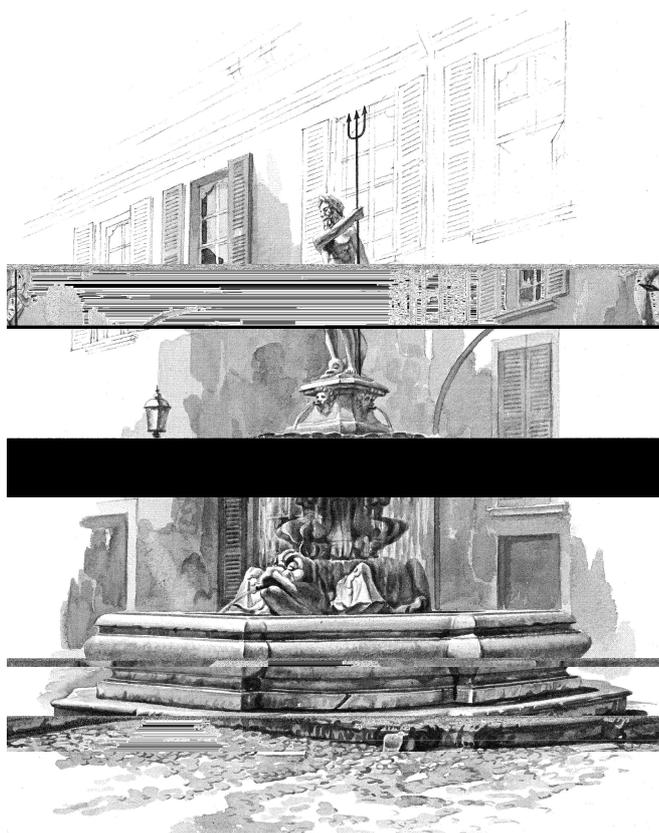


**IL PRINCIPIO DI REVISIONE SA ITALIA 250B:
*LE VERIFICHE PERIODICHE SULLA REGOLARE
TENUTA DELLA CONTABILITA' SOCIALE***



A cura della Commissione Consultiva Revisione Legale dei Conti

Coordinatore: Antonio Gardoni
Delegato del Consiglio: Armando Biena

Indice

Oggetto del principio.....	3
Pianificazione e decorrenza delle verifiche	4
Dettaglio delle verifiche periodiche	4
Risultati delle verifiche	6
Documentazione delle verifiche.....	6
Confronto con i principi precedenti	7
Strumenti di lavoro	8

Oggetto del principio

L'Art. 14 c. 1 D.Lgs. 39/2010, che rappresenta il testo unico della revisione legale dei conti, disciplina gli obiettivi dei soggetti incaricati della funzione, stabilendo che *“Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:*

a) *esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto;*

b) *verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili”*

Il principio SA Italia 250B fa parte del complesso dei Principi di Revisione ISA Italia, che devono essere applicata a partire dalla revisione dei bilanci 2015. Il documento è stato specificatamente redatto per la realtà italiana e tratta esclusivamente della **responsabilità** del revisore relativamente alle **verifiche effettuate nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità** sociale.

Non si tratta quindi delle verifiche finalizzate all'espressione del giudizio sul bilancio eventualmente “anticipate” temporalmente nell'ambito del piano elaborato dal revisore, bensì di **specifiche verifiche e procedure** previste dal Principio.

Il principio è stato oggetto di specifica analisi e di commento in un apposito **Documento Applicativo** pubblicato nel luglio 2015 ed elaborato congiuntamente dal **Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili** e da **Assirevi**.

La verifica della corretta rilevazione dei fatti di gestione è trattata dal quadro normativo sulla revisione legale del bilancio, ma può comunque fornire informazioni utili ai fini della revisione contabile del bilancio.

La regolare tenuta della contabilità sociale comporta il rispetto delle norme civilistiche e fiscali connesse alle **modalità** e alle **tempistiche** di:

- **rilevazione delle scritture** contabili;
- **redazione, vidimazione e conservazione** dei **libri** contabili e dei libri sociali obbligatori;
- rilevazione dell'esecuzione degli **adempimenti fiscali e previdenziali**.

Il principio di revisione 250B riguarda le verifiche svolte a partire dal 01/01/2015, indipendentemente dal periodo a cui si riferiscono

Pianificazione e decorrenza delle verifiche

Il principio prevede che il revisore debba, al momento dell'ottenimento dell'incarico, **pianificare la frequenza delle verifiche** periodiche in funzione della dimensione e complessità dell'impresa.

