

AREE, ASPETTI E ATTIVITA' CRITICHE NELLA REVISIONE

MAURO NICOLA



Programma

1. L'area fiscale
2. La valutazione dei budget aziendali posti a base delle decisioni degli amministratori
3. La formazione del giudizio di revisione e la redazione della relazione di accompagnamento al bilancio di esercizio
4. Le carte da lavoro di supporto



LA REVISIONE DELL'AREA FISCALE



IL RUOLO DEL REVISORE

1

SUL BILANCIO
AI FINI
DELL'ESPRESSIONE
DEL GIUDIZIO

Verifica della corretta determinazione delle voci di bilancio

- ✓ Debiti IRES e IRAP;
- ✓ Crediti tributari;
- ✓ Attività per imposte anticipate;
- ✓ Fondo imposte differite
- ✓ Imposte stanziare a conto economico (correnti e differite)
- ✓ Verifica *informativa* in Nota Integrativa

Attività tipiche dell'incarico (le voci dell'area fiscale sono incluse nel bilancio d'esercizio)



IL RUOLO DEL REVISORE

2

LE VERIFICHE
PERIODICHE
ex art. 14 Dlgs
39/2010
e SA Italia 250B

Verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili

*Attività tipiche dell'incarico
di revisione legale dei conti*

5

IL RUOLO DEL REVISORE

3

SOTTOSCRIZIONE
DICHIARATIVI FISCALI

Controllo dichiarazione IRES e dichiarazione
IRAP, 770, ai soli fini della sottoscrizione

*Attività non rientranti nell'incarico tout court ma che norma fiscali
impongono al revisore e che per questo sono incluse nella lettera di
incarico*

6

IL RUOLO DEL REVISORE

4

ALTRI
ADEMPIMENTI

- ✓ Attestazione ex art. 11 co. 1 lett. a) n. 5 del Decreto IRAP
- ✓ Sottoscrizione modello IVA ai fini della compensazione
- ✓ Sottoscrizione modello redditi per compensazioni orizzontali
- ✓ Certificazione spese di ricerca e sviluppo per tax credit

Attività non rientranti nell'incarico che il revisore può svolgere previo distinto incarico rispetto a quello della revisione legale dei conti. E' opportuno inserire tale previsione nella lettera di incarico.

7

LE PECULIARITÀ DEL CICLO IMPOSTE

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

La peculiarità di tale ciclo di bilancio è legata ad alcune complessità caratterizzanti lo stesso quali:

- ✓ le numerose **divergenze esistenti tra i principi di redazione del bilancio e quelli fiscali** con conseguente necessità di analizzare una molteplicità di prospetti e di dati di natura extra-contabile che devono tener conto in molti casi di riporti da esercizi precedenti a quello corrente;
- ✓ le ipotesi di **frodi fiscali** e reati tributari che potrebbero verificarsi;
- ✓ i rischi connessi a **verifiche tributarie** e ai connessi accertamenti;
- ✓ **l'obbligo per il revisore di sottoscrivere il modello UNICO IRES e IRAP**. L'obbligo si estende a tutti i componenti del collegio sindacale nel caso l'organo sia investito anche della funzione di revisione legale dei conti.

8

LA PIANIFICAZIONE DEL CICLO IMPOSTE

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

	Questionario di valutazione del rischio dell'area fiscale	Rischio ALTO	Rischio BASSO
1	Il personale addetto alla fiscalità è preparato ed aggiornato?	SI	NO
2	L'interpretazione delle norme fiscali è aggressiva?	SI	NO
3	La società presenta situazioni fiscali complesse (e.g., controlled foreign companies, cross-border transactions/transfer pricing, strumenti finanziari complessi, esterovestizione, etc.)?	SI	NO
4	Ci sono rapporti significativi con parti correlate (es. Importi significativi dei servizi intercompany)?	SI	NO
5	La società riceve/eroga importi significativi a titolo di royalty, dividendi o interessi che potrebbero essere assoggettati a ritenute?	SI	NO

9

LA PIANIFICAZIONE DEL CICLO IMPOSTE

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

	Questionario di valutazione del rischio dell'area fiscale	Rischio ALTO	Rischio BASSO
6	La società ha crediti fiscali significativi?	SI	NO
7	La società ha una storia fiscale che evidenzia rischi significativi?	SI	NO
8	Le dichiarazioni sono sempre state presentate nei termini?	SI	NO
9	Fanno sistematicamente aggiustamenti sulle scritture relative alle imposte?	SI	NO
10	Ci sono contenziosi pendenti?	SI	NO

10

LA PIANIFICAZIONE DEL CICLO IMPOSTE

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

	Questionario di valutazione del rischio dell'area fiscale	Rischio ALTO	Rischio BASSO
11	Ci sono perdite fiscalmente riportabili di importo significativo?	SI	NO
12	Nell'esercizio sono state poste in essere operazioni straordinarie?	SI	NO
13	La società ha optato per il regime di trasparenza?	SI	NO
14	La società aderisce ad un consolidato fiscale?	SI	NO

11

LE PROCEDURE DI REVISIONE

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

ATTIVITÀ INIZIALI

1. Acquisire dalla società un dettaglio dei crediti e debiti verso l'Erario e delle imposte iscritte a conto economico
2. Dal bilancio di verifica evidenziare le voci fiscalmente rilevanti (soggette a variazioni in + o in -)
3. Verificare le risultanze delle verifiche periodiche effettuate nell'esercizio (corretto assolvimento delle imposte, corretta tenuta dei registri)

12

LE PROCEDURE DI REVISIONE

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

DEBITI TRIBUTARI

1. Rilevare le politiche seguite dalla società per la corretta contabilizzazione (OIC 25) delle imposte
2. Verificare la corrispondenza dei saldi iniziali con quelli finali del precedente esercizio
3. Verificare la corrispondenza tra i movimentare DARE con i pagamenti o le compensazioni effettuate (esiti verifiche periodiche, analisi F24)
4. Accertare la conformità delle dichiarazioni relative al precedente esercizio con gli importi stanziati in bilancio. Verificare la corretta contabilizzazione delle eventuali differenze
5. Acquisire il prospetto di determinazione del reddito imponibile e delle imposte con evidenza delle variazioni permanenti e temporanee. Verificarne calcoli e corretta contabilizzazione

13

LE PROCEDURE DI REVISIONE

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

DEBITI TRIBUTARI

6. Indagare le principali variazioni in aumento e diminuzione verificandone la documentazione di supporto
7. Verificare la corrispondenza del saldo iniziale del debito IVA con il saldo finale del precedente esercizio e con quanto riportato nelle scritture contabili e nei registri IVA, nonché la corrispondenza tra saldo contabile al 31.12 con bilancio e registri IVA
8. Verificare la corrispondenza del saldo iniziale del debito per ritenute con il saldo finale del precedente esercizio e con quanto riportato nelle scritture contabili e nel Libro Unico, nonché la corrispondenza tra saldo contabile al 31.12 con bilancio e documentazione contabile

14

LE PROCEDURE DI REVISIONE

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

IMPOSTE DIFFERITE

1. Rilevare le politiche seguite dalla società per la contabilizzazione
2. Acquisire un prospetto di movimentazione del fondo imposte differite e delle attività per imposte anticipate
3. Verificare la corrispondenza tra saldi iniziali dell'esercizio e saldi finali dell'esercizio precedente
4. Dal prospetto di raccordo tra risultato ante imposte e reddito imponibile verificare la correttezza della determinazione delle imposte differite attive e passive sia di nuova generazione che di rigiro di precedenti differenze temporanee
5. Per le attività per imposte anticipate verificarne i presupposti di iscrizione ai sensi del principio contabile OIC 25

15

LE PROCEDURE DI REVISIONE

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

PASSIVITÀ POTENZIALI

1. Predisporre ed inviare le lettere di circolarizzazione ai consulenti fiscali al fine di conoscere l'esistenza e lo stato di eventuali contenziosi
2. Identificare in base all'esame delle carte di lavoro del precedente esercizio, alle discussioni con il cliente e alle risposte dei consulenti eventuali verifiche e accertamenti
3. Verificare il trattamento delle passività potenziali in bilancio alla luce dell'avanzamento del contenzioso, della validità sostanziale e formale dei ricorsi presentati, dei precedenti giurisprudenziali
4. Indagare ogni altra passività potenziale derivante da:
 - irregolarità identificate durante le verifiche periodiche (omessi o ritardati pagamenti; ecc.)
 - PVC
 - ...

16

LE PROCEDURE DI REVISIONE

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

CREDITI TRIBUTARI

1. Dettagliare i crediti tributari per anno di formazione, specificando la quota interessi
2. Verificare la corrispondenza tra saldi iniziali e saldi finali del precedente esercizio
3. Confrontare i crediti sorti nell'esercizio in corso o nei precedenti esercizi con le risultanze in dichiarazione
4. Verificare che la società abbia intrapreso azioni idonee ad evitare la prescrizione
5. Esaminare la documentazione a supporto di eventuali rimborsi incassati nell'esercizio
6. Concordare le risultanze contabili con quelle di bilancio

17

FONDI RISCHI

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

IL CASO DEL FONDO IMPOSTE

Verifica della corretta determinazione delle voci di bilancio

✓ Debiti IRES e IRAP

Debiti certi

✓ Crediti tributari

✓ Attività per imposte anticipate

✓ Fondo imposte, anche differite

Passività potenziali

✓ Imposte stanziare a conto economico (correnti e differite)

18

FONDI RISCHI

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

IL CASO DEL FONDO IMPOSTE

Le eventuali **perdite derivanti da potenzialità** sono rilevate in bilancio, se esistono le seguenti **condizioni**:

- ✓ **disponibilità**, al momento della redazione del bilancio, **di informazioni** che facciano ritenere probabile il verificarsi degli eventi comportanti il sorgere di una passività o la diminuzione di un'attività;
- ✓ **possibilità di stimare l'entità dell'onere con sufficiente ragionevolezza**.

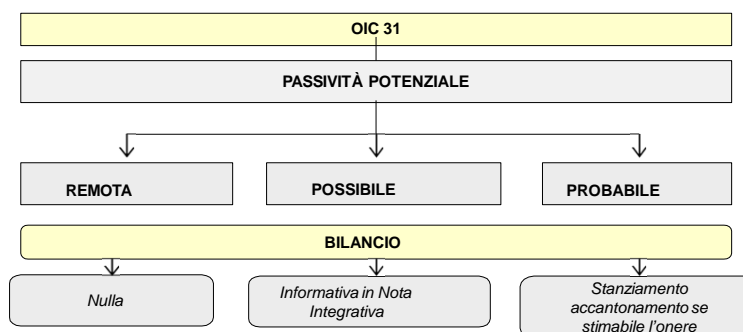
19

FONDI RISCHI

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

IL CASO DEL FONDO IMPOSTE



20

RISCHI FISCALI

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

LA MISURAZIONE DEL GRADO DI RISCHIO

- ✓ **Evento probabile:** *qualora se ne ammetta l'accadimento in base a **motivi seri o attendibili ma non certi**, ossia se l'accadimento è credibile, verosimile, ammissibile in base a motivi ed argomenti abbastanza sicuri. È probabile qualora meriti l'assenso di persona prudente.*
- ✓ **Evento possibile:** *quando il grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro è inferiore al probabile.*

R

21

RISCHI FISCALI

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

I **rischi fiscali** possono essere di tipo "**generico**" o "**specifico**".

- ✓ Quelli generici attengono alla possibilità teorica di subire verifiche o accertamenti con emersione di passività.
- ✓ Quelli specifici attengono a verifiche o accertamenti subiti a fronte dei quali emergono rilievi costituenti passività potenziali "individuate" dall'amministrazione finanziaria.
- ✓ Cosa diversa sono, ad esempio, i **mancati versamenti di imposta** (sanzioni ed interessi): in questo caso siamo di fronte a debiti già iscritti in contabilità e a sanzioni ed interessi che scatteranno con la cartella di pagamento, o tramite ravvedimento operoso, ma in realtà di competenza dell'esercizio.

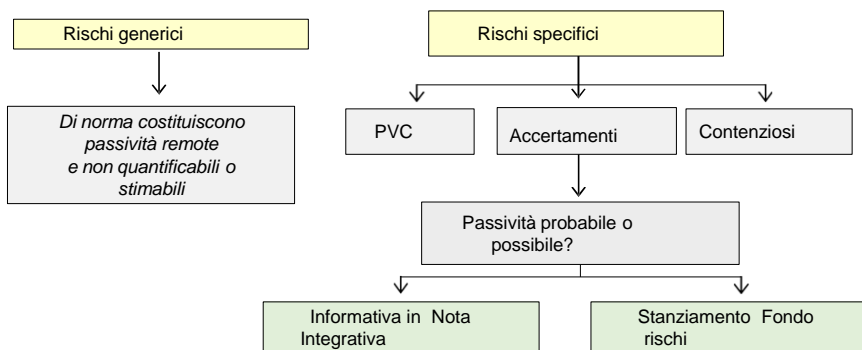
R

22

RISCHI FISCALI

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO

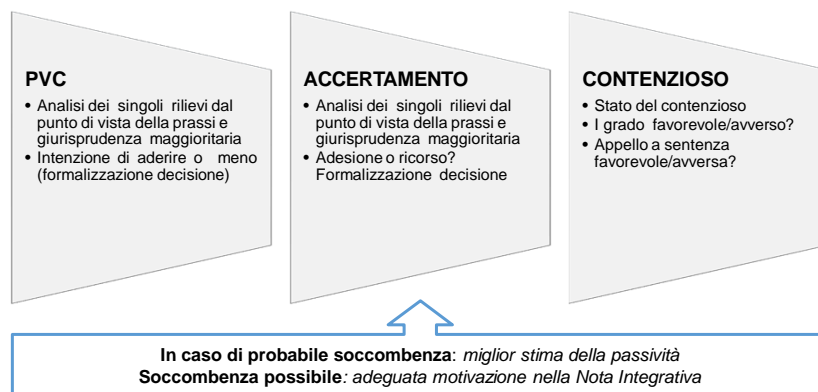


23

RISCHI FISCALI

1

SUL BILANCIO AI FINI DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO



24

3

SC
SOCIETÀ DI CAPITALI
2021
agenzia
Entrate
Periodo d'imposta 2020

Firma della Dichiarazione		Questi campi sono automaticamente compilati dal sistema																																																					
RA	RB	RH	RL	RT	ST	SR	SA	SK	SA	SH	PN	SC	SG	SS	SL	SJ	SV	EX	RZ	FC	TE	C	Data di nascita							Data di scadenza																									
TP	GH	OC	OP	NR	EN	Indirizzo telematico controllo automatizzato (dichiarazione di intermediario)										Indirizzo telematico controllo automatizzato (dichiarazione di intermediario)																																							
Espresso dall'operatore del visto di conformità																												Firma del dichiarante																											
Firma della Dichiarazione																												Firma per attestazione																											
Soggetto		Codice fiscale																																																					

Firma del dichiarante
La dichiarazione deve essere sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale della società o ente dichiarante e, in mancanza, da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto o da un rappresentante negoziale.

Firma dei soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione

La dichiarazione deve essere sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione ossia:

- dal revisore legale iscritto nel Registro istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze (in tal caso

- dal **revisore legale** iscritto al Registro istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze (in tal caso va indicato, nella casella **"Soggetto"**, il **codice 1**);
- dal **responsabile della revisione** (ad esempio il socio o l'amministratore) se trattasi di società di revisione iscritta nel Registro istituito presso il Ministero dell'economia e delle finanze (in tal caso va indicato nella casella **"Soggetto"**, il **codice 2**). Occorre compilare, inoltre, un distinto campo nel quale indicare il codice fiscale del soggetto di revisione, avendo cura di riportare nella casella **"Soggetto"** il **codice 3** senza compilare il campo firma;
- dal collegio sindacale (in tal caso va indicato, nella casella **"Soggetto"** per ciascun membro, il **codice 4**).
- Il **soggetto che effettua il controllo contabile** deve, inoltre, indicare il proprio codice fiscale.

1. Acquisire la dichiarazione già sottoscritta dal legale rappresentante
2. Acquisire il file diagnostico
3. Svolgere e documentare i controlli
4. Acquisire le lettere di attestazione
5. firmare

25

3

ASSIREVI – DOCUMENTO 208R giugno 2020

Lo scopo della sottoscrizione dei redditi da parte del revisore è quello di identificare il soggetto che ha svolto la revisione contabile e ha espresso un giudizio sul bilancio. A tal proposito, oltre alla fattispecie in cui il revisore sottoscrive le dichiarazioni fiscali dopo aver espresso un giudizio sul bilancio senza rilievi, potrà ricorrere la fattispecie in cui il revisore si trovi a sottoscrivere le dichiarazioni fiscali in presenza di un giudizio con rilievi, negativo o di impossibilità ad esprimere un giudizio...

Le dichiarazioni fiscali vanno sempre sottoscritte a prescindere dal giudizio reso nella relazione

26

PROCEDURA DI VERIFICA DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

3

SOTTOSCRIZIONE DICHIARATIVI FISCALI

ASSIREVI – DOCUMENTO 208R giugno 2020

In nessun modo la sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali rappresenta l'ESPRESSIONE DI UN GIUDIZIO DI MERITO circa la correttezza e la completezza della dichiarazione dei redditi nonché il rispetto della vigente legislazione tributaria. Dette valutazioni rimangono di esclusiva competenza e responsabilità degli organi sociali.

Non siamo in presenza di «certificazione fiscale» o di visto di conformità pesante o leggero

Vanno svolte procedure di matrice «civilistica»

27

PROCEDURA DI VERIFICA DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

3

SOTTOSCRIZIONE DICHIARATIVI FISCALI

Dichiarazioni dei redditi

770

Riscontro con le scritture contabili dei dati esposti in dichiarazione

Riscontro, per alcuni percipienti scelti a campione, dei dati risultanti dal 770 con quanto risulta in co.ge.

Analisi del prospetto di raccordo tra valori civilistici e fiscali (solo sotto il profilo della continuità dei valori con i corrispondenti valori dell'esercizio precedente)

Riscontro con le scritture contabili dei dati esposti nel 770 ordinario

Le verifiche vanno documentate nelle WP

Richiesta di specifica lettera di attestazione da parte della direzione

28

3

SOTTOSCRIZIONE DICHIARATIVI FISCALI

Quadro RS
Prospettivi vari

RS	Descrizione	RES	RES_REV	Delta	Note
RS106-5	Usciti di trasferimento				
RS64-1	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente - IRES	2.038.942	2.038.942	-	Ok con Modello Unico 20XX - rigo RS68
RS64-2	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente - maggiorazioni IRES	200.000	200.000	-	Ok con Modello Unico 20XX - rigo RS67
RS66	Differenza	200.000	200.000	-	Ok con ricalcolo REV
RS68-1	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio - IRES	2.038.942	2.038.942	-	Ok con Modello Unico 20XX - rigo RS67 - Non ci sono state variazioni. Verificato nel file di calcolo delle imposte
RS68-2	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio - maggiorazioni IRES	200.000	200.000	-	Ok con Modello Unico 20XX - rigo RS67 - Non ci sono state variazioni. Verificato nel file di calcolo delle imposte
RS69-1	Valore dei crediti risultanti in bilancio - IRES	37.402.519	37.402.519		Ok con Dettaglio crediti inviato da Società
RS69-2	Valore dei crediti risultanti in bilancio - maggiorazioni IRES	39.441.461	39.441.461		Ok con Dettaglio crediti inviato da Società
RS107-2	NCI	169.966.904	169.966.904	-	Ok con Fascicolo di Bilancio al 31.12.20XX
RS113-1	Incrementi di capitale proprio	16.748.858	16.748.858	-	Nota 1, dato dalla somma degli incrementi ACE anno precedente e utili accantonati a riserva disponibili. File delle imp
RS113-2	Decrementi di capitale proprio	9.500.000	9.500.000	-	Ok con Modello Unico 20XX
RS113-5	Differenza	7.248.858	7.248.858	-	Ricalcolo
RS113-6	Patrimonio netto	84.765.586	84.765.586	3	Ok con Fascicolo di bilancio al 31.12.XX
RS113-7	Minor importo	7.248.858	7.248.858	-	Ok ricalcolo REV
RS113-8	Rendimento	344.321	344.320,75	0	Ok con calcolo imposte
RS113-13	Rendimenti totali	344.321	344.320,75	0	
RS114-1	Maggiorazione società di comodo - Ecdedenza pregressa	404.921	404.921,00	-	Ok con calcolo imposte
RS114-2	Maggiorazione società di comodo - Rendimenti totali	749.242	749.241,75	0	Ricalcolo
RS114-3	Maggiorazione società di comodo - Ecdedenza riportabile	749.242	749.241,75	0	
RS130-1	Capitale sociale - iniziale	50.000.000	50.000.000	-	Ok con Fascicolo di Bilancio al 31.12.20XX-1
RS130-4	Capitale sociale - finale	50.000.000	50.000.000	-	Ok con Fascicolo di Bilancio al 31.12.20XX
RS131-1	Riserve di capitale - iniziale	20.699.616	20.699.616	-	Ok con Fascicolo di Bilancio al 31.12.20XX-1
RS131-4	Riserve di capitale - finale	20.699.616	20.699.616	0	Ok con Fascicolo di Bilancio al 31.12.20XX
RS134-1	Riserve di utili - iniziale	553.917	553.917	-	Ok con Fascicolo di Bilancio al 31.12.20XX-1 (riserva legale + utile/perdita riportati a nuovo)
RS134-2	Riserve di utili - incrementi	5.648.576	5.648.576	-	Ok con Fascicolo di Bilancio al 31.12.20XX
RS134-3	Riserve di utili - decrementi	-	-	-	Ok con Fascicolo di Bilancio al 31.12.20XX
RS134-4	Riserve di utili - finale	6.202.493	6.202.493	-	Ok con Fascicolo di Bilancio al 31.12.20XX (riserva legale + riserva c/capitale + utile/perdita riportati a nuovo)
RS140-2	Utile destinato ad accantonamento e riserva	8.149.258	8.149.258	-	Ok con Fascicolo di Bilancio al 31.12.20XX

29

3

SOTTOSCRIZIONE DICHIARATIVI FISCALI

Quadro IC
Società di capitale

IC	Descrizione	Importo	modello IRAP	Bilancio	al 31.12.XX	Delta	Note
IC1	Ricavi delle vendite e delle prestazioni	169.966.904		169.966.904		-	Ok con fascicolo di bilancio 31.12.20XX
IC3	Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	-	5.615.465	5.615.465		-	Ok con fascicolo di bilancio 31.12.20XX
IC5	Altri ricavi e proventi	1.829.178		1.829.178		-	Ok con file di calcolo delle imposte
IC6	Totale componenti positivi	166.180.617		166.180.617		-	Ricalcolo
IC7	Costi per materie prime, sussidiarie e di consumo e merci	33.611.811		33.611.811		-	Ok con fascicolo di bilancio 31.12.20XX
IC8	Costi per servizi	92.919.276		92.919.276		-	Ok con calcolo delle imposte.
IC9	Costi per godimento di beni di terzi	2.227.135		2.227.135		-	Ok con calcolo delle imposte.
IC10	Ammortamento immobilizzazioni immateriali	1.639.822		1.639.822		-	Ok con fascicolo di bilancio 31.12.20XX
IC11	Ammortamento immobilizzazioni materiali	3.038.893		3.038.893		-	Ok con fascicolo di bilancio 31.12.20XX
IC12	Variazione rimanenze materie prime	-	2.850.575	2.850.575		-	Ok con fascicolo di bilancio 31.12.20XX
IC13	Oneri diversi di gestione	-	3501818	3501818		-	Ok con calcolo delle imposte.
IC14	Totale componenti negativi	134.088.180		134.088.180		-	Ricalcolo
IC43	Costi, compensi e utili di cui all'art. 11, comma 1, lett. B) del D.Lgs. N. 446	-	1.953.336	1.953.336		-	Ok con calcolo delle imposte.
IC44	Quota degli interessi nei canoni di leasing	-	153.870	153.870		-	Ok con calcolo delle imposte.
IC46	Imposta municipale propria	-	131.986	131.986		-	Ok con calcolo delle imposte.
IC48	Ammortamento indeducibile del costo dei marchi e dell'avviamento	-	1.077.444	1.077.444		-	Ok con calcolo delle imposte.
IC51	Altre variazioni in aumento	-	921.815	921.815		-	Ok con calcolo delle imposte.
IC52	Totale variazioni in aumento	-	4.238.451	4.238.451		-	Ricalcolo
IC55	Ammortamento del costo dei marchi e dell'avviamento	-	5.289	5.289		-	Ok con calcolo delle imposte.
IC57	Altre variazioni in diminuzione	-	27.349	27.350		-	1 Ok con calcolo delle imposte.
IC58	Totale variazioni in diminuzione	-	32.638	32.639		-	1 Ok con calcolo delle imposte.
IC64	Valore della produzione lorda	36.298.250		36.298.249		-	Ricalcolo
IC65	Quota del valore della produzione realizzata all'estero	-	2.255.898	2.255.898		-	Ok con calcolo delle imposte
IC66	Deduzioni art.11 comma 1 lettera a) del D.Lgs. N. 446	-	9.127.910	9.127.910		-	Ok con calcolo delle imposte
IC69	Deduzione del costo residuo per il personale	-	13.724.534	13.724.534		-	Ok con calcolo delle imposte
IC76	Valore della produzione netta	-	11.189.908	11.189.907		-	1 Ricalcolo

30

3

SOTTOSCRIZIONE DICHIARATIVI FISCALI

Verifica dei dati relativi ai lavoratori autonomi (selezionati dal team di revisione) presenti in Certificazione Unica inviata

Verifica dell'accuratezza matematica dei dati contenuti nella Certificazione Unica, sezione "Certificazione lavoro autonomo" con i dati contenuti nella certificazione autonomi per il campione selezionato dal team di revisione

Verifica della accuratezza e completezza della certificazione inviate dei lavoratori autonomi selezionati Verificare l'accuratezza matematica tra fatture emesse dal fornitore professionista, la scheda contabile relativa al fornitore professionista (le fatture riportate in certificazione sono quelle pagate nell'esercizio di riferimento) e la ritenuta riportata nella Certificazione Unica trasmessa all'Agenzia delle Entrate. Verificare il calcolo della ritenuta d'acconto. Verificare la corrispondenza tra i valori in CU e quanto riportato nel prospetto riepilogativo

Ref	Percepiente delle somme	Ammontare lordo corrisposto	Altre somme non soggette a ritenuta	Imponibile	Ritenute a titolo di acconto	Calcolo REV	Delta	Aliquota Ritenuta	Check con file excel Certificazione Unica	Check con Fatture
1	...	681		681	136	136	- 0	20,00%	✓	✓
2	...	11.500		11.500	2.300	2.300	-	20,00%	✓	✓
3	...	9.250		9.250	1.850	1.850	-	20,00%	✓	✓
4	...	29.880		29.880	5.976	5.976	-	20,00%	✓	✓
5	...	4.000		4.000	800	800	-	20,00%	✓	✓

TM

Ok con dettaglio C.U.

La società applica una ritenuta a titolo di imposta del **20%** (professionisti) sul totale dell'importo lordo calcolato REV

verificato REV

31

ES. DI LETTERA DI ATTESTAZIONE UNICO IRES/IRAP

3

SOTTOSCRIZIONE DICHIARATIVI FISCALI

Su carta intestata della società cliente

Oggetto: Sottoscrizione dei Modelli Unico 20XX e IRAP 20XX

Con riferimento alla Vostra sottoscrizione dei Modelli Unico e IRAP 20XX quali soggetti incaricati della revisione legale dei conti che hanno sottoscritto la relazione di revisione, Vi confermiamo quanto segue:

- ✓ i dati inclusi negli allegati Modelli Unico e IRAP 20XX sono conformi alle evidenze gestionali e alle scritture contabili, che sono tenute dalla nostra società in maniera completa, accurata e veritiera;
- ✓ i dati stessi sono stati determinati nell'osservanza delle vigenti disposizioni tributarie;
- ✓ non sono stati notificati né sono pendenti procedimenti promossi da parte di organismi di controllo pubblico (Guardia di Finanza, Uffici imposte ed altre Autorità) aventi ad oggetto l'inosservanza in capo alla nostra società delle vigenti disposizioni tributarie con riferimento all'esercizio sociale oggetto della dichiarazione da Voi sottoscritta;
- ✓ è nostra la responsabilità relativa ad eventuali errori ed omissioni o ritardi, con riferimento alla redazione dei Modelli Unico e IRAP 20XX e al loro contenuto;
- ✓ le procedure di verifica da Voi eseguite, data la loro natura ed estensione, e conseguentemente la relativa sottoscrizione dei Modelli Unico e IRAP 20XX, non rappresentano l'espressione di un giudizio di merito circa la correttezza e completezza della dichiarazione nonché il rispetto della vigente normativa tributaria. Dette valutazioni rimangono viceversa di nostra esclusiva competenza e responsabilità.

Inoltre, Vi confermiamo che alla data odierna non siamo a conoscenza di atti, fatti o altre circostanze che rendano necessarie o anche solo opportune rettifiche da apportare alla dichiarazione sopraindicata.

Il Legale Rappresentante

32

ES. DI LETTERA DI ATTESTAZIONE 770

3

SOTTOSCRIZIONE DICHIARATIVI FISCALI

Oggetto: Sottoscrizione del Modello 770 Semplificato 20XX

Con riferimento alla Vostra sottoscrizione del Modello 770 Semplificato 20XX quali soggetti incaricati della revisione legale dei conti che hanno sottoscritto la relazione di revisione, Vi confermiamo quanto segue:

- ✓ i dati inclusi nell'allegato Modello 770 Semplificato 20XX sono conformi alle evidenze gestionali e alle scritture contabili, che sono tenute dalla nostra società in maniera completa, accurata e veritiera;
- ✓ i dati stessi sono stati determinati nell'osservanza delle vigenti disposizioni tributarie;
- ✓ non sono stati notificati né sono pendenti procedimenti promossi da parte di organismi di controllo pubblico (Guardia di Finanza, Uffici imposte ed altre Autorità) aventi ad oggetto l'inosservanza in capo alla Nostra società delle vigenti disposizioni tributarie con riferimento all'esercizio sociale oggetto della dichiarazione da Voi sottoscritta;
- ✓ è nostra la responsabilità relativa ad eventuali errori ed omissioni o ritardi, con riferimento alla redazione del Modello 770 Semplificato 20XX e al suo contenuto;
- ✓ le procedure di verifica da Voi eseguite, data la loro natura ed estensione, e conseguentemente la relativa sottoscrizione del Modello 770 Semplificato 20XX, non rappresentano l'espressione di un giudizio di merito circa la correttezza e completezza della dichiarazione nonché il rispetto della vigente normativa tributaria. Dette valutazioni rimangono viceversa di nostra esclusiva competenza e responsabilità.

Inoltre, Vi confermiamo che alla data odierna non siamo a conoscenza di atti, fatti o altre circostanze che rendano necessarie o anche solo opportune rettifiche da apportare alla dichiarazione sopraindicata.

Il Legale Rappresentante

33

ART. 15 DLGS 158/2015

3

SOTTOSCRIZIONE DICHIARATIVI FISCALI

Dal 1° gennaio 2016

ART. 9, CO. 5, DLGS 471/97

*“Se la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'IRES sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali non è sottoscritta dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione ai sensi dell'art. 1 del DPR 322/1998, si applica la **sanzione amministrativa fino al 30% 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 euro 250”*

34

LA SOTTOSCRIZIONE DELLE DICHIARAZIONI FISCALI DA PARTE DEL REVISORE

3

SOTTOSCRIZIONE DICHIARATIVI FISCALI

ASSEMBLEA DI GIUGNO 2021 DI APPROVAZIONE
DEL BILANCIO 2020

Nomina di un sindaco-revisore

MODELLI DICHIARATIVI:
Chi li firma?



Sindaco-revisore unico



Ex sindaci-revisori



Ris. Agenzia delle Entrate 8.6.2011 n. 62

35

LA RELAZIONE DEL REVISORE SUL PROSPETTO DELLE SPESE SOSTENUTE PER R&D

4

ALTRI ADEMPIMENTI

Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, **l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili** e la **corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile** predisposta dall'impresa devono risultare da **apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti**.

36

LA RELAZIONE DEL REVISORE SUL PROSPETTO DELLE SPESE SOSTENUTE PER R&D

4

ALTRI ADEMPIMENTI

CIRCOLARE N. 8/E/2019



"L'attività di certificazione della documentazione contabile delle spese, quindi, deve assicurare la verifica della **regolarità formale dei documenti e dei contratti** rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa e la loro **corrispondenza alle scritture contabili e alle risultanze di bilancio**. Quanto alla procedura con cui deve essere svolta l'attività di certificazione, si ritiene, stante la natura e le finalità della stessa, che **tale attività non possa essere svolta, in analogia con le attività di revisione del bilancio, con criteri di selezione a campione dei documenti o dei contratti da verificare**".

37

LA RELAZIONE DEL REVISORE SUL PROSPETTO DELLE SPESE SOSTENUTE PER R&D

4

ALTRI ADEMPIMENTI

CIRCOLARE N. 38584/2019



"Al fine di eliminare eventuali dubbi in proposito, è il caso di precisare che in sede di rilascio della certificazione della documentazione contabile **non è richiesta al soggetto incaricato della revisione legale dei conti** (ovvero, nel caso di imprese non tenute al controllo legale dei conti, al soggetto qualificato cui viene richiesta la certificazione) **alcuna valutazione di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità al credito d'imposta delle attività di ricerca e sviluppo svolte dall'impresa**".

38

LA RELAZIONE DEL REVISORE SUL PROSPETTO DELLE SPESE SOSTENUTE PER R&D

4

ALTRI ADEMPIMENTI

1. Acquisire il prospetto delle spese rendicontate e la documentazione sottostante nonché la relazione dell'amministratore sul prospetto. Tutti i documenti devono essere firmati dall'amministratore.
2. Verificare le ore e la valorizzazione delle stesse (congruenza con le ore totali del dipendente; presenza del dipendente; contratti e fatture di consulenza, ecc.)

3. Emettere la relazione

Circ. AdE 5/E/2016

"In merito alla certificazione, nel rilevare che le menzionate disposizioni **non stabiliscono un contenuto minimo né uno schema predefinito per la predisposizione della stessa**, si precisa che il suddetto documento può essere redatto in forma libera, **ma deve contenere, in ogni caso, l'attestazione della regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti**"

39

LA RELAZIONE DEL REVISORE SUL PROSPETTO DELLE SPESE SOSTENUTE PER R&D

4

ALTRI ADEMPIMENTI

PRINCIPI DI REVISIONE A CUI POTER FAR RIFERIMENTO

Principio di revisione internazionale N. 805 CONSIDERAZIONI SPECIFICHE –
REVISIONE CONTABILE
DI UN SINGOLO PROSPETTO DI BILANCIO, O DI UNO SPECIFICO ELEMENTO, CONTO
O VOCE DEL PROSPETTO

40

LA RELAZIONE DEL REVISORE SUL PROSPETTO DELLE SPESE SOSTENUTE PER R&D

4

ALTRI ADEMPIMENTI

Al Consiglio di Amministrazione della ABC Srl

Giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato prospetto delle spese sostenute per attività di ricerca e sviluppo dalla ABC S.r.l. nell'esercizio 2019 e nel triennio 2012-2014 (di seguito il "Prospetto") predisposto per le finalità previste dall'art. 3 del Decreto Legge del 23 dicembre 2013, n. 145 e dal Decreto del 27 maggio 2015 emanato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico (di seguito "Decreto 27 maggio 2015").

A nostro giudizio, il Prospetto è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative allo stesso.

41

LA RELAZIONE DEL REVISORE SUL PROSPETTO DELLE SPESE SOSTENUTE PER R&D

4

ALTRI ADEMPIMENTI

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISAs). Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *"Responsabilità del revisore per la revisione contabile del Prospetto"* della presente relazione. Siamo indipendenti rispetto alla ABC S.r.l. in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza del Code of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code) emesso dall'International Ethics Standards Board for Accountants applicabili alla revisione contabile del Prospetto. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il nostro giudizio.

42

LA RELAZIONE DEL REVISORE SUL PROSPETTO DELLE SPESE SOSTENUTE PER R&D

4

ALTRI ADEMPIMENTI

Richiamo di informativa - Criteri di redazione e limitazione alla distribuzione ed all'utilizzo

Richiamiamo l'attenzione alle note esplicative al Prospetto che descrivono i criteri di redazione. Il Prospetto è stato redatto per le finalità descritte al primo paragrafo. Di conseguenza il Prospetto può non essere adatto per altri scopi. La nostra relazione non potrà essere utilizzata per altri fini né divulgata a terzi, in tutto o in parte, ad eccezione delle Autorità competenti. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.

43

LA RELAZIONE DEL REVISORE SUL PROSPETTO DELLE SPESE SOSTENUTE PER R&D

4

ALTRI ADEMPIMENTI

Altri aspetti

In conformità a quanto previsto dall'art. 3, comma 11 del Decreto Legge del 23 dicembre 2013, n. 145, il nostro incarico ha comportato la verifica dell'effettivo sostenimento delle spese considerate ammissibili dalla ABC S.r.l. e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile da essa predisposta.

Responsabilità degli Amministratori della ABC S.r.l. per il Prospetto

Gli Amministratori sono responsabili per la redazione del Prospetto in conformità ai criteri previsti dall'art. 4, comma 1 del Decreto 27 maggio 2015 così come illustrati nelle note esplicative allo stesso nonché dell'ammissibilità delle spese per attività di ricerca e sviluppo secondo quanto previsto dal Decreto Legge del 23 dicembre 2013, n. 145 e dal Decreto 27 maggio 2015 e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un Prospetto che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

44

LA RELAZIONE DEL REVISORE SUL PROSPETTO DELLE SPESE SOSTENUTE PER R&D

4

ALTRI ADEMPIMENTI

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del Prospetto

I nostri obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il Prospetto non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISAs) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del Prospetto.

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISAs) abbiamo esercitato il giudizio professionale e abbiamo mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile.

45

LA RELAZIONE DEL REVISORE SUL PROSPETTO DELLE SPESE SOSTENUTE PER R&D

4

ALTRI ADEMPIMENTI

Inoltre:

- ✓ abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel Prospetto, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il nostro giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- ✓ abbiamo acquisito una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- ✓ abbiamo valutato l'appropriatezza dei criteri di redazione utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli Amministratori, inclusa la relativa informativa.

Abbiamo comunicato ai responsabili delle attività di *governance*, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

46

LA VALUTAZIONE DEI BUDGET AZIENDALI POSTI A BASE DELLE DECISIONI DEGLI AMMINISTRATORI



Budget di tesoreria - Caratteristiche

Premessa

- Un fondamentale strumento di equilibrio economico finanziario può essere identificato nel *budget* di tesoreria.
- Tale strumento, insieme al *budget* economico e ad una gestione analitica improntata sugli indicatori patrimoniali-finanziari e di equilibrio economico rappresenta sia per l'imprenditore / organo amministrativo che per l'organo di gestione e quello di controllo, un utile strumento necessario per la gestione del *business* nella sua implementazione, per il controllo del suo andamento e per una valutazione di potenziale (e/o effettiva) fase di crisi e di insolvenza.
- Gli strumenti di analisi dell'equilibrio economico-finanziario sono di seguito individuati e classificati:
 - a. Il rendiconto finanziario;
 - b. La posizione finanziaria netta;
 - c. Il budget di tesoreria.



Contestuale al *budget* economico a 6/12 mesi

Budget di tesoreria - Caratteristiche



Premessa

- La costituzione del *budget* di tesoreria e di cassa si muove con la stessa logica del rendiconto finanziario.
- Il conto economico culmina nel reddito di esercizio. Da quest'ultimo è possibile determinare il flusso di cassa operativo, ovvero quel flusso di cassa che deriva dalla differenza tra le entrate monetarie derivanti dai ricavi e le uscite monetarie derivanti dai costi di esercizio.
- Per calcolare la generazione di liquidità derivante dalla gestione aziendale nel suo complesso è necessario monitorare:
 - l'area operativa
 - l'area degli investimenti
 - l'area finanziaria

Controlli costanti e continui
per il revisore, anche
in ambito infrannuale

È quindi necessario prendere visione
del bilancio nel suo complesso (stato
patrimoniale, conto economico e rendiconto
finanziario), al fine di rilevare e controllare tutti i
flussi e i deflussi di cassa

49

Budget di tesoreria - Continuità aziendale - Responsabilità



Importanza del *budget* di cassa/tesoreria

Nella gestione d'impresa il *budget* di cassa, collocandosi all'interno della più ampia attività di *budgeting* aziendale, mette a disposizione del fruitore una serie di dati che evidenziano, per un determinato periodo previsionale, il dettaglio delle entrate e delle uscite di cassa. Il *budget* di cassa prende anche il nome di *budget di tesoreria*. Alcuni autori, però, quando parlano di *budget* di cassa si riferiscono a un documento relativo ad un arco temporale pari ai 12 mesi, lasciando al *budget* di tesoreria l'analisi dell'andamento della liquidità relativa a periodi inferiori all'anno come il trimestre, il mese o addirittura la settimana.

Rilevanza per amministratori

Rilevanza per revisore

Responsabilità

ISA Italia 570
ISA Italia 520

Art. 2423-bis

OIC 11, par. 21-24

CCII D.Lgs. n. 14/2019

Art. 2086, comma 2, c.c.

50

Art. 2423-bis e la continuità aziendale



Nella redazione del bilancio, devono essere osservati i seguenti principi:

1. La valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività.
2. ...

L'art. 2423-bis del Codice civile indica ai soggetti che redigono il bilancio secondo le norme nazionali di predisporre lo stesso nella prospettiva della continuazione dell'attività e quindi tenendo conto del fatto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito.

Ne consegue:

La Direzione aziendale è responsabile di valutare la capacità prospettica dell'azienda "di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale futuro, relativo a un periodo di almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio".

E il revisore e quindi gli organi deputati al controllo dell'impresa?

51

OIC 11 - Continuità aziendale (richiamo)



Il Principio contabile OIC 11 "Finalità e postulati del bilancio di esercizio", focalizza l'attenzione sul postulato di continuità aziendale prevedendo 3 diverse fattispecie di valutazione del presupposto di continuità aziendale alle quale vanno ricollegate le relative rappresentazioni contabili in bilancio.

In primo luogo il Principio contabile OIC 11 oggi in vigore fissa in 12 mesi, dalla data di riferimento del bilancio, l'arco temporale futuro per l'analisi predittiva del presupposto di continuità aziendale.

52

OIC 11 - Continuità aziendale (richiamo)



Nella fase di preparazione del bilancio la Direzione aziendale deve quindi effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito nell'arco temporale sopra descritto.

All'esito di tale valutazione possono emergere 3 diversi scenari di seguito proposti:

1. Viene valutata positivamente la prospettiva dell'azienda di continuare a costituire un complesso funzionante: in tale caso i criteri di valutazione delle voci di bilancio terranno conto di quanto indicato nell'art. 2426 del Codice civile.
2. Se, invece, nell'arco temporale futuro di riferimento non vi sono ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività, ma non sono state ancora accertate le cause di scioglimento ai sensi degli artt. 2484 e 2485 del Codice civile, la valutazione delle voci di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività, tenendo conto, nell'applicazione dei Principi, del limitato orizzonte temporale residuo. In questo caso la nota integrativa dovrà contenere la descrizione delle circostanze che hanno determinato tale valutazione e gli effetti che esse hanno prodotto sulla situazione patrimoniale ed economica della società.
3. Se, infine, viene accertata da parte degli amministratori, ai sensi dell'art. 2485 del Codice civile, una causa di scioglimento di cui all'art. 2484 del Codice civile, ciò comporta l'abbandono della continuità aziendale e la valutazione delle voci in bilancio non verrà fatta in tale prospettiva. In questo caso continuano ad applicarsi i criteri di funzionamento tenendo conto però di un orizzonte temporale di riferimento più ristretto.

53

Richiamo Codice della Crisi di impresa



Il nuovo codice della Crisi di impresa (D.Lgs. n. 14/2019) esalta la necessità, da parte dell'imprenditore e degli organi sociali, di monitorare la situazione di liquidità, sia consuntiva sia **prospettica**.

In tal senso, non per altro, all'art. 2 del D.Lgs. n. 14/2019 la crisi è definita come "**lo stato di squilibrio economico-finanziario che rende probabile l'insolvenza del debitore, e che per le imprese si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate**".

La dinamica della liquidità aziendale, infatti, rappresenta il principale fattore di rischio di un'impresa potendone determinare il successo o il dissesto.

"Revenue is vanity, margin is sanity, **cash is reality**".

Il citato D.Lgs. n. 14/2019 parla "di sostenibilità dei debiti per **almeno** i sei mesi successivi" e "di prospettive di continuità aziendale per l'esercizio in corso".

Riferimento ai flussi di cassa prospettici e pertanto al **budget** di cassa

54

La responsabilità degli organi societari e del revisore

Il comma 1 dell'art.14 CCI stabilisce che: *“Gli organi di controllo societari, il revisore contabile e la società di revisione, ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni, hanno l'obbligo di verificare che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendo le conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato, se sussiste l'equilibrio economico finanziario e quale è il prevedibile andamento della gestione, nonché di segnalare immediatamente allo stesso organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi della crisi”.*

Art. 2086, comma 2, c.c.

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.

Art. 2476 c.c.

Responsabilità degli amministratori e controllo dei soci

55

ISA Italia 570: procedure di revisione relative alla continuità aziendale

Le regole contenute nell'ISA Italia 570 declinano le procedure che il revisore deve svolgere per rispondere alle responsabilità che il Principio gli assegna.

Sin dalla fase di pianificazione il revisore deve incominciare a considerare se esistono eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di permanere in *going concern* di cui il Principio fornisce alcuni indicatori, categorizzati tra indicatori finanziari, gestionali e altri indicatori.

- Il revisore è tenuto a esaminare la valutazione preliminare eventualmente predisposta dalla direzione e, nel caso in cui tale valutazione non sia ancora stata predisposta, discutere con la direzione su quali basi intenda utilizzare il presupposto della continuità aziendale

**Procedure di revisione
in tema di continuità aziendale**

**Esame della valutazione effettuata
dalla direzione sulla continuità aziendale**

**Procedure di revisione specifiche
e aggiuntive nel caso in cui esistano
dubbi sulla continuità aziendale**

56

ISA Italia 570: procedure di revisione relative alla continuità aziendale



Esame della valutazione effettuata dalla direzione sulla continuità aziendale

Procedure di revisione specifiche e aggiuntive nel caso in cui esistano dubbi sulla continuità aziendale



In entrambi i casi, l'analisi in materia di continuità aziendale deve coprire un periodo temporale di riferimento che come già richiamato dall'OIC 11 deve essere di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio. In merito invece alle informazioni alla base delle valutazioni degli amministratori, queste possono basarsi su aspetti qualitativi come ad esempio l'analisi di accordi o contratti e/o su analisi quantitative come il *budget* e piani industriali, ulteriormente rilevanti per le valutazioni in materia di funzionamento dell'impresa nel caso in cui il revisore identifichi eventi o circostanze che fanno sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale (rif. par. 16, ISA Italia 570).

57

ISA Italia 570: procedure di revisione relative alla continuità aziendale



Procedure di revisione specifiche e aggiuntive nel caso in cui esistano dubbi sulla continuità aziendale

Ottenimento della valutazione predisposta dalla direzione sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento.

Analisi dei piani di azione futuri previsti dalla direzione, della misura in cui la realizzazione di tali piani possa migliorare la situazione e se tali piani sono attuabili nelle specifiche circostanze.

Analisi dei piani industriali/*budget* e la ragionevolezza delle relative assunzioni.

Analisi degli eventi successivi.

Ottenimento di attestazioni scritte dalla direzione della società.

58

Analisi flussi di cassa e l'approccio di revisione



Il *budget* è un fondamentale strumento di verifica per l'analisi del rispetto del presupposto della continuità aziendale.

L'enfasi posta dalle misure introdotte dal Codice della Crisi di impresa in materia di crisi e pre-crisi sui flussi di cassa prospettici, dimostra ancor più quanto sia rilevante la disposizione di un *budget* economico "attendibile".

Infatti la predisposizione di un bilancio previsionale (flussi reddituali dei prossimi 6/12 mesi), è condizione necessaria per poter predisporre il *budget* di cassa, attraverso il quale sarà possibile procedere alla verifica dei livelli di solvibilità della società nel breve termine (6 /12mesi).

Al fine di verificare se i flussi di cassa risultanti dal *budget* di cassa, siano effettivamente liberi, è sempre opportuno verificare l'Ebit (*earnings before interest and taxes*) se positivo e capiente al fine di consentire alla società di effettuare gli investimenti operativi pianificati e rimborsare l'indebitamento finanziario. Sommarariamente, se l'Ebit (A-B) desunto dal conto economico è negativo e i flussi di cassa da *budget* positivi, il pagamento dei debiti di breve termine potrebbero essere stati affrontati con liquidità già impegnate. Aspetto che indurrà a successive valutazioni considerato che presumibilmente una simile situazione potrebbe aprire le porte ad un futuro indebitamento o ad una diminuzione del patrimonio netto. Situazione, quest'ultima, che comprometterà quell'equilibrio economico finanziario tanto tutelato dal legislatore stesso (art. 14 CCI).

59

La revisione legale - L'approccio alla verifica



Alla luce di quanto sin qui detto, appare quindi fondamentale che il revisore acquisisca il *budget* economico ed il *budget* di tesoreria dai responsabili della direzione societaria, preliminarmente alla espressione del proprio giudizio professionale e che poi proceda periodicamente alla verifica dell'attendibilità dello stesso rispetto al periodo di riferimento, oggetto della verifica.

L'ISA Italia 520, evidenzia che, con il termine "procedure di analisi comparativa" si intendono le valutazioni dell'informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura, quali ad esempio:

- Le informazioni comparabili relative a periodi amministrativi precedenti;
- I risultati che l'impresa prevede di raggiungere, quali *budget* o previsioni (*forecast*), o aspettative del revisore;
- Informazioni del settore di appartenenza in cui opera l'impresa (*benchmarking*).

Pertanto, in tema di continuità aziendale e di verifica dell'attendibilità delle valutazioni prospettiche predisposte dagli amministratori, riveste fondamentale importanza mettere a confronto i dati consuntivi con quelli previsionali (ad esempio quelli stabiliti ed approvati nel *budget* annuale, nei piani triennali) al fine di comprendere l'andamento prevedibile in base all'esperienza ed alle conoscenze acquisite.

60

Analisi comparativa e Principio ISA 520 (cenni)



- L'analisi comparativa è una delle colonne portanti della revisione contabile; il Principio di revisione internazionale ISA Italia 520 è dedicato interamente all'analisi comparativa. Numerosi richiami sono presenti nei Principi ISA 315 e ISA 330.
- Ai fini dei Principi di revisione, con il termine "procedure di analisi comparative" si intendono le valutazioni dell'informazione finanziaria mediante l'analisi di relazioni ragionevoli tra i dati sia di natura patrimoniale e economica nonché finanziaria, quali ad esempio:
 - le informazioni comparabili relative a periodi amministrativi precedenti;
 - i risultati che l'impresa prevede di raggiungere, quali *budget* o *forecast*/previsioni, o aspettative del revisore;
 - informazioni del settore di appartenenza in cui opera l'impresa (*benchmarking*).

L'analisi comparativa può essere definita come l'analisi degli indici e dell'andamento dei dati finanziari, patrimoniali ed economici significativi dell'impresa sottoposta a revisione, accompagnato dallo studio delle variazioni e delle incertezze dei dati consuntivi rispetto ad altri dati o informazioni rilevanti e degli scostamenti rispetto ai valori previsti.

61

Budget di cassa e rendiconto finanziario



Dall'analisi del prospetto di *budget* di cassa emerge come il documento si costruisca con la stessa logica del rendiconto finanziario.

La differenza tra i due documenti si sostanzia solo nel fatto che il budget lavora su dati prognostici mentre il rendiconto finanziario su quelli a consuntivo.

Nella sezione "Saldo iniziale" inseriremo le liquidità presenti nelle casse sociali all'inizio del periodo oggetto di *budget* e derivanti da:

- saldo cassa,
- saldo cassa assegni,
- saldo C/C,
- fidi,
- anticipo fatture,
- finanziamenti ecc. di fine anno.



I dati di natura finanziaria devono essere oggetto di verifica da parte del revisore

62

Rendiconto finanziario - Prospettico (esempio)



	Esercizio rendicontato	Esercizio n+1	Esercizio n+2	Esercizio n+3
A) Flussi finanziari derivanti dall'attività operativa (metodo indiretto)				
Utile (perdita) dell'esercizio				
Imposte sul reddito				
Interessi passivi/(attivi)				
(Dividendi)				
(Plusvalenze)/Minusvalenze derivanti dalla cessione di attività				
1) Utile (perdita) dell'esercizio prima d'imposte sul reddito, interessi, dividendi e plus/minusvalenze da cessione				
Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale circolante netto				
Totale rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale circolante netto				
2) Flusso finanziario prima delle variazioni del capitale circolante netto				
Variazioni del capitale circolante netto				
Totale variazioni del capitale circolante netto				
3) Flusso finanziario dopo le variazioni del capitale circolante netto				
Altre rettifiche				
Totale altre rettifiche				
Flusso finanziario dell'attività operativa (A)				
B) Flussi finanziari derivanti dall'attività d'investimento				
Immobilizzazioni materiali				
Immobilizzazioni immateriali				
Immobilizzazioni finanziarie				
Attività finanziarie non immobilizzate				
Flusso finanziario dell'attività di investimento (B)				
C) Flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento				
Mezzi di terzi				
Mezzi propri				
Flusso finanziario dell'attività di finanziamento (C)				
Incremento (decremento) delle disponibilità liquide (A+/-B+/-C)				
Effetto cambi sulle disponibilità liquide				
Disponibilità liquide a inizio esercizio				
Totale disponibilità liquide a inizio esercizio				
Disponibilità liquide a fine esercizio				
Totale disponibilità liquide a fine esercizio				

63

Rendiconto finanziario - Prospettico (esempio)



	Esercizio rendicontato	Esercizio n+1	Esercizio n+2	Esercizio n+3
A) Flussi finanziari derivanti dall'attività operativa (metodo indiretto)				
Utile (perdita) dell'esercizio				
Imposte sul reddito				
Interessi passivi/(attivi)				
(Dividendi)				
(Plusvalenze)/Minusvalenze derivanti dalla cessione di attività				
1) Utile (perdita) dell'esercizio prima d'imposte sul reddito, interessi, dividendi e plus/minusvalenze da cessione				
Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale circolante netto				
Totale rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto contropartita nel capitale circolante netto				
2) Flusso finanziario prima delle variazioni del capitale circolante netto				
Variazioni del capitale circolante netto				
Totale variazioni del capitale circolante netto				
3) Flusso finanziario dopo le variazioni del capitale circolante netto				
Altre rettifiche				
Totale altre rettifiche				
Flusso finanziario dell'attività operativa (A)				
B) Flussi finanziari derivanti dall'attività d'investimento				
Immobilizzazioni materiali				
Immobilizzazioni immateriali				
Immobilizzazioni finanziarie				
Attività finanziarie non immobilizzate				
Flusso finanziario dell'attività di investimento (B)				
C) Flussi finanziari derivanti dall'attività di finanziamento				
Mezzi di terzi				
Mezzi propri				
Flusso finanziario dell'attività di finanziamento (C)				
Incremento (decremento) delle disponibilità liquide (A+/-B+/-C)				
Effetto cambi sulle disponibilità liquide				
Disponibilità liquide a inizio esercizio				
Totale disponibilità liquide a inizio esercizio				
Disponibilità liquide a fine esercizio				
Totale disponibilità liquide a fine esercizio				

Se mai dovessero ravvisarsi con dizioni di non soddisfazione delle stime di natura economica inizialmente previste ...

Se le condizioni di periodo sono oggetto di alterazione per eventi esterni o interni, bisognerà comprendere le motivazioni, valutare la nuova prospettiva (di breve periodo) e assumere le verifiche necessarie. Il revisore dispone le verifiche sulla base dell'analisi degli scostamenti anche su base previsionale finalizzate soprattutto alla valutazione dell'esistenza (conferma) del presupposto della continuità aziendale.

64

Budget di cassa e rendiconto finanziario



➤ Il rendiconto finanziario descrizione sommaria schema

Nella sezione “Flusso area operativa” troveremo il saldo positivo o negativo dei flussi di liquidità derivanti dalla gestione tipica del *business*, ovvero quelli derivanti dai componenti positivi e negativi del reddito d'impresa.

Nella sezione “Flusso area investimenti” troveremo il saldo positivo o negativo dei flussi di liquidità derivanti dagli investimenti e disinvestimenti in attività operative, in attività finanziarie immobilizzate e non e in attività accessorie.

Nella sezione “Flusso area finanziaria” troveremo il saldo positivo o negativo dei flussi di liquidità derivanti dalle risorse finanziarie di rischio e di credito. Entrate e uscite monetarie, quest'ultime, derivanti da: accensione finanziamenti bancari e loro rimborso, finanziamenti soci e loro rimborso, aumento del capitale sociale a titolo oneroso, entrate per emissioni obbligazioni, dividendi ricevuti e dividendi distribuiti, proventi e oneri finanziari, ecc.

La collocazione di alcune voci di entrata e di uscita in una sezione rispetto ad un'altra non è fissa e dipende da apprezzamenti e valutazioni del redattore.

65

Budget di cassa e rendiconto finanziario



➤ Il rendiconto finanziario descrizione sommaria dello schema

Per quanto riguarda gli schemi di *budget* non esistono predisposizioni standard come per il rendiconto finanziario, che nell'esempio proposto può anche essere proiettato in una dimensione dinamica-prospettica ovviamente partendo da un *budget* economico con assunzioni accertate e ragionevoli.

Possibile che al revisore venga sottoposto un *budget* di tesoreria che si limiti a fare la differenza tra entrate e uscite di cassa senza la specificazione, per esempio, se trattasi di entrata dell'area operativa o dell'area finanziaria.

L'approccio *forward-looking* ha senso solo se il dato preventivato è confrontato con il dato a consuntivo. Solo questo confronto permette all'imprenditore e ai soggetti responsabili di tale controllo di comprendere le cause dello scostamento e lavorare sulle aree di debolezza.

Conseguentemente, il *budget* patrimoniale, reddituale e finanziario dovrà essere valutato in funzione dello stato patrimoniale, conto economico e rendiconto finanziario di fine anno e della conferma, nel periodo $n+1$ che le assunzioni adottate risultino in linea con l'andamento di periodo, inizialmente stimato.

66

Budget di cassa - Alcune considerazioni



➤ Budget di cassa: alcune considerazioni

Per quanto riguarda gli schemi di *budget* (di cassa e in generale) non esistono formati standard, a differenza invece del rendiconto finanziario che in generale si caratterizza per una struttura abbastanza definita; nell'esempio proposto può anche essere proiettato in una dimensione dinamica-prospettica definita sulla base di assunzioni acquisite dal *budget* economico redatto.

È opportuno che un *budget* di tesoreria tenga conto della suddivisione dell'area operativa, dell'area finanziaria e così via.

Un approccio strategico-previsionale per la verifica della solvibilità nel breve periodo, per essere funzionale, ha senso solo se il dato preventivato viene ad essere confrontato con il dato a consuntivo. Solo questo confronto permette all'imprenditore e ai soggetti responsabili di tale controllo di comprendere le cause dello scostamento e lavorare sulle aree di debolezza e conseguentemente procedere con le opportune valutazioni.

La valutazione del *budget*, in generale, è una verifica molto importante ed assume una valenza maggiore, anche in termini di responsabilità per il revisore, soprattutto in momenti di incertezza come quello attuale, caratterizzato da 2 anni di difficoltà causa pandemia e dalle conseguenze anche indirette che in molti casi si stanno riscontrando a causa del conflitto in Est Europa.

67

Budget di cassa - Un esempio



Bilancio pianificazione finanziaria		lug-22	ago-22	set-22	ott-22	nov-22	dic-22
Saldo iniziale di cassa							
Entrate di Cassa							
Entrate per vendite							
Totale disponibilità di cassa							
Debiti verso fornitori							
Affitto Azienda							
Leasing mensile							
Rate finanziamento							
Costi del personale							
F24 INPS - erario							
F24 IVA							
Acconti - imposte							
Altre spese							
Totale uscite di cassa							
Stato di cassa/disavanzo							
Autofinanziamento/ Finanziamento							
SALDO DI CASSA FINALE							

Partendo dal
budget economico



**La redazione
compete agli
amministratori**

Richiamo
in lettera di
attestazione

68

LA FORMAZIONE DEL GIUDIZIO DI REVISIONE E LA REDAZIONE DELLA RELAZIONE DI ACCOMPAGNAMENTO AL BILANCIO DI ESERCIZIO



Obiettivo del revisore - Continuità aziendale e la relazione di revisione

Ai fini dell'espressione del proprio giudizio, il revisore deve valutare le evidenze probative ottenute e, qualora ritenga di aver acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati sull'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale, egli deve concludere se a suo giudizio esista una incertezza significativa relativa a eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento e valutarne la corretta rappresentazione in bilancio.

In tema di continuità aziendale, obiettivo del revisore è stabilire, all'esito delle verifiche disposte, se il bilancio:

- fornisce un'informativa adeguata degli eventi o delle circostanze principali che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale e dei piani per la direzione per far fronte a tali eventi e circostanze;
- evidenzia chiaramente che esiste un'incertezza significativa relativa a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento e, di conseguenza, che la stessa può non essere in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività nel normale svolgimento dell'attività aziendale.

Obiettivo del revisore - Continuità aziendale e la relazione di revisione



Nei casi in cui la sopra menzionata informativa sull'incertezza significativa sia considerata adeguata, la relazione di revisione conterrà un giudizio senza modifica e, in uno specifico paragrafo dal titolo "Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale", un'informativa specifica volta a richiamare l'attenzione dell'utilizzatore della relazione sulla relativa informativa resa in bilancio.

Di seguito, un esempio tratto dall'ISA Italia 540:

"Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale"

Richiamiamo l'attenzione sulla Nota XX del bilancio, in cui si indica che la società ha chiuso l'esercizio al gg.mm.aa. con una perdita di esercizio pari a euro ... e a tale data le passività correnti della Società superavano le attività totali di euro ...

Come descritto in tale Nota, tale circostanza, oltre agli altri aspetti esposti nella medesima, indica l'esistenza di una incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare a operare come un'entità in funzionamento. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tale aspetto.

71



LE CARTE DA LAVORO DI SUPPORTO



Evidenza e documentazione del lavoro - Premessa

- Una delle attività più critiche nel processo di revisione consiste nella raccolta di evidenze adeguate al fine di esprimere un giudizio consapevole in merito alle diverse aree che compongono il bilancio sottoposto ad *audit*.
- Il revisore, acquisita la consapevolezza in merito alle specificità del sistema informativo dell'azienda esaminata, non deve preoccuparsi esclusivamente di pianificare ed effettuare correttamente l'intervento, ma altresì di raccogliere la necessaria evidenza, con riferimento all'attività svolta, e di valutare la quantità e la qualità delle informazioni acquisite ed ottenute durante tutte le fasi in cui si articola il lavoro.
- Perché una evidenza raccolta possa ritenersi adeguata, rispetto al giudizio espresso, deve soddisfare i requisiti di sufficienza, pertinenza e affidabilità.

Evidenza sufficiente: se ottenuta su base campionaria ed entro limiti di tempo ragionevoli deve essere sufficiente a persuadere il revisore al fine dell'espressione del suo giudizio professionale.

Evidenza pertinente: ossia pertinente rispetto allo specifico obiettivo di revisione perseguito.

Evidenza affidabile: se realmente contributiva rispetto al processo di acquisizione delle conoscenze del revisore.

73

Procedure per ottenere i diversi tipi di evidenza

L'evidenza è tipicamente ottenuta dal revisore nell'ambito dei diversi test che caratterizzano il processo di revisione, che si articolano:

- In verifiche sul sistema di controllo interno (procedure per ottenere la comprensione del sistema di controllo interno; test di controllo).
- In verifiche di sostanza (verifiche di coerenza, test di dettaglio sulle transazioni, test di dettaglio sui saldi).

Secondo il Principio di revisione internazionale ISA Italia 500, ottenere la ricercata evidenza può avvenire tramite una o più delle seguenti procedure:

- Esame o ispezione (*inspection*)
- Osservazione (*observation*)
- Conferme esterne (*external confirmation*)
- Ricalcolo (*recalculation*)
- Ripetizione (*reperformance*)
- Verifiche di coerenza (*analytical procedures*)
- Richiesta di informazioni (*inquiry*)

74

Tipologie di evidenze e qualità dell'evidenza



Tipi di evidenza	Determinanti della pertinenza dell'evidenza				
	Grado di oggettività dell'evidenza	Efficacia delle procedure amministrativo-contabili	Indipendenza della fonte informativa	Professionalità della fonte informativa	Osservazione diretta da parte del revisore
Osservazione fisica diretta	Elevata	Variabile	Elevata	Elevata	Elevata
Richiesta di conferma	Elevata	N/A	Elevata	Variabile (di norma elevata)	Bassa
Documentazione interna ed esterna	Elevata	Variabile	Variabile (la documentazione esterna è più affidabile di quella interna)	Variabile	Bassa
Osservazione, ricognizione, esplorazione	Media	Variabile	Elevata	Elevata	Elevata
Interviste al personale del cliente	Estremamente variabile	N/A	Bassa	Variabile	Bassa
Riesecuzione di calcoli e altre elaborazioni	Elevata	Variabile	Elevata	Elevata	Elevata
Verifiche di coerenza (AR)	Variabile (di norma bassa)	Variabile	Variabile	Elevata (normalmente)	Bassa

75

La documentazione del lavoro



- Le carte di lavoro (*Working paper* - WP) sono costituite da tutta la documentazione redatta e/o ottenuta dal revisore a dimostrazione delle informazioni utilizzate, delle procedure di verifica svolte e delle conclusioni raggiunte con il processo di revisione.
- Le carte di lavoro sono di proprietà del revisore, compresi i documenti predisposti dal cliente su istruzioni del revisore.
- Salvo casi particolari, come ad esempio quanto richiesto da organi come la magistratura, le carte di lavoro non possono essere rese disponibili a terzi senza il consenso del cliente.
- Forma e contenuto dipendono da diversi elementi (ad esempio: la natura dell'incarico, la natura e la complessità del settore e dell'attività svolta del cliente, le caratteristiche del sistema contabile e del sistema dei controlli interni, le specificità delle metodologie e tecnologie utilizzate nel corso del lavoro).
- Nella prassi è ampiamente utilizzata la locuzione "carte di lavoro" con riguardo a qualunque forma di documentazione dell'attività svolta, ancorché la forma cartacea vada progressivamente perdendo di importanza a favore dell'utilizzo di supporti informatici.

Il revisore deve ottenere elementi probativi validi e sufficienti a supporto del giudizio da esprimere sul bilancio.

76

La documentazione del lavoro



Alcuni elementi che costituiscono un esempio dell'estrema varietà caratterizzante la documentazione del lavoro sono di seguito rappresentati:

- Bilanci e schede contabili
- Prospetti e tabulati
- Note di commento a interviste
- Questionari / *Check-list*
- Programmi di verifica
- Diagrammi di flusso
- Fotocopie di documenti rilevanti (es. fatture, contratti, ecc.).

Le carte di lavoro assistono e comprovano la pianificazione e programmazione del lavoro, lo svolgimento, la supervisione e il riesame del lavoro stesso e costituiscono gli elementi probativi a sostegno della corretta applicazione dei Principi di revisione e dell'adeguatezza del giudizio espresso.

In particolare, alle carte di lavoro sono riconosciute le seguenti finalità:

- Assistere nello svolgimento del lavoro, in tutte le sue fasi, agevolando i processi di *review* dell'attività svolta dai differenti membri del *team*;
- Comprovare il lavoro svolto, fornendo supporto al giudizio espresso nella relazione di revisione.

77

La revisione legale - Le carte di lavoro



Funzione delle carte di lavoro del revisore è documentare il processo logico seguito, che ha condotto all'espressione del giudizio professionale.

Il Principio ISA Italia 230 fornisce le linee guida in riferimento alla predisposizione e alla archiviazione delle carte di lavoro relativamente alla gestione di un incarico di revisione legale.

Vi sono ulteriori principi che richiamano all'importanza della corretta tenuta delle carte di lavoro.

Il revisore predispose le proprie carte di lavoro affinché ci sia:

- **Evidenza documentale degli elementi a supporto della relazione di revisione;**
- **Evidenza che la revisione contabile sia stata pianificata e svolta in conformità ai Principi di revisione ed alle disposizioni di leggi e regolamenti.**

Le carte di lavoro devono essere conservate
a cura del revisore per 10 anni
dalla data di redazione della relazione di revisione.

78

La revisione legale - Le carte di lavoro



Le carte di lavoro costituiscono **elementi probativi** e supportano il lavoro di revisione svolto in conformità ai Principi di revisione. La corretta organizzazione delle carte di lavoro deve consentire di poter ripercorrere il processo logico che ha determinato le conclusioni raggiunte dal revisore nel proprio lavoro e, conseguentemente, le motivazioni che hanno indotto alla espressione del giudizio sul bilancio oggetto di controllo.

La corretta organizzazione, infatti, è tale quando un terzo, esperto della materia e che abbia alcuna cognizione dell'incarico di riferimento, sia in grado di poter verificare e comprendere le attività poste in essere ed i relativi contenuti.

Le carte di lavoro del revisore, a differenza delle carte di lavoro dei sindaci, sono documenti che non sono destinati agli organi sociali. Sono documenti di proprietà del revisore ma che potrebbero essere oggetto di richiesta per consultazione dal revisore entrante ad esempio, o in altri casi e per varie motivazioni, anche dall'autorità giudiziaria, o in ambito controllo qualità a favore del soggetto investito del controllo.

79

La revisione legale - Le carte di lavoro



La forma di archiviazione delle carte di lavoro può essere cartacea ma anche elettronica.

L'organizzazione delle carte di lavoro, in via generale, può essere strutturata in due *files*:

- Il file permanente che raccoglie le informazioni di carattere generale (es.: lettera di incarico, contratti, *minutes*, piani di finanziamento, ecc.);
- Il file corrente in cui sono raccolte ed organizzate le carte di lavoro circoscritte alla gestione dell'incarico per l'annualità oggetto di revisione.

LINEE GUIDA ED ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO

Tempestiva predisposizione della documentazione della revisione (Rif.:Par.7)

A1. La predisposizione tempestiva della documentazione della revisione, sufficiente ed appropriata, contribuisce a migliorare la qualità di quest'ultima e rende più efficace il riesame e la valutazione degli elementi probativi raccolti e delle conclusioni raggiunte prima dell'emissione della relazione di revisione. La documentazione predisposta successivamente allo svolgimento del lavoro di revisione risulta verosimilmente meno accurata della documentazione predisposta durante lo svolgimento dello stesso.

Rif.: ISA Italia 230

80

La revisione legale - Le carte di lavoro



In riferimento ad una “corretta” tenuta e formalizzazione delle carte di lavoro, il revisore deve:

- Predisporre la documentazione della revisione in modo tempestivo;
- Documentare le discussioni con la direzione;
- Documentare il trattamento di eventuali incoerenze tra le informazioni raccolte ai fini delle sue conclusioni;
- Documentare eventuali deroghe dai Principi di revisione;
- Documentare eventuali nuove procedure di revisione o la formulazione di nuove conclusioni successivamente alla data della relazione di revisione.

81

La revisione legale - Procedure di revisione



Contenuto, ampiezza e forma carte di lavoro

- Dimensione e complessità azienda.
- Natura delle procedure di revisione documentate.
- Rischi di errori significativi.
- Rilevanza elementi probativi acquisiti.
- Memorandum specifici rispetto a rilievi da evidenziare per le attività svolte.
- Metodologia di revisione e strumenti utilizzati (es. motivazione per utilizzo di un esperto terzo, ecc.).
- Ecc.

Aspetti documentati nelle carte di lavoro

- Strategia generale di revisione.
- Pianificazione/piano di revisione.
- *Memorandum team* di lavoro
- Conclusioni attività di *testing*.
- Rischi identificati.
- Le comunicazioni alla direzione, ai responsabili attività di *governance*, alle Autorità di vigilanza.
- Supporto documentale alla relazione di revisione.
- Ecc.

82

La documentazione del lavoro e le carte di lavoro VF VIDEO FISCO

Osservate le diverse finalità attribuite alle carte di lavoro, riguardo alla loro formalizzazione queste sono generalmente predisposte in modo da rispettare alcuni requisiti formali e sostanziali posti dell'efficacia e dell'efficienza del lavoro.

Ad esempio, fra le caratteristiche formali delle carte di lavoro, da un punto di vista di loro impostazione, dovrebbero riportare nell'intestazione:

- identificazione dell'azienda oggetto dell'incarico;
- indicazione della data di riferimento del bilancio oggetto di verifica;
- titolo (generale e specifico) delle carte di lavoro;
- data e firma del membro del *team* che ha svolto il lavoro e compilato la carta;
- data e firma del componente del *team* che ha rivisto il lavoro;
- numerazione secondo codici alfa-numeriche prestabiliti;
- *cross-reference*
- segni di spunta (*tick-mark*);
- eventuale indicazione della sigla *p.b.c.* (*product by client*).

83

La documentazione del lavoro e le carte di lavoro VF VIDEO FISCO

- I *cross reference* consistono in richiami ad altre carte di lavoro, aventi lo scopo di agevolare lo scambio di informazioni fra i vari documenti.

Il sistema di *cross-reference* è una tecnica consolidata nell'ambito della gestione della organizzazione del lavoro di revisione.

Quando si intende indicare la carta di lavoro in cui sono riportate informazioni più analitiche riferite a un particolare valore, l'indice della carta di lavoro a cui rinviare è apposto immediatamente sopra o a sinistra del valore in oggetto.

Quando invece si desidera indicare la WPS riferita alla composizione dell'aggregato in cui confluisce un particolare valore, l'indice della carta di lavoro è apposto immediatamente sotto o a destra del valore in oggetto.

Quanto sopra è riconducibile all'uso della tecnica dei *cross reference* a seguito di utilizzo di documentazione cartacea. Negli ultimi anni si sta assistendo ad un utilizzo delle tecniche di revisione assistite dal computer (CAAT).

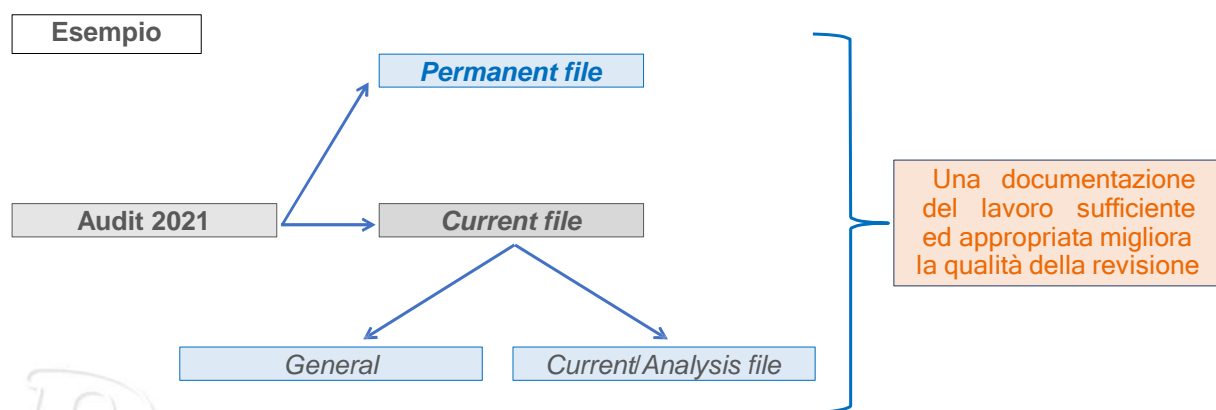
84

L'organizzazione delle carte di lavoro



85

La revisione legale - Organizzazione carte di lavoro



86

La documentazione del lavoro e le carte di lavoro **VF VIDEO FISCO**

Il contenuto dei dossier

Dossier permanente	<ul style="list-style-type: none"> → Dati storici di base → Contratti e accordi pluriennali → Sistema di controllo interno aziendale e Principi contabili adottati → Componenti storiche del bilancio → Situazione tributaria
Dossier corrente generale	<ul style="list-style-type: none"> → Sintesi del lavoro svolto → Pianificazione del lavoro → Amministrazione del lavoro → Procedure di verifica generali
Dossier corrente analitico	<ul style="list-style-type: none"> → Bilancio e sintesi degli aggiustamenti emersi durante la verifica → Attività e passività → Conto economico → Conti d'ordine

87

La revisione legale - Organizzazione carte di lavoro **VF VIDEO FISCO**

Current File

Esempio - Indice carte di lavoro (correnti)

Current/Analysis File

FSA Name	FSA Code
Bilancio d'esercizio	CC
Bilancio d'esercizio consolidato	JJ
Immobilizzazioni immateriali	A1
Immobilizzazioni materiali	A2
Partecipazioni e altri titoli immobilizzati	B
Rimanenze finali	C
Crediti commerciali	D
Crediti immobilizzati	D1
Altri crediti/acconti	E
Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	E1
Ratei e risconti attivi	E2
Disponibilità liquide e banche passive	F

Debiti finanziari	F1
Debiti commerciali	G
Altri debiti	H
Ratei e risconti passivi	H1
Crediti/Debiti <i>Intercompany</i>	J
IVA	K
Crediti e debiti tributari	L
Fondi rischi ed oneri	M
TFR	M1
Patrimonio netto	P
Ricavi caratteristici	Q
Costi caratteristici	R
Costi del personale	S
Altri costi (Spese generali ed altri voci di conto economico)	T
Interessi attivi	T1
Interessi passivi	T2
Imposte sul reddito (correnti, anticipate e differite)	T3
Altri ricavi e costi di natura straordinaria	T4
Conti d'ordine	W

88

La revisione legale - Carte lavoro - Esempi



In merito alla gestione delle carte di lavoro, un'organizzazione ben definita è sicuramente un elemento di supporto alla corretta tenuta delle stesse.

Carte di lavoro tenute elettronicamente per il CLIENTE xxx

Nome

- 📁 Audit 2019
- 📁 Audit 2020
- 📁 Audit 2021 →
- 📁 corrispondenza
- 📁 PF
- 📁 Verifiche di periodo

Nome

- 📁 General →
- 📁 SF
- 📁 WP's

- 📁 Gen - 15_Memorandum pianificazione
- 📁 Gen-2_Fascicolo es precedente
- 📁 Gen-3 Indipendenza
- 📁 GEN-4 Antiriciclaggio
- 📁 Gen-5 GDPR
- 📁 Gen-7_memorandum_altri
- 📁 Gen-10 Indice attività_accettazione
- 📁 Gen-11 significatività
- 📁 Gen-12 circolarizzazioni
- 📁 Gen-19 Fascicolo Firmato
- 📁 Rep - opinion

89

La revisione legale - Carte lavoro - Esempi



Esempio carta lavoro clienti

DEFRA SRL
31.12.2021

ADF
14/01/2022

D-lead

CLIENTI

VOCI DI BILANCIO E CONTI CONTABILI CORRELATI	ES. ATTUALE	ES. PRECED.	VARIAZIONE	%	INFERIORE A	CONTROLLO	EVIDENZE							Ref.
							A	B	C	D	E	F	G	
1) verso clienti														
esigibili entro l'esercizio successivo	157.500,00	152.500,00	5.000,00	3,28%		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
16/0010/0010 F/DO RISCHI SU CREDITI V.CLIENTI	-2.500,00	-2.500,00	0,00	0,00%			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D-3
15/0005/0045 FATTURE DA EMETTERE	10.000,00	5.000,00	5.000,00	100,00%			<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D-2
100101003 CREDITI V.CLIENTI	150.000,00	150.000,00	0,00	0,00%			<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	D-1

90

La revisione legale - Carte lavoro - Esempi

Defra Srl
31.12.2021

D-1

ADF
19/01/2022PARTITARIO CLIENTE -
DEFRA SRL

CODICE	RAGIONE SOCIALE	DARE	AVERE	SALDO	ref.
000145	SAIT ABRASIVI SPA	160,19	160,19	0,00	
000143	VIBU SRL	69,02	10,00	59,02	
000131	SIEMENS SPA	148234,49	81794,13	66440,36	D-104
000126	ING. MARCHELLI & C. SNC di Tullio Marchelli & C.	272,27	272,27	0,00	
000125	LA BOTTEGA DEL FOTOGRAFO SNC	982,10	780,00	202,10	
000124	ITALGOMMA SRL DI GRASSI GIUSEPPE & C.	60638,96	40761,61	19877,35	D-101
000121	F.M.I. FRANCESCHI Srl	32185,39	21787,94	10397,45	D-106
000116	COMMERCIAL DADO SPA	1125,38	1000,00	125,38	
000108	C.A.M.E. di Pagani Alfredo & C. S.n.c.	10939,98	5623,83	5316,15	
000102	BIA DANILO S.R.L.	11239,73	7514,80	3724,93	
000088	ROTELLI SERGIO TORNERIA MECCANICA	23313,59	12559,29	10754,30	D-102
000082	BORELLI ADELE	27654,50	24170,77	3483,73	
000076	OFFICINE MECCANICHE GALLARATESI SPA	7057,70	7057,70	0,00	
000073	IL SOLE 24 ORE SPA EDITRICE	348,90	348,90	0,00	
000060	INTERCOSPED SRL - superato	208877,27	208877,27	0,00	
000056	DHL EXPRESS (ITALY) Srl	44004,89	35339,45	8665,44	D-103
000054	MAVER MILANO SRL	653,32	0,00	653,32	
000048	FRATELLI LAVEGGI SNC DI LAVEGGI MAURO & FIGLI	65,00	70,15	5,15	
000043	TASSALINI SPA	35949,25	29367,91	6581,34	
000028	C.S.F. INOX SPA	54879,26	48347,78	6531,48	
000025	CHIRIOTTI EDITORI SPA	256,00	100,00	156,00	
000024	G. BONOMI SRL	215,64	215,64	0,00	
000018	PROFILINOX SPA	141615,88	135980,00	5635,88	D-105
000017	ACCIAI VENDER SPA	602,99	602,99	0,00	
000009	GAZZA ANSELMO SRL	11229,78	11425,16	-195,38	
000001	PIPPO SRL	14573,65	5477,35	9096,30	
	Totale crediti vs clienti	837.145,13	679.645,13	157.500,00	D-lead

91

La revisione legale - Carte lavoro - Esempi

Defra Srl
31.12.2021

D-2

ADF
01/2022

	Nome cliente	importo	Ref	VERIFICA COMPETENZA	FATT EMessa (DATA E n.)
X	AbbVie Spa	1.000,00			
X	Acquedotto Pugliese Spa	200,00			
X	Ag.Naz. per l'attrazione degli invest. Spa	250,00			
X	Agic Technology Srl	7.500,00	D-2/1		
X	AMA Spa saldo quota 5K	1.050,00			
	Totale fatt da emettere	10.000,00	D-LEAD		

Verificate operazioni significative_ Bolla e verifica competenza operazione di vendita riferita a Agic Technology. Nulla da rilevare.

92

La revisione legale - Carte lavoro - Esempi



**Evidenze per verifiche
sui saldi contabili**

**Esempio gestione carta di lavoro:
Conferma saldo cliente**

DEFRA SRL
31.12.2021
MAC SIMILE PER ESEMPIO
MASTER REVISIONE

D-106
20F
01/2022

F.M.I. FRANCESCHINI SRL
.....
.....

Spettabile
Defra Srl

IL SALDO CONTABILE NEI VOSTRI CONFRONTI ALLA DATA DEL 31.12.2021 E' PARI A EURO
10.397,45 COME DA ESTRATTO CONTO ACCLUSO

(Nome della Società)
(Firma del responsabile amministrativo o di un
procuratore)

Spettabile REVISORE.....
In conformità alla richiesta fattaci dalla Spett.le SOCIETA'.....

1. Vi confermiamo che il nostro conto con la predetta Società presentava al
un saldo così composto:
come da scheda contabile, Euro 10.397,45
come da conto effetti, Euro
Totale Euro

2. Non siamo d'accordo con il saldo da essa esposto per i seguenti motivi:
.....
.....
.....

Pertanto sulla base delle nostre risultanze contabili alla data del il saldo
era così composto:
come da scheda contabile, Euro
come da conto effetti, Euro
Totale Euro

Data Timbro e Firma

95

La revisione legale - Carte lavoro - Esempi



Evidenze per verifiche sui saldi contabili

EVIDENZE - significato (doc. CNDCEC)

Ispezione: l'esame delle registrazioni o di documenti interni o esterni in formato cartaceo, elettronico od altro, ovvero la verifica fisica di un'attività.

Osservazione: implica la presenza del revisore in azienda e consiste nell'assistere ad un processo o ad una procedura svolta da altri (p.e. la conta fisica delle rimanenze o funzioni di controllo) per ottenerne elementi probativi inerenti l'efficacia ed affidabilità.

Conferma esterna: costituisce un elemento probativo acquisito dal revisore quale risposta diretta, in forma scritta anche in formato elettronico, ricevuta da un soggetto terzo. La procedura è comunemente conosciuta come 'circolarizzazione' in quanto la richiesta inviata a più soggetti avviene con lettera circolare.

Ricalcolo: consiste nella verifica dell'accuratezza dei calcoli aritmetici o matematici contenuti nei documenti e nelle registrazioni contabili, sia continuative che in fase di assestamento.

Riesecuzione: il revisore eseguirà autonomamente talune procedure, già eseguite dal personale dell'impresa, al fine di coglierne l'efficacia e l'affidabilità nell'ambito del controllo interno.

Procedure di analisi comparativa: consistono nel confronto e l'analisi fra dati sia finanziari che di altra natura; le variazioni dei dati nel bilancio, nel rendiconto finanziario e quelli rilevati nella nota integrativa arricchiranno le informazioni necessarie al revisore per la ricerca dell'errore.

Indagine: consiste nella ricerca diretta dal revisore di informazioni da un soggetto interno od esterno l'impresa.

96

La revisione legale - Carte lavoro - Esempi



N°	CONTROLLI DA ESEGUIRE SULLA VOCE DI BILANCIO	ASERZIONI			
		C	E	A	V
1	Verificare che i saldi e le variazioni fra i saldi di inizio e fine periodo dei dati di bilancio (dati lead presenti nella correlata carta del controllo del bilancio) corrispondano ai movimenti contabili, tenendo conto del Fondo svalutazione.	●		●	
2	Effettuare procedure di analisi comparativa comprendendo le motivazioni di differenze significative tra i due esercizi.	●		●	
3	Acquisire l'elenco dei clienti, tenendo conto dei crediti all'incasso o ceduti al factor, ed accertare la rispondenza del saldo totale contabile con quello di bilancio. Al fine di attribuire attendibilità al saldo totale, se il numero dei clienti è rilevante, selezionare un campione dopo aver eventualmente stratificato gli item per creare delle popolazioni omogenee. La correlata carta di lavoro per il controllo dei dati di bilancio presenta uno strumento di campionamento che guida sia nella stratificazione che nella scelta del tipo di campionamento. Il campione estratto potrà essere circolarizzato; la procedura di campionamento ne prevede la creazione, così come crea le tabelle per annotare le risposte e le eventuali deviazioni, le risultanze delle procedure alternative e la proiezione degli errori sul totale. In caso di circolarizzazione ad una data diversa da quella di chiusura del bilancio (scelta non consigliata) occorrerà aggiornare tutti i saldi circolarizzati con le movimentazioni successive o precedenti.	●	●	●	
4	Selezionare un campione di fatture di vendita; per ogni fattura individuata verificare la correttezza aritmetica dei calcoli, le quantità vendute con il documento di consegna, le altre condizioni di vendita con l'ordine del cliente o con il contratto, la rilevazione e classificazione contabile del ricavo e del credito, nonché la riscossione.	●	●	●	
6	Effettuare il test di cut-off sulle vendite, se non già eseguito nei controlli di magazzino.			●	
7	Verificare la presenza di clienti con saldo 'avere', analizzandone la natura, e verificando la necessità di un'eventuale riclassificazione degli stessi in altre voci di bilancio.			●	
9	Verificare l'entità delle ricevute bancarie emesse ed il loro utilizzo presso le diverse banche. Controllare la rispondenza dei saldi in relazione a quelli delle banche e dei clienti nonché delle modalità di contabilizzazione.		●		
10	Verificare se esistono crediti che prevedono tempi di incasso superiori alla media concessa dalla Società e, in ogni caso, per crediti con scadenze superiori ai 12 mesi valutati o da valutare al costo ammortizzato. In caso affermativo accertare che la valutazione sia conforme ai principi vigenti.				●

97

La revisione legale - Carte lavoro - Esempi controlli crediti VS clienti



N°	CONTROLLI DA ESEGUIRE SULLA VOCE DI BILANCIO	ASERZIONI			
		C	E	A	V
7	Verificare la presenza di clienti con saldo 'avere', analizzandone la natura, e verificando la necessità di un'eventuale riclassificazione degli stessi in altre voci di bilancio.				●
9	Verificare l'entità delle ricevute bancarie emesse ed il loro utilizzo presso le diverse banche. Controllare la rispondenza dei saldi in relazione a quelli delle banche e dei clienti nonché delle modalità di contabilizzazione.		●		
10	Verificare se esistono crediti che prevedono tempi di incasso superiori alla media concessa dalla Società e, in ogni caso, per crediti con scadenze superiori ai 12 mesi valutati o da valutare al costo ammortizzato. In caso affermativo accertare che la valutazione sia conforme ai principi vigenti.				●
12	Accertare l'anzianità dei crediti e la loro eventuale svalutazione nella formazione del fondo rischi, nonché la corrispondenza dei saldi dei vari conti che concorrono alla formazione del valore in bilancio; l'utilizzo dello scandezario della società presuppone l'apprezzamento dell'efficacia dello strumento.	●		●	●
13	Dalle informazioni ottenute anche dai legali verificare l'ammontare dei singoli crediti in contenzioso o in contestazione e il valore iscritto in bilancio.				●
14	Verificare che il fondo svalutazione crediti sia stato calcolato secondo uno di questi criteri: - analisi della svalutazione 'generica' basata sull'esperienza passata; - analisi specifica dei crediti di dubbia esigibilità; - una combinazione dei precedenti.				●
15	Accertare che l'ammontare del fondo rischi su crediti sia congruo, sia stato determinato in base a generiche esperienze passate e/o specifici valori inesigibili e che sia stato esposto in bilancio in diminuzione al valore dei crediti.	●			●
16	Verificare che i crediti per fatture da emettere mantengano i presupposti per l'iscrizione avvenuta tempo per tempo, al fine di valutarne l'eventuale storno a conto economico.				●
17	Dal registro IVA Vendite dell'esercizio successivo a quello oggetto di revisione contabile selezionare un campione di note credito emesse, analizzandone la natura, e verificandone la competenza economica e la relativa contabilizzazione.	●		●	

98

La revisione legale - Carte lavoro - Esempi



Esempio carta lavoro: Patrimonio netto

DEFRA SRL
31.12.2021

ADF
14/01/2022

P-lead

PATRIMONIO NETTO

VOCI DI BILANCIO E CONTI CONTABILI CORRELATI	ES. ATTUALE	ES. PRECED.	VARIAZIONE	%	INFERIORE A		CONTROLLO	EVIDENZE							Ref.
					ET	MO		A	B	C	D	E	F	G	
I - Capitale sociale	25.000,00	25.000,00	0,00	0,00%	✓	✓		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
28/0005/0005 CAPITALE SOCIALE	-25.000,00	-25.000,00	0,00	0,00%				<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
IV - Riserva legale	4.000,00	4.000,00	0,00	0,00%	✓	✓		<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
28/0020/0005 RISERVA LEGALE	-4.000,00	-4.000,00	0,00	0,00%				<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	P-1
Riserva Straordinaria	57.637,56	6.500,00	51.137,56	786,73%			✓	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
28/0035/0501 RISERVA STRAORDINARIA	-57.637,56	-6.500,00	-51.137,56	786,73%				<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	P-1

99

La revisione legale - Carte lavoro - Esempi



Esempio carta lavoro: Patrimonio netto

Società
DEFRA SRL
31.12.2021

P-1
ADF
01_2022

Patrimonio netto

Descrizione (Importi in Euro/000)	Saldo 01.01.2021	Incrementi	Decrementi	Saldo 31.12.2021	REF/Wps
capitale	25.000,00	-	-	25.000,00	
riserva di rivalutazione	-	-	-	-	
riserva legale	4.000,00	-	-	4.000,00	
riserve straordinaria	6.500,00	51.137,56	-	57.637,56	P/1.1
altre riserve, distintamente indicate	-	-	-	-	
Utili (perdite) riportati a nuovo	-	-	-	-	
Utile (perdita) dell'esercizio	-	-	-	-	
TOTALE PATRIMONIO NETTO		51.137,56	-	137.774,92	P-LEAD

Non si rilevano particolari anomalie
L'incremento del PN è dovuto al solo effetto destinazione
Utile 2020 come da verbale assemblea del 24/04/2021

10
0

La revisione legale - Carte lavoro - Esempi controlli patrimonio netto



N°	CONTROLLI DA ESEGUIRE SULLA VOCE DI BILANCIO	ASERZIONI			
		C	E	A	V
1	Verificare i saldi iniziali e finali delle voci che compongono il Patrimonio netto e le variazioni nell'esercizio con la documentazione di supporto.	●		●	
2	Verificare e analizzare che i movimenti nei conti di patrimonio netto siano stati effettuati in ossequio alle norme di legge vigenti ed ai principi contabili nonché nel rispetto delle decisioni assembleari.			●	
3	Verificare la completezza delle variazioni dell'esercizio in base alle informazioni raccolte nel corso delle verifiche.	●			
4	Accertare che i dividendi deliberati o pagati durante il periodo siano stati registrati correttamente.		●		
5	Verificare il debito per dividendi deliberati e non riscossi e l'eventuale intervenuta prescrizione.		●	●	
6	Verificare l'eventuale distribuzione di riserve schiave d'imposta.		●	●	
7	Verificare la presenza di riserva negativa correlata ad azioni proprie.		●	●	
9	Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.			●	
10	Se la società ha eseguito la rivalutazione di beni e partecipazioni secondo la disciplina legale vigente per l'esercizio, verificare la conformità al documento interpretativo emesso dall'OIC n° 7 del 11/3/2021 o successivo (fra i Modelli Predefiniti la check list pubblicata da Assirevi per l'eventuale utilizzo).	●	●	●	●
11	Qualora la società non abbia imputato gli ammortamenti nel bilancio dell'esercizio, come previsto dagli interventi Covid-19 dalla legge 13/10/2020 n° 126, verificare la conformità al documento interpretativo n° 9 emanato dall'OIC il 14 aprile 2021 (fra i Modelli Predefiniti la check list pubblicata da Assirevi per l'eventuale utilizzo).	●	●	●	●

10
1

La revisione legale - Carte lavoro - Esempi



Esempio carta lavoro: Fondo T.F.R.

DEFRA SRL
31.12.2021ADF
14/01/2022

M1-lead

FONDO T.F.R.

VOCI DI BILANCIO E CONTI CONTABILI CORRELATI	ES. ATTUALE	ES. PRECED.	VARIAZIONE	%	INFERIORE A	CONTROLLO	EVIDENZE							Ref.
							A	B	C	D	E	F	G	
Trattamento fine rapporto di lavoro subordinato	35.000,00	25.000,00	10.000,00	40,00%		☑	☐	☐	☑	☑	☑	☐	☐	
31/0005/0501 FONDO T.F.R. LAVORAT.SUBORDINATI	-35.000,00	-25.000,00	-10.000,00	40,00%			☐	☐	☑	☑	☑	☐	☐	M1.1

10
2

La revisione legale - Carte lavoro - Esempi



Esempio carta lavoro: Fondo T.F.R.

Società DEPRA SRL 31.12.2021		M1.1 ADF 01/2022	
TEST OVER ALL -			
	Importo	ref.	
FONDO TFR AL 31/12/2020	25.000		
UTILIZZI F.DO	0		
FONDO TFR DA RIVALUTARE	25.000		
PERCENTUALE RIVALUTAZIONE ISTAT (Anno aaaa: _____)	0,01		
RIVALUTAZIONE ISTAT	250		
TOTALE TFR RIVALUTATO	25.250		
ACCANTONAMENTO ESERCIZIO 2021	10.222		
CONTRIBUTO FAP			
FONDO AL 31/12/21 PER REVISORE	35.472	a	
FONDO AL 31/12/21 PER SOCIETA'	35.000	b	M1.lead
DIFFERENZA (VALORE ASSOLUTO)	472	c=a-b	
DIFFERENZA (%)	1,33%	d=c/a*100	
RICALCOLO QUOTA TFR DELL'ESERCIZIO IN CORSO			
Stipendi dirigenti	75.000		
Stipendi amministrativi	35.000		
Salari	28.000		
TOTALE SALARI E STIPENDI	138.000	e=100 (mesilizz payroll)	
ACCANTONAMENTO ESERCIZIO aaaa (tot.stipendi / 13,5) FAP	10222,22222		
	0		
TOTALE ACCANTONAMENTO NETTO PER REVISORE	10.222		
TOTALE ACCANTONAMENTO NETTO PER SOCIETA'	10.000	M1.2 (Tabulato TFR)	
DELTA		222	

Per la verifica del TFR la partenza del controllo deve essere il tabulato TFR da acquisire dal consulente del lavoro o dalla funzione interna area del personale se in essere. Non allegato nell'esempio a cui si è rinvio (M1.2) per sole finalità illustrative.

10
3

La revisione legale - Carte lavoro - Esempi controlli Fondo T.F.R.



N°	CONTROLLI DA ESEGUIRE SULLA VOCE DI BILANCIO	ASSERZIONI			
		C	E	A	V
1	Verificare che i saldi e le variazioni fra i saldi di inizio e fine periodo dei dati di bilancio (dati lead presenti nella correlata carta del controllo del bilancio) corrispondano ai movimenti contabili.	●		●	
2	Ottenere il tabulato nominativo del TFR alla data di bilancio, accertando l'applicazione nei conteggi della disciplina legale e contrattuale.	●		●	
3	Dalla contabilità verificare la corrispondenza dei saldi iniziali e finali con quelli calcolati, tenendo conto degli eventuali acconti pagati, e delle imputazioni a conto economico.	●			
4	Se necessario, tenendo conto del numero dei dipendenti, effettuare un ricalcolo per campione o con il metodo Over All (vedi fra modelli predefiniti del software) al fine di accertare i valori iscritti in bilancio.	●		●	●
5	Verifica degli adempimenti connessi alla previdenza complementare, se presenti.	●		●	
6	Per un campione di dipendenti dimessi o a cui è stato liquidato in parte il TFR durante l'esercizio, riscontrare quanto a loro effettivamente liquidato con il fondo maturato alla fine dell'esercizio precedente e con le quote maturate nell'esercizio. Verificare la documentazione di supporto (ad esempio, dimissioni, accordo con il dipendente, richiesta di anticipazioni e sussistenza dei requisiti di legge ecc.).	●		●	

10
4

grazie

R