



**DOT
COM**

**GESTIONE DEL RISCHIO E CONTROLLO
INTERNO**

Relatore: Dottor Ponzo Gianluca

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili



Agenda

- *La revisione legale: definizioni e processo*
- *A.1.1 – Caratteristiche e definizioni del sistema di controllo interno*
- *A.1.16 – Ruoli e responsabilità del Collegio Sindacale nel caso in cui eserciti anche l'attività di Revisione ex lege. Rapporti tra collegio sindacale e revisore ex lege*



**DOT
COM**

La revisione legale: definizioni e processo

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili



«It is better to be roughly right than precisely wrong»

(John Maynard Keynes)



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)*
- *Verbali 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)*

KIT DEL REVISORE – documenti istituzionali

- *La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti* (CNDCEC – marzo 2018 – aggiorna il documento di marzo 2016)
- Le 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.



KIT DEL REVISORE – documenti istituzionali

- *Il regolamento Ue/2016/679 General Data Protection Regulation (GDPR): nuove regole comunitarie e precisazioni in materia di protezione dei dati personali (CNDCEC aprile 2018)*
- *La 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.

L'argomento al centro del prossimo convegno dei giovani commercialisti in scena a Cagliari

Per i revisori sanzioni più dure

L'inasprimento principale sotto il profilo amministrativo

DI SARA MAURELLI*

La revisione legale sarà al centro del dibattito al prossimo convegno regionale organizzato dall'Unione giovani dottori commercialisti ed esperti contabili di Cagliari che si terrà l'8 giugno nella splendida cornice cittadina. Un tema cruciale e di grande attualità per la categoria dei commercialisti ma ancora più sentito dai giovani. Il dlgs. 17 luglio 2016 n. 135, entrato in vigore dal 5 agosto 2016, ha aggiornato le regole sulla formazione del revisore legale dei conti, sulla deontologia professionale e sul sistema sanzionatorio. Dal 1° gennaio 2017 il revisore deve ottemperare ad un obbligo formativo triennale e dovrà acquisire annualmente almeno venti crediti in materie, temi e argomenti indicati in apposito programma definito dal Mef, per

un totale di minimo sessanta crediti formativi nel triennio. Nella prima fase applicativa della modifica normativa sono state numerose le difficoltà riscontrate, per stessa ammissione del Mef nella circolare n° 28 del 2017. A fronte di tali criticità, anche al fine di favorire diffusamente il rispetto dei nuovi obblighi, è stata prevista la possibilità di acquisire i necessari crediti anche mediante la partecipazione a corsi erogati nel 2018, purché conformi al programma ministeriale 2017. Il Mef è l'Ente deputato alla verifica dell'effettivo assolvimento dell'obbligo formativo e ad infliggere, in caso di inadempimento, la sanzione amministrativa pecuniaria. Nel mese di febbraio 2018 è stato sciolto il nodo dell'equivalenza della formazione a carico dei revisori con quella necessaria per essere iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli

esperti contabili. Con il protocollo d'intesa tra Cndcec e Mef, onde evitare che il professionista iscritto sia al registro sia nell'albo debba maturare almeno centocinquanta crediti formativi per ogni triennio, sono state definite le modalità attraverso le quali il Consiglio nazionale procederà all'accreditamento degli eventi formativi ai fini del riconoscimento dell'equipollenza. È stato stabilito, inoltre, l'obbligo in capo agli Ordini territoriali, tramite il Consiglio nazionale, di trasmettere annualmente al Mef i dati riguardanti l'assolvimento dell'obbligo formativo da parte dei propri iscritti. Per le violazioni dei propri doveri da parte

del revisore sono previste conseguenze sanzionatorie sotto il profilo civile, amministrativo e penale. Il dlgs 135/2016 è intervenuto con modifiche che hanno interessato soprattutto le sanzioni amministrative: chi non rispetta le regole rischia dall'avvertimento alla cancellazione ma sussistono anche ipotesi di reato. L'intento della riforma, volta a migliorare la qualità della revisione, è quello di improntare il sistema a stringenti requisiti di accesso e valorizzazione delle competenze specifiche, prevedendo un inasprimento del sistema sanzionatorio. Ciò, però, impone una più attenta definizione del concetto di responsabilità.

È bene ricordare che i revisori e le società di revisione rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri. Disposizione contestabile in quanto i compiti e le funzioni di amministratori e revisori sono molto diverse: equiparare la responsabilità significa equiparare in generale chi effettua degli illeciti contabili con chi li controlla. È evidente la differenza del contributo effettivo del revisore rispetto a quello degli amministratori soprattutto in tutte quelle condotte non omissive. Non si è ritenuto, quindi, in occasione della riforma, limitare la responsabilità dei revisori con l'introduzione di un limite di responsabilità.

* **Coordinatore regionale Ungdcec Sardegna**

Pagina a cura dell'



Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili®

RIFORMA FALLIMENTARE 2017

L'art. 378 dello schema di DLgs. recante il Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza in attuazione della L. 155/2017 modifica l'art. 2477 c.c. prevedendo l'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;*

ISA ITALIA

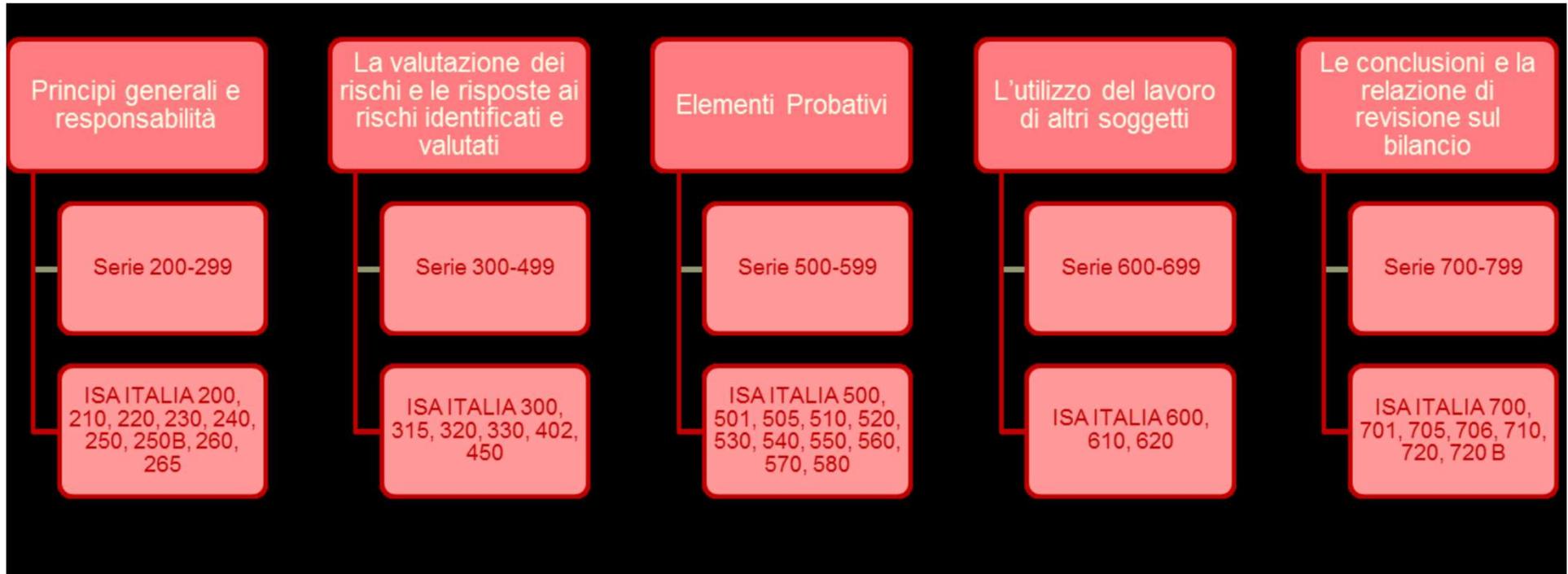
Con la Determina del 23 Dicembre 2014 del Ministero dell'Economia e delle Finanze sono stati pubblicati i nuovi principi di revisione elaborati ai sensi dell'articolo 11, comma 3 del D.Lgs 39/2010.

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



GLI 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. [...]

GLI 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 [...] 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 la regolare tenuta della contabilità sociale e la 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 effettuando 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 e per consentire 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 invece della presenza di paragrafi negli ISA che sono ritenuti non applicabili in Italia 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

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).

Art. 2010 - Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti
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 invece della presenza di paragrafi negli ISA che sono ritenuti non applicabili in Italia **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
	Composizione del team di revisione						
Strategie di valutazione dei rischi	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								Pianificazione ed identificazione del rischio				
					Verifica mantenimento incarico		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



**DOT
COM**

*Caratteristiche e definizioni del sistema di controllo
interno*

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.

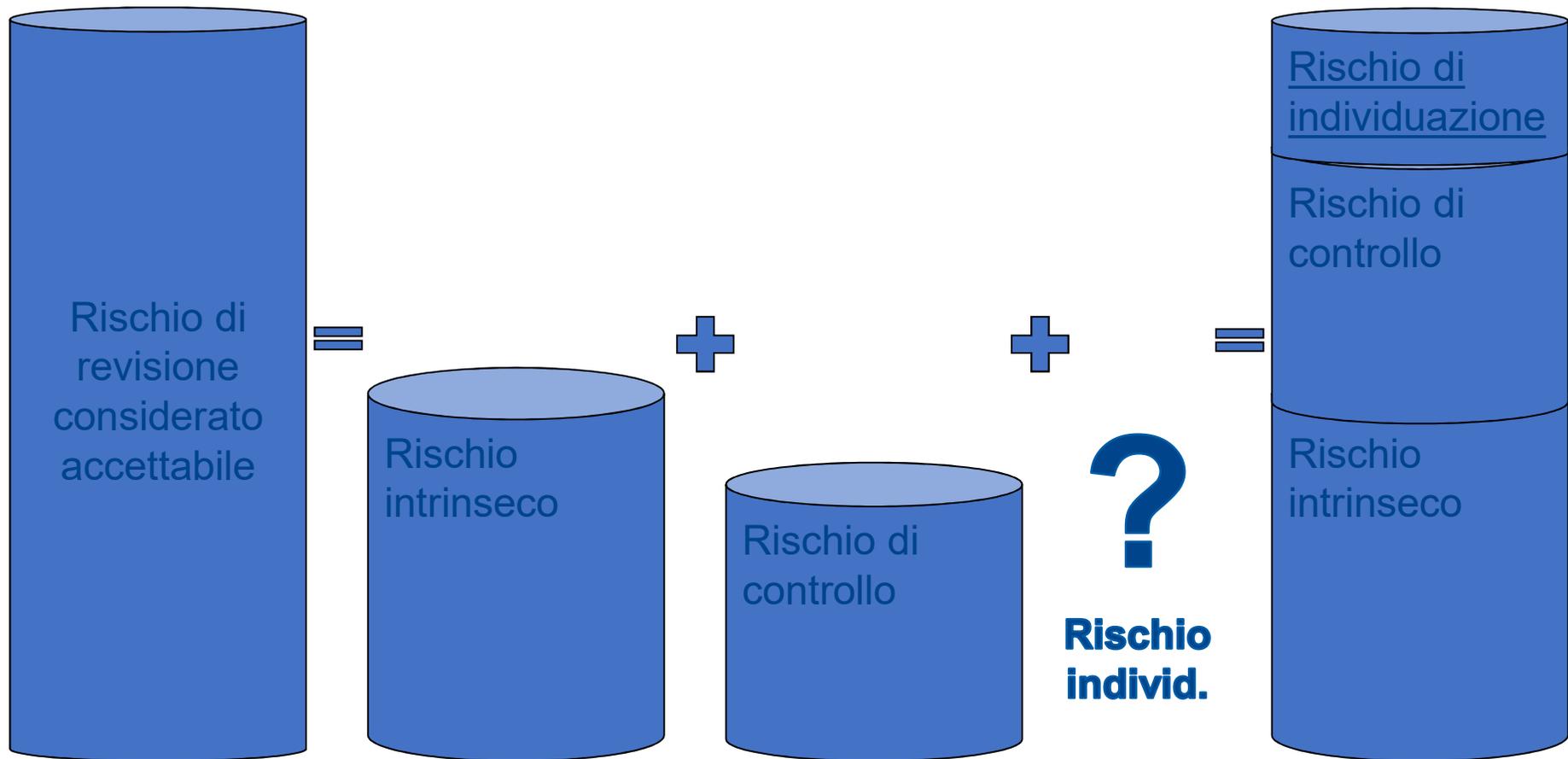


Rischio di individuazione

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



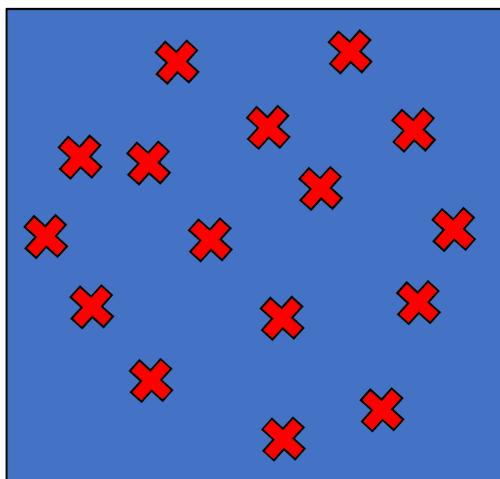
RISCHIO DI REVISIONE IN SINTESI

Alfa Srl:

