



DATEV

KOINOS

AGGIORNAMENTI E NOVITA' PER LA REVISIONE LEGALE

Provasi Roberta

Università degli Studi di Milano-Bicocca

roberta.provasi@unimib.it

LE NOVITA' STATUITA DALLE NORMATIVA PER IL REVISORE

- 1 ADEGUATI ASSETTI
- 2 CONTROLLO DI QUALITA'
- 3 NUOVI PRINCIPI REVISIONE
- 4 EQUO COMPENSO
- 5 CODICE ETICO E **INDIPENDENZA**
- 6 PRIME EVIDENZE NOMINA ORGANO CONTROLLO NANO IMPRESE
- 7 PROCEDURE FINE ANNO ANCHE ALLA LUCE NOVITA' CONTABILI

ADEGUATI ASSETTI (1)

1

CNECEC e Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti, “*Assetti organizzativi, amministrativi e contabili: profili civilistici e aziendalistici*”, 7 luglio 2023

2

CNECEC e Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti, *Assetti organizzativi, amministrativi e contabili: check-list operative*”, 25 luglio 2023

Il Decreto 83/2022 che ha istituito il CCI ha abrogato i sistemi di allerta MA rafforzato il dovere dell'imprenditore di istituire assetti organizzativi adeguati anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi d'impresa (articolo 2086 del CC).

In particolare, prevede che gli assetti organizzativi per essere ritenuti adeguati debbano essere strutturati in modo da consentire di:

- 1) rilevare gli squilibri di carattere patrimoniale, economico- finanziario;**
- 2) verificare la non sostenibilità dei debiti e della continuità aziendale per i dodici mesi successivi;**
- 3) ricavare le informazioni necessarie per eseguire il test pratico per l'accesso alla composizione negoziata della crisi.**

ADEGUATI ASSETTI (2)

STRUMENTI PER VALUTARE GLI «ADEGUATI ASSETTI»

1

NORME DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE

2

COMPLIANCE PROGRAMS

3

LINEE GUIDA STATUITE SENTENZA TRIBUNALE CAGLIARI

4

**LISTA DI CONTROLLO ALLEGATO DECRETO DIRIGENTE
MINISTERO DELLA GIUSTIZIA del 28 settembre 2021**

5

**INDICATORI DI KEY PERFORMANCE DEGLI ASSETTI:
Informazioni non Finanziarie per la previsione delle crisi
nelle PMI (OIBR, aprile 2022)**

6

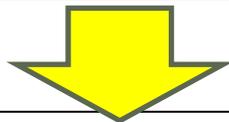
**DOCUMENTO 2021, Le parole della crisi, SIDREA, Società
Italiana dei Docenti di Ragioneria e di Economia
Aziendale**

7

**Il Quaderno SAF n. 80, Governance e controlli interni
nelle società non quotate alla luce del Codice della crisi di
impresa, pubblicato dall'ODCEC di Milano nel 2019,**

ADEGUATI ASSETTI (3)

Documento, Assetti organizzativi, amministrativi e contabili: check-list operative", 25 luglio 2023



Strumenti pratici operativi per l'analisi degli elementi che consentano di valutare l'adeguatezza della struttura organizzativa, amministrativa e contabile nonché di formulare un giudizio, oltre a possibili suggerimenti operativi, per incrementare l'efficienza aziendale.

L'elenco degli elementi da valutare fa riferimento a 5 specifiche aree critiche ritenute rilevanti in modo da permettere anche l'individuazione delle criticità e di proporre possibili manovre di miglioramento

Il giudizio finale sull'adeguatezza degli assetti dovrà comunque essere effettuato tenendo conto delle caratteristiche specifiche, della dimensione, dei vincoli normativi e della complessità delle attività esercitate da ogni singola impresa.



CRITERIO DELLA PROPORZIONALITA'

ADEGUATI ASSETTI (4)

La check list viene sviluppata prevedendo una struttura articolata nelle seguente quattro colonne:

Quesito da valutare	Risposta	Adeguatezza	Note e Commenti
	<p>Sono previste tre opzioni:</p> <ul style="list-style-type: none">-Si-No-N/A : Non applicabile <p>Nel caso di risposta “Non applicabile”, nell’ultima colonna intitolata “Note e Commenti”, vanno riportati i motivi</p>	<p>In caso di risposta positiva in merito al quesito da valutare, bisogna riportare in all’adeguatezza della variabile in relazione alla natura economica e alla dimensione dell’impresa</p> <p>Il Documento suggerisce di raccogliere la documentazione a supporto che attesti l’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile (a titolo esemplificativo, le procedure adottate, il report prodotto dal sistema informativo contabile, il documento comprovante le competenze dei diversi membri dell’organizzazione, ecc.)</p>	

ADEGUATI ASSETTI (5)

STRUTTURA CHECK LIST: AMBITI DA VALUTARE

- | |
|---|
| 1. Modello di Business- 6 quesiti |
| 2. Modello Gestionale -8 quesiti |
| 3. Adeguati Assetti Organizzativi- 21 quesiti |
| 4. Adeguati Assetti Amministrativi- 11 quesiti |
| 5. Adeguati Assetti Contabili- 15 quesiti |

Per la valutazione dell'adeguatezza degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili sono previste in calce alle check lis le seguenti tre specifiche valutazioni di sintesi:



Criticità da evidenziare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo dell'impresa



Giudizio finale sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo dell'impresa



Eventuali suggerimenti per migliorare l'adeguatezza dell'assetto organizzativo dell'impresa

CONTROLLO QUALITA' (1)

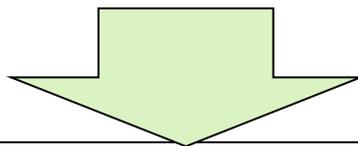
Lo scorso 7 luglio 2023 Comitato consultivo per i controlli della qualità, di cui alle determine RGS n. 28368 del 17/2/2023 e n. 80957 del 20/4/2023, ha concluso l'attività di analisi e studio in materia di controlli della qualità sui revisori e sulle società di revisione e ha proposto criteri e schemi procedurali per l'attuazione della disciplina dei controlli.

Il regolamento pubblicato risulta ben definito e dettagliato finalizzato anche a recepire l'obiettivo del controllo della qualità statuito dallo stesso MEF ossia quello di *"stimolare la sensibilità operativa, qualitativa di etica e di metodo nello svolgimento dell'attività professionale in capo al revisore legale a garanzia della credibilità del mercato delle imprese"*.

CONTROLLO QUALITA' (2)

- D.M. 8 luglio 2021, n. 135, Regolamento che disciplina il procedimento per l'adozione da parte del MEF delle sanzioni amministrative di cui agli artt. 24 ss. del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39;

- Determina RGS n. 28368 del 17 febbraio 2023 integrata con Determina RGS n. 80957 del 20 aprile 2023



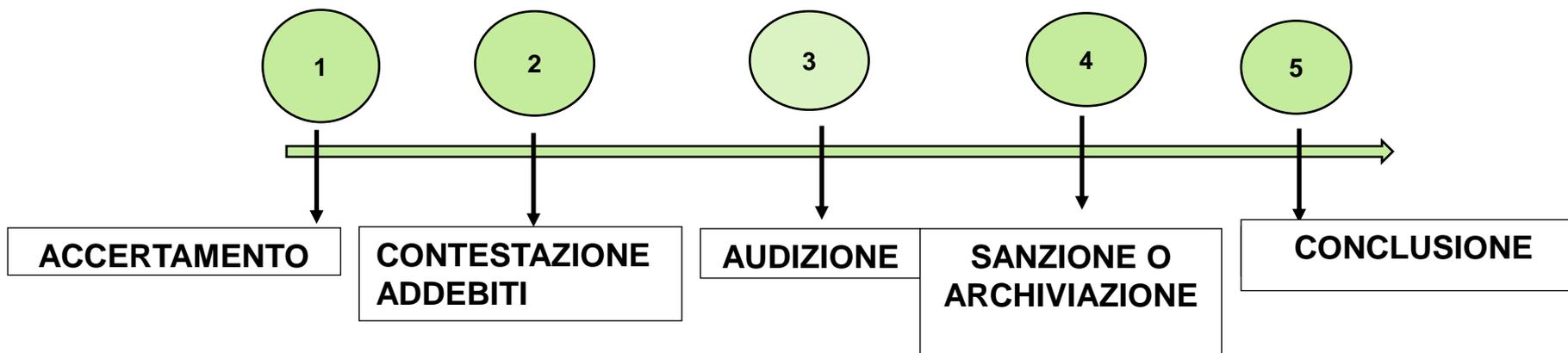
Per avviare le procedure per il controllo dell'attività del revisore legale dei conti, con la determina n. 28368 del 17 febbraio 2023 il MEF ha nominato i componenti - 15 membri - del Comitato consultivo in materia di controlli sulla qualità della revisione legale dei conti.

