

Il controllo dei sindaci e revisori nelle piccole società di capitali

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti
FORMAZIONE

MAURO NICOLA
*Presidente Fondazione Nazionale di
Formazione dei Commercialisti*



Programma

1. Ruoli e responsabilità nel sistema di controllo delle società
2. La revisione legale nelle aziende di minori dimensioni
3. Le attività preincarico
4. La verifica dei saldi di apertura
5. L'esternalizzazione dei servizi contabili



1

Ruoli e responsabilità nel sistema di controllo delle società



NOMINA ORGANO DI CONTROLLO

OBBLIGATORietà

SRL: Il nuovo articolo 2477 c.c. (art. 379, CCII)

ART. 379 Decreto C.I.I.

Superamento per due esercizi consecutivi di uno dei seguenti parametri:

- ✓ Totale dell'attivo dello stato patrimoniale **4 milioni di euro**.
- ✓ Ricavi delle vendite e delle prestazioni **4 milioni di euro**.
- ✓ Dipendenti occupati in media durante l'esercizio **20 unità**.

oppure

Nomina sindaco unico
con funzioni di revisore

Nomina di un revisore



NOMINA ORGANO DI CONTROLLO



ADEGUAMENTI STATUTARI

SRL e Cooperative



Fino al **28.06.2023** tempo per modificare l'atto costitutivo e lo statuto adeguandolo alle nuove disposizioni



....e provvedere alla compiuta **costituzione degli organi di controllo o di nomina del revisore**

R

NOMINA ORGANO DI CONTROLLO



PARAMETRI

Obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore nelle srl	
	Superamento di uno dei limiti per 2 esercizi consecutivi su tre
Attivo stato patrimoniale	4.000.000
Ricavi conto economico	4.000.000
Media dipendenti occupati nell'esercizio.	20 unità
Presumibile srl tenute all'obbligo	80.000

R

NOMINA ORGANO DI CONTROLLO



LIMITI

Totale attivo



Aggregato 1 del 2424 c.c. (A+B+C+D dello Stato patrimoniale): **4.mil**

I ricavi delle vendite e delle prestazioni



Voce A1 del conto economico (art. 2425 c.c. (totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni al netto dei resi, abbuoni, sconti e premi, gli abbuoni): **4 ml**

Il limite dei 20 dipendenti va riferito



A tutti i dipendenti occupati (operai, impiegati, quadri e dirigenti): **20**



Tenendo conto **della media giornaliera** (media ponderata per giorni)

R

NOMINA ORGANO DI CONTROLLO



PROCEDURA

TEMPO DI NOMINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO

L'obbligo di nominare il nuovo sindaco unico "o" revisore, diverrà obbligatorio quando, nei due esercizi che antecedono quello in cui si rendono necessarie le modifiche statutarie (2022) si superino i parametri di cui al novellato articolo 2477 c.c.



**Esercizio
2021
+
Esercizio
2022**



Periodo presumibile di nomina:
**da aprile 2023
a giugno 2023**

R

NOMINA ORGANO DI CONTROLLO



MODIFICHE ATTO COSTITUTIVO

"La nomina dell'organo di controllo o del revisore avviene nei casi in cui la legge la renda obbligatoria", oppure "La nomina dell'organo di controllo o del revisore si rende obbligatoria al superamento dei parametri previsti dall'art. 2477 c.c." o espressioni analoghe....



Atto costitutivo da **non modificare**

"La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria al superamento dei parametri di cui all'art. 2435-bis c.c. e negli altri casi previsti dall'art. 2477 c.c." (o dizioni equivalenti)....



Atto costitutivo da **modificare**

R

NOMINA ORGANO DI CONTROLLO



MODIFICHE ATTO COSTITUTIVO

"In merito all'organo di controllo o al revisore previsto dall'art. 2477 la società potrà nominare con decisione dei soci:
✓ un Collegio sindacale al quale affidare sia il controllo sulla gestione che la revisione legale dei conti;
✓ un Collegio sindacale al quale affidare i controlli gestionali delegando ad un revisore esterno (persona fisica o giuridica) la revisione legale dei conti;
✓ un Sindaco unico a cui affidare il controllo sulla gestione delegando il controllo legale dei conti ad un revisore legale (persona fisica o giuridica);
✓ un Sindaco unico a cui delegare sia il controllo gestionale che la revisione legale;
✓ esclusivamente un Revisore legale, limitando i controlli alla mera revisione legale dei conti".

R

NOMINA ORGANO DI CONTROLLO



CONSEGUENZE MANCATA NOMINA

Se la società a responsabilità limitata, **in tutti i casi in cui è obbligata per legge, non nomina l'organo di controllo o il revisore entro il termine previsto dall'art. 2477 co. 5 c.c.** (di norma trenta giorni dall'approvazione del bilancio in cui vengono superati i limiti)



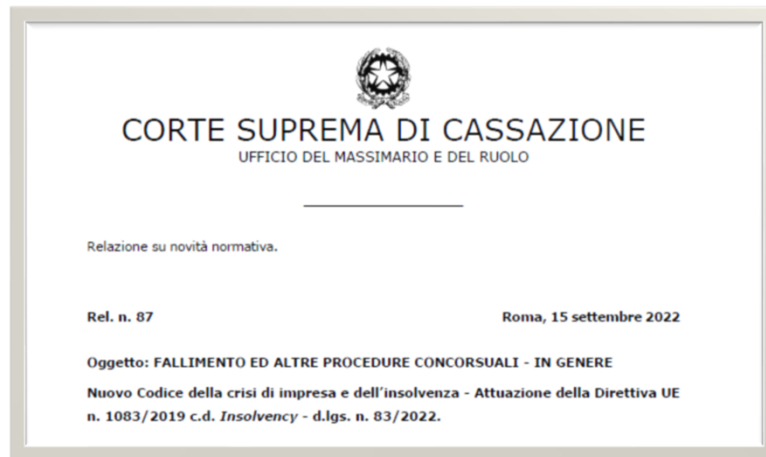
Il tribunale provvede alla nomina, **oltre che su richiesta di ogni interessato, anche su segnalazione del conservatore del registro delle imprese.**



NOMINA ORGANO DI CONTROLLO

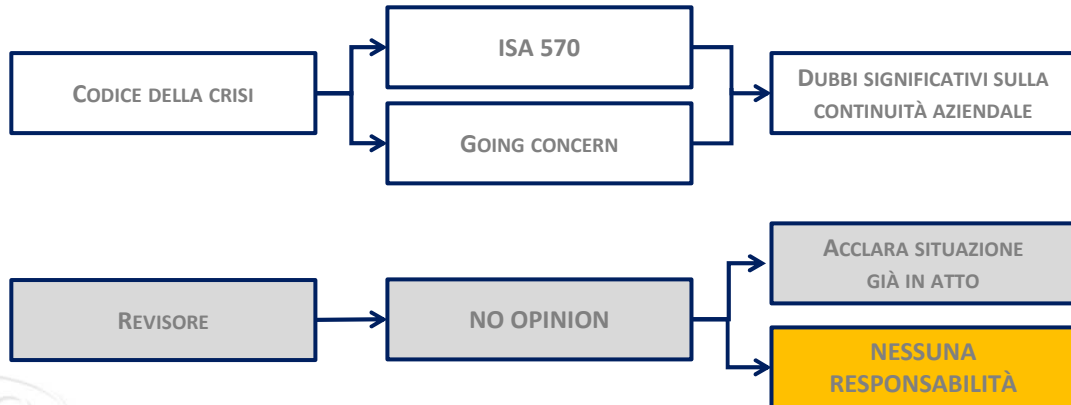


NOMINA ORGANO DI CONTROLLO



NOMINA ORGANO DI CONTROLLO





SOLO INCARICHI DI REVISIONE



Codice della Crisi

Temporary Crisis Framework was initially adopted on 23 March 2022 and amended on 20 July 2022 to support companies suffering from the **consequences of Russia's actions in Ukraine**

Codice della Crisi

8. [Paragrafo da adattare alle circostanze se la normativa è applicabile alla specifica società]

Vi confermiamo di non aver ricevuto (oppure: di avervi informato in merito alle) comunicazioni ai sensi dell'Art. 25-octies del D. Lgs. n. 14/2019 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza) da parte del collegio sindacale (oppure: ricevute in data [•]) né (oppure: e, altresì, in merito alle) segnalazioni da parte di creditori pubblici qualificati ai sensi dell'Art. 25-novies del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (oppure: da parte di [•], ricevute in data [•]) né (oppure: nonché in merito alle) comunicazioni da parte di banche e intermediari finanziari ai sensi dell'art Art. 25-decies del predetto Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (oppure: da parte di [•], ricevute in data [•]).