- Alto rischio intrinseco
- Alto rischio di controllo



Maggiore probabilità di errori significativi

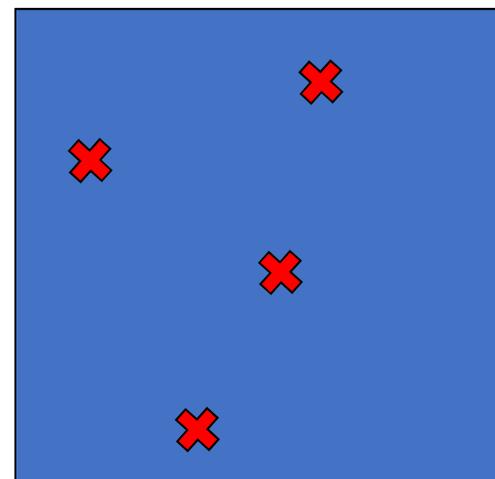


Beta Srl:

- 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.

ISA ITALIA 450 – DEFINIZIONE DELL'ERRORE

L'ISA Italia 450 definisce l'errore come

(4) una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. [...]

Quali sono le cause degli errori?

ISA 450 – ORIGINE DELL'ERRORE

A1. Gli errori possono derivare:

- a) da una mancata accuratezza nella raccolta o nell'elaborazione dei dati sulla base dei quali viene redatto il bilancio;*
- b) dall'omissione di un importo o di informativa di bilancio;*
- c) da una errata stima contabile originata dalla mancata rilevazione, o dal chiaro fraintendimento dei fatti;*
- d) da valutazioni della direzione sulle stime contabili considerate irragionevoli, ovvero dalla scelta e dall'applicazione di principi contabili considerati inappropriati. [...]*

ISA ITALIA 315 – VALUTAZIONE DEL RISCHIO

(5) Il revisore deve svolgere le procedure di valutazione del rischio [...]

(6) Le procedure di valutazione del rischio devono includere [...]:

- indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa [...]
- procedure di analisi comparativa
- osservazioni ed ispezioni

(25) **Il revisore deve *identificare e valutare* i rischi di errori significativi:**

- a livello di bilancio;
- a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa

su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti.



ISA ITALIA 315 – COMPrensIONE DELL'IMPRESA

- Il principio Isa Italia 315 (par. 11) indica come necessaria la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.
- Il revisore deve acquisire una comprensione del settore di attività, della regolamentazione e degli altri fattori esterni rilevanti, della natura dell'impresa, degli obiettivi e delle strategie della stessa ed i relativi rischi connessi all'attività svolta.
- Inoltre, al par. 12, il principio indica che *il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile [...]. La rilevanza ai fini della revisione di un controllo, singolarmente o in combinazione con altri, è oggetto di giudizio professionale da parte del revisore.*

ISA ITALIA 315 – COMPrensIONE DELL'IMPRESA

Il principio richiede la comprensione di:

- a) settore di attività, regolamentazione ed altri fattori esterni rilevanti, incluso il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile
- b) natura dell'impresa, che permette di comprendere le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa che ci si attende siano presenti nel bilancio
- c) scelta e applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, incluse le ragioni per una loro eventuale modifica, l'appropriatezza degli stessi e la loro coerenza con il quadro normativo di riferimento
- d) obiettivi e strategie dell'impresa ed i rischi connessi all'attività svolta, che possono comportare rischi di errori significativi
- e) misurazione/esame della performance economico-finanziaria dell'impresa

A livello di impresa

A livello di settore

A livello economico



CONOSCENZA DEL CLIENTE A LIVELLO DI IMPRESA

- Assetto proprietario
- Caratteristiche del portafoglio clienti/fornitori e individuazione dei principali
- Presenza di transazioni internazionali, localizzazione della produzione e dei magazzini
- Fonti di finanziamento
- Relazione con i dipendenti
- Tipologia di attività
- Composizione delle rimanenze; esistenza di garanzie
- Aspetti relativi alla tecnologia
- Piano di investimenti
- Principi contabili applicati



CONOSCENZA DEL CLIENTE A LIVELLO DI SETTORE

- Reputazione del cliente nel settore
- Caratteristiche della domanda di prodotti/servizi venduti
- Capacità produttiva e concorrenza sui prezzi
- Livello di competizione
- Andamento del settore
- Regolamentazione del settore
- Politiche del governo che influenzano la gestione dell'attività dell'impresa (monetarie, controllo sui cambi, fiscali, incentivi finanziari, politiche tariffarie e di restrizione agli scambi commerciali)
- Norme ambientali che influenzano il settore e l'attività dell'impresa

CONOSCENZA DEL CLIENTE A LIVELLO ECONOMICO

- Influenza del cambio di tassi di interesse
- Influenza di crisi finanziarie
- Disponibilità di finanziamenti
- Inflazione e rivalutazione monetaria
- Aspettative della proprietà di aumentare i proventi in periodi economici favorevoli
- Eventuali pressioni sul cliente a sovrastimare o sottostimare i profitti in queste condizioni

Occorre poi conoscere il cliente sotto il profilo del suo 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

IL CONTROLLO INTERNO

ISA Italia 315 – Definizione di controllo interno:

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.

LA COMPRENSIONE DEI CONTROLLI RILEVANTI

Nel comprendere i controlli rilevanti ai fini della revisione, occorre anche valutarne la configurazione e l'operatività, mediante procedure ulteriori finalizzate ad acquisire ulteriori elementi probativi.

Le procedure di valutazione del rischio utili ai fini di cui sopra possono includere:

- indagini presso il personale dell'impresa;
- osservazioni sull'applicazione di controlli specifici;
- verifica dei documenti giustificativi di specifiche operazioni;
- walk through test, ossia il ripercorrere per alcune operazioni il flusso documentale.

Documentare la comprensione dei controlli:

- in forma descrittiva
- mediante diagrammi di flusso
- tramite questionari

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



ISA ITALIA 315 – RISCHI, DOCUMENTAZIONE E STRATEGIA DI REVISIONE

- La comprensione dell'impresa è fondamentale per l'individuazione e la valutazione dei rischi
- (32) Il revisore **deve includere nella documentazione [...]**:
 - gli elementi chiave della comprensione [...], le fonti di informazione mediante le quali è stata acquisita la comprensione; le procedure di valutazione del rischio svolte;
 - *i rischi di errori significativi identificati e valutati [...];*
 - *i rischi identificati ed i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione [...]*
- Dalla conoscenza dell'impresa e dall'analisi dei rischi discende la strategia di revisione da adottare, sulla base della quale sarà pianificato il lavoro.

IN SINTESI

- Il revisore deve **conoscere l'impresa**, il suo settore, il suo modo di operare, il suo controllo interno (**ai fini dell'informativa finanziaria, o più in generale se siamo sindaci-revisori**).
- E' necessario **ragionare per rischi** ed in particolare per quelli significativi.
- **L'identificazione e la valutazione dei rischi sono un procedimento continuo.**
- Occorre **documentare** l'attività svolta, le valutazioni e le conclusioni.
- **Una volta identificati i rischi, occorre dare le risposte al rischio e definire la strategia di revisione.**

ISA ITALIA 330 – le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati

ISA ITALIA 330 – RISPOSTE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

(6) *Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni.*

(7) *Nel definire le procedure di revisione conseguenti da svolgere, il revisore deve:*

a) considerare le ragioni alla base della valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa [...]

b) acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta sia la valutazione del rischio da parte del revisore. (Rif.: Par. A19)

PROCEDURE DI VALIDITA'

PROCEDURE DI CONFORMITA'

ISA ITALIA 330 – PROCEDURE DI CONFORMITÀ E DI VALIDITÀ

Procedure di conformità

(8) Il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità [...] se:

- a) Nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetti che i controlli operino efficacemente*
- b) Le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni.*

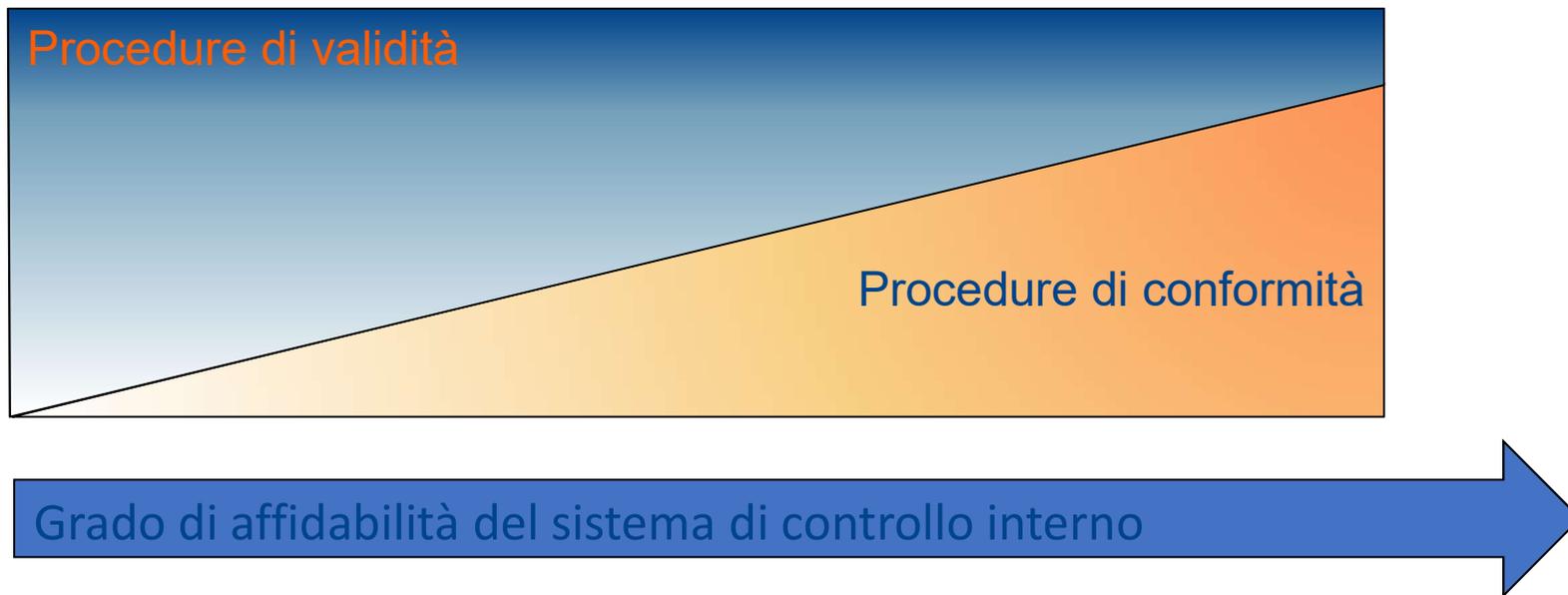


Procedure di validità

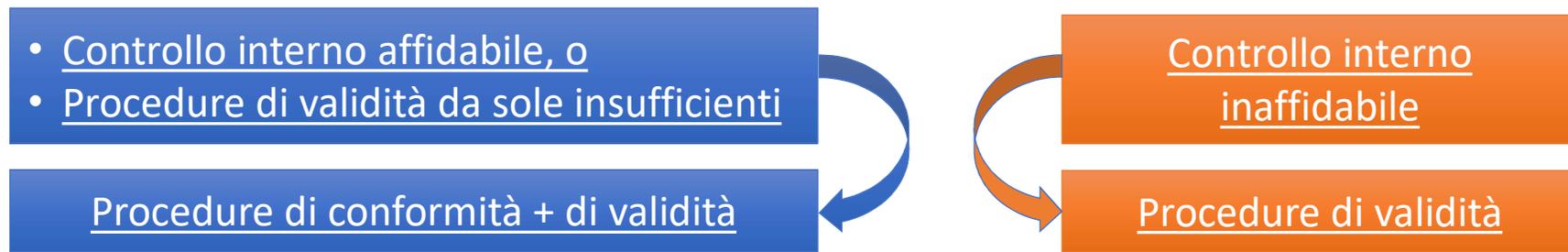
(18) Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile e informativa.

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 esperire.



ISA ITALIA 330 – COSA OCCORRE FARE IN RISPOSTA AI RISCHI IDENTIFICATI



Quindi, in risposta ai rischi identificati e valutati, occorre:

- acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati ad avere la ragionevole certezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi;
- **documentare** natura (ispezione, osservazione, indagine, conferma esterna, ricalcolo, riesecuzione o procedura di analisi comparativa)



ISA 230 - La documentazione della revisione



**DOT
COM**

*Ruoli e responsabilità del Collegio Sindacale nel
caso in cui eserciti anche l'attività di
Revisione ex lege.*

Rapporti tra collegio sindacale e revisore ex lege

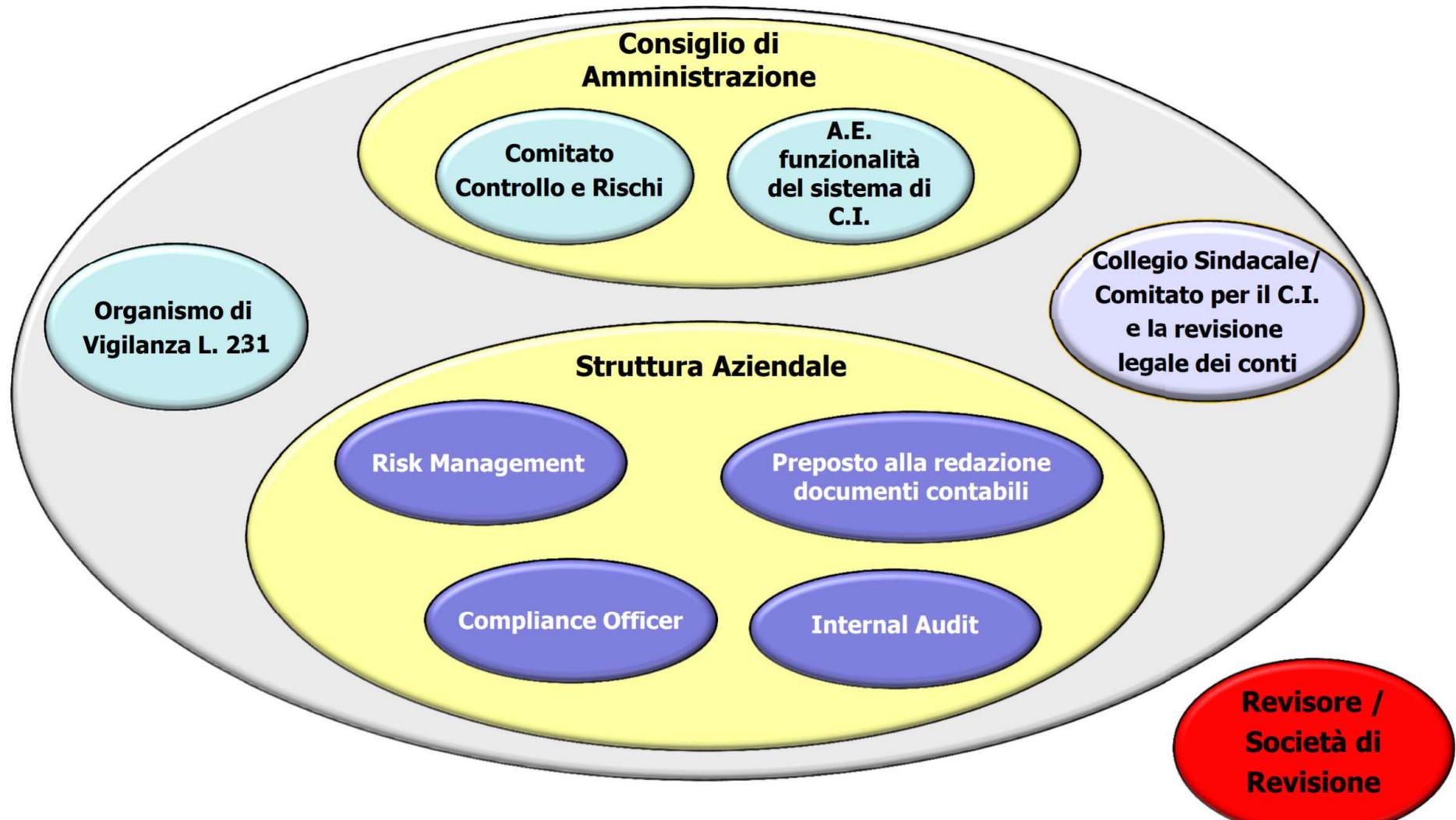
OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

VIGILANZA DEL COLLEGIO SINDACALE SUL REVISORE

Le aziende sono innanzitutto chiamate ad attribuire responsabilità esecutive specifiche per il disegno e l'implementazione del proprio sistema di controllo interno (a partire dall'Amministratore incaricato del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi e dal Dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari). In secondo luogo devono dotarsi degli opportuni presidi di valutazione e monitoraggio (vigilanza + controllo) di quanto implementato:

- Interni (es. Internal Audit);
- Esterni (es. Collegio Sindacale, Società di Revisione);
- Esterni/interni (es. Organismo di Vigilanza ex DLgs 231/01).



CONTROLLO CONTABILE

SOGGETTI

1. Società per azioni

2. Società a responsabilità limitata che soddisfano una delle seguenti condizioni:
 - obbligo bilancio consolidato
 - controllante di una società obbligata alla revisione legale dei conti
 - superamento di limiti dimensionali

3. Altre Società

ORGANI

- Società di revisione
- Collegio Sindacale

- Società di revisione
- Collegio Sindacale
- Sindaco Unico e Revisore Unico (solo se previsto da statuto)

- Revisione volontaria



CONTROLLO CONTABILE

COLLEGIO SINDACALE

Vigila sull'osservanza:

- Della legge, statuto e regolamenti
- Rapporti con gli organismi istituzionali

SOCIETA' DI REVISIONE

Vigila:

- Sull'attendibilità del sistema amministrativo contabile finalizzato alla redazione del bilancio d'esercizio e consolidato



VIGILANZA DEL COLLEGIO SINDACALE SUL REVISORE

Doveri del collegio sindacale (art.2403 CC):

- Vigila sull'osservanza della legge e dello statuto
- Vigila sul rispetto dei principi di corretta amministrazione
- Vigila sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento



Ruoli e responsabilità del Collegio Sindacale nel caso in cui eserciti anche l'attività di Revisione ex lege

Nello svolgimento delle diverse fasi del processo di revisione legale, il collegio sindacale utilizza anche le conoscenze derivanti dallo svolgimento della funzione di vigilanza della gestione:

- Identificare sul nascere i rischi a cui la Direzione sottopone l'impresa
- Adattare continuamente il processo di revisione all'evoluzione dell'organizzazione aziendale
- Utilizzare gli elementi probativi acquisiti ai fini delle funzioni di controllo

VIGILANZA DEL COLLEGIO SINDACALE SUL REVISORE

Nell'ambito della vigilanza sulle attività di revisione legale dei conti, il Collegio sindacale deve acquisire informazioni utili a valutare l'efficacia dell'attività svolta dal revisore.

Il controllo non riguarda le modalità operative con cui il revisore svolge la propria attività o sulla scelta delle procedure da svolgere.

Ai fini della vigilanza sulle attività di revisione legale dei conti, il Collegio sindacale deve acquisire informazioni su:

- Pianificazione della revisione
- Tempistiche di svolgimento del lavoro di revisione
- I rischi identificati



SCAMBI DI INFORMAZIONE TRA COLLEGIO SINDACALE E REVISORE

Il Collegio sindacale e il revisore legale dei conti si scambiano tempestivamente le informazioni rilevanti affinché entrambi possano espletare al meglio i rispettivi compiti:

- Nel corso della pianificazione del lavoro di revisione
- Antecedentemente la fase conclusiva della revisione
- Al completamento del lavoro di revisione
- All'emissione della relazione semestrale, se presente

Tutte le volte in cui le circostanze lo richiedano: incertezze significative, operazioni straordinarie, dubbi sulla continuità aziendale,....



SCAMBI DI INFORMAZIONE TRA COLLEGIO SINDACALE E REVISORE

Nello svolgimento delle proprie attività, occorre avere un flusso informativo continuo con il revisore legale in relazione a:

- Tutti quegli elementi di natura contabile che possano costituire indizi di un comportamento illegittimo o comunque anomalo della società, ovvero siano, secondo il giudizio professionale del revisore, significativi ai fini della supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria
- Osservanza legge e statuto
- Struttura organizzativa e controllo interno
- Continuità aziendale
- Funzionamento del sistema amministrativo-contabile



SCAMBI DI INFORMAZIONE TRA COLLEGIO SINDACALE E REVISORE

- Comunicazioni e richieste della società di revisione
- Esistenza di fatti censurabili
- Comunicazione del piano di revisione applicato e procedure svolte
- Problematiche sul bilancio e relazione sulla gestione;
- Contenuto relazione che verrà emessa da società di revisione

SCAMBI DI INFORMAZIONE TRA COLLEGIO SINDACALE E REVISORE

Agenda degli incontri:

- E' consigliabile stabilire e condividere per tempo, nell'ambito della pianificazione delle attività, un'agenda degli argomenti da trattare nelle singole verifiche, tale da coprire tutte le aree soggette a vigilanza
- In tale contesto si devono definire incontri con alcune figure chiave: ad esempio il dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari, l'investor relator, l'internal audit nonché con gli organi di controllo delle controllate

Formalizzazione: pur non sussistendo una prescrizione legale, è opportuno venga predisposto un verbale degli incontri:

- da trascrivere nel libro delle adunanze e delle deliberazione del Collegio sindacale
- da formalizzare all'interno delle carte di lavoro del revisore



SCAMBI DI INFORMAZIONE TRA COLLEGIO SINDACALE E REVISORE

Altre modalità di scambio delle informazioni:

- Un'efficace comunicazione può avvenire anche con scambi di corrispondenza, presentazioni strutturate, relazioni scritte ma anche con comunicazioni meno strutturate come le discussioni.



**DOT
COM**

**OBIETTIVI GENERALI, PIANIFICAZIONE E
VERIFICHE TRIMESTRALI**

Relatore: Dottor Ponzo Gianluca

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili



Agenda

- *A.2.3 - Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 200 – Obiettivi Generali del Revisore Indipendente e svolgimento della Revisione Contabile in conformità ai principi di Revisione Internazionali*
- *A.2.12 – Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 300 – Pianificazione della Revisione contabile del Bilancio*
- *A.2.9 - Principio di Revisione (Isa Italia) 250B – Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale*



**DOT
COM**

Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 200
– Obiettivi Generali del Revisore Indipendente e
svolgimento della Revisione Contabile in conformità
ai principi di Revisione Internazionali

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

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
	Composizione del team di revisione						
Strategie di valutazione dei rischi	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

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:			
	a	b	c=(a+b)/2	d	e	f=c*d	g=c*e
Parametri di riferimento	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			



LE PROCEDURE DI REVISIONE

Ispezione: esame di registrazioni o di documenti, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato, ovvero la verifica fisica di una attività. L'ispezione delle registrazioni e dei documenti fornisce elementi probativi con differenti gradi di attendibilità, in funzione della loro natura e fonte di provenienza e, nel caso di registrazioni e documenti interni, in funzione dell'efficacia dei controlli sulla loro produzione. Tipologie:

- tracing va dai documenti alle scritture contabili. Percorre, quindi, l'iter diretto della rilevazione. L'universo di riferimento è rappresentato, quindi, dalle operazioni o dai documenti che le rappresentano. Il tracing è posto al servizio dell'asserzione di completezza (verifica se tutti i documenti sono stati rilevati).
- vouching dalle scritture ai documenti. Percorre, quindi, l'iter inverso della rilevazione. L'universo di riferimento è rappresentato, quindi, dagli articoli di giornale o dai saldi di mastro. Il vouching è posto al servizio dell'asserzione di esistenza (verifica se quanto rilevato esiste).

LE PROCEDURE DI REVISIONE

- **Osservazione:** consiste nell'assistere ad un processo o ad una procedura svolta da altri, come, ad esempio, l'osservazione della conta fisica delle rimanenze effettuata dal personale dell'impresa oppure dell'effettuazione delle attività di controllo. Esempi: ***assistere ad un processo, conta di magazzino***
- **Conferma esterna (circularizzazione)**
- **Ricalcolo:** verifica dell'accuratezza matematica di documenti o registrazioni. Il ricalcolo può essere svolto manualmente o elettronicamente

LE PROCEDURE DI REVISIONE

- **Riesecuzione:** *esecuzione indipendente da parte del revisore di procedure o controlli già svolti internamente dall'impresa*
- **Procedure di analisi comparativa:** *valutazioni dell'informazione finanziaria mediante l'analisi delle relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura*
- **Indagine:** *ricerca di informazioni, di natura finanziaria e non, presso le persone interne o esterne all'impresa*

PROCEDURE DI VALIDITA' E CONFORMITA'

- Procedure di conformità: l'accertamento dell'effettivo funzionamento del sistema di controllo interno e presuppongono:
 - comprensione del sistema di controllo interno (il revisore ha, cioè, analizzato il “disegno” di tale sistema);
 - valutazione del rischio di controllo, in conseguenza della fase precedente;
 - stima a un livello “Basso” del rischio di controllo, tale per cui il revisore, avendo deciso di fare affidamento sul sistema di controllo interno quale meccanismo atto a prevenire o a individuare e correggere gli errori e gli effetti delle frodi, deve verificare l'efficacia ipotizzata del sistema e, quindi, il livello del rischio associato.

LE ASSERZIONI

- Il principio ISA Italia 315 definisce le asserzioni come *attestazioni della direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi.*
- Le asserzioni **utilizzate** dal revisore per considerare i possibili tipi di errori che possono manifestarsi rientrano nelle seguenti tre categorie:
 - a) asserzioni relative a classi di operazioni ed eventi dell'esercizio sottoposto a revisione contabile;
 - b) asserzioni relative ai saldi contabili di fine esercizio;
 - c) asserzioni relative alla presentazione e all'informativa di bilancio.

Elenco e definizioni sono contenuti nel principio ISA Italia n. 315

LE ASSEZIONI (ISA Italia 315, par. A111)

Assezioni relative a classi di operazioni ed eventi del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile

- **Manifestazione:** le operazioni e gli eventi che sono stati registrati si sono verificati e riguardano l'impresa.
- **Completezza:** tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati.
- **Accuratezza:** gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato
- **Competenza:** le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto periodo amministrativo
- **Classificazione:** le operazioni e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati

LE ASSEZIONI (ISA Italia 315, par. A111)

Assezioni relative ai saldi contabili di fine esercizio

- **Esistenza:** le attività, le passività e il patrimonio netto esistono;
- **Diritti ed obblighi:** l'impresa possiede, o controlla, i diritti sulle attività, mentre le passività sono effettivamente obbligazioni dell'impresa;
- **Completezza:** tutte le attività, le passività ed il patrimonio netto che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati.
- **Valutazione e classificazione:** le attività, le passività ed il patrimonio netto sono esposti in bilancio per un importo appropriato ed ogni rettifica di valutazione o di classificazione è stata registrata correttamente.

LE ASSERZIONI (ISA Italia 315, par. A111)

Presentazione ed informativa di bilancio

- **Manifestazione, diritti ed obblighi:** gli eventi, le operazioni e gli altri aspetti rappresentati si sono verificati e riguardano l'impresa.
- **Completezza:** tutte le informazioni che sarebbero dovuto essere incluse nel bilancio vi sono state effettivamente incluse.
- **Classificazione e comprensibilità:** le informazioni finanziarie sono presentate e descritte in modo adeguato e l'informativa è espressa con chiarezza.
- **Accuratezza e valutazione:** le informazioni finanziarie e le altre informazioni sono presentate correttamente e per il loro esatto ammontare.



Carta di lavoro

F

Caposcheda della voce Crediti

Società: XYZ SpA

Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX

Preparata da: **P/M1/M2**

Data: _____

Rivista da: **M1/M2/P**

Data: _____

Rivista da: **M2/P/M1**

Data: _____

	31/12/20XX	31/12/20XX-1	Variazione	%
Crediti verso clienti	6.557.810 a	5.301.302 b	1.256.508	24
Totale	6.557.810	5.301.302	1.256.508	24
Crediti verso controllate	426.450 a	419.450 b	7.000	2
Crediti tributari	127.590 a	119.049 b	8.541	7
Attività per imposte anticipate	230.500 a	220.400 b	10.100	5
Crediti verso altri	63.950 a	45.903 b	18.047	39
Totale a bilancio	7.406.300	6.106.104	1.300.196	21

a come da bilancio anno XX in **A1**

b come da bilancio anno XX-1 in **A2**



Carta di lavoro

F

Sottoscheda della voce Crediti

Società: XYZ SpA

Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX

Preparata da: P/M1/M2

Data: _____

Rivista da: M1/M1/P

Data: _____

Rivista da: M2/P/M1

Data: _____

	31/12/20XX	Reference	31/12/20XX-1	Variazione	%
Crediti verso clienti terzi	2.839.580 ^a	F 1	2.530.005 X	309.575 X	12
Ricevute bancarie	305.495 ^a [^]	F 1	135.575 X	169.920 [^]	125
	3.145.075	F 10	2.665.580	479.495	18
Fatture da emettere	376.300 ^a	F 2	90.972 X	285.328	314
Sub totale 1	6.666.450		5.422.132	1.244.318	23
meno: svalutazione crediti	(108.640)	F 20	(120.830) X	12.190	(10)
Sub totale 2	6.557.810		5.301.302	1.256.508	24
Crediti verso controllate	426.450		419.450	7.000	2
Crediti tributari	127.590		119.049	8.541	7
Attività per imposte anticipate	230.500		220.400	10.100	5
Crediti verso altri	63.950		45.903	18.047	39
Totale a bilancio	7.406.300		6.106.104	1.300.196	21
	A 1				

^a come da bilancio di verifica in **A 1**

~~X~~ come da carte di lavoro del 20XX-1

[^] in accordo con conferma banca (importo riclassificato dalla voce banche e relativo a ricevute bancarie accreditate ma non scadute al 31/12/20XX)

~~X~~ analisi e commento delle variazioni in **F 3**

Contenuto delle carte di lavoro di collegamento (*cross reference*)

F 1	Lista saldi clienti al 31 dicembre 20XX
F 2	Elenco nominativo delle fatture da emettere
F 10	Sommario circolarizzazione clienti
F 20	Movimentazione fondo svalutazione crediti





Tickmarks

√	Controllato in contabilità
^	Controllato su fattura
<	Controllato su DDT
>	Controllato su ordine
≠	Controllato su contratto
~	Controllato su estratto conto bancario
¬	Controllo di concordanza DDT – fattura
ε	Controllo di concordanza contabilità – fattura
λ	Controllo di concordanza estratto conto bancario – fattura
ς	Controllo di concordanza ordine – DDT
̄	Controllato su bilancio dell'esercizio precedente
x	Controllato su bilancio di verifica dell'esercizio corrente
‡	Controllato su bilancio dell'esercizio corrente
T	Sommato
Δ	Calcolato



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.

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)



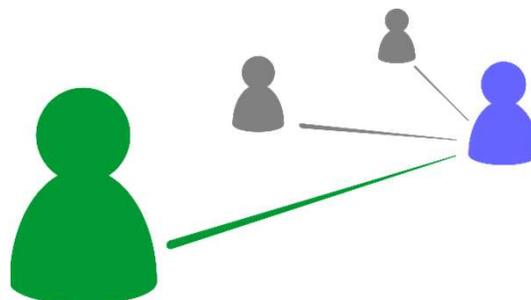
c. 2 Il revisore legale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei rischi di autoriesame, di interesse personale o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale, o da familiarità ovvero una minaccia di intimidazione, determinati da 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. *è 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.*



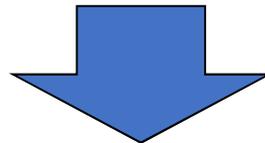
I CORRISPETTIVI PER L'ATTIVITÀ DI REVISIONE

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





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 - esterni

23/10/2017 - Ecco i "Principi di redazione del bilancio 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 tale 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





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 (€)	€ 50,00	
Compenso orario ausiliari (€)	€ 40,00	
Compenso orario collaboratori (€)	€ 30,00	
% 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

€ 4.420,00





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 commerciale, servizi e diversi	-15%
Rettifica per rischio preliminare di incarico	Rischio preliminare "Basso"	0%
Totale ore		340

Dati dei sindaci

Compenso orario sindaci (€)	€ 50,00	
Compenso orario ausiliari (€)	€ 40,00	
Compenso orario collaboratori (€)	€ 30,00	
% ore totali ai sindaci	25%	85
% ore totali agli ausiliari	50%	170
% ore totali ai collaboratori	25%	85

Compenso per l'attività di revisione legale

€ 13.600,00



**DOT
COM**

Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 300
– Pianificazione della Revisione contabile del
Bilancio

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 significativi. 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 stanziato 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 stanziata 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 "[Configurabilità 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*.





**DOT
COM**

Revisione legale:

**Principio di Revisione Internazionale (SA
Italia) 250B - Le verifiche della regolare tenuta
della contabilità sociale**

OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

IL PRINCIPIO

Il principio di revisione Sa 250 B adempie a disposizioni normative nazionali: art. 14 comma 1, lettera b) del Dlgs 39/2010 che richiede al revisore di verificare, nel corso dell'esercizio:

1. la regolare tenuta della contabilità sociale;
2. la corretta rilevazione dei fatti di gestione, la loro documentazione e la corretta rilevazione in contabilità.

Il principio stabilisce le regole e le linee guida per la pianificazione delle verifiche periodiche (trimestrali), valutazione dei risultati e della documentazione attestante il loro svolgimento.

Il consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Assirevi hanno emesso a Luglio 2015 il documento applicativo sul principio di revisione SA Italia 250B

LA DECORRENZA DELLE VERIFICHE

Prima verifica periodica: il revisore deve svolgere la prima verifica periodica con riferimento ad un periodo che ha inizio dalla data di conferimento dell'incarico

Data di conferimento dell'incarico: corrisponde con la data dell'assemblea (art.13, comma 1 D.lgs. 39/2010)

Ultima verifica periodica: è svolta fino ad una data prossima a quella dell'assemblea per l'approvazione del bilancio relativo all'ultimo esercizio

PERIODICITA' DELLA VERIFICA

Il revisore deve pianificare la frequenza delle verifiche periodiche in funzione della dimensione e complessità dell'impresa, considerando ad es.:

- il settore di attività dell'impresa e la natura delle operazioni svolte
- la complessità organizzativa dell'impresa
- la numerosità e/o la frammentazione delle operazioni svolte
- carenze procedurali o errori nelle scritture contabili emersi in precedenti verifiche.

La trimestralità deve essere considerata un intervallo massimo, in quanto talvolta può essere necessario effettuare verifiche più ravvicinate

1. REGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITA' SOCIALE

Rispetto delle disposizioni normative civilistiche e fiscali in tema di:

- modalità e tempi di rilevazione scritture contabili
- redazione, vidimazione e conservazione dei libri contabili e sociali obbligatori
- Rilevazione dell'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali.

2. CORRETTA RILEVAZIONE DEI FATTI DI GESTIONE

Svolgimento delle procedure di revisione volte a:

- esprimere un giudizio sul bilancio ai sensi degli ISA ITALIA
- verifica dell'applicazione delle norme di legge
- verifica del rispetto dei Principi Contabili Nazionali o Internazionali

E' una questione di conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile da verificare con lo svolgimento della normale attività di revisione, finalizzata all'espressione di un giudizio sul bilancio, secondo gli altri principi di 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)

DOCUMENTAZIONE

Il revisore può considerare utile preparare ed allegare alla documentazione uno specifico memorandum che contenga:

- i risultati della verifica periodica;
- la sistemazione (o meno) delle carenze procedurali riscontrate nella tenuta della contabilità sociale;
- la correzione (o meno) degli eventuali errori riscontrati nelle scritture contabili;
- le considerazioni e valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, sia con riferimento ai possibili effetti sull'attività di revisione sia ai fini delle eventuali comunicazioni ai responsabili dell'attività di governance.



OUTPUT DEI CONTROLLI EFFETTUATI

SOCIETA'		
BILANCIO DI ESERCIZIO AL		
FASE	Verifica regolare tenuta contabilità sociale	
RISCHIO DI REVISIONE ESERCIZIO PRECEDENTE		
PREPARATO DA		
DATA		
PROGRAMMA DI LAVORO DELLE VERIFICHE PERIODICHE		
DESCRIZIONE	RISCHIO	STRATEGIE DI AUDIT
<p>Periodicità delle verifiche in considerazione a:</p> <ul style="list-style-type: none">- Settore di attività della società;- Complessità organizzativa;- Numerosità e frammentazione delle operazioni svolte;- risultati delle precedenti verifiche e eventuale riscontro di carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale, di non conformità nell'esecuzione degli adempimenti o eventuali errori nelle scritture contabili. <p>Reportistica aziendale (budget, forecast, piani industriali, analisi dei competitors, ...) a supporto delle scelte strategiche e della continuità aziendale.</p>		
<p>Aggiornamenti con la Direzione, i responsabili delle attività di governance, sindaci e organi di controllo in merito a:</p> <ul style="list-style-type: none">-Strategie e sviluppi aziendali;-Situazione economica e finanziaria;-Rapporti con istituti di credito;-Cause e contenziosi in corso;-Aggiornamento del sistema contabile.		
<p>Analisi delle procedure:</p> <ul style="list-style-type: none">- ciclo attivo;- ciclo passivo;- ciclo personale;- ciclo fiscale.		



OUTPUT DEI CONTROLLI EFFETTUATI

DESCRIZIONE	RISCHIO	STRATEGIE DI AUDIT
Esistenza dei libri obbligatori da tenere richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale e da eventuali leggi speciali, rilevanti per una regolare tenuta della contabilità;		
Vidimazione dei libri obbligatori da tenere richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale e da eventuali leggi speciali, rilevanti per una regolare tenuta della contabilità;		
Aggiornamento dei libri obbligatori da tenere richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale e da eventuali leggi speciali, rilevanti per una regolare tenuta della contabilità;		
<p>Verifica degli adempimenti fiscali e previdenziali richiesti dalla normativa di riferimento:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Persone incaricate alla generazione delle dichiarazioni e dei modelli fiscali e previdenziali; - Modalità di compilazione e calcolo (automatico, manuale) e controlli; - Trasmissione e invio dei modelli; - RegISTRAZIONI contabili. 		
<p>Verifica delle registrazioni contabili:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Fatture attive; - Fatture passive; - Incassi e pagamenti. <p>Verifica dell'indebitamento con istituti di credito, riconciliazioni bancarie.</p>		
Verifica della consistenza della cassa e verifiche inerenti la normativa antiriciclaggio ex D.L. 201/2011		
Analisi delle posizioni creditorie e debitorie e delle relative scadenze.		
Modalità di correzione degli errori riscontrati durante le verifiche periodiche di revisione		

OUTPUT DEI CONTROLLI EFFETTUATI

Ref.100

Verifica periodica del: 16/11/2016
 Periodo di riferimento 01/07/2016
 30/09/2016

Verifica aggiornamento dei libri contabili, fiscali e del lavoro

Società: **XXX SpA**

Ref.	Libri sociali	Vidimazione		Ultima registrazione		Preso in copia
		Data e num.pagina	Organo vidimante	Data	Pagina	
100.01	Libro adunanze e deliberazioni assemblee (*)	08/06/2016 -200	CCIAA	23/06/2016	51	✓
100.02	Libro adunanze C.d.A. (*)	21/09/2014 - 200	CCIAA	19/10/2016	14/2014	✓
100.03	Libro Soci (*)	01/04/2006	CCIAA	23/06/2016	43	✓

Osservazioni:

Tutti i Libri ed i Registri sociali sottoposti alla verifica sono stati aggiornati secondo i termini previsti dalla Legge.

(*): si veda l'aggiornamento delle review dei libri sociali

Ref. 110

Verifica periodica del: 16/11/2016
 Periodo di riferimento 01/07/2016
 30/09/2016
Verifica aggiornamento dei libri contabili, fiscali e del lavoro

Società: **XXX SpA**

Ref.	Libri contabili, fiscali e del lavoro	Prima Reg. del periodo (data e num.)	Ultima Reg. del periodo (data e num.)	Ultima pagina stampata	Preso in copia
110.01	Libro giornale	01/01/2015	31/12/2015	769	✓
110.02	Libro inventari	31/12/2014	31/12/2014	59	✓
110.04	Libro unico del lavoro	06/2016	09/2016	n.d.	✓
110.07a	Registri IVA Liquidazione	06/2019	09/2019	27	✓
110.07b	Registri IVA Acquisti Italia	01/07/2016 FIS-16-00021	30/09/2016 NFI-16-00059	290	✓
110.07c	Registri IVA Acquisti UE	26/07/2016 FUE-16-00113	30/09/2016 FUES-16-00026	48	✓
110.07d	Registri IVA Autofatture	26/07/2016 FUE-16-00113	30/09/2016 FUES-16-00026	48	✓
110.07e	Registri IVA Vendite	01/07/2016 FIS-16-00021	30/09/2016 FV5-16-0667	127	✓

Osservazioni:

Tutti i Libri ed i Registri sociali sottoposti alla verifica sono stati aggiornati secondo i termini previsti dalla Legge.

OUTPUT DEI CONTROLLI EFFETTUATI

Dichiarazioni all'AGENZIA DELLE ENTRATE					
Comunicazione	Ricevuta/Protocollo	Competenza	Intermediario	Data	Ref.
Spesometro	xxxxxxxxxx	2015	Trasmissione interna	24/03/2016	120-07
Dichiarazione 770 semplificata	xxxxxxxxxx	2015	Trasmissione interna	14/09/2016	120-09
Dichiarazione annuale Iva	xxxxxxxxxx	2015	Trasmissione interna	31/03/2016	120-10
Dichiarazione Unico	xxxxxxxxxx	2015	Trasmissione interna	27/09/2016	120-11
Dichiarazione IRAP	xxxxxxxxxx	2015	Trasmissione interna	27/09/2016	120-12
Dichiarazioni all'AGENZIA DELLE DOGANE - INTRASTAT					
Competenza	Tipologia	Data	Protocollo	Intermediario	Ref.
Luglio 2016	Cessioni intraUE	02/08/2016	xxxxxxxxxx	Trasmissione interna	121-13
Luglio 2016	Acquisti intraUE	02/08/2016	xxxxxxxxxx	Trasmissione interna	121-14
Agosto 2016	Cessioni intraUE	20/09/2016	xxxxxxxxxx	Trasmissione interna	121-15
Agosto 2016	Acquisti intraUE	20/09/2016	xxxxxxxxxx	Trasmissione interna	121-16
Settembre 2016	Cessioni intraUE	20/10/2016	xxxxxxxxxx	Trasmissione interna	121-17
Settembre 2016	Acquisti intraUE	20/10/2016	xxxxxxxxxx	Trasmissione interna	121-18
Dichiarazioni alla CAMERA DI COMMERCIO					
Comunicazione	Ricevuta	Competenza	Intermediario	Data	Ref.
Deposito bilancio d'esercizio	xxxxxx	2016	Trasmissione interna	26/06/2016	122-01
Ultima visura ricevuta				31/07/2016	122-08

Osservazioni:

Tutti gli adempimenti fiscali sono stati effettuati dalla Società nel periodo esaminato nei modi e nel rispetto delle scadenze imposte dalla normativa vigente, pertanto non si rilevano anomalie.

OUTPUT DEI CONTROLLI EFFETTUATI

Mese	Importo a debito	Importo a credito	LIQUIDAZIONE IVA			F24 (euro)	Delta	Ref.
			Saldo periodo	Utilizzo in compensazione	Versamento dovuto			
Posizione a Credito al 30.06.2016			56,45	-	-		-	
Luglio 2016	625,23	537,72	- 87,51	-	31,06	31,06	-	130.07
Agosto 2016	466,84	480,65	13,81	-	-		-	130.08
Settembre 2016	625,79	570,75	- 55,04	-	41,23	41,23	-	130.09
<i>III TRIMESTRE 2016</i>			- 41,23	-			-	



Ref. 140 - 145

Verifica periodica del: 16/11/2016
Periodo di riferimento: 01/07/2016
30/09/2016

Versamenti previdenziali

Società: **XXX SpA**

Competenza	Versamenti contributi INPS						2016
	I Trimestre	II Trimestre	Luglio	Agosto	Settembre	III Trimestre	
Dipendenti	598,84	567,39	186,379	193,406	201,851	581,64	1.747,87
Collaboratori	-	0,92	0,918			0,92	1,84
Totale	598,84	568,31	187,30	193,41	201,85	582,55	1.749,71
F24 di versamento			22/08/2016	16/09/2016	17-18/10/2016		



OUTPUT DEI CONTROLLI EFFETTUATI

Versamenti ai Fondi di previdenza complementare ed agevolazioni										
Ref.	Fondo	Beneficiari	Periodicità (mens, trim,	I Trimestre Importo	II Trimestre Importo	Data di versamento	III Trimestre Banca	Co.Ge.	Importo	Totale 2016
145-01	Azimut	Operai ed impiegati	mensile	0,31	0,15	20/07/2016	CRB	0,15	0,15	0,60
145-02	Azimut	Operai ed impiegati	mensile	0,15	0,15	29/08/2016	UNICREDIT	0,15	0,15	0,44
145-03	Azimut	Operai ed impiegati	mensile	0,15	0,15	20/09/2016	UNICREDIT	0,15	0,15	0,44
145-04	Mediolanum	Operai ed impiegati	mensile	0,77	0,41	20/07/2016	CRB	0,42	0,42	1,60
145-05	Mediolanum	Operai ed impiegati	mensile	0,42	0,41	29/08/2016	UNICREDIT	0,41	0,41	1,24
145-06	Mediolanum	Operai ed impiegati	mensile	0,42	0,42	20/09/2016	UNICREDIT	0,41	0,41	1,25
145-07	Metasalute	Operai ed impiegati	trimestrale	0,22	0,32	20/07/2016	CRB	0,32	0,32	0,86
145-08	Enasarco	Operai ed impiegati	trimestrale	8,17	4,64	20/07/2016	UNICREDIT	8,55	8,55	21,36
145-09	Fasi	Operai ed impiegati	trimestrale	5,45	5,45	31/08/2016	INTESA	5,45	5,45	16,34
145-10	Cometa	Operai ed impiegati	trimestrale	40,77	42,6	20/07/2016	CRB	41,40	41,40	82,17
145-11	Cometa	Operai ed impiegati	trimestrale	54,65	49,55	20/07/2016	CRB	41,16	41,16	95,81
Totale				111,15	104,25			98,57	98,57	222,13



OUTPUT DEI CONTROLLI EFFETTUATI

Rif. 90

Verifica periodica del: 25/01/2016
 Periodo di riferimento: 01.07.2015 - 30.09.2015

Riconciliazioni bancarie

Società: **XXX**

Dai c/c bancari intestati alla Società abbiamo verificato la riconciliazione fra saldi contabili e saldi risultanti dagli E/C pervenuti.

Si riscontra quanto segue:

Istituto di credito	Tipologia di conto	N. conto	Data E/C	Saldo in E/C	Saldo in CO.GE	Delta	Riconciliazione	Reference
B.R.E.	c/ant. Export	xxx	30/09	- 180,44	- 180,44	-		90.01
B.R.E.	C/C	xxx	30/09	15,00	17,25	2,25	✓	90.02
Banca D'Alba	C/C	xxx :xx	30/09	12,55	12,55	-	✓	90.03
Banca di Cherasco	C/C	xxx :xx	30/09	0,06	0,06	-	✓	90.04
Banca Popolare di Novara	c/sbf	xxx :xx	30/09	(235,93)	(235,93)	-	✓	90.05
Intesa San Paolo	C/C	xxx :xx	30/09	(6,25)	7,54	13,79	✓	90.06
Intesa San Paolo	C/ant. Italia	xxx :xx	30/09	(156,00)	(156,00)	-		90.07
Intesa San Paolo	C/ant. Contratti	xxx :xx	30/09	(125,00)	(125,00)	-		90.08
Unicredit	C/C	xxx :xx	30/09	(882,00)	(825,00)	57,00	✓	90.09
Unicredit	c/GBP	xxx :xx	30/09	0,05	0,05	-		90.10
INTERESSI PASSIVI DA LIQUIDARE	C/transitorio	xxx :xx	30/09		(25,36)			
TOTALE				(1.558)	(1.510)	73,04		

Osservazioni
 Tutte le differenze rilevate tra i saldi di CO.GE. Ed i saldi riportati negli
 Tutti gli importi sono stati riconciliati e non si rilevano eccezioni.

(1.515) INDEBITAMENTI
(3.026) SOMMA
(3.026) BDV
- DELTA



OUTPUT DEI CONTROLLI EFFETTUATI

Rif. 180

Verifica periodica del: 16/11/2016

Periodo di riferimento: 01/07/2016 - 30/09/2016

Mutui e finanziamenti

Società: **XXX**

E' stata verificata la correttezza dei saldi contabili relativi ai mutui e finanziamenti che la Società ha in essere alla data della verifica, con la riconciliazione dei saldi contabili con i saldi iscritti nelle contabili bancarie di riferimento. Dall'analisi svolta è stato accertato quanto segue:

Istituto di credito	Codice rapporto	Debito residuo 31/12/2015	I Trimestre 2016		II Trimestre 2016		III Trimestre 2016		Debito residuo III Trimestre 2016			Riconciliazione	Reference	Note
			Accensioni	Rimborsi	Accensioni	Rimborsi	Accensioni	Rimborsi	Da contabile	Data contabile	Da CO.GE			
Medio credito	800120000	-	1.000,00			-	-	120,50		30/09/2016	879,50	✓	180.01	
Unicredit	55004053990	957,03	-	105,60		107,07		108,57	635,78	30/09/2016	635,78	✓	180.02	
TOTALI		957,03	1.000,00	105,60	-	107,07	-	11,93	635,78		1.515,28			

Osservazioni

Tutti gli importi iscritti nelle contabili bancarie di riferimento sono stati correttamente riconciliati con gli importi iscritti nel Bilancio di verifica della Società alla data di riferimento della verifica e non si rilevano anomalie.



Ref. 80

Verifica periodica del 16/11/2016

Periodo di riferimento 01/07/2016

30/09/2016

Procedura di conta fisica della cassa

Società: **XXX SpA**

Valuta cassa: Euro

N. Pezzi	Valore €	Totale
-	€ 500,00	€ 0,00
-	€ 200,00	€ 0,00
7	€ 100,00	€ 700,00
23	€ 50,00	€ 1.150,00
4	€ 20,00	€ 80,00
17	€ 10,00	€ 170,00
8	€ 5,00	€ 40,00
2	€ 2,00	€ 4,00
9	€ 1,00	€ 9,00
1	€ 0,50	€ 0,50
4	€ 0,20	€ 0,80
-	€ 0,10	€ 0,00
2	€ 0,05	€ 0,10
3	€ 0,02	€ 0,06
1	€ 0,01	€ 0,01

Totale conta fisica € 2.154,47 (*)

Totale da scheda cassa (PRIMA NOTA) € 2.154,47

Delta € -

Firma revisore: _____

Firma cassiere: _____

Osservazioni

Dalla conta fisica della cassa non sono emerse anomalie.

Sono state verificate le movimentazioni e non sono stati rilevati movimenti non congrui alla Normativa vigente sull'antiriciclaggio. Pertanto anche in questo ambito non si segnalano anomalie od irregolarità.



**DOT
COM**

CONTROLLI E RELAZIONI AL BILANCIO

Relatore: Dottor Ponzo Gianluca

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili



Agenda

- *A.2.32.A - Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 700 – Formazione del giudizio e relazione sul Bilancio*
- *A.2.10.A Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 260 – Comunicazione Con i responsabili delle attività di governance*
- *A.2.20 – Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 505 – Conferme Esterne*

IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE

Pianificazione e identificazione del rischio	Valutare se accettare o mantenere l'incarico	Comprender e il business del cliente	Valutare l'affidabilità dell'ambiente IT	Valutazione dell'affidabilità del controllo interno	Identificare i rischi di fronde e livelli di rischio	Definire i valori soglia (materialità)	Identificazione aree e fatti significativi e le asserzioni impattanti il bilancio
	Composizione del team di revisione						
Strategie di valutazione dei rischi	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



**DOT
COM**

**La relazione al bilancio
ex art. 14 d.lgs. 39/2010
secondo i nuovi ISA Italia**

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Le responsabilità del revisore sono quelle di:

- 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

Responsabilità:

Primaria: Amministratori

Supervisione: Sindaci e Revisori (disgiunta)

Periodo: 12 dalla data di chiusura dell'esercizio

Cosa: Capacità dell'impresa di continuare la sua attività secondo le regole del normale funzionamento

LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Attività da svolgere – da parte del revisore:

1. Nello svolgere le 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. Apprezzare la valutazione della Direzione in merito alla corretta valutazione della 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 inferiore il revisore deve richiedere di estendere la sua valutazione
3. Indagare sugli eventi successivi o circostanza che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa 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 forte
- Modifiche di leggi o regolamenti o delle politiche di governative che si presume possano influenzare negativamente l'impresa
- Eventi catastrofici contro i quali non vi è stata stipulata una polizza assicurativa o con massimali insufficienti
-

RELAZIONE SUL BILANCIO

- Indipendenza e obiettività
- Lettera di attestazione della Direzione
- Attestazione della continuità aziendale
- Relazione del revisore sul bilancio
- Lettera dei suggerimenti

LE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE

Documento di ricerca Assirevi 204R (revised) derivante dall'applicazione delle linee guida fornite nel ISA Italia 580: attestazioni scritte in merito al contenuto da parte della Direzione.

Al termine del lavoro il revisore richiede il rilascio della lettera di attestazione sottoscritta dal legale rappresentante della società nel quale vengono sottoscritti di aver adempiuto alle proprie responsabilità e quali sono stati gli elementi probativi nell'ambito dell'attività di revisione contabile finalizzati all'espressione di un giudizio sul bilancio:

- La direzione ha adempiuto alle sue responsabilità in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile
- La direzione ha fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti e l'accesso, come concordato nei termini dell'incarico di revisione, a tutte le informazioni registrate e riflesse in bilancio.

Allegato B del Documento di ricerca Assirevi 204R (revised) : esempio di lettera di attestazione per il revisore contabile completa sul bilancio d'esercizio e consolidato redatti secondo le norme di legge italiane

<http://www.assirevi.com/documenti-assirevi/documenti-di-ricerca/documenti-in-vigore/>

ALLEGATO 1

LA STRUTTURA DELLA RELAZIONE 1/3

Titolo	Indica che si tratta della relazione di un revisore indipendente ex d.lgs. 39/2010
Destinatario	Indica che i destinatari della relazione sono gli azionisti/soci della società
Sezione Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio	
Giudizio	Identifica l'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile, dichiara che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile, identifica l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio, specifica la data o il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto.
Elementi alla base del giudizio	Indica che la revisione è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA ITALIA), le responsabilità e la conformità ai principi di indipendenza ed in materia etica. Riferimento alla sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi
Elementi alla base del giudizio con modifica	Paragrafo da inserire nei casi in cui venga espresso un giudizio con rilievi, negativo o venga dichiarata l'impossibilità di esprimere un giudizio e in cui indicare sinteticamente le deviazioni o le limitazioni riscontrate. Nel caso di deviazioni occorre anche indicare gli effetti sulla voce coinvolta, nonché sul risultato d'esercizio e sul patrimonio netto, al netto di effetti fiscali.

LA STRUTTURA DELLA RELAZIONE 2/3

Richiami di informativa	(eventuale)
Altri aspetti	(eventuale)
Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale	<p>Descrive le responsabilità degli amministratori per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta e l'appropriatezza dell'utilizzo della continuità aziendale</p> <p>La responsabilità del collegio sindacale è sulla vigilanza e sull'informativa finanziaria della società</p>
Responsabilità del revisore	<ul style="list-style-type: none"> • Obiettivo della revisione • Riferimento alla "ragionevole sicurezza" e alla "significatività"

LA STRUTTURA DELLA RELAZIONE 3/3

Sezione Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio	Contiene il giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione con il bilancio di esercizio.
Altri aspetti	(eventuale)

Sezione altri aspetti (sezione eventuale, nel caso in cui il paragrafo relativo ad altri aspetti sia pertinente a tutte le responsabilità del revisore ovvero ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della relazione di revisione)

Firma del revisore	
Data della relazione del revisore	Riporta una data non antecedente alla data in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il giudizio sul bilancio.
Sede del revisore	Indica la sede in cui il revisore esercita la propria attività (in caso di collegio sindacale, la sede in cui si trova lo studio del presidente del collegio).

TIPOLOGIA DI GIUDIZIO DEL REVISORE

1. Positivo senza rilievi: bilancio è redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile
2. Positivo con rilievi quando:
 - “avendo acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, ma non pervasivi, per il bilancio; ovvero
 - non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi.” (ISA Italia 705, par. 7).

TIPOLOGIA DI GIUDIZIO DEL REVISORE

3. Negativo: avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi, per il bilancio.” (ISA Italia 705, par. 8)
4. Impossibilità di esprimere un giudizio: quando il revisore “non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.” (ISA Italia 705, par. 9)

Ed i richiami d’informativa?

RICHIAMI D'INFORMATIVA – ISA ITALIA 706

Fanno riferimento “ad un aspetto appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, riveste un’importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.” (par. 5a).
“Le circostanze in cui il revisore può considerare necessario inserire un richiamo d’informativa sono ad esempio:

- un’incertezza relativa all’esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte di autorità di vigilanza;
- l’applicazione anticipata rispetto alla data di entrata in vigore (ove consentito) di un nuovo principio contabile ... che abbia un effetto pervasivo sul bilancio;
- una grave catastrofe che abbia avuto o continui ad avere un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell’impresa.” (ISA Italia 706, par. A1).

RICHIAMI D'INFORMATIVA – ISA ITALIA 706

L'inserimento di un richiamo d'informativa non influisce sul giudizio del revisore; questo aspetto si riflette nella collocazione del richiamo nel corpo della relazione, nella quale viene inserito dopo il paragrafo contenente il giudizio.

Tipicamente, i richiami di informativa possono avere ad oggetto i seguenti aspetti, purché oggetto di appropriata informativa da parte degli amministratori:

- modifiche statutarie;
- operazioni societarie straordinarie;
- eventi straordinari avvenuti nel corso dell'esercizio;
- situazioni di incertezza e passività potenziali;
- particolari criteri di valutazione utilizzati o cambiamento dei criteri di valutazione adottati;
- rivalutazioni previste da leggi speciali;
- adesione a condoni fiscali o a strumenti deflativi del contenzioso.