La frequenza pianificata **può essere variata** in seguito a nuove valutazioni o elementi.

Fattori di rilievo per la pianificazione

I fattori principali di cui tenere conto nella decisione sulla frequenza delle verifiche periodiche sono:

- il settore di attività dell'impresa
- la natura, la numerosità e la frammentazione delle operazioni svolte
- il riscontro in precedenti verifiche di carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale, di non conformità nell'esecuzione di adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento o di errori nelle scritture contabili.

Decorrenza delle verifiche

Nell'ambito della pianificazione, deve essere definita anche la **decorrenza delle verifiche**:

- la prima verifica periodica deve generalmente riferirsi ad un periodo che ha inizio dalla data di conferimento dell'incarico, che normalmente corrisponde alla data in cui l'assemblea conferisce l'incarico di revisione legale dei conti;
- l'ultima verifica periodica deve essere svolta con riferimento a una data prossima a quella dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo all'ultimo esercizio di competenza dell'incarico.

La pianificazione della frequenza delle verifiche periodiche deve essere documentata dal revisore nelle carte di lavoro. Tale pianificazione può essere modificata dal revisore in seguito ad informazioni e valutazioni conseguite successivamente, dandone evidenza nelle carte di lavoro.

Dettaglio delle verifiche periodiche

Il principio prevede un elenco di procedure che il revisore **deve** svolgere in ciascuna verifica periodica ed altre che egli **può** effettuare.

Prima verifica

In sede di prima verifica, il revisore deve acquisire informazioni in merito alle procedure adottate dall'impresa, al fine di individuare i libri obbligatori da tenere e verificare.

In particolare, **il revisore deve acquisire informazioni** al fine di:

- individuare i libri obbligatori richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale e da eventuali leggi speciali, nonché per individuare nuovi libri obbligatori da introdurre;
- assicurare la regolare vidimazione dei libri obbligatori, qualora richiesta dalla normativa vigente;
- assicurare l'osservanza degli adempimenti fiscali e previdenziali.

Verifiche successive

Nelle verifiche periodiche successive, **anche mediante campionamento**, il revisore **deve verificare**:

- **esistenza dei libri** obbligatori
- regolare **tenuta e aggiornamento** dei libri obbligatori (numerazione, imposta di bollo, vidimazione, ove e come previsto ai sensi di legge, nonché rispetto della scadenza di aggiornamento). Preme sottolineare che i diversi libri (sociali, contabili e fiscali) sono soggetti a diversi adempimenti.
- esecuzione degli **adempimenti fiscali e previdenziali**, esaminando le relative dichiarazioni e le **registrazioni contabili**. Si tratta quindi di verificare l'effettivo versamento dei mod. F24, la loro concordanza con i documenti di supporto (liquidazioni IVA, prospetti paghe, ecc.), nonché la corretta rilevazione del debito prima e della sua estinzione poi nella contabilità generale.

Il revisore deve inoltre verificare la sistemazione da parte della società di:

- carenze nelle procedure di regolare tenuta della contabilità sociale
- non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa
- errori riscontrati nelle precedenti verifiche

Ulteriori verifiche

Nel corso dell'esercizio inoltre **il revisore**, anche al fine di acquisire informazioni utili all'espressione del giudizio sul bilancio, **può**:

- svolgere indagini e colloqui presso la direzione o con persone sia interne che esterne alla società
- compiere analisi comparative sulle situazioni contabili periodiche

- effettuare ispezioni esaminando registrazioni e documenti

Scambio di informazioni con il revisore precedente

In caso di **primo incarico** presso tale società, il revisore può anche esaminare la **documentazione predisposta dal revisore precedente**. Tale procedura, da considerarsi obbligatoria, presuppone il rispetto dello scambio di autorizzazioni tra nuovo revisore, revisore precedente e società revisionata, poiché autorizzando la consultazione delle carte di lavoro il revisore precedente deroga al proprio vincolo di riservatezza.

Risultati delle verifiche

Il revisore deve **valutare i risultati delle verifiche** periodiche svolte, considerando anche i possibili effetti che le stesse possano avere sul giudizio che verrà espresso sul bilancio d'esercizio/consolidato.

In particolare, il revisore deve valutare gli effetti sulla regolare tenuta della contabilità (ossia l'oggetto dell'incarico e del principio 250B) di eventuali carenze o non conformità nelle procedure della società.

Il revisore deve valutare inoltre **gli effetti degli errori nelle scritture** contabili.

Infine, il revisore deve valutare se i risultati ottenuti nella verifica periodica rendano necessario effettuare comunicazioni agli organi di *governance*, in conformità con quanto previsto dai principi ISA 260-265.

Documentazione delle verifiche

Tutta **l'attività di revisione deve essere documentata** nelle carte di lavoro, al fine di poter consentire a un qualunque altro soggetto formato alla revisione contabile di comprendere le valutazioni condotte, le procedure pianificate e le conclusioni raggiunte.

Oggetto della documentazione

Con riferimento specifico alle verifiche infrannuali, il **revisore deve documentare** nelle carte di lavoro:

- la **frequenza** pianificata delle verifiche ed eventuali variazioni;
- le **procedure** svolte in ciascuna verifica;

- i **risultati** di ciascuna verifica periodica, con le relative considerazioni e valutazioni, sia rispetto ai possibili effetti delle risultanze ottenute che ai fini di eventuali comunicazioni agli organi di *governance*.

Modalità di formalizzazione

Le modalità con le quali il revisore **può documentare l'attività svolta** sono diverse e rimesse alla sua stessa valutazione:

- Programmi di lavoro;
- Note di commento alle questioni emerse;
- Riepiloghi degli aspetti significativi;
- Check-list;
- Un memorandum contenente i risultati della verifica, la sistemazione delle carenze, considerazioni e valutazioni effettuate rispetto agli effetti e rispetto alle comunicazioni agli organi di *governance*.

La documentazione relativa alle verifiche periodiche deve essere **distintamente individuabile** rispetto a quella relativa all'attività di revisione legale del bilancio, anche se è opportuno che sia integrata nella documentazione complessiva della revisione, onde evitare duplicazioni.

Le regole per le modalità di tenuta e la tempistica della documentazione inerente le verifiche periodiche della regolare tenuta della contabilità sociale sono contenute nel principio ISA Italia 230, che prevede che il processo di raccolta e archiviazione della documentazione definitiva deve avvenire entro 60 giorni dalla data di emissione della relazione di revisione contabile sul bilancio d'esercizio.

Confronto con i principi precedenti

Precedentemente al principio ISA Italia 250B non esisteva alcun documento specifico riguardante lo svolgimento delle verifiche periodiche.

Nello svolgimento delle verifiche infrannuali si faceva riferimento ai documenti di prassi elaborati da autorevoli organismi:

- comunicazione Consob DAC/99023932 del 29 marzo 1999, con riferimento alle **società quotate** (ora qualificate come Enti di Interesse Pubblico), emanata più di 16 anni fa, prima della riforma del diritto societario e del recepimento di importanti direttive UE sulla revisione legale dei conti;

- Il DdR Assirevi n. 160 del 2011, per le **altre imprese**, secondo il quale le verifiche periodiche venivano di fatto incorporate nelle procedure per la revisione contabile del bilancio;

In entrambi i documenti si disponeva che le verifiche periodiche venissero svolte secondo una periodicità generalmente trimestrale, salvo situazioni particolari fissate dai due documenti.

Ora, il principio ISA Italia 250B scinde e tiene separate le procedure per la revisione legale del bilancio (art. 14 c. 1 lett. *a*) D.Lgs. 39/2010) dalle verifiche periodiche (art. 14 c. 1 lett. *b*) D.Lgs. 39/2010), prevedendo per quest'ultime procedure ad hoc.

Con il nuovo Principio la periodicità non è più standard (trimestrale), ma viene stabilita dal revisore, per qualsiasi tipologia di impresa, in funzione alla complessità dell'incarico. Quindi la frequenza potrebbe essere inferiore rispetto a quella trimestrale per le imprese semplici e di piccole dimensioni, mentre potrebbe essere ritenuta necessaria una frequenza superiore per imprese complesse.

Strumenti di lavoro

Al fine di fornire un concreto supporto ai professionisti titolari di incarichi di revisione, si forniscono alcuni strumenti operativi riuniti in un file excel denominato “Verifiche periodice.xlsx”, che viene messo a disposizione dei colleghi attraverso il sito dell'Ordine www.dottcomm.bs.it.