Tale comitato stante la Determina era tenuto a pubblicare entro il 30 giugno 2023 una specifica relazione di sintesi delle decisioni assunte.

CONTROLLO QUALITA' (3)

Il decreto 135/21, dopo avere ricordato le violazioni sanzionabili, entra nel merito, definendo una specifica disciplina del procedimento sanzionatorio, precisando che, a tale fine, **il MEF si avvarrà del supporto di una commissione, secondo le modalità previste dallo stesso regolamento.**

Iter” del procedimento disciplinare



CONTROLLO QUALITA' (4)

**Linee guida per l'attivazione della disciplina sui controlli
(Relazione del 7 luglio 2023)**

Il Comitato ha sviluppato i dettagli per l'attivazione della disciplina dei controlli conformemente a quanto previsto dalle indicazioni della determina nei seguenti 9 punti:

- 1) SOGGETTI DESTINATARI DEI CONTROLLI DELLA QUALITÀ**
- 2) OGGETTO DEI CONTROLLI DELLA QUALITÀ**
- 3) PERIODICITÀ DEI CONTROLLI**
- 4) ANALISI DEL RISCHIO**
- 5) CRITERI DI SELEZIONE DEGLI ISPETTORI DELLA QUALITÀ**
- 6) FORMAZIONE DEGLI ISPETTORI DELLA QUALITÀ**
- 7) SVOLGIMENTO DEI CONTROLLI DELLA QUALITÀ**
- 8) COMPENSO DEGLI ISPETTORI DELLA QUALITA'**
- 9) INCREMENTO DEL CONTRIBUTO ANNUALE**

CONTROLLO QUALITA' (5)

Linee guida per l'attivazione della disciplina sui controlli (Relazione del 7 luglio 2023)

SOGGETTI DESTINATARI DEI CONTROLLI DELLA QUALITÀ

1

- tutti gli iscritti al Registro che svolgono incarichi di revisione legale, ivi inclusi i singoli componenti del Collegio sindacale quando a tale organo è demandato l'incarico di revisione legale;
- il controllo avverrà su due livelli: a) la verifica come singolo professionista; b) verifica come componente del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti;
- verrà selezionati uno dei sindaci sulla base dell'analisi del rischio, con successiva estensione del controllo agli altri componenti del Collegio sindacale.

OGGETTO DEI CONTROLLI DELLA QUALITÀ

2

L'approccio alle verifiche si basa sull'analisi della documentazione di revisione da cui desumere la conformità ai principi di revisione, ivi inclusi quelli relativi al controllo della qualità, e ai requisiti d'indipendenza, la quantità e la qualità delle risorse impiegate e la congruità dei corrispettivi per l'attività svolta.

CONTROLLO QUALITA' (6)

3

PERIODICITÀ DEI CONTROLLI

La periodicità dei controlli viene stabilita sulla base di un'analisi del rischio e che, comunque, detti controlli vengano svolti almeno ogni 6 anni laddove i Revisori abbiano incarichi su imprese che superano almeno due dei seguenti parametri numerici:

- 1) totale attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;
- 2) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: 8 milioni di euro;
- 3) numero medio di occupati durante l'esercizio: 50 dipendenti

Per i Revisori con incarichi sulle imprese che non superano detti parametri dimensionali, è prevista una periodicità più ampia più ampia, tenuto conto del termine massimo di conservazione della documentazione di revisione.

4

ANALISI DEL RISCHIO

Il processo di analisi del rischio avverrà per step:

- 1) un primo elenco di soggetti da controllare mediante la selezione sulla base di determinate caratteristiche soggettive del Revisore (tra cui, ad esempio, provvedimenti ai sensi degli artt. 24 e 24bis del D.lgs. n. 39/2010) e dei dati basilari degli incarichi attivi;
- 2) affinamento del primo elenco in base al numero un'analisi del portafoglio clienti del Revisore, considerato:
 - numero degli incarichi distinti per tipologia societaria;
 - dimensione delle imprese revisionate (totale attivo dello stato patrimoniale,
 - ricavi netti delle vendite e delle prestazioni e dipendenti medi occupati durante l'esercizio);
 - totale dei corrispettivi di revisione legale dei conti maturati nell'anno

CONTROLLO QUALITA' (7)

5

CRITERI DI SELEZIONE DEGLI ISPETTORI DELLA QUALITÀ

Nel rispetto delle disposizioni di cui ai commi da 6 a 8 dell'articolo 21bis del D.lgs. n. 39/2010, viene stabilita l'istituzione di un apposito elenco di ispettori della qualità.

Gli ispettori della qualità da selezionare dovranno essere dotati di competenze altamente tecniche nel campo della revisione legale dei conti, dell'informativa finanziaria e del bilancio, maturate nel corso di una pluriennale esperienza teorica e pratica, e di una specifica formazione in materia di controllo della qualità, come richiesta dall'articolo 5bis del D.lgs. n. 39/2010, al fine di rendere omogeneo il livello qualitativo dei controlli.

6

FORMAZIONE DEGLI ISPETTORI DELLA QUALITÀ

Verranno definiti dei percorsi formativi altamente specialistici, strutturati in moduli con frequenza in presenza e con un esame che attesti l'effettiva acquisizione delle competenze richieste dall'incarico.

I corsi prevederanno due differenti livelli formativi:

- 1) Il primo corso a numero limitato, conforme all'articolo 5bis, sarà destinato a coloro che, in possesso dei requisiti richiesti, presentino domanda per l'inserimento nell'elenco degli ispettori e si concluderà con un esame, il cui superamento consentirà l'iscrizione all'elenco stesso;
- 2) Il secondo destinato ai soggetti che sono stati iscritti nell'elenco degli ispettori e verterà in maniera più specifica sulle metodologie da applicare nello svolgimento dei controlli della qualità.

CONTROLLO QUALITA' (8)

SVOLGIMENTO DEI CONTROLLI DELLA QUALITÀ

A tal fine:

7

1) sarà elaborato un manuale metodologico contenente procedure e direttive, cui l'ispettore della qualità dovrà conformarsi nello svolgimento dei controlli, per evitare comportamenti eccessivamente discrezionali e conseguenti contestazioni da parte dei soggetti controllati.

1) sarà predisposto il programma di lavoro predefiniti, al fine di ottimizzare le tempistiche dei controlli e garantire uniformità e obiettività dell'attività degli ispettori.

2) Il revisore selezionato sarà informato con congruo pre-avviso.

3) Il controllo sarà svolto da un 'team' formato da almeno due ispettori, di cui almeno uno del

MEF (anche, eventualmente, con funzione di 'tutor'), che potranno effettuare le verifiche con modalità diverse (verifiche in presenza o da remoto).

COMPENSO DEGLI ISPETTORI DELLA QUALITA' E INCREMENTO DEL CONTRIBUTO ANNUALE

8

Ai sensi del comma 12 dell'articolo 21bis del D.lgs. n. 39/2010, gli oneri derivanti dallo svolgimento dei controlli della qualità devono essere finanziati dai contributi degli iscritti al Registro.

9

A tal fine il Comitato ritiene che contributo dovrebbe essere, adeguatamente incrementato 'ad hoc', prevedendo un aumento minimo a carico dei Revisori della Sezione B e dei soggetti di cui all'articolo 20, comma 2 del D.lgs. n. 39/2010, ed un ulteriore componente prevalente posta a carico dei Revisori della Sezione A, assoggettati al controllo del MEF, che sarà calcolata sulla base dei corrispettivi della revisione legale dei conti maturati nell'anno precedente

NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE (1)

Con determina del Ministero dell'economia e delle finanze (Ragioneria Generale dello Stato) n. RR 184 dell'8 agosto 2023 resa pubblica il 5 settembre 2023 sono stati adottati i principi professionali ISQM (Italia) 1, ISQM (Italia) 2 e il principio di revisione ISA (Italia) 220 aggiornato, preceduti dalla nuova versione dell'Introduzione ai principi stessi e del Glossario dei termini più utilizzati

1) il principio International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1) - Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements ha sostituito il precedente principio International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) - Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance and Related Services Engagements;

2) il principio International Standard on Quality Management 2 (ISQM 2) ha sostituito le corrispondenti disposizioni dei citati principi ISQC 1 e dell'ISA 220 – Quality Control for an Audit of Financial Statements, denominato conseguentemente Quality Management for an Audit of Financial Statements

NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE (2)

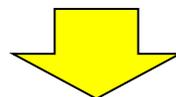
(ISQM Italia) 1 - Gestione della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete o limitate del bilancio o altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione ("Incarichi di assurance") o servizi connessi

(ISQM Italia) 2 - Riesame della qualità degli incarichi

(ISA Italia) n. 220 - Gestione della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio, aggiornato

Introduzione aggiornata ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia)

Glossario dei Principi di Revisione (Italia) aggiornato



**ENTRATA IN VIGORE:
01/01/2024 o 01/01/2025**

NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE (3)

PRINCIPIO ISQM Italia 1, GESTIONE DELLA QUALITÀ

Il Principio ISQM Italia 1, si caratterizza per la lunghezza del titolo ossia *“Gestione della Qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete o limitate del bilancio o altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad una informazione (“ incarichi di assurance) o servizi connessi”* proprio a voler sottolineare le finalità del contenuto vale a dire la responsabilità del soggetto abilitato nel configurare, mettere in atto e rendere operativo un sistema di gestione della qualità degli incarichi di revisione legale dei conti. Il pt 6 del principio definisce in modo chiaro che cosa si debba intendere per sistema della qualità e quali sono le sue componenti.

“un sistema di gestione della qualità opera in maniera continua e iterativa e risponde ai cambiamenti nella natura e nelle circostanze del soggetto abilitato e degli incarichi che svolge. Inoltre, non opera in modo lineare. Un sistema di gestione della qualità tratta le seguenti otto componenti: 1) il processo adottato dal soggetto abilitato per la valutazione del rischio; 2) la governance e la leadership; 3) i principi etici applicabili; 4) l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dei relativi incarichi; 5) lo svolgimento dell'incarico; 6) le risorse; 7) l'informazione e la comunicazione; 8) il processo di monitoraggio e di implementazione delle azioni correttive”.

NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE (4)

PRINCIPIO ISQM Italia 2, RIESAME DELLA QUALITÀ DEGLI INCARICHI

Definizione.

Il Riesame della qualità dell'incarico consiste in una valutazione obiettiva dei giudizi significativi formulati dal team dell'incarico e delle conclusioni raggiunte in merito, effettuata dal responsabile del riesame della qualità dell'incarico e completata alla data della relazione relativa all'incarico o prima di essa.

Responsabile del riesame della qualità dell'incarico, un partner, un'altra persona nell'ambito del soggetto abilitato, o una persona esterna, nominati dal soggetto abilitato per svolgere il riesame della qualità dell'incarico

Nomina e requisiti

Il soggetto abilitato deve definire direttive o procedure che richiedono l'attribuzione della responsabilità per la nomina dei responsabili del riesame della qualità degli incarichi ad una o più persone con la competenza, le capacità e l'autorità appropriata nell'ambito del soggetto abilitato per adempiere a detta responsabilità. Il soggetto abilitato deve definire direttive o procedure che stabiliscano i requisiti di idoneità per essere nominato responsabile del riesame della qualità dell'incarico, fra cui:

- a) abbia la competenza e le capacità, incluso il tempo sufficiente, e l'autorità appropriata per svolgere il riesame della qualità dell'incarico;
- b) rispetti i principi etici applicabili, inclusi quelli relativi ai rischi per la sua obiettività e indipendenza;
- c) rispetti le disposizioni di legge e regolamentari, ove presenti, che siano rilevanti ai fini della sua idoneità.

IL NUOVO CODICE ETICO DEL REVISORE (1)

Determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. rr. 127, 23 marzo 2023, il "Codice italiano di etica e indipendenza dei revisori legali dei conti»

1

Il Codice italiano di Etica e Indipendenza è un importante completamento della disciplina della revisione italiana in quanto costituisce un fondamentale e molto atteso provvedimento attuativo del D. Lgs. 39/2010

2

Esso contribuisce a fornire un quadro più dettagliato e completo delle situazioni nelle quali assume particolare rilievo **il tema dell'indipendenza del revisore**, di cui è ben nota l'importanza nel quadro normativo e tecnico-professionale che definisce l'attività di revisione legale

3

Il Codice italiano di Etica e Indipendenza è frutto del lavoro congiunto condotto da Assirevi, dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC) e dall'Istituto Nazionale dei Revisori Legali (INRL), sotto la supervisione di Consob e del MEF. Adottato con determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. rr. 127 del 23 marzo e redatto secondo quanto disposto dagli articoli 9 e 9 bis e 10 del Dlgs 39/2010.

4

Il nuovo codice è applicabile agli incarichi di revisione relativi ai bilanci aventi inizio il 1° gennaio 2023 o successivamente.

IL NUOVO CODICE ETICO DEL REVISORE (2)

5

Il nuovo Codice Etico aggiorna la precedente versione del Codice pubblicato nel novembre 2018.

6

Il Codice italiano di Etica e Indipendenza è stato predisposto tenendo conto del Code of Ethics for Professional Accountants emanato dall'International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA).

7

Nel Codice italiano sono stati poi introdotti specifici adattamenti e localizzazioni al fine di rendere la disciplina contenuta nello standard internazionale coerente con il complessivo quadro normativo italiano ed europeo.

STRUTTURA DEL CODICE ETICO (3)

PARTE 1
CONFORMITA' AL CODICE, AI PRINCIPI FONDAMENTALI E AL
QUADRO CONCETTUALE (Sezioni da 100 a 120)

PARTE 2
PROFESSIONAL
ACCOUNTANTS IN
BUSINESS
(NON APPLICABILE)

PARTE 3
SOGGETTI ABILITATI ALLA REVISIONE (Sezioni da
300 a 360)

PRINCIPI INTERNAZIONALI SULL'INDIPENDENZA
(PARTI 4A E 4B)

PARTE 4A
INDIPENDENZA PER GLI INCARICHI DI REVISIONE
E REVISIONE LIMITATA
(Sezioni da 400 a 610)

SEZIONE 800 NON APPLICABILE

PARTE 4B – INDIPENDENZA PER GLI INCARICHI DI
ASSURANCE DIVERSI DAGLI INCARICHI DI
REVISIONE E REVISIONE LIMITATA

PARTE 4B NON APPLICABILE

GLOSSARIO

STRUTTURA DEL CODICE ETICO (4)

Ogni sezione distingue **REGOLE DI COMPORTAMENTO** dalle **LINEE GUIDA APPLICATIVE**, che forniscono un contesto di riferimento e spiegazioni e illustrano suggerimenti sulle azioni da intraprendere per valutare e affrontare eventuali rischi in materia di indipendenza, con particolare riguardo ai rischi connessi alla prestazione da parte del revisore di servizi diversi dalla revisione a clienti audit.

In particolare, come chiarito nella Parte Generale alla sezione 100:

I paragrafi del Codice contraddistinti dalla **lettera R** stabiliscono le regole di comportamento a cui il soggetto abilitato alla revisione deve conformarsi (ossia **REGOLE**)

I paragrafi contraddistinti dalla **lettera A** contengono le linee guida ed altro materiale esplicativo che forniscono un contesto di riferimento, spiegazioni, suggerimenti sulle azioni da intraprendere o sugli aspetti da considerare, esempi o altre indicazioni pertinenti per una corretta comprensione delle regole (ossia le **LINEE GUIDA**).

I paragrafi contraddistinti dalla lettera **I** contengono adattamenti al presente Codice, introdotti per coordinare l'applicazione del Codice stesso nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano, fornendo indicazioni specifiche con riferimento agli incarichi di revisione legale conferiti ai sensi del D. Lgs. 39/2010 (ossia **ADATTAMENTI**)

CONTENUTI CODICE : I PRINCIPI ETICI (1)

SEZIONE 110

I PRINCIPI DEONTOLOGICI FONDAMENTALI

INTEGRITA': l'essere diretto, trasparente e onesto in tutte le sue relazioni professionali

OBIETTIVITA': non scendere a compromessi nell'esprimere il proprio giudizio professionale a causa di pregiudizi, conflitti di interesse o indebite pressioni di terzi.

FORMAZIONE COMPETENZA E DILIGENZA PROFESSIONALE: raggiungere e mantenere conoscenze e capacità professionali ad un livello tale da garantire che il cliente riceva prestazioni caratterizzate da competenza e professionalità, basate sui più recenti sviluppi della normativa, della tecnica e della prassi professionale.

Il soggetto abilitato alla revisione deve assolvere l'obbligo formativo con serietà senza delegare i relativi compiti a terzi. Il mancato assolvimento degli obblighi di formazione continua da parte del soggetto abilitato alla revisione, anche se privo di incarichi di revisione legale, costituisce una violazione del presente Codice.

RISERVATEZZA: rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito di una relazione professionale.

Al soggetto abilitato alla revisione è permesso divulgare informazioni riservate quando consentito dalla legge o autorizzato dal cliente

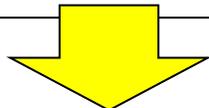
COMPORTAMENTO PROFESSIONALE: rispettare la normativa applicabile al caso concreto ed evitare di compiere qualsiasi azione che possa portare discredito all'attività di assurance.