NOMINA ORGANO DI CONTROLLO



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Gennaio 2020

LA REVISIONE LEGALE NELLE "NANO-IMPRESE"

Riflessioni e strumenti operativi

Requisito indipendenza

Attenzione al requisito "indipendenza"

1

In fase di nuova nomina

2

In fase di incarico in corso

Sentenza Tribunale di Milano Provvedimento del 16 luglio 2022



Non è indipendente il revisore familiare del consulente della società

19

NOMINA ORGANO DI CONTROLLO

**Tribunale di Milano
Sent. 16 luglio 2022**



Nessun compenso

Principio di indipendenza del revisore rappresenta un fattore implicito ed irrinunciabile dell'agire etico del revisore stesso.
Autonomia e integrità, rappresentano presupposti indispensabili per gli *stakeholders*.

Un revisore nel valutare la propria indipendenza estenda l'area di osservazione a tutti i rapporti e relazioni che possono costituire minacce per l'indipendenza, compresi quelli riconducibili ad altri servizi offerti nell'ambito del *network* di riferimento del revisore.

Lo **scetticismo professionale** deve essere costantemente mantenuto nel corso dell'intero processo di revisione per evitare il rischio di non considerare adeguatamente circostanze dubbie, di compiere eccessive generalizzazioni nella formulazione delle conclusioni sul lavoro svolto di revisione, nonché di utilizzare errate asserzioni nella determinazione della natura, della tempistica e delle estensioni delle procedure di revisione e nella valutazione dei risultati.

Requisito indipendenza



Sentenza Tribunale di Milano del 16 giugno 2022

Nel caso di specie, il presidente del collegio sindacale di una s.r.l. - incaricato del controllo contabile - aveva proposto ricorso in virtù del diniego del curatore fallimentare nell'ammettere allo stato passivo il credito da lui vantato per l'attività di revisione.



Il sindaco-revisore di una s.r.l. è privo della necessaria indipendenza se lo studio professionale incaricato dalla società per la consulenza fiscale e la tenuta della contabilità vede il figlio come principale associato. Di conseguenza, la nomina è nulla e non gli spetta alcun compenso.

A tali rilievi il sindaco-revisore replicava sottolineando come lo studio portasse il suo cognome essendone associato (al 95%) il figlio, mentre lui non aveva in esso alcuna partecipazione, funzione o ruolo, ma il mero domicilio professionale.

A ciò ribatteva la curatela, deducendo, comunque, **una stretta familiarità sia con lo studio associato**, per la presenza "egemonica" del figlio, che con l'organo amministrativo della fallita, stante **la durata ultratrentennale dell'incarico**; invocava, quindi, **la nullità della nomina a sindaco-revisore** e la conseguente impossibilità di richiedere l'ammissione al passivo dei relativi compensi.

21

Requisito indipendenza



Sulla base di tale disposizione, la sentenza ha stabilito che:

*"il revisore legale di una società che fa parte del medesimo studio professionale di uno dei sindaci della stessa (al mero fine di condividere i costi) non possa dirsi indipendente e, quindi, la sua nomina è nulla e non ha diritto a percepire i relativi compensi. Ciò in quanto: per la salvaguardia dei requisiti di obiettività e indipendenza, di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 39/2010 (norma imperativa), **nel concetto di "società" rientra anche l'organo societario del Collegio sindacale**; i pur diversi ambiti operativi dei controlli potrebbero comunque venire in stretta relazione e trovarsi in una situazione di interferenza; di conseguenza, l'esistenza di un rapporto di natura patrimoniale, anche in senso lato, tra revisore e sindaco può essere potenziale fonte di reciproci condizionamenti; anche le modalità di nomina e revoca dei revisori legali sono tali per cui è necessario escludere, a priori, qualsiasi forma di condizionamento ed interessenza; **con l'art. 10 del D.Lgs. n. 39/2010 è stato recepito il principio comunitario della cosiddetta indipendenza anche "in apparenza", essendo necessario che il revisore, oltre ad essere indipendente, appaia anche tale agli occhi di terzi informati, obiettivi e ragionevoli**".*

22

Requisito indipendenza



Alla base della decisione viene posto l'art. 10 del D.Lgs. n. 39/2010 - in tema di indipendenza e obiettività dei revisori legali.

L'indipendenza è il pilastro dei sistemi di controllo, rimasto ancora incompleto per mancanza dei relativi principi come previsto dal comma 12 dell'art. 10 del D.Lgs. n. 39/2010.

Indipendenza
da verificare

1

Prima di accettare l'incarico da valutare nel rispetto delle norme e **documentare**

1. Rischi di interessi personali
2. Rischio di auto-riesame
3. Rischio di promozione degli interessi del cliente
4. Rischio familiarità
5. Corrispettivi

2

Durante la durata di tutto incarico



23



2

La revisione legale nelle aziende di
minori dimensioni



Aziende di minori dimensioni

Chi sono aziende di minori dimensioni secondo Principi revisione ISA

ISA Italia 200 A64

A 64. L'espressione "impresa di dimensioni minori" si riferisce ad un'impresa che generalmente possiede caratteristiche qualitative quali:

- a) la concentrazione della proprietà e della direzione in un numero limitato di soggetti (*spesso un singolo soggetto* - può trattarsi di una persona fisica o di un'altra impresa che possiede l'impresa di dimensioni minori, purché il proprietario presenti le relative caratteristiche qualitative);
- b) la presenza di:
 - i) operazioni semplici e lineari;
 - ii) semplici registrazioni contabili;
 - iii) un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell'ambito delle singole linee di attività;
 - iv) un numero limitato di controlli interni;
 - v) un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli; ovvero
 - vi) un numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni.

Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive delle imprese di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali imprese.

Aziende di minori dimensioni

1

Il **Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC)** ha pubblicato il documento "**Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni**", (Versione definitiva 19 aprile 2018) che ha sostituito per le revisioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2018, la guida "L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori", pubblicata nel dicembre 2015.

Il corposo volume, **ben 336 pagine**, si articola in **27 capitoli** che partendo dalle fonti normative della revisione legale e dalla loro evoluzione, passano in rassegna l'intero processo di revisione, dall'accettazione e mantenimento dell'incarico fino all'emissione della relazione di revisione e al controllo della qualità del lavoro svolto.

Separatamente, a corredo della guida, il **CNDCEC** ha pubblicato anche **n. 63 "carte di lavoro"**.

Aziende di minori dimensioni



1. Fornire indicazioni e soluzioni di immediata applicabilità ai numerosi problemi di coordinamento tra disciplina e ruolo del collegio sindacale e ruolo del revisore legale, secondo una metodologia condivisa e comune ai revisori e ai membri del collegio sindacale incaricati della revisione legale dei conti.
2. Adattare procedure, metodi e tecniche di revisione alle imprese di minori dimensioni, che rappresentano la stragrande maggioranza degli operatori economici del nostro Paese.
3. Proporre numerose “carte di lavoro” con schemi di valutazione e lettere-tipo.
4. Fornire ai Dottori commercialisti incaricati della revisione strumenti utili per colmare il gap dovuto alla scarsa dimestichezza con le metodologie basate sul *Risk approach* e con l’uso delle “carte di lavoro”.
5. Proporre un modello di manuale della qualità contenente direttive e procedure suggerite per supportare la configurazione e l’applicazione di un sistema di controllo della qualità del sindaco-revisore conforme alla nuova normativa applicabile.
6. Tale modello è stato proposto al MEF quale possibile schema di riferimento rispetto al quale effettuare le valutazioni previste dall’art. 20 del D.Lgs. n. 39/2010 in tema di controllo della qualità degli incarichi di revisione.

27

Aziende di minori dimensioni



Il 26 ottobre 2019 il CNDCEC ha posto in pubblica consultazione la guida **“La revisione legale nelle nano-imprese - Riflessioni e strumenti operativi”**, con l’intento di fornire strumenti di supporto nello svolgimento degli incarichi di revisione dei bilanci delle nano-imprese nell’ambito degli attuali standard professionali di riferimento, scegliendo le tecniche di revisione più appropriate alle peculiarità dell’incarico.

La versione definitiva del documento, **pubblicata il 15 gennaio 2020** - da interpretarsi congiuntamente alla guida dello stesso CNDCEC titolata **“Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni”** - identifica la nano-impresa sia per le sue dimensioni che per le caratteristiche qualitative.

28

CARATTERISTICHE DELLA «NANO IMPRESA»

- La segregazione delle funzioni è "ridotta all'osso"
- Le procedure non sono formalizzate
- Raramente esistono sistemi di inventario permanente
- La figura del "proprietario-amministratore" è spesso inseparabile dalle operazioni aziendali caratterizzanti l'attività dell'impresa e il suo stile di leadership determina lo stile dell'intera società
- **La contabilità è spesso esternalizzata e con essa fasi rilevanti del processo di redazione del bilancio**

PRINCIPALI CONSEGUENZE SULL'ATTIVITA' DI REVISIONE

- Rischio incarico legato alla circostanza che non è stata mai assoggettata a revisione
- Scarso affidamento sulle procedure di controllo (*substantive approach*)
- Rischio asserzioni «completezza» delle transazioni e passività potenziali; svalutazione crediti, cut-off ...
- Possibili errori nella determinazione degli indicatori e sugli scadenziari dei debiti ex art. 24 (es. errori di riclassificazione)
- **Applicazione dell'ISA Italia 402 «Service Organizations»**

R

Aziende di minori dimensioni



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Gennaio 2020

LA REVISIONE LEGALE NELLE "NANO-IMPRESE"

Riflessioni e strumenti operativi

R

Aspetti operativi per nano-imprese

Definizione della strategia generale. Considerato che nelle nano-imprese la revisione legale è svolta quasi sempre da un singolo professionista, eventualmente assistito da un collaboratore, non si pone il problema del coordinamento di un *team* e la definizione della **strategia può limitarsi a un breve memorandum**, basato, quando non trattasi di un primo incarico in assoluto, sul riesame delle carte di lavoro predisposte nella precedente revisione.

Piano di revisione. Poiché il sistema di controllo interno potrebbe essere inesistente o poco efficace, dovrà essere maggiormente dettagliato il piano operativo, per comprendere una descrizione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione adeguatamente pianificate in risposta alla identificazione e alla valutazione dei rischi.

31

Aspetti operativi per nano-imprese

Valutazione dei rischi. I rischi andranno identificati e valutati, per stabilire se essi possano dare origine a errori significativi. Nel caso della nano-imprese, il revisore, qualora non ritenga il sistema di controllo interno idoneo a individuare errori significativi, potrebbe decidere di non fare affidamento su di esso. In tali circostanze, la valutazione del rischio residuo di errore sarà influenzata dal livello di rischio intrinseco giacché il rischio di controllo sarà sempre stimato come elevato e il revisore non sarà tenuto a effettuare test sull'efficacia operativa del sistema di controllo interno e potrà preferire implementare in alternativa maggiori procedure di validità piuttosto che procedure di conformità.

Risposte ai rischi. Le procedure di validità (o test di sostanza), da effettuare in risposta ai rischi consistono in:

- I. procedure di analisi comparativa,
- II. verifiche di dettaglio (test sulle transazioni, sui saldi, sull'informativa, svolgendo ispezioni documentali, richieste di conferme esterne, ricalcoli e indagini, ampliando gli elementi probativi all'intero universo, dato i più limitati volumi operativi) e, come tempistica, privilegiando i controlli in fase di *Final audit* rispetto a quelli di *Interim audit*.

32

Aziende di minori dimensioni



Procedure di revisione applicate ai fornitori di servizi. Molte nano-imprese, esternalizzano attività di tenuta della contabilità, di trascrizione nei libri contabili, la quantificazione delle retribuzioni e il pagamento degli oneri fiscali relativi, di assestamento, rettifica e completamento delle scritture al fine della redazione del bilancio. In tali circostanze il revisore deve recepire disposizioni contenute nel *Principio ISA Italia n. 402, Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitore di servizi*. Deve acquisire informazioni relative a:

- 1 Comprendere il livello di interazione tra l'attività del professionista e quella dell'impresa utilizzatrice.
- 2 Comprendere la natura del rapporto ivi compresi i relativi termini contrattuali (rivedere lettera incarico).
- 3 Valutare la configurazione dei controlli rilevanti messi in atto presso la società dei servizi.
- 4 **Acquisire Relazione Tipo 1 e Relazione Tipo 2.**

33



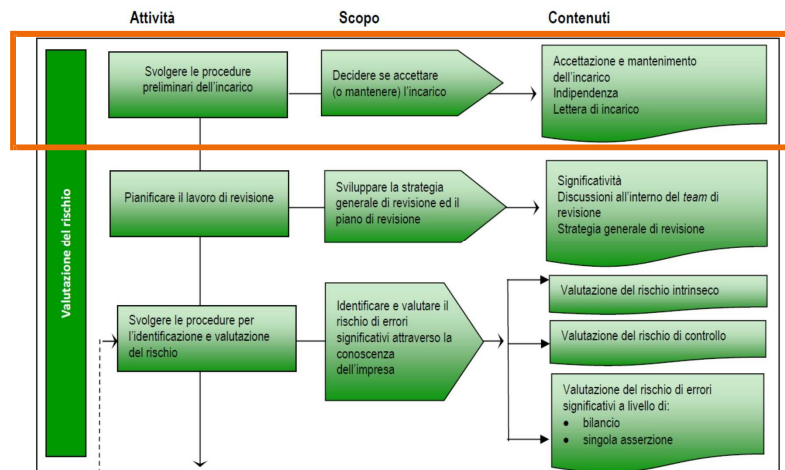
3

Le attività preincarico



Attività preincarico

Procedure preliminari all'accettazione dell'incarico



Fonte: "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni", CNCDEC.

35

Attività preincarico

Obiettivo delle attività

Obiettivo delle procedure:

- consentire al revisore di valutare se vi siano le condizioni per svolgere la revisione in conformità agli standard professionali e alle norme di legge e regolamentari applicabili.

Tali valutazioni riguardano:

- fattori **interni**, ossia riferibili al revisore e alla adeguatezza della sua organizzazione (indipendenza ed obiettività, principi etici, disponibilità di tempo e risorse);
- fattori **esterni**, ossia riferiti al potenziale cliente e all'apprezzamento del revisore del rischio ed esso associato (*business risk, compliance, ...*).

36

Attività preincarico

Sintesi delle procedure da svolgere

Le procedure preliminari all'accettazione dell'incarico

- Le attestazioni di conferma dell'indipendenza *(con esempi di carte di lavoro messe a disposizione dal CNDCEC)*
- Analisi preliminare di bilancio
- Questionario di conoscenza preliminare dell'impresa *(con esempi di carte di lavoro messe a disposizione dal CNDCEC)*
- Determinazione del rischio preliminare di incarico: focus sull'impatto derivante dall'introduzione del CCII
- Stima delle ore e del compenso: *il modello di calcolo proposto dal CNDCEC*
- La lettera di incarico: *il modello proposto dal CNDCEC*

37

Attività preincarico

Flusso logico



38

Attività preincarico



Indipendenza

Principi elaborati dalle organizzazioni professionali ed adottati dal MEF:

- **Codice etico:** Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale (determina del RGS prot. n. 245504 del 20 novembre 2018) elaborato ai sensi dell'art. 9, comma 1, e dell'art. 9-bis, comma 2, D.Lgs. n. 39/2010.
- **Principi di indipendenza ed obiettività:** (in attesa di emanazione) elaborati ai sensi dell'art. 10, comma 12, D. Lgs. n. 39/2010.



Il revisore, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, deve conformarsi ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza (ISA Italia 200.14)

39

Attività preincarico



Indipendenza

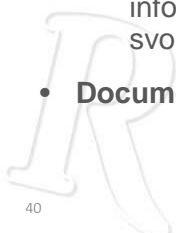
- **Essere indipendente**

- Indipendenza professionale o comportamentale
il revisore considera solo gli elementi che reputa rilevanti per lo svolgimento del suo incarico, escludendo ogni fattore estraneo.

- Indipendenza di fatto o formale

il revisore non deve essere associato a situazioni o circostanze tali da indurre un terzo ragionevole e informato a dubitare della sua autonomia nello svolgere l'incarico in modo obiettivo.

- **Documentare** la circostanza.



40

Rete

“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** [...]” (D.Lgs. n. 39/2010, art. 10, comma 1-ter)

Attività preincarico

Indipendenza

Esempio

Fonte: "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni, CNCDEC,



41



Carta di lavoro Attestazione di indipendenza		PRE 2.0
Società: SpA	Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX	
Preparata da: P	Data: _____	
Preparata da: M1	Data: _____	
Preparata da: M2	Data: _____	
Io sottoscritto dott., dottore commercialista e revisore legale dei conti in		
DICHIARO		
Di aver letto e compreso le norme e i principi in materia di indipendenza qui di seguito elencati:		
<ul style="list-style-type: none"> • art. 10 D.Lgs. 39/2010; • art. 2399 c.c.; • ISQC Italia 1 e ISA Italia 200 e 220; • direttive e procedure in materia di indipendenza contenute nel manuale di controllo della qualità adottato. 		
CONFERMO		
che, tenuto conto delle informazioni fin qui ottenute e delle verifiche condotte, non ho riscontrato situazioni che, ai sensi di legge e dei principi deontologici che disciplinano l'attività di revisione, compromettano la mia indipendenza o che costituiscono cause di ineleggibilità o di decadenza dall'incarico.		
È mia la responsabilità di segnalare eventuali modifiche a quanto sopra dichiarato.		

Attività preincarico

Adeguatezza organizzativa

Esempio

"Nano imprese"
Non
determinante

Fonte: "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni, CNCDEC,



42



Carta di lavoro Questionario di valutazione dell'adeguatezza organizzativa		PRE 13.0
Società: XYZ SpA	Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX	
Preparata da: P	Data: _____	
Preparata da: M1	Data: _____	
Preparata da: M2	Data: _____	
DOMANDE	SÌ/NO/NA	COMMENTI
1. Quali sono la natura e la portata dell'incarico?		
2. Qual è il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile?		
3. Qual è la scadenza per il completamento del lavoro di revisione?		
4. Sussistono le competenze tecniche richieste dall'incarico?		
5. È possibile garantire una disponibilità di risorse, in termini di mezzi e di personale, idonee a svolgere in modo efficace il lavoro proposto?		

Attività preincaro



Procedure analisi comparativa

Le analisi preliminari sul bilancio si basano sulle “*procedure di analisi comparativa*”, intese come valutazioni dell’informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra dati di natura finanziaria e no.

Tali attività possono ricomprendere analisi volte alla comprensione di **scostamenti, andamenti o fluttuazioni** che non risultano coerenti rispetto ad altre informazioni, di natura finanziaria e non, oppure che presentano variazioni considerate significative rispetto ai valori attesi.



43

Attività preincaro



Procedure analisi comparativa

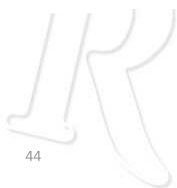
Indicatori economico-finanziari

Esempio

Sono state considerate e valutate accettabili le eventuali variazioni significative rispetto allo scorso esercizio dei seguenti aspetti:

- principali indicatori di carattere economico-finanziario (ad esempio, fatturato, risultato d'esercizio, indici di liquidità, posizione finanziaria netta, ecc.);
- condizioni in essere presso i principali istituti di credito;
- significative variazioni avvenute nel mercato di riferimento (fattori di crisi settoriali, congiuntura negativa del mercato, decisioni politiche o monetarie o economiche o fiscali in grado di incidere significativamente sulla società ed il contesto in cui opera)
- altre variazioni (da specificare).

Fonte: “Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni, CNCDEC,



44

Attività preincarico

Contatti con precedente revisore

Esempio

“Nano imprese”
Non ricorrente

Fonte: “Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni, CNCDEC,



45

Carta di lavoro Memorandum contatti preliminari con il precedente revisore/collegio sindacale		PRE 12.0
Società: XYZ SpA	Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX	
Preparata da: P	Data:	
Preparata da: M1	Data:	
Preparata da: M2	Data:	
<p>In data .../.../20XX+1, abbiamo contattato telefonicamente il dott. ..., revisore della società con incarico in scadenza con l'approvazione del bilancio sociale dell'esercizio 31 dicembre 20XX.</p> <p>Ci siamo reciprocamente dati atto che l'amministratore delegato sig. della società ha espressamente dato il permesso di scambiare informazioni senza preclusioni di sorta.</p> <p>Abbiamo chiesto al dott., se avesse informazioni rilevanti da segnalarci ai fini dell'accettazione dell'incarico e, in particolare, se ci fossero cause tecniche o etiche ostative, a suo avviso, all'accettazione dell'incarico.</p> <p>Il dott. ci ha segnalato che i giudizi sul bilancio d'esercizio 20XX-2 e 20XX-1 della società sono senza modifiche e non contengono richiami di informativa o su altri aspetti.</p> <p>Il dott. ci segnala, altresì, che il lavoro di revisione sul bilancio 20XX è stato completato nei tempi anche se è in corso il perfezionamento delle carte di lavoro.</p>		

Attività preincarico

Determinazione del rischio di incarico

Esempio

Fonte: “Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni, CNCDEC,



46

Carta di lavoro Questionario relativo all'accettazione dell'incarico di revisione		PRE 14.0
Società: XYZ SpA	Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX	
Preparata da: P	Data:	
DOMANDE	SÌ/NO	COMMENTI
Caratteristiche e integrità del potenziale cliente		
Revisore precedente		
Bilanci precedenti		
Conoscenze specifiche		
Valutazione dell'indipendenza		
Valutazione preliminare del rischio dell'incarico		
Limitazioni allo svolgimento dell'incarico		
Antiriciclaggio		
Altro		
<p>Conclusioni: Sulla base delle conoscenze preliminari del potenziale cliente e degli elementi illustrati in precedenza, il potenziale cliente è da considerarsi:</p> <p><input type="checkbox"/> a rischio basso <input type="checkbox"/> a rischio moderato <input type="checkbox"/> a rischio elevato</p> <p>1. Nel caso in cui siano state individuate minacce significative all'indipendenza, sono state previste misure di salvaguardia al fine di eliminare la minaccia o ridurla a un livello accettabile.</p> <p>2. Non sono/siamo a conoscenza di alcun elemento che metta in pericolo l'indipendenza.</p> <p>3. Sono state ottenute informazioni sufficienti per valutare se accettare o meno l'incarico.</p> <p>Sulla base delle valutazioni effettuate, il presente incarico può essere accettato (va rifiutato).</p>		

Attività preincarico

Determinazione del rischio di incarico

Art. 2086. Direzione e gerarchia nell'impresa: ⁽¹⁾ Gestione dell'impresa

L'imprenditore è il capo dell'impresa e da lui dipendono gerarchicamente i suoi collaboratori.

L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un **assetto organizzativo, amministrativo e contabile** adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della **crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale**, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale. ⁽²⁾

Modificato dal
D.Lgs. 19/2019

adeguato

tempestiva

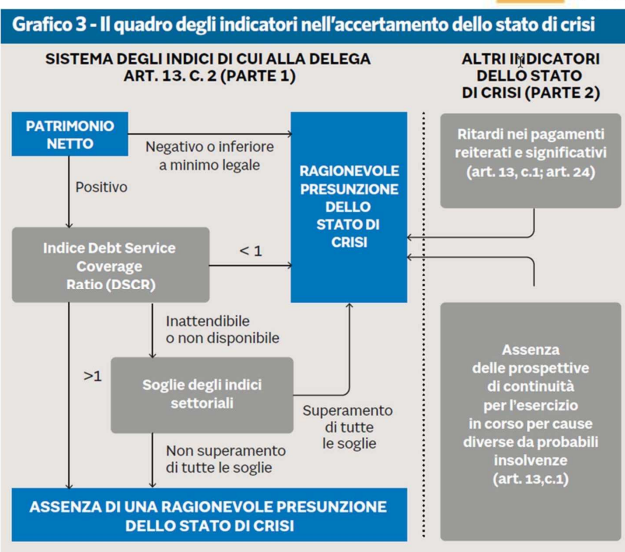
senza indugio

Attività preincarico

Rischio di incarico

Indici di allerta

Fonte: "Gli indici dell'allerta ex art. 13, co. 2 Codice della Crisi e dell'Insolvenza", CNDCEC, 19/10/2019



Attività preincarico

Determinazione delle ore e del compenso



Esempio

Il risultato di tale elaborazione non deve essere considerato come una rigida soglia insuperabile, ma come un punto di riferimento al quale tendere nel momento in cui si pianifica il lavoro di revisione e si ipotizza il compenso.

Fonte: "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni", CNCDEC,

Dati societari	
Data	05/04/2019
Società	alfa srl
Data di riferimento del bilancio	31/12/2018
Fase	Stima tempi e compensi

Dati del bilancio precedente	
Totale attivo	2.500.000
Totale ricavi delle vendite e delle prestazioni	4.000.000
Media aritmetica semplice	9.250.500
Numero di ore base	130

Rettifiche per componenti di rischio	
Rettifica per settore di attività aziendale	0%
Rettifica per rischio preliminare di incarico	0%
Totale ore	130

Dati dei sindacati	
Compenso orario sindacati (C)	€ 75,00
Compenso orario ausiliari (C)	€ 20,00
Compenso orario collaboratori (C)	€ 20,00
% ore totali ai sindacati	33%
% ore totali agli ausiliari	
% ore totali ai collaboratori	67%
Quadratura Ore	ok
Compenso per l'attività di revisione legale	€ 4.959,50

49

Attività preincarico

Lettera di incarico



Esempio

Fonte: "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni", CNCDEC,

Carta di lavoro	PRE 15.0
Lettera di incarico	
Incarico di revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 14 D. Lgs. 39/2010 e degli artt. 2409-bis e ss. c.c. per gli esercizi chiusi al 31 dicembre 20XX-20XX+1-20XX+2.	
Riservata	
Al legale rappresentante della società [e/o amministratore] Al presidente del collegio sindacale della società ABC Srl/SpA/soc.coop.	
Luogo e data	
Egregi signori,	
come da Voi richiesto con la presente sono lieto di confermarvi la mia disponibilità a svolgere la revisione legale ai sensi dell'art. 14 e ss. del D. Lgs. 39/2010 e degli artt. 2409-bis e ss. c.c. del bilancio d'esercizio della società ABC Srl/SpA/soc.coop. costituito da ¹ stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e nota integrativa, secondo i termini di seguito riportati.	
1. Obiettivo e portata della revisione	
L'oggetto dell'incarico è il seguente:	
- la revisione legale del bilancio al 31 dicembre 20XX e dei due successivi esercizi con chiusura al 31 dicembre 20XX+1 e 20XX+2 della società ABC Srl/SpA/soc.coop. (di seguito anche la "società") nonché il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e di conformità della stessa alle norme di legge, ai sensi dell'art. 14 del D. Lgs. 39/2010 e del principio di revisione SA Italia 720B;	

50

Attività preincarico

Lettera di incarico



**“Nano
imprese”**

Per le “nano imprese”, di norma assoggettate per la prima volta a revisione legale, è opportuno inserire nella lettera di incarico una descrizione delle principali **procedure** di revisione, in modo che i proprietari-amministratori abbiano conoscenza delle attività che verranno svolte dal revisore, quali ad esempio:

- acquisire **lettere di conferma** da clienti, fornitori, istituti di credito, legali e consulenti, assicurazioni, depositari, ecc.;
- acquisire **attestazioni scritte** da parte della direzione;
- acquisire **informazioni** dal personale dell'azienda e da soggetti terzi;
- partecipare alle operazioni di **inventariazione**;
- svolgere specifiche procedure di revisione con riguardo all'eventuale **fornitore di servizi contabili**.

51

Attività preincarico

Lettera di incarico (attività svolte)



Esempio

VERIFICHE

Considerata l'attività caratteristica della Vostra società, sulla base delle informazioni patrimoniali, finanziarie ed economiche relative all'esercizio chiuso il 31 dicembre 20**, l'incarico di revisione sarà diretto in particolare, ma non esclusivamente a verificare:

- **Immobilizzazioni immateriali** - Verifica della continua validità delle immobilizzazioni capitalizzate in esercizi precedenti. Analisi delle immobilizzazioni immateriali capitalizzate nell'esercizio, mediante controllo della documentazione di supporto ed accertamento del requisito dell'utilità pluriennale. Verifiche che le limitazioni alla distribuzione dei dividendi previste dalle norme di legge vigenti in presenza di costi di impianto ed ampliamento, di costi di sviluppo ed altri costi pluriennali per la parte non ancora ammortizzata siano state rispettate. Verifica delle quote di ammortamento a carico dell'esercizio.
- **Immobilizzazioni materiali** - Verifica a campione dell'esistenza fisica di cespiti acquistati in esercizi precedenti. Verifica degli incrementi più significativi delle immobilizzazioni tecniche, mediante esame dei relativi documenti giustificativi ed eventuale controllo ...

52

Attività preincarico

Iscrizione al Registro



Homepage Revisori legali Società di revisione legale Tirocinanti

Homepage / Revisori legali / Registro dei Revisori Legali

Registro dei Revisori Legali

Entro 30 giorni

Alla nomina il professionista deve comunicare al Registro dei revisori legali le seguenti informazioni attinenti al nuovo incarico:

- la denominazione e la partita IVA del soggetto revisionato;
- l'indicazione se il soggetto revisionato è ente di interesse pubblico/ente sottoposto a regime intermedio;
- la data di inizio incarico;
- la data di fine incarico;
- il corrispettivo annuale.

53

4

La verifica dei saldi di apertura



La verifica dei saldi di apertura



ISA Italia di riferimento

• Da 200
a 265

Principi generali
e responsabilità

• Da 300
a 450

Identificazione e
risposta ai rischi

• Da 500
a 580

Elementi
probativi



• Da 600
a 610

Utilizzo del
lavoro di terzi

• Da 700
a 720B

Conclusione e
giudizio



55

La verifica dei saldi di apertura



ISA Italia di riferimento

ISA Italia 500 Elementi probativi

ISA Italia 501 Elementi probativi - considerazioni specifiche su determinate voci

ISA Italia 505 Conferme esterne

ISA Italia 510 Primi incarichi di revisione contabile - saldi di apertura



ISA Italia 520 Procedure di analisi comparativa

ISA Italia 530 Campionamento di revisione

ISA Italia 540 Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del *fair value*, e della relativa informativa

ISA Italia 550 Parti correlate

ISA Italia 560 Eventi successivi

ISA Italia 570 Continuità aziendale

ISA Italia 580 Attestazioni scritte



56

La verifica dei saldi di apertura



Obbligo di verifica in caso di primo incarico

Per rilasciare il proprio giudizio sul bilancio corrente il revisore **deve necessariamente ottenere elementi probativi** sufficienti ed appropriati anche con riferimento alle voci ed alle classi contabili che costituiscono **la situazione “di partenza”**, ovvero i saldi di apertura, la cui evoluzione, in base ai risultati conseguiti nel corso dell'esercizio, si riflette nel bilancio di chiusura del periodo amministrativo in esame.



57

Saldi di apertura (Opening balances) I saldi contabili esistenti all'inizio del periodo amministrativo. I saldi di apertura si basano su quelli di chiusura del periodo amministrativo precedente e riflettono gli effetti di operazioni ed eventi dei periodi amministrativi precedenti nonché i principi contabili adottati nel periodo amministrativo precedente. I saldi di apertura comprendono, altresì, aspetti, esistenti all'inizio del periodo amministrativo in esame, che richiedono un'informativa in bilancio, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell'impresa.

Glossario ISA Italia

La verifica dei saldi di apertura



Primo incarico di revisione

I principi di revisione richiedono che il revisore svolga determinate attività con riferimento al bilancio di apertura nei casi di **primo incarico di revisione**, dato che in relazione al bilancio dell'esercizio precedente il revisore non ha effettuato alcun tipo di verifica o analisi che possa consentirgli di ottenere la ragionevole sicurezza circa la sua veridicità e correttezza.



58

Primo incarico di revisione contabile (Initial audit engagement)

Un incarico in cui:

- il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile; ovvero
- il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato oggetto di revisione contabile da parte di un altro revisore.

Glossario Isa Italia

La verifica dei saldi di apertura

VF VIDEO
FISCO

Elementi probativi da raccogliere

ISA Italia 510.3

Nello svolgere un primo incarico di revisione, l'obiettivo del revisore, relativamente ai saldi di apertura, è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se:

- a) i saldi di apertura contengano **errori** che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame;
- b) appropriati **principi contabili**, utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura, siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame, ovvero se i cambiamenti di tali principi contabili siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente rappresentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

59

La verifica dei saldi di apertura

VF VIDEO
FISCO

Informazioni comparative

La verifica dei saldi di apertura comprende anche l'adeguata informativa che, in relazione agli elementi esistenti alla data di apertura di bilancio, deve necessariamente essere fornita per permettere un'esaustiva comprensione degli accadimenti aziendali. Tale aspetto si collega poi strettamente agli obblighi gravanti sul revisore in materia di appropriata verifica delle informazioni comparative.

Il revisore deve stabilire se il bilancio include le informazioni comparative richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e se tali informazioni siano classificate in modo appropriato. A tale scopo, il revisore deve valutare se:

- a) le informazioni comparative concordino con gli importi e le altre informazioni presentati nel periodo amministrativo precedente oppure, ove appropriato, siano stati rideterminati;
- b) i principi contabili utilizzati per le informazioni comparative siano uniformi a quelli adottati nel periodo amministrativo in esame, oppure, laddove essi siano stati cambiati, se tali cambiamenti siano stati correttamente contabilizzati e adeguatamente presentati e oggetto di informativa. (ISA Ita 710.7)

60

La verifica dei saldi di apertura

La corretta riapertura dei conti

Verificare "... se i saldi di chiusura del periodo amministrativo precedente siano stati correttamente riportati a nuovo nel periodo amministrativo in esame ovvero, ove appropriato, siano stati rideterminati ..."
(ISA Ita 510.6)

Sistemi
informatici

Procedure di
conformità

"Nano imprese" →
Bilanci meno
complessi

Ottenere bilancio di
verifica in formato
elettronico di chiusura
e di apertura ed
impostare formula di
confronto

61

La verifica dei saldi di apertura

Applicazione dei corretti principi contabili

... definendo se i saldi di apertura riflettano l'applicazione di appropriati principi contabili ... svolgendo una o alcune delle seguenti attività
(ISA Ita 510.6)

- i. se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile, **riesaminare le carte di lavoro del revisore precedente** per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura
- ii. valutare **se le procedure di revisione svolte nel corso del periodo amministrativo in esame forniscano elementi probativi** a supporto dei saldi di apertura
- iii. **svolgere specifiche procedure di revisione** per acquisire elementi probativi sui saldi di apertura

62

La verifica dei saldi di apertura



Analisi del bilancio dell'esercizio precedente

Il revisore prende visione del bilancio del periodo amministrativo precedente per comprendere gli elementi rilevanti che hanno portato alla determinazione dei saldi di chiusura, acquisendo quindi informazioni fondamentali sulle classi contabili, operazioni e relativa informativa.



Questa attività, che viene solitamente avviata in fase di accettazione iniziale dell'incarico, consente al revisore di ottenere una **generale comprensione dell'impresa e del contesto** in cui opera e di maturare delle **aspettative circa i potenziali errori** che potrebbero impattare l'informativa finanziaria.



63

La verifica dei saldi di apertura



Attività e passività correnti

ISA Ita 510.A6

Crediti e debiti

- Esame della movimentazione intercorsa nel periodo (ad es. riscossioni e pagamenti).
- Procedure di conferma saldi alla data di inizio esercizio.

Magazzino

- Conta fisica a data intermedia (ad esempio alla data di avvio del lavoro) ed esame della movimentazione intercorsa nel periodo (*roll-back*) per permettere la riconciliazione con le quantità iniziali.
- Procedura di controllo della valorizzazione delle quantità iniziali.
- Procedure di confronto sintetico dei livelli di margine lordo.



Movimentazione elevata

"Nano imprese"
Inesistenza o inaffidabilità scritture ausiliare di magazzino



64

La verifica dei saldi di apertura



Procedure specifiche

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 510.A7

[...] In alcuni casi, il revisore può acquisire alcuni elementi probativi sui saldi di apertura mediante la richiesta di conferma a terzi come, ad esempio, nel caso di debiti a lungo termine e di immobilizzazioni finanziarie. [...]

Un caso particolare di applicazione di procedure di richiesta di conferma esterna a una data non coincidente con quella di chiusura del bilancio/periodo di *reporting* potrebbe essere rappresentata dalla necessità da parte del revisore di verificare i saldi di **apertura** di alcune voci dello stato patrimoniale. Questo avviene, ad esempio, nei casi di primo incarico di revisione, qualora il precedente bilancio non sia stato assoggettato a revisione contabile, oppure quando siano state opposte delle eccezioni dal precedente revisore tali da far ritenere i saldi di **apertura** non affidabili, oppure quando non possano essere alternativamente verificati i saldi di **apertura** tramite altre procedure di revisione.

65

La verifica dei saldi di apertura



Attività e passività non correnti

Debiti finanziari

- Procedure di conferma saldi ed ottenimento dei piani di ammortamento (utili a verificare le quote a breve e a medio lungo termine esistenti all'inizio dell'esercizio).

Immobilizzazioni materiali

- Conta fisica a data intermedia (ad esempio alla data di avvio del lavoro) ed esame della movimentazione intercorsa nel periodo (*roll-back*) per permettere la riconciliazione con le saldi iniziali.
- Esame a campione della formazione dei fondi ammortamento nel corso degli esercizi (dall'anno di prima acquisizione del bene).



Movimentazione
non elevata

66

La verifica dei saldi di apertura

Errori riscontrati ed effetti sul giudizio del revisore

Gli errori possono essere relativi alla:

- determinazione quantitativa degli importi;
- applicazione dei pertinenti principi contabili;
- informativa di bilancio.

Il revisore deve determinarne:

- la significatività;
- gli impatti sulla informativa finanziaria.

Impatto
significativo

Il revisore deve informare
la direzione e gli organi
di governance

67

La verifica dei saldi di apertura

Documentazione

Esempio

TASSONOMIA DELLE CARTE DI ARCHIVIO - ARCHIVIO GENERALE			
PRIMO LIVELLO	SECONDO LIVELLO	TERZO LIVELLO	CODICE
2. Bilancio di verifica, rettifiche proposte, altri dati e documenti di bilancio (A)	2.0. Sommario		
	2.1. Bilanci di verifica (fase preliminare e fase finale)		A 0
	2.2. Raccordo con schema di bilancio civilistico		A 1
	2.3. Rettifiche alle poste di bilancio proposte		A 2
	2.4. Riclassifiche alle poste di bilancio proposte		A 3
	2.5. Stato patrimoniale – attivo		A 4
	2.6. Stato patrimoniale – passivo		A 5
	2.7. Conto economico		A 6
	2.8. Verifica dei saldi di apertura		A 7
	2.9. Questionario sui principi contabili di riferimento		A 8
	2.10. Stato patrimoniale e conto economico in bozza		A 9
	2.11. Nota integrativa in bozza		A 10
	2.12. Rendiconto finanziario in bozza		A 11
	2.13. Relazione sulla gestione in bozza		A 12
	2.14. Modifiche proposte sui documenti di bilancio e relazioni in bozza		A 13
	2.15. Altro		A 14
			A 15

68

5

L'esternalizzazione dei servizi
contabili – Principio ISA (Italia) n. 402

L'ISA ITALIA 402

PREMESSA

Le “nano imprese” spesso esternalizzano la tenuta della contabilità e dei connessi adempimenti (anche di natura fiscale), nonché fasi rilevanti del processo di predisposizione dell’informativa finanziaria presso un fornitore di servizi.

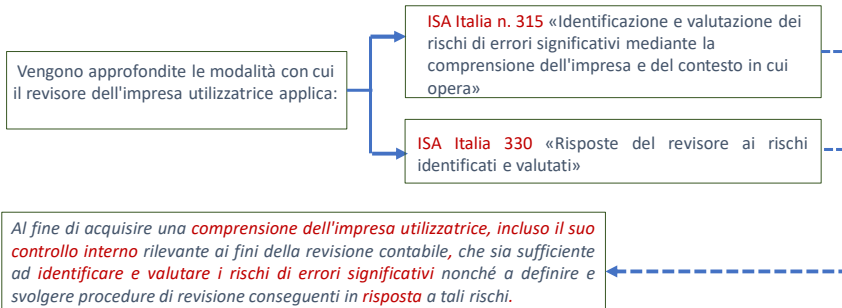


L'ISA ITALIA 402

Tratta della **responsabilità del revisore nell'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati** nei casi in cui l'impresa, il cui bilancio è oggetto di revisione contabile, esternalizzi attività avvalendosi di un fornitore di servizi ritenuti rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio. Tale impresa è detta «*impresa utilizzatrice*».



L'ISA ITALIA 402



DA CHI?



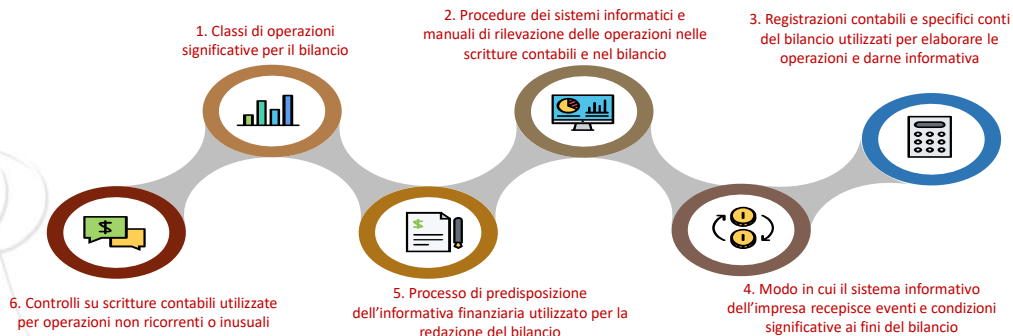
L'ISA ITALIA 402



AREE DI IMPATTO

I servizi prestati sono **rilevanti ai fini della revisione** del bilancio dell'impresa utilizzatrice quando gli stessi, ed i controlli operati su di essi, siano parte del sistema informativo dell'impresa utilizzatrice (inclusi i processi aziendali correlati rilevanti ai fini dell'informazione finanziaria).

I **servizi di tenuta della contabilità e la gestione di adempimenti a essa connessi** sono generalmente **rilevanti** ai fini della revisione giacché costituiscono parte significativa del sistema informativo dell'impresa utilizzatrice ai fini dell'informazione finanziaria. Detti servizi influiscono, infatti, su tutte le aree:



STEP DI COMPrensione DI COME LA SOCIETÀ UTILIZZA LO STUDIO PROFESSIONALE NELLA FORNITURA DEI SERVIZI DI CONTABILITÀ



Le imprese di dimensioni minori possono avvalersi di servizi di contabilità esterni che comprendono anche la redazione del loro bilancio. L'esternalizzazione di tale attività non esime la direzione dell'impresa e i responsabili delle attività di governance dalle loro responsabilità per il bilancio (ISA Italia 402 § A5)

La conoscenza del fornitore di servizi, acquisita da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice mediante esperienze precedenti (per esempio nel corso di altri incarichi di revisione) può essere utile nell'acquisire la comprensione della natura dei servizi prestati dal fornitore.

