali profili, appare la responsabilità dei **revisori** (e dei sindaci con funzione di revisione legale). Questi, infatti, nel rispetto dei principi di revisione avrebbero, invece, dovuto effettuare un **controllo analitico** delle singole poste di bilancio e dei crediti, essendo onerati di ottenere conferme esterne (ai sensi del principio di revisione n. [505](#)) per acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti a sostegno delle asserzioni di bilancio. In tal modo sarebbe emersa con facilità la falsità degli ordini e quindi della voce di credito inserita a bilancio al solo scopo di mascherare la perdita integrale del patrimonio.

Per un approfondimento sul tema si rimanda a "[Confidabilità e valutazione della responsabilità degli organi di amministrazione e controllo delle società di capitali](#)", nel n. [2/2018](#) della rivista *Società e Contratti, Bilancio e Revisione*.



CHECK LIST DELLE VERIFICHE PERIODICHE

Documentazione Richiesta GENERALE

Bilancio di verifica

Copia / presa visione degli Aggiornamento libri sociali

Prima e ultima pagina stampata nel periodo del libro giornale, inventari, cespiti, registro delle scritture ausiliare di magazzino

Registri IVA (acquisti, vendite e riepilogo)

Copia dell'ultima pagina del libro unico del lavoro

Copia delle presentazioni effettuate alla agenzia delle dogane (intrastat)

Copia delle presentazioni effettuate in camera di commercio (deposito bilancio, comunicazioni sociali...)

Copia delle dichiarazioni/adempimenti inviate/i all'Agenzia delle Entrate e relative ricevute di presentazione (Unico, 770, spesometro, comunicazioni dati iva,...)

CASSA E DISPONIBILITA' LIQUIDE

Copia DI TUTTI gli Estratti Conto bancari e delle riconciliazioni bancarie (comprese eventuali carte di credito)

Copia delle ultime contabili relative ai pagamenti di rate mutui o finanziamenti dove si evince il debito residuo

Eventuali nuovi contratti di finanziamento, conti correnti o risoluzioni

Scheda conto delle casse



CHECK LIST DELLE VERIFICHE PERIODICHE

SCADENZARI

Scadenario crediti comprensivo di RI.BA (da commentare durante la verifica)

Scadenario debiti (da commentare durante la verifica)

DEBITI TRIBUTARI E PREVIDENZIALI

Copia delle quietanze degli F24 e relative scritture di registrazione

Copia del modello UNIFORMIENS (o DM10)

Copia dei versamenti previdenziali ai fondi pensione integrativi e relativi mastri conto

PERSONALE

Prime note contabili e mastri conto relativi al personale

Copia dei cedolini riepilogativi mensili

Eventuali accordi di cassa integrazione guadagni (ordinaria o straordinaria e solidarietà) stipulata nel periodo e utilizzo del monte ore complessivo

Organigramma (se modificato rispetto alla verifica precedente)



GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Per informazioni di carattere generale: info@opendotcom.it

Per quesiti relativi al software PSR: psr@opendotcom.it

Sito: www.opendotcom.it

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili