



RISCHIO DI REVISIONE, EVENTI SUCCESSIVI E CONCLUSIONE DEL LAVORO

Perugia, 10/05/2019

Relatore: Dottor Ponzo Gianluca

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili



AGENDA

- *Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni*
- *Rischio di revisione:*
 - *Identificazione e valutazione dei rischi significativi e il sistema di controllo interno - ISA ITALIA 315*
 - *Risposte ai rischi identificati e valutati - ISA ITALIA 330*
- *Procedure di revisione: test sui controlli, test di sostanza*
- *Eventi successivi - ISA ITALIA 560*
- *Continuità aziendale - ISA ITALIA 570*
- *Attestazioni della direzione - ISA ITALIA 580*
- *Conclusione del lavoro e valutazione degli errori ISA ITALIA 450*



APPROCCIO METODOLOGICO ALLA REVISIONE LEGALE AFFIDATA AL COLLEGIO SINDACALE

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili



KIT DEL REVISORE – documenti istituzionali

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



KIT DEL REVISORE – documenti istituzionali

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



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)



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

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

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

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

Le sanzioni amministrative:

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

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

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

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

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

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

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



RIFORMA FALLIMENTARE – codice della crisi e dell’insolvenza – Legge delega 155/2017

EXCURSUS NORMATIVO TEMPORALE

- Lavori della Commissione Rordorf sul rinnovamento delle procedure concorsuali;
- **19/10/2017** – Approvazione in Senato della Legge delega di riforma (L. 155/2017) delle discipline della crisi di impresa e dell’insolvenza;
- **10/01/2019** – Approvazione del D.Lgs n. 14 di Riforma delle procedure concorsuali e della crisi di impresa in attuazione della L. 155/2017 corredato dalla Relazione Illustrativa;
- **14/02/2019** – Pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.Lgs n. 14/2019 e con effetto 30 gg successivi dal 16/03/2019;
- **16/12/2019** – Obbligo di Nomina dell’organo di controllo o del revisore delle società SRL e Cooperative – Modifiche dell’Atto Costitutivo e dello Statuto (adeguamento in 9 mesi dalla data del 16/03/2019).



RIFORMA FALLIMENTARE – codice della crisi e dell'insolvenza – Legge delega 155/2017

Focus sull'organo di controllo:

- Spirito della Riforma è la **Conservazione dell'attività aziendale**;
- Faro della Riforma è preservare la **Continuità Aziendale**;
- Significativa introduzione nella Riforma di un sistema di misure di «**allerta precoce**», motivato dalla speranza di intervenire nella crisi di impresa prima che sia irreparabile nel duplice intento di salvaguardare **l'attività economica** e di tutelare il **ceto creditorio**;
- **Emersione tempestiva della Crisi** prima dell'insolvenza conclamata;
- **Ruolo** di rilevanza e **responsabilità** dell'**organo controllo** o del **revisore** per le Nano imprese SRL e le società Cooperative
- **Ruolo** di rilevanza degli **amministratori** che dovranno dotare le proprie aziende di un assetto organizzativo contabile ed amministrativo ed in merito agli obblighi di conservazione del patrimonio sociale (art. 378 D.Lgs n. 14/2019 e del nuovo comma 6 dell'art. 2476)



OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

RIFORMA FALLIMENTARE – codice della crisi e dell’insolvenza – Legge delega 155/2017

Caratteristiche dimensionali delle Nano - SRL e delle Cooperative (costituite dal 16.03.2019) molto stringenti in termini di numeri e con il superamento di 1 solo parametro per 2 anni consecutivi (art. 379 comma 1 del D.Lgs comporta delle modifiche art. 2477 c.c. e viene cancellato il richiamo ai limiti del bilancio abbreviato art 2435 c.c.):

- Attivo Stato Patrimoniale superiore a 2 milioni di €;
 - o
- Ricavi di Vendita superiori a 2 milioni di €;
 - o
- Dipendenti superiori a 10 unità



RIFORMA FALLIMENTARE – codice della crisi e dell'insolvenza – Legge delega 155/2017

Opportunità:

- Si ampliano le opportunità per i professionisti (nuovi incarichi)
- Occorrono competenze nel campo della revisione legale anche su incarichi di Nano imprese SRL
- Nuove opportunità e nuovi incarichi per i professionisti con competenza **specific** di revisione legale (circa 140.000 Nano imprese a livello nazionale saranno interessate dalla Riforma)
- Benefici per le Nano SRL e le Cooperative che incrementeranno la **propria cultura aziendale** e dovranno implementare un sistema di controllo interno che porterà vantaggi e maggiore efficienza nei processi e nel controllo di gestione - un vero e proprio **indifferibile cambiamento culturale**



RIFORMA FALLIMENTARE – codice della crisi e dell'insolvenza – Legge delega 155/2017

Criticità della riforma:

- 10 mesi per l'adozione della Riforma della crisi impresa (tempo lungo)
- Le attività di revisione inizieranno a dicembre 2019 (quasi a fine anno- recupero delle attività di revisione dal gennaio 2019 e saldi di apertura)
- Indipendenza dell'organo di controllo rispetto alla Nano impresa revisionata
- Implementazione di un sistema di controllo interno anche per le Nano Imprese
- Maggiori costi per le Nano Imprese

RIFORMA FALLIMENTARE – codice della crisi e dell’insolvenza – Legge delega 155/2017

Sistema di allerta della crisi d’impresa - CHI:

- Obblighi imprenditore (Art. 3) → adozione assetto organizzativo adeguato (ex art. 2086 cc)
- Obblighi degli organi di controllo e del revisore (Art. 14) → valutare tale assetto, e, di conseguenza, l’equilibrio economico-finanziario e il *going concern*

Sistema di allerta della crisi d’impresa - COSA:

- Strumenti di allerta = obblighi di segnalazione (Art. 12)
- Sistema di allerta interno ed esterno
- L’intervento dei creditori qualificati (Art. 15)
- Convenienza delle segnalazioni



OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

RIFORMA FALLIMENTARE – codice della crisi e dell'insolvenza – Legge delega 155/2017

Sistema di allerta della crisi d'impresa – COME

- *Indici economici, patrimoniali e finanziari (Art. 13)*
- *Monitoraggio costante dell'imprenditore e degli organi di controllo*
- *Elenco degli indicatori non ancora divulgato dal CNDCEC*

Indici previsti:

- *Quoziente di indebitamento (PFN/PN)*
- *Cash flow attività operativa*
- *Rotazione di crediti e debiti*
- *PFN/EBITDA*
- *Capitale Circolante Netto*
- *PN/Tot attivo*
- *Margine di struttura (PN – assets)*
- *Indicatori reali: ritardi cronici nei pagamenti di fornitori, di ritenute previdenziali ed erariali, di stipendi*

OBIETTIVI GENERALI DI REVISIONE – ISA ITALIA 200

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

OBIETTIVI GENERALI DI REVISIONE – ISA ITALIA 200

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

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

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



IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE

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

IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE

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

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

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)



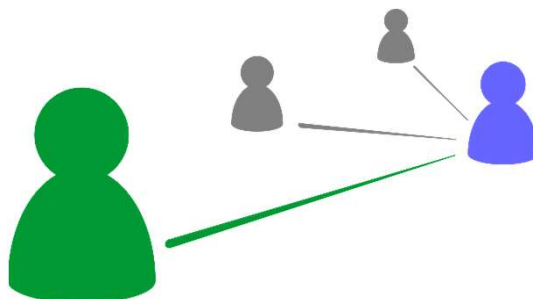
c. 2 Il revisore legale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei rischi di auto riesame, di interesse personale o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale, o da familiarità ovvero una minaccia di intimidazione, determinati da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

Cosa si intende per «rete»?

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

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

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



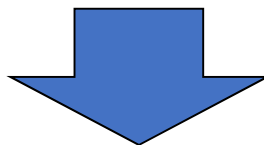
I CORRISPETTIVI PER L'ATTIVITÀ DI REVISIONE

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

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

Art. 10, c. 10:

- Il corrispettivo come garanzia di qualità ed affidabilità



I CORRISPETTIVI COME GARANZIA DI QUALITÀ

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

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

I CORRISPETTIVI PER L'ATTIVITÀ DI REVISIONE

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

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

Quali utili riferimenti?

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





OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

Dati societari

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

Dati del bilancio precedente

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

Rettifiche per componenti di rischio

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

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

Totale ore 110,5

Dati dei sindaci

Compenso orario sindaci (€)	€ 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





OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

Dati societari

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

Dati del bilancio precedente

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

Rettifiche per componenti di rischio

Rettifica per settore di attività aziendale Settore 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

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).

Parametri di riferimento	a 31/12/2018	Percentuali applicabili		Valori (€)	
		Min	Max	Min	Max
Totale attivo	3.134.136	1,00%	3,00%	31.341	94.024
Valore della produzione (A1 + A5 del CE)	4.549.691	1,00%	3,00%	45.497	136.491
Risultato operativo	147.873	3,00%	7,00%	4.436	10.351
Patrimonio Netto	276.626	3,00%	5,00%	8.299	13.831

Significatività o Materialità € 45.497

Errore Tollerabile o Significatività operativa € 27.298 (85% - 60% Materialità)

Nominal Amount o Errore chiaramente trascurabile € 1.365 (15% - 5% Errore Tollerabile)





IL RISCHIO DI REVISIONE

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

ISA ITALIA 200 – RISCHIO INTRINSECO

Le tre componenti del rischio di revisione:

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

Rischi propri dell'impresa

Rischio del revisore

Rischio intrinseco

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

RISCHIO DI CONTROLLO E RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE

Rischio di controllo

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

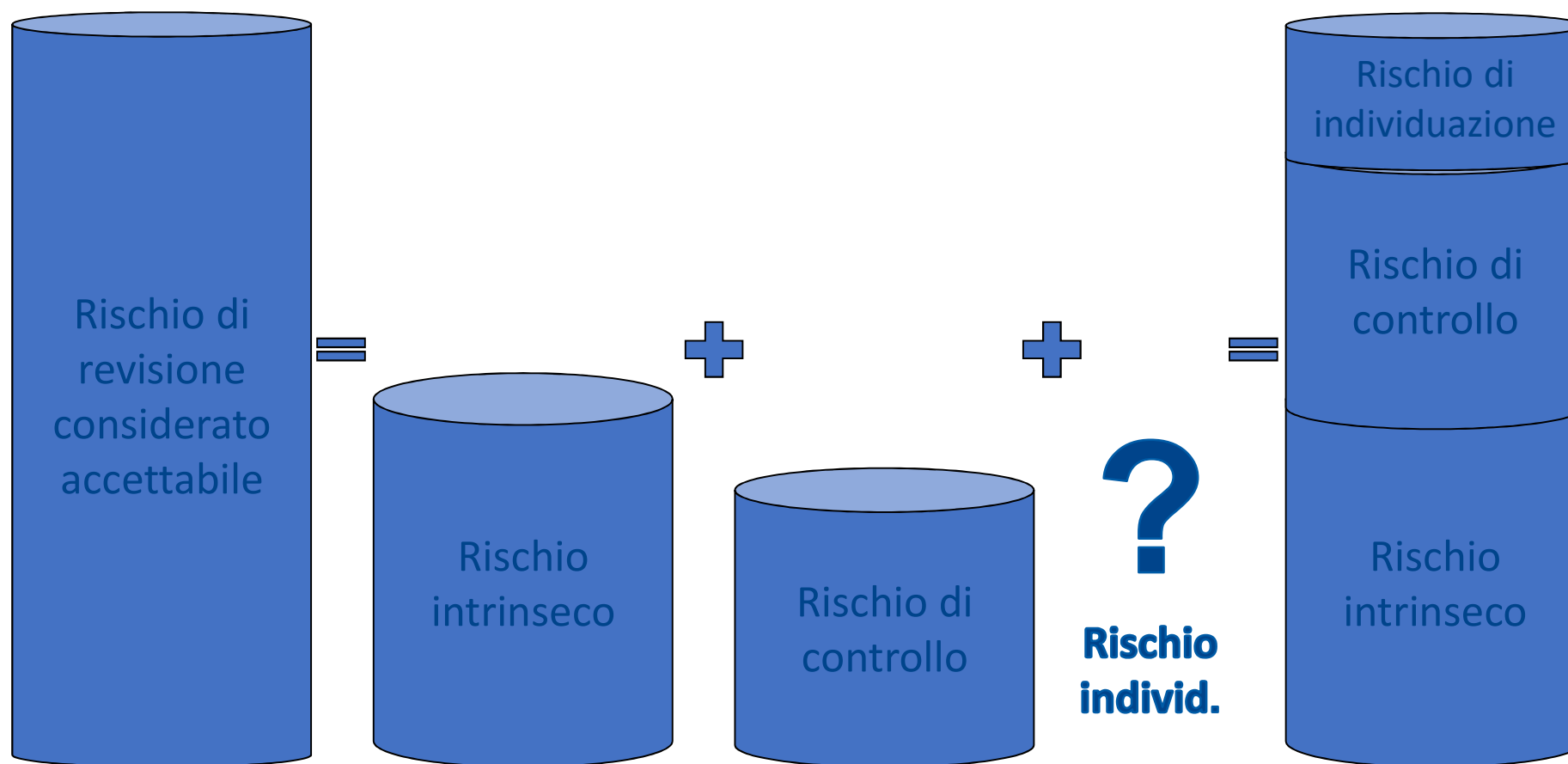


Rischio di individuazione

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

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

RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE E RISCHIO DI REVISIONE



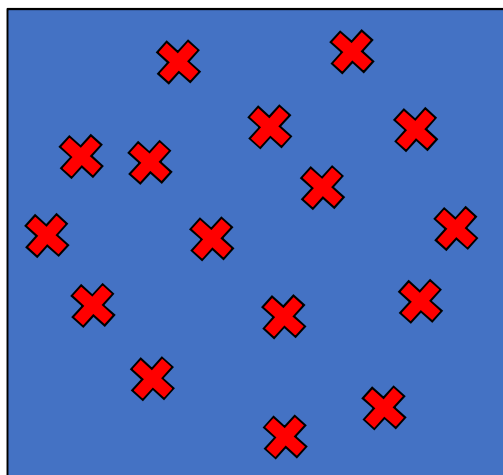
RISCHIO DI REVISIONE IN SINTESI

Alfa Srl:

- Alto rischio intrinseco
- Alto rischio di controllo



Maggiore probabilità di errori significativi

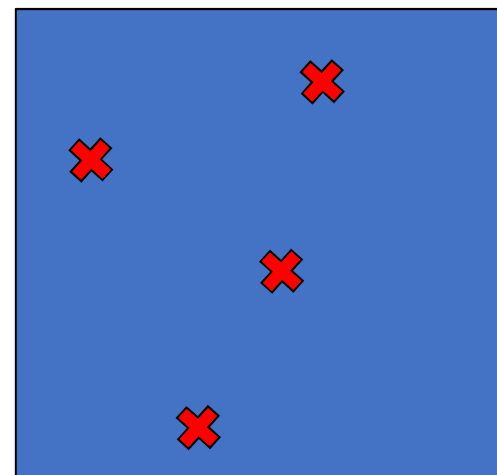


Beta Srl:

- Basso rischio intrinseco
- Basso rischio di controllo



Minore probabilità di errori significativi



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

IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI INTRISECO: OUTPUT

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

IL TRIANGOLO DELLE FRODI



IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI INTRISECO

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

LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO

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

AREE DI RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI

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



AREE DI RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI

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





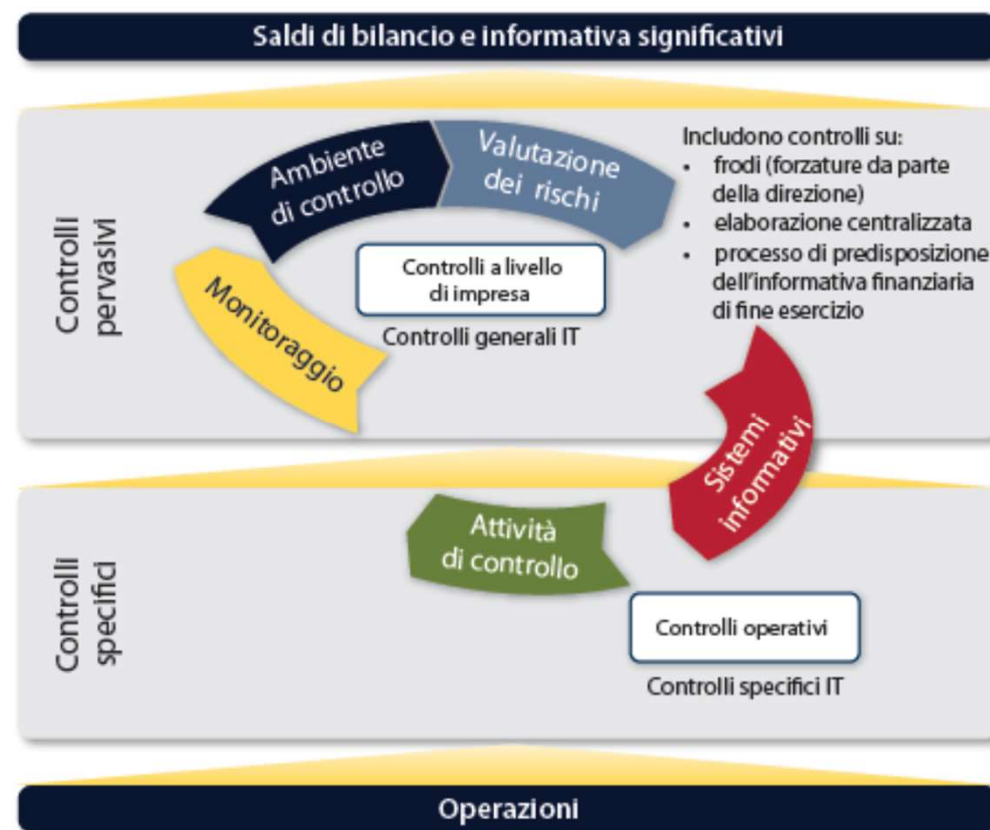
Perché il revisore deve interessarsi
al sistema di controllo interno?

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

COMPRENSIONE DEI SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO E CONTABILE

Approccio metodologico:

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



COMPRENSIONE DEI SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO E CONTABILE



COME VALUTARE L'EFFICACIA DEL SCI

Durante il corso dell'esercizio, il revisore deve:

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

COME VALUTARE L'EFFICACIA DEL SCI

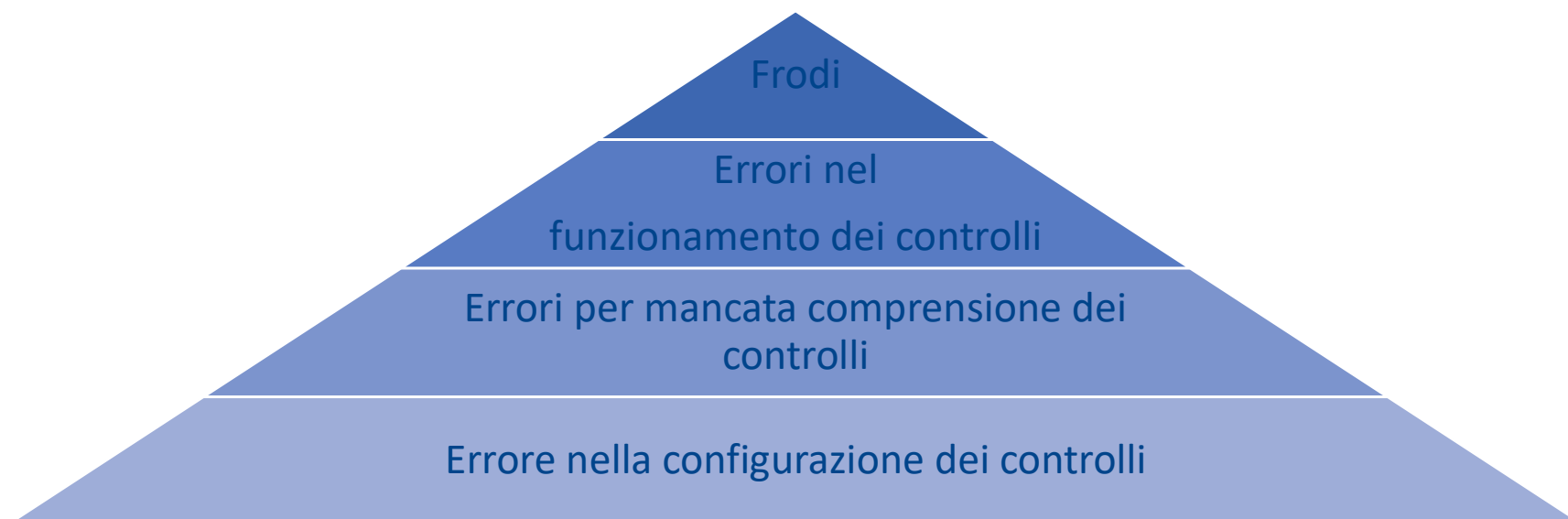
Procedure di conformità:

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

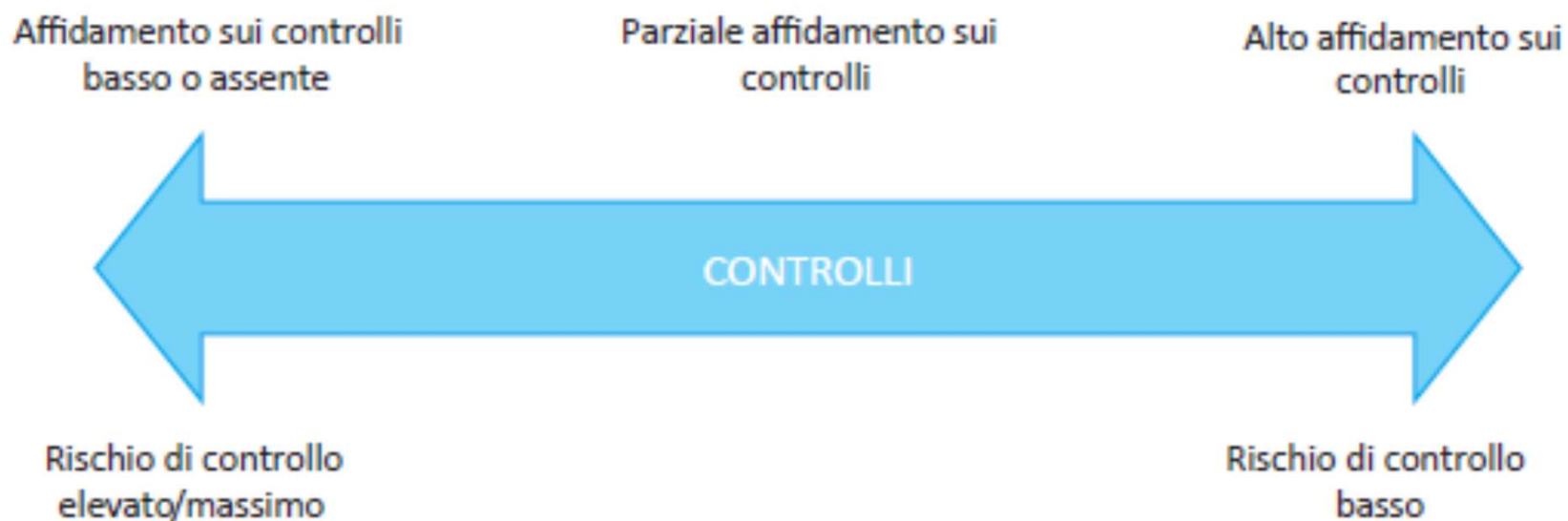
LIMITI DEL CONTROLLO INTERNO

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

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



LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO



MATRICE DEL RISCHIO DI ERRORI RESIDUI

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



PROCEDURE DI REVISIONE

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

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*

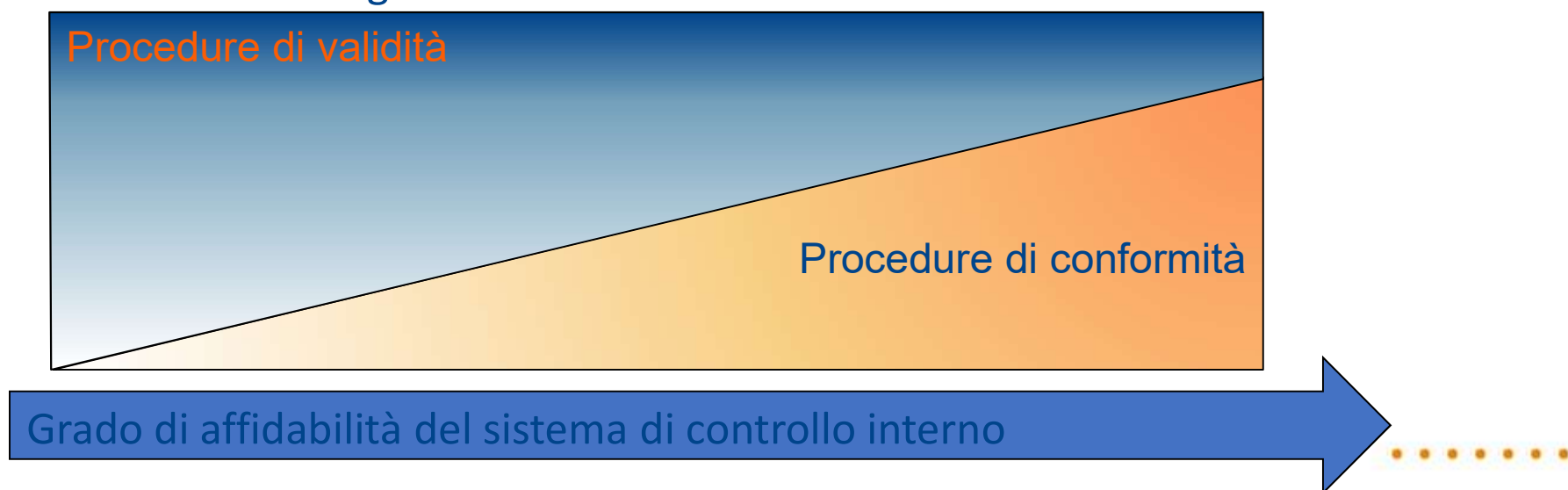
PROCEDURE DI VALIDITA' E CONFORMITA'

- 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.

PROCEDURE DI VALIDITA' E CONFORMITA'

Procedure di validità (test di sostanza): hanno come scopo l'accertamento diretto della corretta applicazione delle asserzioni di bilancio. Le procedure di validità possono essere classificate in:

- procedure di analisi comparativa, utilizzate come procedure di validità;
- verifiche di dettaglio, le quali, a loro volta, possono distinguersi in:
 - test di dettaglio sulle transazioni;
 - test di dettaglio sui saldi.



ISA ITALIA 230 – LA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE

- *La **documentazione** della revisione contabile che soddisfi quanto previsto nel presente principio di revisione e le specifiche regole in tema di documentazione contenute in altri principi di revisione pertinenti **fornisce**:*
 - evidenza degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sul raggiungimento degli obiettivi generali;
 - evidenza che il lavoro di revisione sia stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili

→ TASSONOMIA DELLE CARTE DI LAVORO





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**





OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

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	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
6	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



**DOT
COM**

EVENTI SUCCESSIVI

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

EVENTI SUCCESSIVI – ISA ITALIA 560

Con l'espressione "eventi successivi" si intendono in generale quegli eventi che si verificano dopo la data di riferimento del bilancio e che hanno effetto su quest'ultimo, in ragione della normativa in tema. In particolare, si fa riferimento a:

- gli eventi intervenuti fra la data di riferimento del bilancio (chiusura dell'esercizio) e la data di redazione della relazione di revisione;
- gli eventi dei quali il revisore viene a conoscenza successivamente alla data di redazione della relazione di revisione ma prima della approvazione del bilancio
- gli eventi dei quali il revisore viene a conoscenza successivamente alla data di approvazione del bilancio

EVENTI FRA LA DATA DI RIFERIMENTO E LA DATA DELLA RELAZIONE

- *Esame delle **procedure** poste in essere dalla società per garantire che gli eventi successivi siano identificati*
- ***Lettura dei verbali e delle bozze non ancora allibrate** delle assemblee degli azionisti, delle riunioni del consiglio di amministrazione, del comitato esecutivo e del collegio sindacale tenutesi dopo la chiusura dell'esercizio, nonché acquisizione di informazioni circa gli argomenti discussi nelle riunioni per le quali non sono ancora disponibili i relativi verbali e circa gli argomenti posti all'ordine del giorno di riunioni nel frattempo convocate che non si sono ancora tenute*
- ***Lettura critica dell'ultima situazione infrannuale disponibile e, se ritenuto necessario ed appropriato, lettura di budget e delle previsioni finanziarie, nonché delle relazioni della Direzione collegate a tali documenti***
- *Acquisizione di **informazioni dai legali** della società (o aggiornamenti di precedenti richieste orali o scritte) circa le cause in corso e le rivendicazioni*

EVENTI FRA LA DATA DI RIFERIMENTO E LA DATA DELLA RELAZIONE

- *Richiesta alla Direzione se si siano verificati eventi successivi che possano influire sul bilancio (a titolo esemplificativo possono riguardare i seguenti aspetti):*
 - *la situazione attuale di voci di bilancio contabilizzate sulla base di dati preliminari o non definitivi;*
 - *se siano stati contratti nuovi impegni, mutui o fornite garanzie;*
 - *se sia avvenuta o sia stata pianificata la vendita di elementi dell'attivo al di fuori della gestione ordinaria;*
 - *se siano avvenute o siano state programmate emissioni di nuove azioni, e/o obbligazioni, o operazioni di finanza straordinaria;*
 - *se alcune attività della società siano state espropriate o distrutte;*
 - *se vi si siano state evoluzioni nelle aree di rischio e nelle passività potenziali;*
 - *se siano state effettuate, o siano previste, rettifiche contabili inusuali;*
 - *se si siano verificati, o sia probabile che si verifichino, eventi che possano mettere in discussione l'adeguatezza dei comportamenti contabili seguiti per la redazione del bilancio, ad esempio, eventi che mettano a rischio la validità del presupposto della continuità aziendale.*

Fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio (OIC 29, Par. 59, lett. a)

Sono quei fatti positivi e/o negativi che evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio e che richiedono modifiche ai valori delle attività e passività in bilancio, in conformità al postulato della competenza. Esempi:

- **La definizione dopo la chiusura dell'esercizio di una causa legale in essere alla data di bilancio per un importo diverso da quello prevedibile a tale data;**
- I fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio da cui emerge che talune attività già alla data di bilancio avevano subito riduzioni durevoli di valore o riduzioni del valore di mercato rispetto al costo (a seconda della fattispecie) ovvero evidenzino situazioni, esistenti alla data di bilancio, che incidano sulle valutazioni di bilancio; per esempio:
 - Il deterioramento della situazione finanziaria di un debitore, confermata dal fallimento dello stesso dopo la data di chiusura, che normalmente indica che la situazione di perdita del credito esisteva già alla data di bilancio;
 - La vendita di prodotto giacenti a magazzino a fine anno a prezzi inferiori rispetto al costo, che fornisce l'indicazione di un minor valore di realizzo alla data di bilancio;
- La determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, del costo di attività acquistate o del corrispettivo di attività vendute, prima della data di chiusura dell'esercizio di riferimento;
- **La determinazione, dopo la data di chiusura dell'esercizio, di un premio da corrispondere ai dipendenti quale emolumento per le prestazioni relative all'esercizio chiuso;**
- La scoperta di un errore o di una frode

Fatti successivi che non devono essere recepiti nei valori di bilancio (OIC 29, Par. 59, lett. b)

Sono quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di chiusura del bilancio, che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo.

Esempi:

- La diminuzione nel valore di mercato di taluni strumenti finanziari nel periodo successivo rispetto alla chiusura dell'esercizio, qualora tale condizione riflette condizioni di mercato intervenute dopo la data di chiusura dell'esercizio;
- **La distruzioni di impianti di produzione causata da calamità;**
- La perdita derivante dalla variazione dei tassi di cambio con valute estere;
- La sostituzione di un prestito a breve con uno a lungo termine conclusasi nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio;
- La ristrutturazione di un debito avente effetti contabili nel periodo tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio;

Fatti successivi che possono incidere sulla continuità aziendale (OIC 29, Par. 59, lett. c)

Alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio possono far venir meno il presupposto della continuità aziendale. Alcuni esempi possono essere i seguenti:

- *Gli amministratori possono motivatamente manifestare l'intendimento di proporre la liquidazione della società o di cessare l'attività operativa;*
- *Condizioni gestionali della società stessa, quali un peggioramento nel risultato di gestione e nella posizione finanziaria dopo la chiusura dell'esercizio.*

Tali situazioni possono far sorgere la necessità di considerare se, nella redazione del bilancio d'esercizio, sia ancora appropriato basarsi sulla sul presupposto della continuità aziendale.

Se il presupposto della continuità aziendale non risulta essere più appropriato al momento della redazione del bilancio, è necessario che nelle valutazione di bilancio si tenga conto degli effetti del venir meno della continuità aziendale

EVENTI TRA LA DATA DELLA RELAZIONE E LA DATA DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Il revisore non è obbligato a svolgere procedure di revisione concernenti il bilancio successivamente alla data della propria relazione. Se, tuttavia, successivamente alla data della relazione di revisione, ma prima della data di approvazione del bilancio, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della propria relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione stessa, egli:

- discute l'aspetto con la direzione;*
- stabilisce se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,*
- svolge indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.*

EVENTI DOPO LA DATA DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO

- *Se la direzione redige un bilancio modificato, il revisore predispone una nuova relazione sul bilancio modificato, dopo aver svolto sulla modifica in oggetto le procedure di revisione ritenute necessarie nelle circostanze, ed estende le procedure di revisione relative agli eventi successivi, fino alla data della nuova relazione che non potrà essere antecedente alla data di redazione del bilancio modificato.*
- *La direzione può decidere di non modificare il bilancio in circostanze in cui il revisore ritiene, invece, che ciò sia necessario. In tal caso, se la relazione di revisione non è già stata consegnata all'impresa, **il revisore esprime un giudizio con modifica**; se la relazione è già stata consegnata all'impresa e il bilancio viene portato all'approvazione senza le necessarie modifiche, il revisore intraprende le azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione, se del caso prevedendo la consultazione di un legale.*



**DOT
COM**

CONTINUITA' AZIENDALE

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Riferimenti normativi:

- L'ISA Italia 570, definizione di going concern
- L'art.14 del D.Lgs. 39/2010 prevede che la relazione di revisione comprenda: “f) una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale”.

Il tema della continuità aziendale è intimamente connesso alla predisposizione della relazione di revisione, perché in essa deve essere contenuto:

- il giudizio sulla capacità della società ad essere operativa;
- il giudizio sulla capacità del bilancio di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società revisionata, del risultato economico e dei flussi di cassa.

LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Le responsabilità del revisore sono:

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

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



LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Definizione:

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

Responsabilità:

Primaria: Amministratori

Supervisione: Sindaci e Revisori (disgiunta)

Periodo:

12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio

LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Attività da svolgere – da parte del revisore:

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

LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

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

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

LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Indicatori finanziari:

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



LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Indicatori gestionali:

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

LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Altri indicatori:

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



Verifica della continuità con riflessi sul bilancio

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

/ Raffaele MARCELLO

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

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

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

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

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

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

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

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

Qualora ciò si verifichi, il bilancio non è più redatto

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

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

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

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

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

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

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

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

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

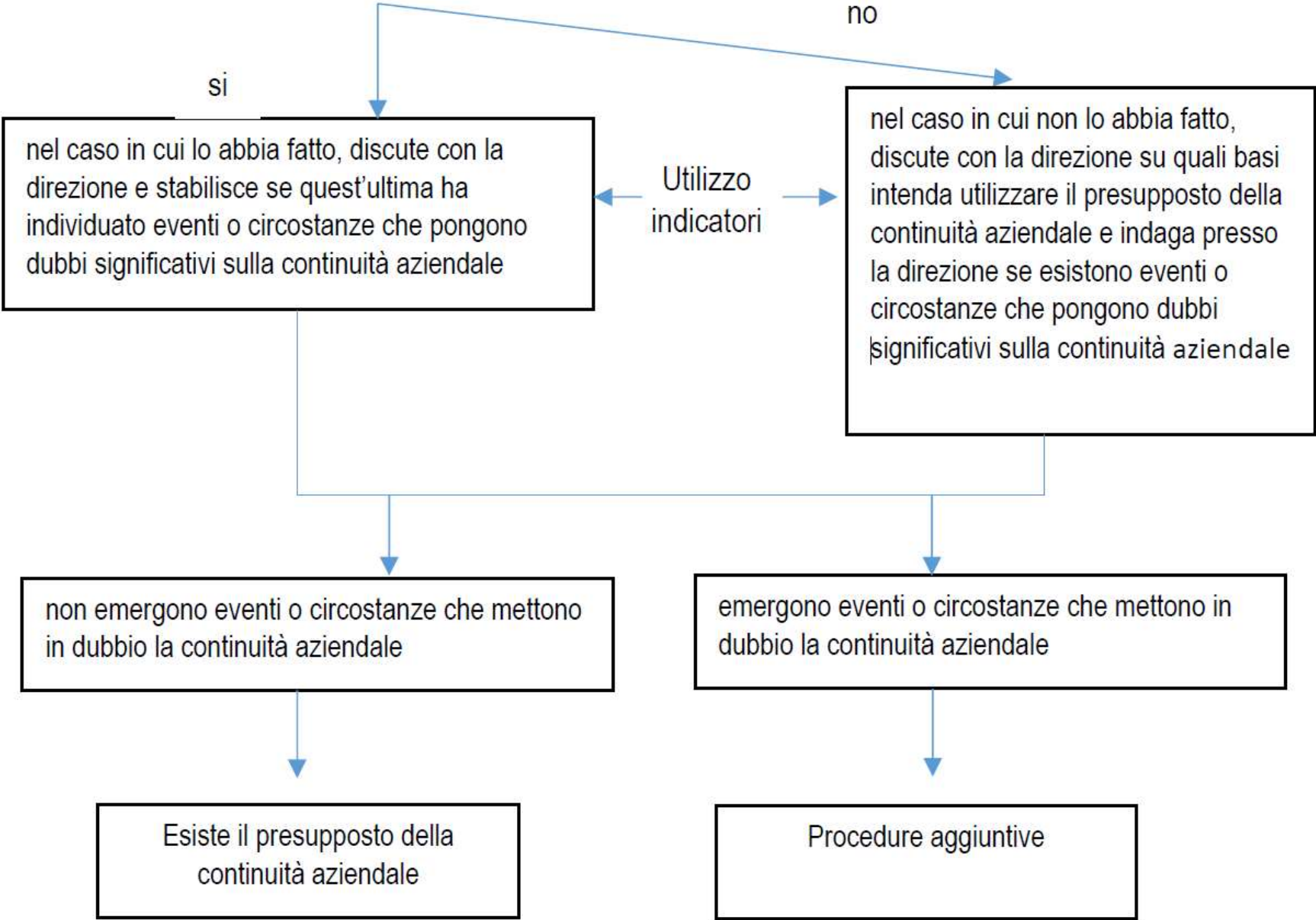
Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 (Continuità aziendale), per esempio, richiede ai revisori di apprezzare la valutazione degli amministratori in merito alla continuità aziendale. Tale valutazione deve coprire un periodo **almeno pari a dodici mesi** dalla data di riferimento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

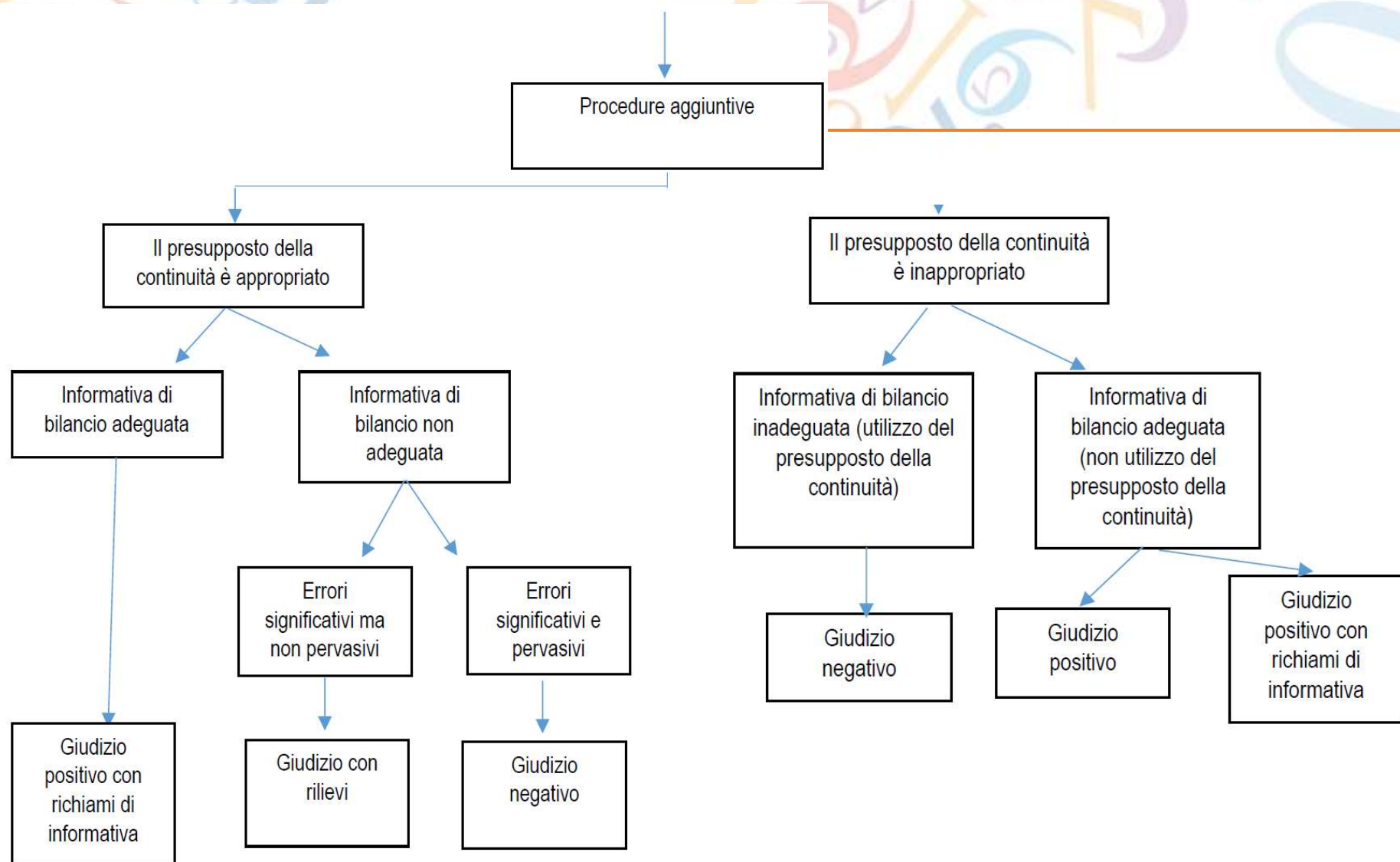
Per altro verso, la legge delega 155/2017 prevede anche che si disciplini l'introduzione di procedure di allerta e di composizione assistita della crisi.

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



il revisore verifica se la direzione ha effettuato una valutazione sulla continuità aziendale







PROGRAMMA DI LAVORO

Analisi dei piani d'azione futuri della direzione che si basano sulla valutazione della continuità aziendale effettuata dalla stessa

Raccolta degli elementi probativi sufficienti ed appropriati per confermare l'eventuale presenza di una incertezza significativa in relazione alla continuità aziendale

Raccolta degli elementi probativi sufficienti ed appropriati in relazione alla fattibilità dei piani della direzione

Verificare se si sono verificati ulteriori fatti o informazioni successivamente alla data in cui la direzione ha effettuato la propria valutazione

Richiedere alla direzione delle attestazioni scritte relative ai piani d'azione futuri

Discussione con la direzione in merito ai cash flow, alla redditività e ad altri dati previsionali pertinenti

Discussione con la direzione in merito agli ultimi bilanci intermedi disponibili

Analisi delle caratteristiche dei prestiti obbligazionari e dei finanziamenti per rilevare eventuali inadempienze

Analisi dei verbali e delle bozze dei verbali non ancora allibrati delle assemblee degli azionisti, dei consigli di amministrazione, dei comitati esecutivi e degli organi responsabili delle attività di governance ed eventualmente di altri organi rilevanti al fine di constatare se vi siano riferimenti ad indicatori di difficoltà finanziaria

Verifica attraverso i legali dell'impresa della eventuale esistenza di cause e altre pretese di terzi e sulla ragionevolezza della valutazione della direzione circa il loro esito e la stima dei relativi effetti economico-finanziari

Analisi dell'effettiva esecutività di eventuali accordi diretti a fornire o a mantenere un sostegno finanziario da parti correlate o da terzi

Analisi degli eventi successivi che potrebbero impattare sulla capacità dell'impresa di mantenersi in funzionamento



LE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

LE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE – ISA ITALIA 580

L'attestazione scritta ha un ruolo rilevante nella revisione contabile e rappresenta uno degli elementi probativi che il revisore utilizza per trarre le conclusioni sulle quali baserà il proprio giudizio; l'attestazione scritta, pertanto, costituisce, in determinate circostanze, un elemento necessario, ma è importante evidenziare che la stessa non può considerarsi anche sufficiente.

Le attestazioni scritte rappresentano elementi probativi al pari delle altre risposte ottenute a seguito delle indagini svolte nel corso della revisione, ma non costituiscono, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati sugli aspetti cui si riferiscono. Conseguentemente, le attestazioni scritte non possono essere usate quale sostituto di altre procedure di revisione o unica evidenza di un significativo aspetto della revisione

LE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE – ISA ITALIA 580

Al termine del lavoro, il revisore richiede il rilascio **della lettera di attestazione**, sottoscritta dalla direzione dove si confermano:

- a) l'adempimento delle loro responsabilità per la redazione del bilancio;
- b) la fornitura al revisore di tutte le informazioni pertinenti come concordato nei termini dell'incarico di revisione;
- c) la registrazione di tutte le operazioni e il loro riflesso in bilancio;
- d) specifiche asserzioni (altrimenti usualmente verbali) contenute nei bilanci, a supporto di altri elementi probativi;
- e) la considerazione degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non significativi per il bilancio nel suo complesso.

Le attestazioni scritte devono essere rilasciate da chi abbia un livello di responsabilità adeguato ed una adeguata conoscenza delle tematiche per quanto attiene attestazioni specifiche. Per tale motivo sono usualmente richieste al presidente o all'amministratore delegato dell'impresa e al direttore amministrativo e finanziario. In alcune circostanze, tuttavia, anche altri soggetti, quali i responsabili delle attività di governance, sono responsabili della redazione del bilancio.



CONCLUSIONE DEL LAVORO E VALUTAZIONE DEGLI ERRORI

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

LA VALUTAZIONE DEGLI ERRORI

Il processo di valutazione degli errori comprende le seguenti fasi:

- A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori, esclusi quelli chiaramente trascurabili.
- B. Riesame della strategia generale di revisione e del piano di revisione.
- C. Comunicazione degli errori ed eventuale loro correzione.
- D. Valutazione dell'effetto degli errori non corretti.
- E. Ottenimento di attestazioni scritte.
- F. Verifica della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi acquisiti.
- G. Svolgimento di procedure di analisi comparativa finale

LA VALUTAZIONE DEGLI ERRORI

Il processo di valutazione degli errori comprende le seguenti fasi:

- A. Identificazione, riepilogo e aggregazione degli errori, esclusi quelli chiaramente trascurabili:
- errori oggettivi, ovvero la mancata corrispondenza tra dati fattuali e loro rappresentazione, rilevata dal revisore nel corso delle proprie verifiche, per la quale non sussistono dubbi;
 - - errori soggettivi, che derivano da una valutazione della direzione su stime contabili, ma anche in relazione al riconoscimento, alla presentazione o all'informativa, che il revisore considera irragionevoli o inappropriate;
 - - errori proiettati, ovvero la miglior stima di errori quantificati proiettando, sull'intera popolazione, l'effetto degli errori emersi dalle verifiche svolte su base campionaria

LA VALUTAZIONE DEGLI ERRORI

- B. Riesame della strategia generale di revisione e del piano di revisione.
- C. Comunicazione degli errori ed eventuale loro correzione.
- D. Valutazione dell'effetto degli errori non corretti.
- E. Ottenimento di attestazioni scritte.
- F. Verifica della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi acquisiti.
- G. Svolgimento di procedure di analisi comparativa finale

Esempio di sommario degli errori con metodo rollover

Società: XYZ SpA		Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX											
Preparata da: PM1/M2		Data: _____											
Rivista da: M1/M2/P		Data: _____											
Rivista da: M2/PM1		Data: _____											
Tax Rate		27,9%		Significatività di bilancio:		1.500.000		Particolari classi di transazioni, conti di bilancio, informativa o segmenti:				N/a	
Aggiustamenti proposti				Errore chiaramente trascurabile:		75.000		Significatività per particolari transazioni:				N/a	
Dr. DARE / Cr. AVERE								Errore chiaramente trascurabile:				N/a	



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