Il soggetto abilitato alla revisione, nel fare pubblicità e promuovere la propria attività, non deve portare discredito alla propria categoria di appartenenza. Il soggetto abilitato alla revisione deve essere onesto e sincero e non deve:

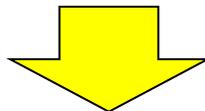
- (a) enfatizzare in modo eccessivo i servizi che è in grado di offrire, le qualifiche che possiede o l'esperienza acquisita;
- (b) fare riferimenti denigratori o raffronti privi di fondamento con il lavoro di altri

CONTENUTI CODICE : QUADRO CONCETTUALE (2)

Le circostanze in cui opera il soggetto abilitato alla revisione potrebbero dar luogo a rischi specifici di mancata osservanza dei principi fondamentali



Dopo aver definito i principi fondamentali il Codice illustra alla Sezione 120 il concetto del “**Quadro concettuale di riferimento**”, ossia il corretto approccio che il soggetto abilitato alla revisione deve applicare:



- 1) nell'identificazione dei rischi di mancata osservanza dei suddetti principi fondamentali;**
- 2) nella valutazione dei rischi identificati;**
- 3) nella gestione dei rischi eliminandoli o riducendoli entro un livello accettabile**

CONTENUTI CODICE : QUADRO CONCETTUALE (3)

Nell'applicazione del quadro concettuale di riferimento, il soggetto abilitato alla revisione deve:

- 1 esercitare il giudizio professionale;**
- 2 prestare attenzione alle nuove informazioni e ai cambiamenti nei fatti e nelle circostanze;**
- 3 utilizzare il processo di valutazione del terzo ragionevole e informato :**

(Ai sensi dell'art. 10, comma 2, D. Lgs. 39/2010, il revisore legale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano rischi derivanti da relazioni dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa)

CONTENUTI CODICE : QUADRO CONCETTUALE (4)

LINEE GUIDA PER RECEPIRE QUADRO CONCETTUALE

IDENTIFICAZIONE DEI RISCHI

Il codice ricorda che rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali rientrano in una o più delle seguenti categorie:

1

INTERESSE PERSONALE: il rischio che un interesse finanziario o di altra natura influenzi il giudizio professionale o il comportamento del soggetto abilitato alla revisione;

2

AUTORIESAME: il rischio che, nell'ambito dell'incarico di assurance in corso, l'obiettività del soggetto abilitato alla revisione sia influenzata da un giudizio espresso o dai risultati di un servizio reso precedentemente dal soggetto abilitato alla revisione, o da altro soggetto che opera all'interno della sua rete. Ciò si verifica quando:

- (i) tale giudizio o i risultati di tale servizio siano riflessi nell'oggetto dell'incarico in corso o,
- (ii) nella formazione del suo giudizio nell'incarico in corso, il soggetto abilitato alla revisione si trovi nella situazione di rivalutare il lavoro precedentemente svolto;

CONTENUTI CODICE : QUADRO CONCETTUALE (5)

LINEE GUIDA PER RECEPIRE QUADRO CONCETTUALE

3

PROMOZIONE DEGLI INTERESSI DEL CLIENTE: il rischio che il soggetto abilitato alla revisione promuova o rappresenti la posizione di un cliente in modo tale che la sua obiettività ne risulti compromessa;

4

FAMILIARITA': il rischio che, a causa di un rapporto molto stretto o di lunga durata con un cliente, il soggetto abilitato alla revisione risulti eccessivamente accondiscendente nei confronti del cliente o in relazione alle attività da questo richieste;

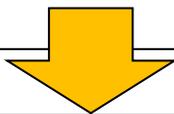
5

INTIMIDAZIONE: il rischio che un soggetto abilitato alla revisione sia dissuaso dall'agire in modo obiettivo a causa di pressioni, reali o percepite, ivi compresi i tentativi di esercitare una indebita influenza sullo stesso

CONTENUTI CODICE : QUADRO CONCETTUALE (6)

VALUTAZIONE DEI RISCHI

Quando il soggetto abilitato alla revisione identifica rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali, deve valutare se siano entro un livello accettabile.



LIVELLO ACCETTABILE



Un livello accettabile è un livello al quale un soggetto abilitato alla revisione, utilizzando la verifica di un terzo ragionevole e informato, concluderebbe, verosimilmente, che sono rispettati i principi fondamentali

CONTENUTI CODICE : CORRISPETTIVI (7)

CORRISPETTIVI E ALTRE TIPOLOGIE COMPENSI SEZIONE 330 (1)

Il livello e la natura degli accordi sui corrispettivi e le altre tipologie di compensi possono generare un rischio di mancata osservanza dei principi fondamentali, derivante da interesse personale. La sezione riporta specifiche regole e linee guida pertinenti all'applicazione del quadro concettuale in tali circostanze

LIVELLO CORRISPETTIVI

Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori.

A tale fine i soggetti incaricati della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo:

- 1) alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;**
- 2) alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;**
- 3) alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo,**

CONTENUTI CODICE : CORRISPETTIVI (8)

CORRISPETTIVI PER SEGNALAZIONI (REFERRAL FEE)

Si genera un rischio per l'osservanza del principio di obiettività, di competenza e diligenza professionali, derivante da interesse personale, se un soggetto abilitato alla revisione corrisponde o riceve un compenso per la segnalazione di un cliente. Per esempio

- 1) un corrispettivo pagato a un altro soggetto abilitato alla revisione per ottenere un lavoro da un nuovo cliente;**
- 2) un corrispettivo ricevuto per segnalare un cliente abituale ad un altro soggetto abilitato alla revisione o ad un altro esperto;**
- 3) una commissione ricevuta da parte di terzi (per esempio, un venditore di software) per la vendita di beni o servizi ad un cliente.**

Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da interesse personale includono:

- la comunicazione al cliente degli accordi relativi al fatto che il soggetto abilitato alla revisione pagherà un corrispettivo ad un altro soggetto abilitato alla revisione o esperto a fronte della segnalazione dell'incarico ricevuto;**
- la comunicazione al cliente degli accordi relativi al fatto che il soggetto abilitato alla revisione incasserà un corrispettivo per aver segnalato il cliente ad un altro soggetto abilitato alla revisione o esperto.**

CONTENUTI CODICE : CORRISPETTIVI (9)

OFFERTA E ACCETTAZIONE DI INCENTIVI

Offrire o accettare incentivi potrebbe generare un rischio, derivante da interesse personale, familiarità o intimidazione, di mancata osservanza dei principi fondamentali, in particolare dei principi di integrità, obiettività e comportamento professionale

Un incentivo è un oggetto, una situazione o un'azione di cui ci si avvale per influenzare il comportamento di un altro individuo, ma non necessariamente con l'intento di influire in modo improprio sul suo comportamento

INCENTIVI VIETATI E NON VIETATI

Il soggetto abilitato alla revisione non devono sollecitare o accettano regali o favori di natura pecuniaria e non pecuniaria dall'ente sottoposto a revisione o da parte di enti controllati o da parte di enti consociati, salvo nel caso in cui un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro valore trascurabile o insignificante.

INDIPENDENZA SECONDO CODICE ETICO (1)

In termini generali il codice osserva come l'indipendenza sia essenzialmente legata ai **principi dell'obiettività e dell'integrità,**

OBIETTIVITA'

INDIPENDENZA

INTEGRITA'

**INDIPENDENZA
MENTALE**

lo stato mentale che consente di esprimere una conclusione senza condizionamenti che compromettano il giudizio professionale, consentendo quindi a un soggetto di agire con integrità, obiettività e scetticismo professionale

**INDIPENDENZA
AGLI OCCHI DI
TERZI**

l'evitare fatti e circostanze talmente significativi, in base ai quali un terzo, ragionevole e informato concluderebbe, verosimilmente, che siano compromessi l'integrità, l'obiettività o lo scetticismo professionale del soggetto abilitato alla revisione o di un membro del gruppo di revisione

INDIPENDENZA SECONDO CODICE ETICO (2)

Il requisito dell'indipendenza per il revisore legale dei conti ha subito negli anni numerosi e rilevanti aggiornamenti.

IL CODICE HA RECEPITO LE PRINCIPALI DISPOSIZIONI:

1 D.P.R 6 marzo 1998, n. 99, art. 39 stabilisce

2 2004, il CNDCEC approva Documento n. 100, "Principi sull'indipendenza del revisore", entrato in vigore nel 2005 e raccomandato dalla CONSOB, incorpora le disposizioni contenute nella Raccomandazione della CE del 16 maggio 2002, denominata "Indipendenza dei revisori legali dei conti nell'UE"

3 D.Lgs n.39/2010 che recepisce la Dir. CEE 17 maggio 2006, n. 2006/43/CE

4 2002-ISA Italia 200

5 17 dicembre 2015 è stato approvato dal CNDCEC il nuovo Codice Deontologico della Professione in cui sono confluiti tutti i principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale, nonché quelli di indipendenza che sono stati elaborati dalle associazioni e dagli ordini professionali (Assirevi, ODCEC).