PARAGRAFO ALTRI ASPETTI 1/2

Fa riferimento ad un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, è rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.

Esempio:

- bilancio periodo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di altro revisore (o collegio sindacale)
- bilancio periodo precedente non sottoposto a revisione

PARAGRAFO ALTRI ASPETTI 2/2

Oggetto	Collocazione
Aspetto rilevante ai fini della comprensione della revisione contabile del bilancio	Immediatamente dopo il giudizio e dopo gli eventuali richiami
Aspetto pertinente ad altri obblighi di reportistica assolti nella relazione di revisione	Nella sezione “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari”
Aspetto pertinente a tutte le responsabilità del revisore ovvero ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della relazione di revisione	In una sezione separata collocata dopo la “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari”

ESEMPIO: ALLEGATO 2

COSA SONO I RILIEVI

Limitazioni alle procedure di revisione

Esempi:

Indisponibilità dei bilanci delle partecipate, diniego da parte della società all'invio delle procedure di conferma ISA Italia 505, impossibilità di assistere a operazioni inventariali, negazione nel fornire tabulati dei crediti, magazzini, libro cespiti, mastri conto, documentazione comprovante acquisti / vendite,

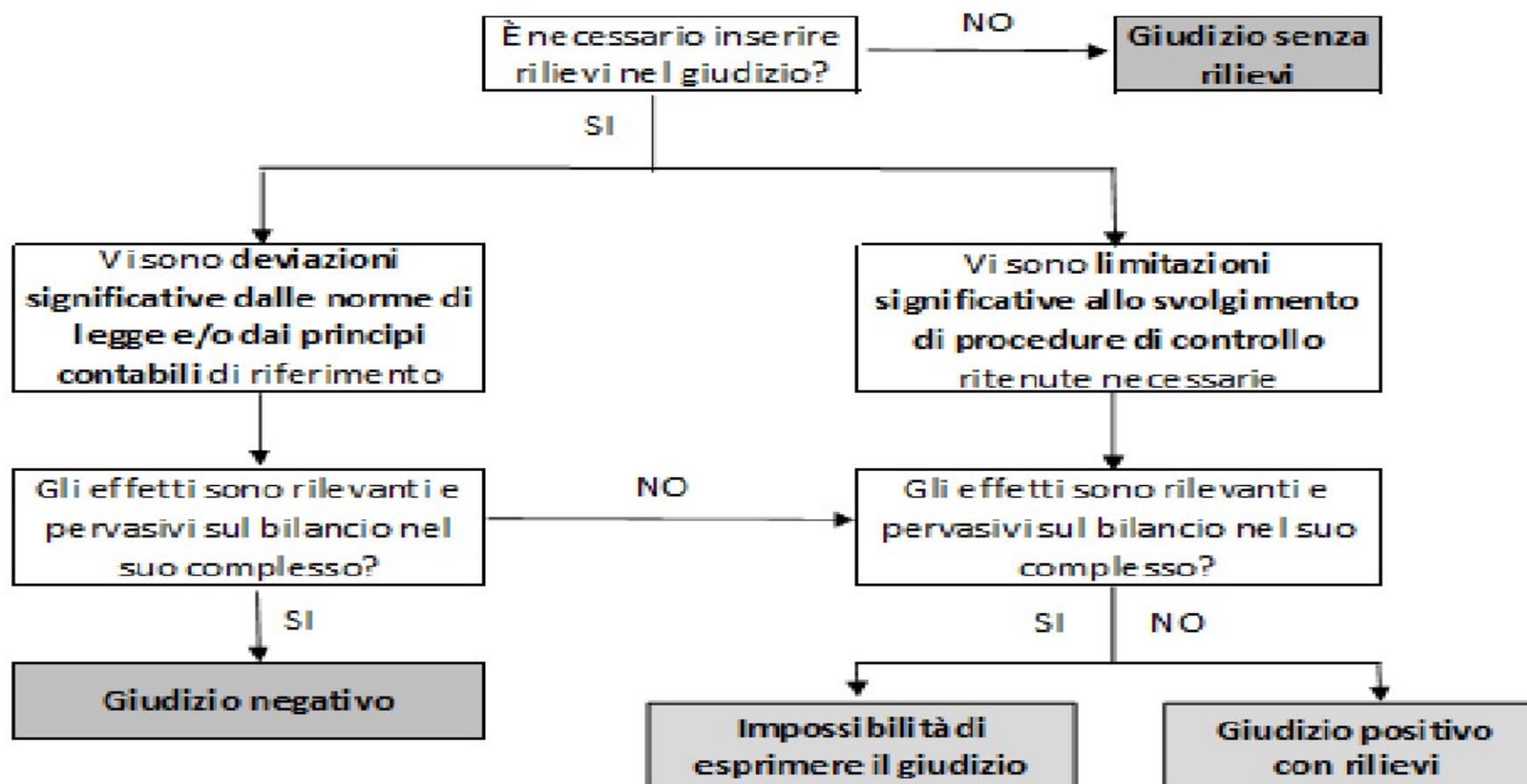
.....

Deviazioni da principi contabili OIC, Codice civile, leggi e norme

Esempi:

Mancata svalutazione titoli, partecipazioni, rimanenze, crediti, mancato rispetto principio competenza, informazioni obbligatorie in nota integrativa o relazione sulla gestione, non accantonamento a fondi rischi e oneri, ...

RILIEVI IN RELAZIONE



ERRORE PERVASIVO

Definizione - ISA 705

Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per descrivere gli effetti degli errori sul bilancio ovvero i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Effetti pervasivi sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

- I. non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio;
- II. pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio; ovvero
- III. con riferimento all'informativa di bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori

ASPETTO CHE DA ORIGINE ALLA MODIFICA E GIUDIZIO

Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica	Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio	
	Significativo ma non pervasivo	Significativo e pervasivo
Bilancio significativamente errato	Giudizio con rilievi	Giudizio negativo
Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati	Giudizio con rilievi	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

SITUAZIONI DI INCERTEZZA

Presupposto di Continuità	Condizione	Giudizio
Appropriato ma con un'incertezza significativa	Informativa adeguata	<ul style="list-style-type: none"> • Senza modifica (con richiami) • Impossibilità di esprimere il giudizio (in caso di molteplici e significative incertezze)
	Informativa NON adeguata	<ul style="list-style-type: none"> • Con rilievi • Negativo
Non appropriato	Bilancio redatto sul presupposto di continuità	<ul style="list-style-type: none"> • Negativo
Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione secondo le richieste del revisore	Il revisore NON riesce a verificare la presenza della continuità	<ul style="list-style-type: none"> • Con rilievi per limitazioni al procedimento di revisione • Impossibilità di esprimere il giudizio

ESEMPI: ALLEGATO 3 e 4

RELAZIONE SU ALTRE DISPOSIZIONI DI LEGGE O REGOLAMENTARI - GIUDIZIO DI COERENZA

- Principio di revisione SA Italia 720B
- Seconda sezione della relazione (obiettivo: separatezza dei giudizi)

Contenuto Relazione sulla gestione	Tipo controllo
Informazioni finanziarie	Procedure di verifica
Informazioni non finanziarie	Lettura d'insieme

PRINCIPIO DI REVISIONE - SA ITALIA 720B

«Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione»

La relazione di revisione deve comprendere un giudizio sulla coerenza della Relazione sulla Gestione (RsG) con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge.

Il revisore pertanto deve:

1. Esprimere un giudizio sulla coerenza della RsG;
2. Rilasciare una dichiarazione sugli eventuali errori significativi formulata alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile.



RESPONSABILITA' DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

La responsabilità della redazione della Relazione sulla gestione compete agli amministratori, che sono responsabili anche della sua completezza e correttezza.

La dichiarazione del revisore sugli eventuali errori significativi non rappresenta un giudizio sulla rappresentazione veritiera e corretta della Relazione sulla gestione e non costituisce alcuna forma di Assurance.

L'obiettivo della dichiarazione è di evidenziare eventuali contraddizioni che possono emergere dalla lettura della Relazione sulla gestione con gli elementi probativi acquisiti per esprimere il giudizio sul bilancio.

PROCEDURE DA ATTUARE

Per poter esprimere un giudizio sulla Relazione sulla gestione il revisore deve:

1. Acquisire una comprensione generale:
 - delle norme di legge relative alla Relazione sulla gestione;
 - delle norme di legge relative al settori di attività in cui opera la società.
2. Concordare modalità e tempistica di messa a disposizione:
 - della Relazione sulla gestione;
 - degli eventuali dettagli necessari per lo svolgimento della propria attività.

PROCEDURE DA ATTUARE

Per acquisire una comprensione delle modalità con cui l'impresa rispetta le norme di legge il revisore può:

- Avvalersi della comprensione già acquisita sul settore dell'impresa;
- Svolgere indagini presso la direzione sulle procedure dell'impresa aventi oggetto la predisposizione della Relazione sulla gestione;
- Aggiornare la conoscenza delle norme;
- Ottenere conferme di informazioni relativamente a bilanci di società partecipate e/o facenti parte del gruppo.

PROCEDURE DA ATTUARE

Nello svolgimento delle procedure previste per l'espressione del giudizio sulla coerenza e sulla conformità della Relazione sulla gestione il revisore esercita lo scetticismo professionale come indicato dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 e dalla normativa di riferimento.

Inoltre: *«Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità della direzione, supervisione e svolgimento dell'incarico in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge»* (ISA Italia) n. 200



LE VERIFICHE DA EFFETTUARE

Ai fini della verifica della coerenza con il bilancio al revisore non è richiesto di confrontare tutti gli importi e/o le informazioni contenute.

Il revisore nella selezione degli importi e delle informazioni su cui svolgere le proprie procedure di revisione e nella definizione della natura ed estensione delle procedure stesse esercita il proprio ***giudizio professionale***.

LE VERIFICHE DA EFFETTUARE

Nella selezione dell'importo e/o della informazione da verificare il revisore deve tener conto:

- della **significatività** dell'importo e/o della informazione;
- della **dimensione** dell'importo rispetto a quello contenuto nel bilancio;
- della **criticità** dell'importo e/o della informazione;
- delle **direttive** e **procedure** dell'impresa messe in atto per la predisposizione della Relazione sulla gestione.

GLI ERRORI RISCONTRABILI

- **Incoerenza**: presenza di informazioni contenute nella Rsg che contraddicono quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione.
- **Incoerenza significativa**: incoerenza che considerata singolarmente, o insieme ad altre incoerenze, potrebbero influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio.
- **Mancanza di conformità**: assenza di informazioni richieste dalle norme di legge.
- **Errore**: presenza di informazioni ritenute non correttamente rappresentate.
- **Errore significativo**: errore che potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio.

GLI ERRORI RISCONTRABILI

Se a seguito dello svolgimento delle procedure il revisore identifica un errore nella Relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute deve discutere tale aspetto con gli amministratori della società.

Il revisore deve comprendere se tale errore sia o meno significativo e se sia necessario apportare delle modifiche alla relazione sulla gestione o al bilancio cui si riferisce.

Il revisore deve inoltre valutare se la comprensione dell'impresa e del suo contesto operativo acquisite nel corso dell'incarico siano da aggiornare.

GLI ERRORI RISCONTRABILI

Se a seguito delle procedure attuate il revisore riscontra la presenza di un errore significativo o di una mancanza di conformità o di una incoerenza significativa nella relazione sulla gestione **deve chiedere agli amministratori la correzione dello stesso.**

Se gli amministratori si rifiutano di effettuare la correzione il revisore deve comunicare tale aspetto alla governance della società chiedendo che si proceda con la correzione.



GLI ERRORI RISCONTRABILI

Nel caso in cui l'errore non venga corretto il revisore deve valutare le implicazioni che tale errore ha sulla propria relazione di revisione e comunicare alla direzione le modalità con cui ritiene formulare il giudizio sulla coerenza e sulla conformità della relazione sulla gestione.