FONTI INFORMATIVE

La lettera di incarico del professionista

Suggerimenti operativi

Dal contratto o dall'accordo sul livello dei servizi tra l'impresa utilizzatrice ed il fornitore di servizi si possono acquisire informazioni su numerosi aspetti, quali (ISA (Italia) 402, §A.8):

- le informazioni da fornire all'impresa utilizzatrice e le responsabilità per la rilevazione delle operazioni svolte dal fornitore di servizi;
- l'applicazione delle disposizioni degli organismi di vigilanza riguardanti la forma della tenuta delle registrazioni, ovvero l'accesso ad esse;
- l'eventuale indennizzo da corrispondere all'impresa utilizzatrice in caso di inadempimenti relativi alla prestazione;
- se il fornitore di servizi fornirà una relazione (di tipo 1 o 2) sui propri controlli;
- il diritto del revisore dell'impresa utilizzatrice di accedere alle registrazioni contabili dell'impresa utilizzatrice tenute dal fornitore di servizi e alle altre informazioni necessarie allo svolgimento della revisione contabile;
- la possibilità, consentita dall'accordo, di una comunicazione diretta tra il revisore dell'impresa utilizzatrice e il revisore del fornitore di servizi, affinché quest'ultimo svolga per suo conto procedure di conformità sui controlli esistenti presso il fornitore di servizi oppure procedure di validità sulle operazioni e sui saldi del bilancio dell'impresa utilizzatrice, tenuti dal fornitore di servizi.

MAPPARE IL FLUSSO DI ATTIVITA'

Spesso, nelle nano imprese, sono gestiti internamente il **ciclo attivo e passivo** (fino all'emissione e al ricevimento fatture), il **ciclo incassi e pagamenti** e il **ciclo inventari**. Al fornitore di servizi, sono esternalizzate le attività di registrazione delle operazioni contabili, di trascrizione nei libri contabili, di assestamento, rettifica e completamento delle scritture al fine della redazione del bilancio.

Nel caso i servizi prestati dal fornitore di servizi siano oggetto di **subfornitura** (come accade, per esempio, nel caso di utilizzo da parte di uno studio professionale a un CED), il revisore dovrà applicare le regole del principio di revisione (ISA Italia) n. 402 anche con riguardo ai servizi forniti dal subfornitore.



IL LIVELLO DI INTERAZIONE

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 402.A7

La rilevanza dei controlli del fornitore di servizi rispetto a quelli dell'impresa utilizzatrice dipende anche dal livello di interazione tra le sue attività e quelle dell'impresa utilizzatrice. Il livello di interazione attiene alla misura in cui un'impresa utilizzatrice è in grado e sceglie di mettere in atto controlli efficaci sulle attività di elaborazione svolte dal fornitore di servizi. Per esempio, esiste un alto livello di interazione tra le attività dell'impresa utilizzatrice e quelle del fornitore di servizi nel caso in cui le operazioni sono autorizzate dall'impresa utilizzatrice e elaborate e contabilizzate dal fornitore. In tali circostanze, può essere fattibile per l'impresa utilizzatrice mettere in atto controlli efficaci su tali operazioni. D'altra parte, quando un fornitore di servizi rileva ovvero, sin dall'inizio, registra, elabora e contabilizza le operazioni dell'impresa utilizzatrice, esiste un basso livello di interazione tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore medesimo. In tali circostanze, l'impresa utilizzatrice può non essere in grado di mettere in atto, al suo interno, controlli efficaci su tali operazioni, ovvero può scegliere di non metterli in atto, e può fare affidamento sui controlli esistenti presso il fornitore di servizi.

L'ISA ITALIA 402



IL LIVELLO DI INTERAZIONE



R

L'ISA ITALIA 402



Società: Nano impresa service Srl	Bilancio 31.12.20XX
Il revisore unico: ABC, Data: JJ/...	
"Memorandum di comprensione delle attività svolte dal fornitore dei servizi nei confronti della società utilizzatrice"	
<p>Identificazione e localizzazione del fornitore di servizi: Studio professionale Dott. Comm. AB, Roma</p> <p>Scopo di questo Memorandum è quello di acquisire una appropriata comprensione delle attività di contabilizzazione e di controllo svolte dalla Società e dallo Studio AB in occasione delle chiusure periodiche e della chiusura del bilancio d'esercizio.</p> <p>Il bilancio d'esercizio è redatto secondo principi contabili italiani OIC nella forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-bis, ricorrendone i presupposti di legge.</p> <p>Per la redazione del bilancio di esercizio sono utilizzati i seguenti due sistemi informatici:</p> <ul style="list-style-type: none"> - "Nano cloud", utilizzato dalla Società, in cui sono registrate, da parte dell'ufficio amministrativo della Società, tutte le prime note di contabilità afferenti al ciclo attivo, al ciclo passivo, al ciclo tesoreria; - "SW" utilizzato dallo Studio AB, in cui lo Studio provvede a riportare nel libro giornale della Società tutte le scritture effettuate su "SW" e tutte le scritture extra-contabili effettuate dall'ufficio amministrativo tramite importazione dei dati in cloud. <p>I due sistemi informatici sono standardizzati, ampiamente testati e offrono una buona base per un sistema di contabilità affidabile ed economicamente efficiente.</p> <p>Le scritture di assestamento, completamento e rettifica di fine periodo vengono in parte determinate extra-contabilmente dall'ufficio amministrativo della società (ad esempio: la svalutazione dei crediti, la determinazione delle fatture da emettere e da ricevere; la stima delle passività potenziali) e in parte effettuate dallo Studio AB (ad esempio: gli ammortamenti, i ratei e risconti), come di seguito meglio descritto. Si specifica che le scritture riguardanti il ciclo attivo, passivo e di tesoreria registrate sull'applicativo "Nano cloud" sono condivise quotidianamente con l'applicativo "SW" dello Studio AB.</p>	

R

Società: Nano impresa service Srl

Bilancio 31.12.20XX

Il revisore unico: ABC, Data: ./.J./...

"Memorandum di comprensione delle attività svolte dal fornitore dei servizi nei confronti della società utilizzatrice"

Struttura amministrativa

La società ha una propria struttura amministrativa dotata di due dipendenti:

- **Addetto Ufficio amministrativo:** individua e contabilizza i documenti di costo e di ricavo secondo la tipologia; predisporre le fatture attive; gestisce la rilevazione delle fatture da emettere alla chiusura dell'esercizio e alla data di elaborazione delle situazioni contabili trimestrali; analizza i documenti necessari alla chiusura di bilancio e alla elaborazione delle situazioni contabili trimestrali; archivia i documenti contabili; gestisce i movimenti di tesoreria ed effettua, congiuntamente allo Studio AB, la quadratura degli E/C bancari su base mensile.
- **Addetto Ufficio Acquisti e Logistica:** partecipa, secondo il programma condiviso, alla chiusura delle situazioni contabili periodiche trimestrali e alla chiusura del bilancio d'esercizio, occupandosi in particolare della gestione degli ordini/evidenze del ciclo passivo per la corretta rilevazione delle fatture da ricevere.

Descrizione delle Attività di chiusura del bilancio

L'ufficio amministrativo, in prossimità della data di chiusura dell'esercizio (31 dicembre) e di elaborazione delle situazioni periodiche trimestrali, concorda con l'ufficio Acquisti e con le altre funzioni la data a partire dalla quale non sarà più ammessa l'imputazione di costi e ricavi di competenza del periodo in chiusura.

Detta procedura consente all'ufficio amministrativo di elaborare le scritture di assestamento, completamento e rettifica con la ragionevole certezza di non incorrere in transazioni che modifichino i saldi di chiusura.

Nel caso dovessero verificarsi operazioni rilevanti da registrare dopo la data convenuta, precedentemente non conosciute, l'ufficio amministrativo, previo consenso dell'Amministratore delegato, interviene effettuando la registrazione contabile.

R

Società: Nano impresa service Srl

Bilancio 31.12.20XX

Il revisore unico: ABC, Data: ./.J./...

"Memorandum di comprensione delle attività svolte dal fornitore dei servizi nei confronti della società utilizzatrice"

Principali scritture di assestamento, rettifica e completamento

- **Fatture da ricevere.** L'addetto all'ufficio amministrativo provvede a registrare nel corretto esercizio le fatture ricevute fino alla data di chiusura dell'esercizio e alla data di elaborazione delle situazioni contabili trimestrali. Successivamente, vengono effettuati controlli su quanto non ancora ricevuto con il supporto dell'ufficio acquisti che provvede a comunicare il dettaglio degli ordini aperti o dei contratti in essere alla data di chiusura del periodo ed i servizi effettivamente resi, stimando il costo di competenza dell'esercizio;
- **Fatture da emettere.** Si veda quanto riportato nell'analisi del ciclo attivo;
- **Ammortamenti.** Il calcolo viene effettuato con scrittura automatica direttamente dallo Studio AB;
- **Ratei e risconti attivi e passivi.** Il calcolo viene effettuato direttamente, con scritture automatiche, dallo Studio AB;
- **Fondi rischi ed oneri e fondi svalutazione crediti.** L'esigibilità dei crediti viene valutata dall'incaricato per il recupero crediti tramite analisi dei singoli crediti in contenzioso in essere e le singole posizioni aperte (analisi dello scadenzario clienti) alla data di chiusura del periodo, con aggiornamento della valutazione alla data più prossima di approvazione del progetto di bilancio da parte dell'organo amministrativo. Per le passività potenziali l'amministratore delegato, previo consulto con i professionisti incaricati di seguire le controversie, consegna all'addetto dell'ufficio amministrativo apposito report di stima che viene inviato, da parte di quest'ultimo, allo Studio AB per la contabilizzazione;
- **Accantonamento ferie/ROL/TFR.** Il calcolo e le relative scritture contabili vengono effettuate direttamente dallo Studio AB che svolge anche la consulenza del lavoro;
- **Determinazione delle imposte d'esercizio.** Il calcolo e le relative scritture contabili vengono effettuate direttamente dallo Studio AB che svolge anche la consulenza fiscale.
- **Importi da capitalizzare.** L'ufficio amministrativo, esaminati i contratti in essere e i costi sostenuti, provvede a determinare il valore delle capitalizzazioni e ne comunica gli esiti allo Studio AB che provvede ad operare le pertinenti registrazioni contabili.