INDIPENDENZA SECONDO CODICE ETICO (3)

6

D.P.R 6 marzo 1998, n. 99, art. 39 stabilisce

7

D.Lgs 135/2016 che recepisce della Dir. CEE 16 aprile 2014, n. 2014/56/UE

8

2018- CNDCEC- APPROCCIO METODOLOGICO- CARTE DA LAVORO- CHECK LIST

9

19 ottobre 2021 entra in vigore il D.M. 8 luglio 2021, n. 135, Regolamento che disciplina il procedimento per l'adozione da parte del MEF delle sanzioni amministrative di cui agli artt. 24 ss. del D.Lgs. 27 gennaio 2010,

10

7 luglio 2023 Comitato consultivo per i controlli della qualità, LINEE GUIDA PER L'ATTIVAZIONE DELLA DISCIPLINA SUI CONTROLLI secondo cui OGGETTO del CONTROLLO : ANALISI DOCUMENTAZIONE E REQUISITO INDIPENDENZA

INDIPENDENZA SECONDO GIURISPRUDENZA

SENTENZA TRIBUNALE DI MILANO: provvedimento del del 16/06/22

CASSAZIONE, 29406 del 10/10/22 Indipendenza e ineleggibilità dei sindaci

INDIPENDENZA SECONDO CODICE ETICO (4)

Il Codice fornisce anche un elenco di esempi dettagliati dei rischi che possono compromettere la salvaguardia dei principi fondamentali di cui l'indipendenza il più rilevante:

1

Rischi derivanti da interessi personali

- 1) il soggetto abilitato alla revisione ha un interesse finanziario diretto nel cliente di assurance;**
- 2) il soggetto abilitato alla revisione richiede un basso compenso per ottenere un nuovo incarico e tale compenso è talmente basso che può essere difficile, a fronte dello stesso, svolgere l'incarico in conformità ai principi professionali applicabili.**
- 3) il soggetto abilitato alla revisione ha una stretta relazione di affari con il cliente di assurance;**
- 4) il soggetto abilitato alla revisione ha accesso a informazioni riservate che potrebbero essere utilizzate per ottenere un vantaggio personale;**
- 5) il soggetto abilitato alla revisione scopre un errore significativo nei risultati di un precedente servizio professionale svolto da un suo membro, suo dipendente o suo collaboratore.**

INDIPENDENZA SECONDO CODICE ETICO (5)

2

Rischi derivanti da auto-riesame

- 1. il soggetto abilitato alla revisione o altro soggetto appartenente alla sua rete ha realizzato i sistemi informativi finanziari la cui efficacia è oggetto dell'incarico di assurance;**
- 2. il soggetto abilitato alla revisione o altro soggetto appartenente alla sua rete ha predisposto i dati di base utilizzati per generare la documentazione oggetto dell'incarico di assurance.**

3

Rischi derivanti dalla promozione di interessi del cliente

- 1) il soggetto abilitato alla revisione o altro soggetto appartenente alla sua rete promuove gli interessi, o investimenti in interessi finanziari, di un cliente di revisione;**
- 2) il soggetto abilitato alla revisione o altro soggetto appartenente alla sua rete svolge attività di difensore o di consulente tecnico di parte di un cliente di revisione nell'ambito di un contenzioso con terzi;**
- 3) Il soggetto abilitato alla revisione o altro soggetto appartenente alla sua rete svolge attività di promozione di un interesse di parte (lobbying) per conto di un cliente nel contesto di un'iniziativa legislativa**

INDIPENDENZA SECONDO CODICE ETICO (6)

4

Rischi derivanti dalla familiarità

- 1) il soggetto abilitato alla revisione è un familiare o uno stretto familiare di un amministratore o di un esponente della direzione del cliente di assurance;**
- 2) l'amministratore o l'esponente della direzione o il dipendente del cliente di assurance che è in posizione tale da esercitare un'influenza significativa sull'oggetto dell'incarico di assurance, ha svolto, nel recente passato, il ruolo di responsabile dell'incarico stesso;**
- 3) Il membro del gruppo di revisione ha uno stretto rapporto professionale di lunga durata con il cliente di revisione**

Rischi derivanti da intimidazione

- 1) il cliente di assurance minaccia di revocare l'incarico di assurance al soggetto abilitato alla revisione a causa di un disaccordo su una tematica professionale**
- 2) il responsabile dell'incarico di assurance è stato minacciato di estromissione dal gruppo di assurance o dalla propria struttura di appartenenza (ad esempio, società di revisione o altra entità professionale) a causa di un disaccordo su una tematica relativa all'incarico di assurance;**
- 3) la maggiore esperienza su una certa materia, posseduta da un cliente, rispetto a quella del soggetto abilitato alla revisione, determina in quest'ultimo una pressione a conformarsi alle opinioni del primo;**
- 4) il membro del gruppo di revisione viene informato che l'avanzamento di carriera già previsto nei suoi confronti non avrà luogo qualora non approvi il trattamento contabile adottato dal cliente di revisione ritenuto dal membro del gruppo di revisione non appropriato**

INDIPENDENZA SECONDO CODICE ETICO (8)

Esempi di misure di salvaguardia per la gestione dei rischi di inosservanza dei principi fondamentali, includono:

- 1) la presenza di un soggetto appropriato che non faceva parte del gruppo di revisione che riesamini il lavoro svolto o, a seconda delle necessità, fornisca indicazioni al riguardo ,può gestire un rischio derivante da auto-riesame;**
- 2) l'utilizzo per la prestazione di incarichi non di assurance ad un cliente di assurance di partner e team dell'incarico di assurance diversi, con linee gerarchiche separate, può gestire rischi derivanti da auto-riesame, promozione degli interessi del cliente o familiarità;**
- 3) il coinvolgimento di un altro soggetto non appartenente al soggetto abilitato alla revisione o alla sua rete affinché esegua ex novo o ripercorra una parte dell'incarico può gestire rischi derivanti da interesse personale, auto-riesame, promozione degli interessi del cliente, familiarità o intimidazione**
- 4) la separazione dei team degli incarichi quando si trattano questioni di natura confidenziale può gestire un rischio derivante da interesse personale;**
- 5) il non fare affidamento da parte del soggetto abilitato alla revisione, nella formazione del proprio giudizio nell'incarico di assurance in corso, su un giudizio espresso o sui risultati di un servizio reso precedentemente dal soggetto abilitato alla revisione o dalla sua rete può gestire un rischio derivante da auto-riesame;**
- 6) l'espressione di un giudizio, da parte di un diverso soggetto abilitato alla revisione, sul bilancio nel quale si riflettono un giudizio espresso o i risultati di un servizio reso dall'attuale soggetto abilitato alla revisione o dalla sua rete può gestire un rischio derivante da auto-riesame. Tale giudizio deve essere espresso prima della conclusione dell'incarico di revisione da parte dell'attuale soggetto abilitato alla revisione o dalla sua rete**

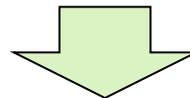
INDIPENDENZA SECONDO CODICE ETICO (9)

3 ASPETTI SIGNIFICATIVI

1 CORRISPETTIVI DEL REVISORE

La sezione n. 410 del Codice etico si occupa di delineare le linee guida riguardanti la disciplina dei compensi riferiti all'incarico di revisione – i cui parametri:

- 1) sono stati stabiliti dal decreto n. 169 del 2 settembre 2010 in vigore dal 30.10.2010;
- 2) ma che vanno rivisti per gli incarichi assunti nelle società che superano le dimensioni in termini di volume d'affari o dipendenti assunto alla luce dell'approvazione della Legge n. 49 del 21 aprile 2023, avente per oggetto l'equo compenso ;
- 3) che devono essere stabiliti in modo da garantire la qualità e affidabilità dei lavori, considerando le ore necessarie per lo svolgimento dell'ufficio; ciò a salvaguardia anche del principio dell'obiettività della revisione



INDIPENDENZA SECONDO CODICE ETICO (10)

CORRISPETTIVI DEL REVISORE (Segue)

A tale riguardo il CNDCEC nel documento "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni" ha elaborato uno schema di calcolo utilizzabile dai professionisti strutturato nei seguenti criteri:

- 1) stima delle ore-base in funzione della media aritmetica semplice delle grandezze di bilancio ritenute maggiormente espressive della dimensione strutturale e operativa, cioè il totale attivo e i ricavi delle vendite e delle prestazioni. In corrispondenza del livello di tale media si associa un numero di ore standard;
- 2) considerazione di una rischiosità generica di settore. In particolare, si applica: o un coefficiente incrementativo del 10% per le società che realizzano produzioni su commessa; o un coefficiente decrementativo del 50% per le società immobiliari; o un coefficiente decrementativo del 15% per le società commerciali, di servizi e simili;
- 3) considerazione di una rischiosità specifica di azienda. Tale considerazione si basa sulla valutazione preliminare del rischio d'incarico.

In particolare, si applica:

- nessun coefficiente correttivo, quando il rischio è valutato "Basso";
- un coefficiente incrementativo del 20% quando il rischio è valutato "Moderato";
- un coefficiente incrementativo del 40% quando il rischio è valutato "Alto".