IL GIUDIZIO DEL REVISORE

Il giudizio sulla Relazione sulla gestione ai sensi del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 deve essere assolto in una sezione separata della relazione di revisione dal titolo:

«Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari»

La sezione deve contenere:

1. La descrizione delle responsabilità degli amministratori;
2. La descrizione delle responsabilità del revisore;
3. Il giudizio sulla coerenza con il bilancio.

IL GIUDIZIO DEL REVISORE

Nel caso in cui il revisore abbia emesso un giudizio senza modifica sul bilancio ma riscontri:

- **Mancanza di conformità** → esprime un giudizio di non conformità nella apposita sezione separata della relazione di revisione.
- **Errori significativi** → deve dichiarare tale circostanza nel relativo paragrafo della relazione di revisione fornendo indicazioni sulla natura dell'errore

IL GIUDIZIO DEL REVISORE

Nel caso in cui la relazione sulla gestione non sia messa a disposizione in tempo utile per lo svolgimento delle procedure di revisione il revisore deve:

1. Valutare le implicazioni le implicazioni di tale circostanza ai fini dell'espressione del giudizio sulla coerenza;
2. Valutare le implicazioni le implicazioni di tale circostanza ai fini del rilascio della dichiarazione sugli eventuali errori significativi.

RELAZIONE TRA IL GIUDIZIO SUL BILANCIO E IL GIUDIZIO SULLA COERENZA

Giudizio sul bilancio	Giudizio di coerenza della relazione con bilancio
Giudizio senza modifica	<ul style="list-style-type: none"> • Giudizio di coerenza (in caso di assenza di incoerenze significative nella relazione sulla gestione rispetto al bilancio) • Giudizio di coerenza con rilievi (se il revisore riscontra incoerenze significative, deve comunicarle agli amministratori chiedendo che la relazione sulla gestione venga modificata. In caso di mancata eliminazione delle incoerenze segnalate, il revisore deve esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi) • Giudizio di coerenza negativo (nel caso di incoerenza significativa e pervasiva)

RELAZIONE TRA IL GIUDIZIO SUL BILANCIO E IL GIUDIZIO SULLA COERENZA 2/2

Giudizio sul bilancio	Giudizio di coerenza della relazione con bilancio
Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio o per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati	<ul style="list-style-type: none"> Valutare nelle specifiche circostanze i riflessi sul giudizio sulla coerenza derivanti dalla parziale inattendibilità (accertata o potenziale) del bilancio
Giudizio negativo	<ul style="list-style-type: none"> Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	<ul style="list-style-type: none"> Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

MANAGEMENT LETTER

La management letter è:

- Un servizio che il revisore rende alla società cliente all'interno dell'attività di revisione.
- Indipendente dal giudizio finale sul bilancio

FORMA

- Concisa e divisa in paragrafi
- Osservazioni principali evidenziate con caratteri diversi
- Evitare terminologia troppo tecnica

SOSTANZA

Concretezza e praticità

Precisione e accuratezza

Costruttiva

MANAGEMENT LETTER

È un documento distinto dalla relazione finale, che contiene suggerimenti del revisore alla società cliente riguardanti:

AMBITO AMMINISTRATIVO:

- necessità di un SCI / efficiente
- procedure contabili-amministrative efficienti

ASPETTI DI INTERESSE PARTICOLARE PER LA SOCIETA' CLIENTE

- miglioramento dell'organizzazione aziendale
- individua particolari problematiche fiscali

MANAGEMENT LETTER

Voce di bilancio	Situazione riscontrata	Conseguenze	Suggerimenti
Immobilizzazioni materiali	1) La procedura di rilevazione degli acquisti cespiti nel libro cespiti non prevede una formalizzazione delle verifiche effettuate circa la correttezza degli importi e della classificazione nelle relative categorie di appartenenza. Il responsabile della funzione non lascia traccia della sua approvazione/autorizzazione alla registrazione nella categoria proposta	Errata determinazione dei fondi di ammortamento. Errata classificazione/capitalizzazione di costi come acquisti di cespiti. Difficoltà di individuazione del cespite venduto e quindi della relativa corretta determinazione della plus-minus valenza.	Lasciare sempre evidenza dei controlli fatti circa l'importo e l'allocazione dell'incremento dei cespiti. Lasciare sempre firma/sigla di autorizzazione/approvazione dell'importo e dell'allocazione del cespite acquisito.
	2) La capitalizzazione di costi interni non segue una procedura di autorizzazione che consenta di tracciare i controlli fatti al fine di accertare il rispetto dei requisiti previsti dai principi contabili di riferimento.	Errata contabilizzazione degli incrementi dei cespiti. Errata determinazione dei fondi di ammortamento.	Adottare una procedura minima che lasci traccia dei controlli fatti e delle autorizzazioni/approvazioni ottenute dai responsabili circa i costi capitalizzati con riferimento alla loro natura e al documento che li ha originati, nonché del conto di contabilità di provenienza, nel caso in cui fossero transitati da conto economico.
	3) La società non effettua una quadratura tra il libro cespiti e la contabilità generale.	Difficoltà di individuare in modo tempestivo eventuali errori di registrazione/allocazione degli acquisti/vendite e di conseguenza ammortamenti e plus-minus valenze	Effettuare almeno una volta all'anno una quadratura fra il libro dei cespiti , importo e categoria, e i relativi conti di contabilità.



**DOT
COM**

**Le conferme esterne ai sensi dell'ISA Italia 505
c.d. circularizzazioni**

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

LE CIRCOLARIZZAZIONI

- ISA Italia 500, pur contemplando eccezioni al principio generale, specifica che *“l’attendibilità di un elemento probativo aumenta quando esso è acquisito da fonti indipendenti esterne all’impresa”*
- Le circolarizzazioni mirano ad ottenere la conferma diretta del saldo di bilancio o di alcune singole transazioni (ma possono riguardare ad esempio i termini di alcune operazioni).
- Sui “clienti” soddisfano contemporaneamente alcune asserzioni:
 - esistenza
 - accuratezza (ma anche diritti ed obblighi)

Il principio ISA Italia 505 richiede che qualora il revisore identifichi fattori che facciano sorgere dei dubbi in merito all’attendibilità della risposta ad una richiesta di conferma, egli proceda ad acquisire ulteriori elementi per risolvere tali dubbi.

CHI CIRCULARIZZARE

- Campione:
 - Clienti, sul credito al 31.12.
 - Fornitori, sul «costo» dell'anno + debito iscritto in bilancio
- Totalitario:
 - Legali
 - Banche (c/c + mutui + derivati) e posta
 - Assicurazioni (comprese quelle del credito)
 - Consulente fiscale
 - Consulente lavoro
 - Agenti
 - Società di leasing
 - Deposito titoli
 - Depositari e terzisti (di magazzino e di attrezzature)
 - Intercompany

PROCEDURA DI CIRCULARIZZAZIONE

- Fornire al sindaco - revisore il saldo clienti al 31/12, COMPENSIVO DI RI.BA ED EFFETTI
- Fornire al sindaco - revisore il Costo dell'anno 20XX fornitore ed il saldo al 31/12
- Fornire i seguenti nominativi, se presenti:
 - Legali;
 - Assicurazioni;
 - Derivati presenti
 - Depositari Titoli
 - Depositari merci e immobilizzazioni (conto visione, conto vendita, conto deposito, prestito gratuito - escluso noleggio oneroso)
 - Agenti monomandatari e plurimandatari
 - Fiscalista aziendale
 - Consulente del lavoro
 - Società di Leasing

PROCEDURA DI CIRCULARIZZAZIONE

- Il sindaco revisore invia la selezione dei soggetti da circularizzare alla società;
- La società:
 - Individuare per ciascun soggetto da circularizzare la lettera di circularizzazione corrispondente;
 - Riversa il contenuto della lettera su carta intestata della società ;
 - Inserisce l'indirizzo del destinatario (evidenziate in giallo);
 - Esclusivamente per i clienti (ITA + Estero) occorre inserire il saldo al 31.12. indicando separatamente i crediti coperti da effetti (ri.ba). Inoltre occorre stampare l'estratto conto clienti a partite aperte (che deve coincidere con il saldo riportato nella lettera) ed allegarlo alla lettera;
 - Le lettere devono essere stampate in duplice copia;
 - Le lettere devono essere firmate dal legale rappresentante della società;
 - Inviare le lettere all'ufficio del Sindaco - Revisore;

PROCEDURA DI CIRCULARIZZAZIONE

- Le lettere saranno inviate a cura del Sindaco – Revisore utilizzando le proprie buste intestate alternativamente:
 - Pec o raccomandata
 - Fax
 - Cartacea (no mail)

NB Verificare alcuni o tutti gli indirizzi (ISA Italia 505 – A.6). Per le PEC, esiste www.inipec.gov.it
- Fornire al Sindaco – Revisore le conferme dei saldi intercompany controfirmate da parte della società dove si evidenzia:
 - Saldo alla data di chiusura delle posizioni a credito e delle posizioni a debito;
 - Costi e ricavi maturati nell'esercizio;
 - Vendite di immobilizzazioni;
 - Dividendi corrisposti nell'esercizio;
 - Intercompany profit.

ASPETTI A CUI PRESTARE ATTENZIONE

- Le risposte devono pervenire direttamente al revisore, non alla società (nella lettera di richiesta di conferma esterna dovrà essere specificato l'indirizzo o la PEC del revisore a cui inoltrare la risposta).
- E' opportuno allegare alla lettera l'estratto conto delle partite ancora aperte alla data di riferimento.
- La spedizione della lettera deve essere fatta dal revisore, non dalla società.
- Occorre documentare la circolarizzazione:
 - destinatari?
 - data primo invio?
 - data eventuale secondo invio?
 - invio effettuato da?



DOCUMENTARE LA CIRCULARIZZAZIONE – ESEMPIO

Cliente	Indirizzo	Spedita da	In data	Spedita da (2° invio)	In data	Carta di lavoro di dettaglio
Beta Srl	Via Po 1 Torino	G.D.	10 gen	G.D.	10 feb	C/101-1
Gamma SpA	Via Roma 1 Torino	L.L.	12 gen	N/A	N/A	C/101-2
...						
...						

I TRE POSSIBILI ESITI DELLA CIRCOLARIZZAZIONE

1. Il Cliente dà conferma delle risultanze della società

Tale conferma costituisce un elemento probativo della validità delle asserzioni oggetto di verifica;

La lettera di conferma va archiviata nel materiale di supporto delle carte di lavoro;

Occorre compilare una carta di lavoro con l'elenco delle circolarizzazioni con risposta affermativa.



2. Il Cliente è in disaccordo con le risultanze della società

Occorre riconciliare le risultanze del Cliente con quelle della società.



3. Il Cliente non risponde

Si devono mettere in atto procedure alternative





RICONCILIAZIONE RISULTANZE CLIENTE

Alfa S.r.l.					
Riconciliazione risposta cliente	Omega				C/102-2
Bilancio al 31.12.2016					
Saldo da contabilità		10.000,00			
Operazioni registrate dal Cliente ma non risultanti dalla società:		-7.000,00	Data contabile bancaria:	Data registraz. società:	Conclusioni:
- bonifico da cliente Gamma 29/12/2016	-3.000,00		31/12/2016	02/01/2017	ERRORE CUT OFF
- bonifico da cliente Gamma 30/12/2016	-4.000,00		02/01/2017	05/01/2017	OK
Operazioni risultanti dalla società ma non risultanti dal Cliente:		1.000,00	Data spedizione merce:	Conclusioni:	
- fattura n. 3266 del 30.12.2016	1.000,00		31/12/2016	ok	
Saldo confermato da cliente		2.000,00			

MANCATA RISPOSTA - PROCEDURE ALTERNATIVE



1. Con l'estratto conto delle partite aperte del cliente, verificare eventuali incassi successivi (di importi inclusi nell'estratto conto);
2. richiedere la contabile bancaria di tali incassi;
3. in assenza di incassi successivi (eventualmente anche per crediti non ancora scaduti), richiedere la documentazione di supporto (ordini o contratti, documenti di spedizione, fatture, altra documentazione proveniente o sottoscritta dal cliente che possa fornire elementi probativi dell'esistenza dei crediti);
4. informarsi sul credito (scadenze, facilità di incasso, ecc.);
5. formalizzare le procedure alternative.





**DOT
COM**

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