R

L'ISA ITALIA 402



Società: Nano impresa service Srl Bilancio 31.12.20XX
Il revisore unico: ABC, Data: J.J.J....
"Memorandum di comprensione delle attività svolte dal fornitore dei servizi nei confronti della società utilizzatrice"

Definizione dei Dati di Bilancio

L'ufficio amministrativo provvede a verificare che tutte le attività di chiusura del bilancio stabilite in sede di pianificazione siano state ultimate, comprese quelle di assestamento, completamento e rettifica di propria competenza.

Nel momento in cui tutte le attività sono state completate, l'addetto all'ufficio amministrativo invia allo Studio AB il dettaglio delle scritture di assestamento da registrare sul libro giornale.

Lo Studio AB, ottenuto tale *report*, provvede ad effettuare manualmente le scritture di contabilità generale attraverso il proprio sistema di contabilità "SW".

Mensilmente lo Studio AB invia alla società i mastri di conto economico che vengono puntualmente riconciliati con i conti di contabilità generale del sistema "Nano cloud". Per i mastri pertinenti le voci dello Stato Patrimoniale, non è possibile effettuare una riconciliazione tramite il software "Nano cloud" in quanto tale sistema gestionale registra soltanto i dati economici.

Una volta completate le scritture, lo Studio AB provvede all'elaborazione dello Stato Patrimoniale e del Conto economico (nei quali vengono riportati manualmente i saldi dei conti così come risultanti dal Bilancio di verifica) nonché della Nota integrativa.

A lavoro ultimato, l'elaborato viene inviato all'attenzione dell'addetto all'ufficio amministrativo che, insieme all'Amministratore delegato, verifica la coerenza tra i dati inseriti nel bilancio di verifica e quelli riportati nei suddetti prospetti di bilancio.

Una volta effettuati tutti i controlli ed ottenuto un esito positivo degli stessi, l'Amministratore delegato provvede a sottoporre al C.d.A. i documenti componenti il progetto di bilancio per la loro approvazione.

L'addetto all'ufficio amministrativo, per l'apertura dei conti nel nuovo esercizio, provvede a richiedere allo Studio AB di:

- effettuare le operazioni di chiusura e di riapertura dei conti patrimoniali;
- aggiornare e stampare i libri obbligatori e le altre scritture contabili (libro giornale, libro inventari, libro cespiti ammortizzabili), entro le scadenze di legge previste.

R

L'ISA ITALIA 402



Società: Nano impresa service Srl Bilancio 31.12.20XX
Il revisore unico: ABC, Data: J.J.J....
"Memorandum di comprensione delle attività svolte dal fornitore dei servizi nei confronti della società utilizzatrice"

Conclusioni

Sulla base della comprensione acquisita, riteniamo più efficiente ed efficace basare il nostro approccio di revisione esclusivamente su test di validità senza far ricorso a test di conformità sulle procedure di controllo interno.

In sede di completamento della revisione, provvederemo, comunque, a verificare che la società abbia riconciliato i mastri di conto economico dello Studio AB con i corrispondenti conti registrati nel sistema "Nano cloud".

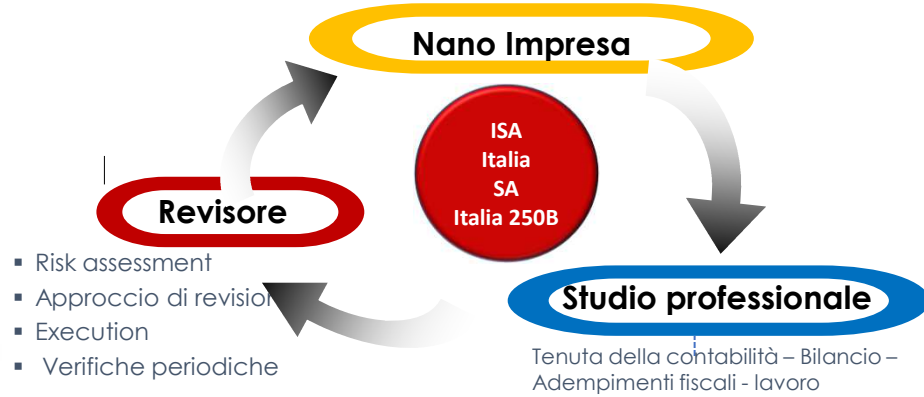
R

L'ISA ITALIA 402

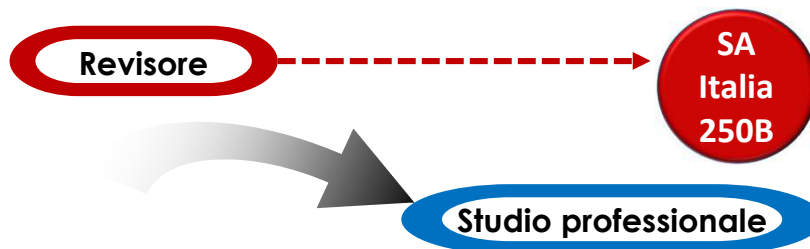


INTERFACCIA DEL REVISORE???

Ha esternalizzato i servizi di tenuta della contabilità allo Studio Professionale



L'ISA ITALIA 402



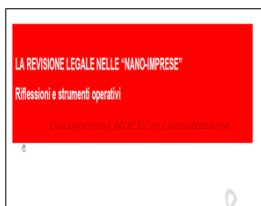
CONTENUTO DELLE VERIFICHE PERIODICHE (Rif.: Par. 14)

A4. Ai fini dello svolgimento delle procedure indicate nel paragrafo 14, il revisore può:

- svolgere indagini presso la direzione **ovvero presso le persone, in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno sia all'esterno dell'impresa;**
- effettuare **procedure di analisi comparativa** sulle situazioni contabili periodiche eventualmente predisposte dall'impresa nel corso dell'esercizio;
- effettuare **ispezioni mediante l'esame di registrazioni o documenti**, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato;
- nei casi di primo incarico di revisione, esaminare la documentazione relativa all'ultima verifica periodica predisposta dal revisore precedente.

IMPLICAZIONI PER LA REVISIONE LEGALE

4 REPORTING



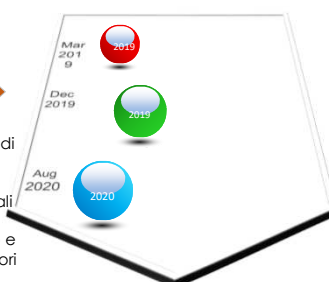
Nel caso di imprese che hanno esternalizzato la tenuta della contabilità, o comunque servizi rilevanti ai fini della revisione, è opportuno che nella lettera di attestazione venga inserita una **dichiarazione degli amministratori circa l'esistenza o meno di comunicazioni che lo studio professionale o la società di servizi ha fatto alla società su frodi, non conformità significative rispetto alle norme di legge o su errori non corretti che influiscono sul bilancio.**

Facsimile di LETTERA DI ATTESTAZIONE

IMPLICAZIONI PER I FORNITORI DI SERVIZI

Disciplinare, nella lettera di incarico professionale, le modalità, i tempi, gli onorari relativi all'assistenza prestata dallo studio nei confronti del revisore; l'eventuale rilascio di relazioni; una appropriata formalizzazione dei flussi informativi; le responsabilità reciproche

Organizzare l'elaborazione di situazioni trimestrali e di piani previsionali per calcolo indebitamento e indici e indicatori della crisi; elaborazione di scadenziari debiti e crediti.



Assicurare controlli in tempo reale sull'operato dello studio da parte del cliente (ad esempio tramite apposito accesso da remoto)

Ottenere specifiche autorizzazioni da parte del cliente in merito alle attività svolte (es. stime di bilancio)



R



R



***Grazie
per l'attenzione
prestata***