INDIPENDENZA SECONDO CODICE ETICO (11)

In ogni caso, secondo quanto previsto dall'art. 10, comma 9, D. Lgs. 39/2010,:

- **il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non può essere subordinato ad alcuna condizione;**
- **non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione;**
- **né può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete.**

Quando il totale dei corrispettivi derivanti da un cliente di revisione rappresenta per il soggetto abilitato alla revisione incaricato di esprimere il giudizio di revisione una quota consistente del totale dei suoi ricavi, la dipendenza da quel cliente e i timori per l'eventuale perdita di tale cliente comportano un rischio di interesse personale o intimidazione.

Un soggetto abilitato alla revisione deve prestare attenzione ai potenziali rischi per l'osservanza dei principi fondamentali generati dall'offerta di un incentivo a un cliente già acquisito o futuro cliente, da parte di un familiare o di uno stretto familiare del soggetto abilitato alla revisione. Quando il soggetto abilitato alla revisione viene a conoscenza di un incentivo offerto da un suo familiare o stretto familiare ad un cliente già acquisito o futuro cliente e conclude che ci sia l'intento di influenzare indebitamente il comportamento di tale cliente, o ritiene che sia probabile che un terzo ragionevole e informato concluderebbe che tale intento sia presente, deve indicare al familiare o stretto familiare di non offrire l'incentivo.

Un altro fattore rilevante è la natura o il grado di prossimità della relazione, tra:

- (a) il soggetto abilitato alla revisione e il familiare o stretto familiare;**
- (b) il familiare o stretto familiare e il cliente già acquisito o futuro cliente;**
- (c) il soggetto abilitato alla revisione e il cliente già acquisito o futuro cliente.**

I fattori rilevanti per valutare il livello dei rischi in queste circostanze comprendono anche la natura o il grado di prossimità delle relazioni.

I soggetti abilitati alla revisione, al fine di migliorare la loro capacità di fornire servizi professionali, spesso creano delle strutture più ampie insieme ad altri soggetti. Se tali strutture più ampie configurino o meno una rete dipende dagli specifici fatti e circostanze. Non rileva il fatto che i soggetti abilitati alla revisione e gli altri soggetti siano o meno giuridicamente distinti.

Il soggetto appartenente ad una rete deve essere indipendente rispetto ai clienti di revisione degli altri soggetti appartenenti a tale rete, come richiesto dal Codice stesso.

Il soggetto abilitato alla revisione, quando appartenente a una struttura più ampia comprendente altri soggetti abilitati alla revisione e/o altre entità, deve:

- 1) esercitare il giudizio professionale per valutare se tale struttura più ampia configuri o meno una rete;**
- 2) stabilire se un terzo, ragionevole e informato, concluderebbe, verosimilmente, che gli altri soggetti abilitati alla revisione e le altre entità nella struttura più ampia configurino una rete;**
- 3) applicare tale giudizio coerentemente all'intera rete.**

SOGGETTI APPARTENENTI ALLA RETE

Al fine di decidere se una struttura più ampia alla quale appartiene il soggetto abilitato alla revisione configuri o meno una rete, ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. l) D. Lgs. 39/2010, il soggetto abilitato alla revisione deve concludere che una rete esiste quando la struttura più ampia sia finalizzata alla cooperazione e:

- 1) persegua chiaramente la condivisione degli utili o dei costi;**
- 2) sia riconducibile ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni;**
- 3) condivide direttive e procedure comuni di controllo della qualità o una strategia aziendale comune o l'utilizzo di una denominazione o di un marchio comune o di una parte significativa delle risorse professionali**

SOGGETTI APPARTENENTI ALLA RETE

Per stabilire se le risorse professionali condivise sono significative è necessario basarsi sulle circostanze. Per esempio:

1) le risorse condivise possono essere limitate alle metodologie o ai manuali di revisione, senza alcuno scambio di personale o di informazioni relative ai clienti o al mercato. In tali circostanze, è verosimile che **non siano considerate significative. Le stesse considerazioni trovano applicazione per corsi e strutture di formazione**

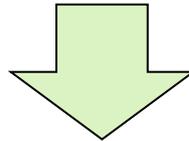
2) la condivisione di risorse può prevedere lo scambio di personale professionale o di informazioni, ciò avviene, ad esempio, quando: il personale professionale viene attinto da un gruppo di risorse condiviso tra più entità; o viene costituito un ufficio tecnico comune nell'ambito di una struttura più ampia al fine di fornire supporto e indicazioni per la soluzione di questioni tecniche cui i soggetti abilitati alla revisione e le entità partecipanti si devono attenere.

In tali circostanze, un terzo ragionevole e informato verosimilmente potrebbe concludere che le risorse condivise sono significative.

INDIPENDENZA SECONDO CODICE ETICO (16)

CARTE DA LAVORO

A completamento dell'analisi del requisito dell'indipendenza il Codice rinvia alle disposizioni di cui all'art. 10, comma 4, D. Lgs. 39/2010, secondo cui il revisore legale o la società di revisione legale **documenta nelle carte di lavoro tutti i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonché le misure adottate per limitare tali rischi.**



CHECK LIST PER INDIPENDENZA

APPROCCIO METODOLOGICO

La valutazione dell'indipendenza trova riferimento:

1) **nella carta da lavoro MAN5.0., intitolata "Questionario relativo alla continuazione dell'incarico di revisione"**, in cui è previsto un paragrafo per la valutazione dell'indipendenza, in cui è richiesto di verificare quanto segue:

- è stato effettuato un aggiornamento della valutazione dell'indipendenza, al fine di mantenere i rapporti con il cliente? Sono state ottenute le attestazioni di indipendenza necessarie?;
- sono state adottate le salvaguardie sufficienti tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile le minacce all'indipendenza?;

2) **nella carta da lavoro PRE 13.1, intitolata "Questionario relativo all'accettazione dell'incarico di revisione"**, al paragrafo "Valutazione preliminare del rischio dell'incarico" viene richiesto se, sulla base delle informazioni assunte, esiste una ragionevole convinzione che i rischi associati al settore di attività e al potenziale cliente siano accettabili?

APPROCCIO METODOLOGICO

3) Carta da lavoro PRE 2.0, intitolata specificamente "Attestazione di Indipendenza":

La dichiarazione consiste di due sezioni:

- 1. nella prima, il revisore deve dichiarare di avere del tutto compreso le norme e i principi rilevanti in materia di indipendenza e, precisamente: art. 10 del D.Lgs. n. 39/2010; art 2399 c.c., ISQC Italia 1, ISA Italia 200 e ISA Italia 220, nonché alcune direttive e procedure previste dal manuale di controllo della qualità adottato;**
- 2. nella seconda, il revisore conferma che dalle verifiche svolte non ha riscontrato situazioni previste dalle diverse normative che possono compromettere l'indipendenza o che costituiscono cause di ineleggibilità o di decadenza dall'incarico.**

1

ATTENTA VALUTAZIONE DELLA SCELTA DELLA TIPOLOGIA ORGANO DI CONTROLLO (CODICE CRISI INSOLVENZA)

2

ATTENTA VALUTAZIONE DEL REQUISITO DELL'INDIPENDENZA

3

**ATTENTA VALUTAZIONE DEL « RISCHIO DI MANDATO»
considerando:**

- 1) Assetti organizzativi-amministrativi e contabili (SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO)**
- 2) EQUILIBRI PATRIMONIALI-FINANZIARI ED ECONOMICI**

CODICE CIVILE: 2477

All'articolo 2477 del codice civile il secondo e il terzo comma sono sostituiti dai seguenti:

“La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

- a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;*
- b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;*
- c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:*
 - 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale 4 milioni di euro;*
 - 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni 4 milioni di euro;*
 - 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio 20 unità.*

3. L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del terzo comma, in sede di prima applicazione gli esercizi da prendere come riferimento sono quelli relativi al 2021 e al 2022, e l'obbligo di nomina cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei limiti indicati.

Il 26 ottobre 2019 il CNDCEC ha posto in pubblica consultazione la guida:

La revisione legale nelle nano-imprese - Riflessioni e strumenti operativi, con l'intento di fornire strumenti di supporto nello svolgimento degli incarichi di revisione dei bilanci delle nano-imprese nell'ambito degli attuali standard professionali di riferimento, scegliendo le tecniche di revisione più appropriate alle peculiarità dell'incarico.

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

ASPETTI OPERATIVI PER NANO IMPRESE

Definizione della strategia generale.

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

Piano di revisione.

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

ASPETTI OPERATIVI PER NANO IMPRESE

Valutazione dei rischi.

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

Risposte ai rischi.

Le procedure di validità (o test di sostanza), da effettuare in risposta ai rischi consistono in: i) procedure di analisi comparativa, affiancate da ii) verifiche di dettaglio (test sulle transazioni, sui saldi, sull'informativa, svolgendo ispezioni documentali, richieste di conferme esterne, ricalcoli e indagini, ampliando gli elementi probativi all'intero universo, dato i più limitati volumi operativi) e, come tempistica, privilegiando i controlli in fase di *final audit* rispetto a quelli di *interim audit*.

LA NOMINA ORGANO CONTROLLO NELLE AZIENDE MINORI (6)

ATTENTA VALUTAZIONE DEL REQUISITO DELL'INDIPENDENZA

ASPETTO CRITICO IN PARTICOLARE AZIENDE MINORI DIMENSIONI

1

IN FASE DI NUOVA NOMINA

2

IN FASE DI INCARICO IN CORSO

**ATTENZIONE AL RISPETTO DISPOSIZIONI STATUITE
DAL CODICE ETICO DI INDIPENDENZA DEL REVISORE**

**CARTE DA LAVORO:
INDIPENDENZA-COMPENSO-LETTERA INCARICO**

LA NOMINA ORGANO CONTROLLO NELLE AZIENDE MINORI (7)

INDIVIDUARE ED ANALIZZARE LE PECULIARITA' DELLA IMPRESA MINORE DIMENSIONE

1

Le imprese di minori dimensioni italiane hanno di norma un unico proprietario che generalmente è direttamente coinvolto nella gestione quotidiana.

2

Il proprietario-amministratore esercita un controllo diretto e sicuramente efficace su tutte le decisioni ed ha la possibilità di intervenire direttamente e immediatamente con efficacia in qualsiasi transazione per far fronte ad eventuali rischi collegati al modificarsi delle congiunture economiche o di mercato.

3

Questo controllo immediato, diretto e tempestivo compensa sicuramente le deboli procedure di controllo interno in essere nella piccola impresa dovute al numero esiguo del personale impiegato.

4

Verificare le doti di integrità del proprietario-amministratore a determinare il rispetto dei principi di corretta amministrazione e in particolare, l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo, contabile adottato dalla società e il suo concreto funzionamento (Art.2403 c.c.); nonché la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione (Art.14 ex D. Lgs. 39 del 27/01/ 2010).

5

Il revisore legale, anche in queste condizioni dettate dalla dimensione dell'impresa, deve svolgere il proprio incarico con l'usuale scetticismo professionale senza desumere la disonestà, né l'indiscussa onestà del proprietario-amministratore.

LA NOMINA ORGANO CONTROLLO NELLE AZIENDE MINORI (8)

6

Il revisore legale non è in grado di controllare tutte le operazioni effettuate durante il periodo amministrativo sottoposto a revisione, ma è sicuramente in grado di verificare le transazioni di maggior rilievo (*le più significative*) e può quindi basarsi sul grado di affidabilità del sistema di controllo interno della società, anche se preminentemente eseguito dal *proprietario-amministratore*.

7

Nella pratica le aziende di minori dimensioni fanno uso di sistemi di rilevazione estremamente semplici che non possono soddisfare di per sé stessi l'attendibilità delle registrazioni.

8

La valutazione del Rischio di Revisione e la successiva pianificazione del controllo contabile possono richiedere un tempo limitato ai colloqui periodici con il proprietario-amministratore.

9

Nelle aziende di minori dimensioni dove il personale è limitato il Revisore Legale dovrà accertare che la società abbia almeno previsto l'effettuazione di alcuni controlli fondamentali minimi ovvero che il proprietario-amministratore abbia il controllo puntuale e totale su tutte le transazioni.

10

In queste realtà aziendali il revisore legale dovrà impostare il lavoro di revisione interamente sull'esecuzione di controlli di validità o sostanziali (*substantive*) o su altre procedure alternative.

11

Nel caso peggiore in cui la società non abbia in essere neanche minime ed elementari procedure di controllo interno, il revisore dovrà allora opportunamente considerare la possibilità di non poter emettere un giudizio (la relazione di revisione) sul bilancio e addirittura di rinunciare all'incarico.

AZIENDE DI MINORI DIMENSIONI: ASPETTI OPERATIVI (1)

1

**ANALISI FASCICOLO BILANCIO 2022
BUDGET 2023**

2

REVIEW SALDI APERTURA

3

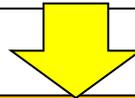
**ISA ITALIA 402- ESTERNALIZZAZIONE SERVIZI
AMMINISTRATIVI**

4

CODICE CRISI INSOLVENZA
- adeguati assetti (CNDCEC)
- continuità aziendale: equilibrio patrimoniale,
finanziario ed economico (INDICI)

5

SISTEMA CONTROLLO INTERNO



IMPOSTARE PIANO DI REVISIONE

IMPOSTARE ARCHIVIO CARTE DA LAVORO

ATTENZIONE PECULIARITA' AZIENDE MINORI

AZIENDE DI MINORI DIMENSIONI: ASPETTI OPERATIVI – **ANALISI FASCICOLO BILANCIO 2022 (1)**

1) **PROSPETTI ED INFORMATIVA**

Poste critiche dello Stato Patrimoniale

Poste critiche del Conto Economico

ANALISI RENDICONTO FINANZIARIO

ANALISI INFORMATIVA BILANCIO

2) **PRINCIPI CONTABILI E CRITERI DI VALUTAZIONE**

ISA 540 in vigore dal 2020, che richiede al revisore particolare attenzione per la review delle **“stime contabili”** prestando attenzione in merito a come sono stati identificati da parte del contabile i **“metodi le assunzioni e i dati”**.

Per meglio comprendere le richieste del nuovo principio e le ricadute sulla direzione aziendale, lo IAASB ha predisposto un utile compendio, di supporto l’ **“ISA 540 (revised) Implementation Support: Audit Client Briefing”**.

3) **EFFETTI NORMATIVE EMERGENZIALI**

- Fare check sospensione ammortamenti, sospensione perdite esercizio, sospensione svalutazione dei titoli dell’attivo circolante.
- Rivalutazioni

4) **EVENTI SUCCESSIVI**

AZIENDE DI MINORI DIMENSIONI:

ASPETTI OPERATIVI: **ANALISI FASCICOLO BILANCIO 2022 (2)**

**EVENTI SUCCESSIVI – ISA ITALIA 560
IN PARTICOLARE CHE POSSONO IMPATTARE SU EQUILIBRI E
CONTINUITA AZIENDALE**

1

Cause Legali

2

Andamento titoli e valore strumenti finanziari

3

Distruzioni impianti o altro dovute a calamità

4

Effetti andamento tassi d'inflazione e tassi interessi

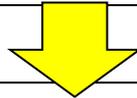
5

**Accensione nuovi finanziamenti o trasformazione
finanziamento da breve a medio lungo termine**

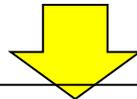
AZIENDE DI MINORI DIMENSIONI: ASPETTI OPERATIVI: **ANALISI DOCUMENTI SOCIALI E IMPOSTAZIONE VERIFICHE PERIODICHE**

REVIEW LIBRI CONTABILI E GESTIONALI

- SA ITALIA 250B- TIMING VERIFICHE PERIODICHE**
- regolare tenuta della contabilità
 - libri sociali obbligatori secondo c.c. (2478 per srl e 2421 per spa)
 - **Leggere con attenzione i verbali delle assemblee e consiglio di amministrazione (eventuali operazioni straordinarie fatte recente passato)**



BILANCIO INFRANNUALE



IMPOSTARE LE VERIFICHE PERIODICHE

AZIENDE DI MINORI DIMENSIONI: ASPETTI OPERATIVI: **ANALISI BUDGET 2023**

PRESTARE ATTENZIONE ALLA CONTABILITA' ANALITICA-GESTIONALE

1) ANALISI DEI COSTI

- Metodologia implementata per analisi costi e corretta applicazione
- Metodologie implementate per il controllo di gestione

2) BUDGET GENERALE DI ESERCIZIO

- Analisi dei Budget Parziali con particolare riferimento al budget finanziario (proiezioni cash-flow)

3) INDICATORI GESTIONALI PREVISIONALI

- Tradizionali
- Crisi impresa

AZIENDE DI MINORI DIMENSIONI: ASPETTI OPERATIVI: **REVIEW SALDI APERTURA (1)**

REVIEW SALDI DI APERTURA –ISA ITALIA 510

Quando il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato sottoposto a revisione, il revisore deve eseguire coerenti ed efficaci procedure di revisione che consentano di raccogliere elementi probativi sufficienti ed appropriati per ottenere una ragionevole certezza sulla correttezza dei saldi di apertura. **In termini pratici il revisore dovrà eseguire le principali procedure di revisione sulle voci dello stato patrimoniale la cui effettiva esecuzione sarà necessaria affinché il revisore sia in grado di esprimersi anche sul conto economico della società.**

In tale ambito il revisore procederà anche a svolgere colloqui con la direzione o i referenti preposti alle varie procedure aziendali con impatto sull’informativa finanziaria, al fine di acquisire i dati e informazioni utili alla comprensione dei criteri contabili adottati nella registrazione e valutazione delle classi contabili, anche per riscontrare l’effettiva continuità nell’applicazione dei principi contabili tra i diversi periodi.

AZIENDE DI MINORI DIMENSIONI: ASPETTI OPERATIVI: **REVIEW SALDI APERTURA (2)**

REVIEW SALDI DI APERTURA –ISA ITALIA 510

Il **principio di revisione n. 510** si propone di “**definire le regole di comportamento** e di fornire una guida relativamente alle procedure di revisione **da seguire sui saldi di apertura** quando il bilancio di una società è sottoposto a revisione contabile per la prima volta ovvero quando il bilancio dell’esercizio precedente sia stato esaminato da un altro revisore”.

Il documento riguarda quindi il comportamento che il revisore deve seguire in due differenti situazioni:

- il primo esercizio in cui la società è soggetta a revisione;
- il primo anno di incarico in una società in cui l’esercizio precedente il controllo contabile è stato svolto da un differente revisore

La verifica dei saldi di apertura costituisce una **procedura di revisione obbligatoria** in caso di primo anno di incarico, previsto dal **principio di revisione internazionale (ISA ITALIA) 510**.

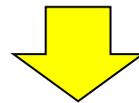
AZIENDE DI MINORI DIMENSIONI:

ASPETTI OPERATIVI: **REVIEW SALDI APERTURA (3)**

REVIEW SALDI DI APERTURA –ISA ITALIA 510

Si considera “**primo incarico di revisione contabile**” per il revisore in carica, quello in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile oppure quello in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato revisionato da un altro revisore.

Tale obbligo scaturisce dalla considerazione che il revisore non ha effettuato alcun tipo di verifica o analisi che possa consentirgli di ottenere la ragionevole sicurezza circa la sua veridicità e correttezza in relazione al bilancio dell’esercizio precedente e qualora tale bilancio fosse viziato da errori significativi, tale situazione si andrebbe a ripercuotere sul bilancio del periodo amministrativo corrente oggetto di verifica da parte del revisore.



SPECIFICHE CARTE DA LAVORO

AZIENDE DI MINORI DIMENSIONI: ASPETTI OPERATIVI: **REVIEW SALDI APERTURA (4)**

REVIEW SALDI DI APERTURA –ISA ITALIA 510

Per saldi di apertura si intendono i saldi contabili esistenti all’inizio del periodo amministrativo. Essi si fondano su quelli di chiusura del periodo amministrativo precedente e riflettono gli effetti di operazioni e fatti aziendali eseguiti nei periodi amministrativi precedenti, ma anche i principi contabili adottati nel periodo amministrativo precedente.

I saldi di apertura comprendono, altresì, aspetti, esistenti all’inizio del periodo amministrativo in esame, che richiedono un’informativa in bilancio, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell’impresa.

- ① SALDI DI CREDITO E DEBITO**
- ② DISPONIBILITA' LIQUIDI/C/C BANCA-POSTA**
- ③ IMMOBILIZZAZIONI**
- ④ MAGAZZINO**
- ⑤ FONDI**
- ⑥ PATRIMONIO NETTO**

AZIENDE DI MINORI DIMENSIONI: ASPETTI OPERATIVI: **REVIEW SALDI APERTURA (5)**

REVIEW SALDI DI APERTURA –ISA ITALIA 510

Pertanto, nello svolgimento della revisione su una nuova società, il revisore deve ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi in relazione ai seguenti aspetti:

- 1 che i saldi di chiusura del periodo precedente sono stati correttamente riportati a nuovo;
- 2 che i saldi di apertura non includono errori che influenzino significativamente il bilancio in esame;
- 3 che i principi contabili adottati sono appropriati e coerentemente applicati da un esercizio all'altro, ovvero che gli eventuali cambiamenti siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente rappresentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

AZIENDE DI MINORI DIMENSIONI:

ASPETTI OPERATIVI: **REVIEW SALDI APERTURA (6)**

REVIEW SALDI DI APERTURA –ISA ITALIA 510

CONCLUSIONI DEL REVISORE SUI SALDI DI APERTURA

A

Nel caso di rischio di errori significativi derivanti dai saldi di apertura che possono riguardare la determinazione quantitativa degli importi, l'informativa resa nel bilancio e l'applicazione corretta dei principi contabili il revisore deve svolgere procedure di revisione aggiuntive ritenute adeguate alle circostanze al fine di determinare se sussistano errori significativi che si possono riversare sul bilancio di periodo amministrativo in esame.

B

In presenza di errori significativi riscontrati nei saldi di apertura che, in base al giudizio professionale del revisore, possono permanere i loro effetti anche nel bilancio corrente, il revisore deve procedere con opportune comunicazioni alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance della società oggetto di verifica. Tale comunicazione ha lo scopo sia di dare adeguata informazione circa i rischi che possono interessare l'informativa finanziaria del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile e ottenere che tali soggetti possano mettere in atto adeguate procedure ed azioni correttive che il revisore possa tenere in considerazione prima dell'emissione del giudizio professionale.

AZIENDE DI MINORI DIMENSIONI:

ASPETTI OPERATIVI: **REVIEW SALDI APERTURA (7)**

REVIEW SALDI DI APERTURA –ISA ITALIA 510

CONCLUSIONI DEL REVISORE SUI SALDI DI APERTURA

	Fattispecie	Impatto sulla relazione di revisione
1	Impossibilità di ottenere elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto della verifica dei saldi di apertura	Giudizio con rilievi (effetti significativi ma non pervasivi); Impossibilità di esprimere un giudizio (effetti significativi e pervasivi)
2	Presenza di errore che influisce in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame e l'effetto dell'errore non è appropriatamente contabilizzato o non è adeguatamente presentato o descritto in bilancio	Giudizio con rilievi (effetti significativi ma non pervasivi); Giudizio negativo (effetti significativi e pervasivi)
3	Presenza di applicazione non coerente dei principi contabili del periodo amministrativo in rispetto ai saldi di apertura determinando una non conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile	Giudizio con rilievi (effetti significativi ma non pervasivi); Giudizio negativo (effetti significativi e pervasivi)

AZIENDE DI MINORI DIMENSIONI:

ASPETTI OPERATIVI: **REVIEW SALDI APERTURA (8)**

REVIEW SALDI DI APERTURA –ISA ITALIA 510

CONCLUSIONI DEL REVISORE SUI SALDI DI APERTURA

3

Fattispecie	Impatto sulla relazione di revisione
Presenza di cambiamenti nei principi contabili applicati non appropriatamente contabilizzati o non è adeguatamente presentati o descritti nel bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile,	Giudizio con rilievi (effetti significativi ma non pervasivi); Giudizio negativo (effetti significativi e pervasivi)
Presenza di un giudizio con modifica sul bilancio relativo al periodo amministrativo precedente emesso dal precedente revisore, che risulta ancora pertinente e significativo per il bilancio del periodo amministrativo in esame.	Giudizio con rilievi (effetti significativi ma non pervasivi); Giudizio negativo (effetti significativi e pervasivi)

4

ISA ITALIA 402 –CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE CONTABILE DI UN'IMPRESA CHE ESTERNALIZZA ATTIVITA' AVVALENDOSI DI FORNITORI DI SERVIZI (1)

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

1

Comprendere il livello di interazione tra l'attività del professionista e quella dell'impresa utilizzatrice;

2

Comprendere la natura del rapporto ivi compresi i relativi termini contrattuali (rivedere lettera incarico)

3

Valutare la configurazione dei controlli rilevanti messi in atto presso la società dei servizi

4

Acquisire Relazione Tipo 1 e Relazione Tipo 2

ISA ITALIA 402 –CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE CONTABILE DI UN'IMPRESA CHE ESTERNALIZZA ATTIVITA' AVVALENDOSI DI FORNITORI DI SERVIZI (2)

L'estensione della revisione alle società di minor dimensioni in particolare srl si ripercuote sull'osservanza da parte del revisore delle disposizioni contenute nel ISA ITALIA 402 poiché:

Questo principio tratta della responsabilità del revisore di ottenere sufficiente e appropriata evidenza quando il cliente utilizza una o più Service Organization (fornitore di servizi).

Nello specifico chiarisce come il revisore applica i requirements degli:

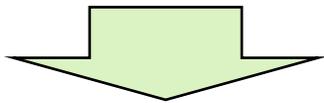
- **ISA 315, *Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera***
- **ISA e 330, *Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati in entità che danno in "outsourcing" a terze organizzazioni una parte delle loro attività di business (per es. payroll o ufficio fiscale)***

ISA ITALIA 402 -CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE CONTABILE DI UN'IMPRESA CHE ESTERNALIZZA ATTIVITA' AVVALENDOSI DI FORNITORI DI SERVIZI (3)

I SERVIZI PRESTATI DAL FORNITORE-PROFESSIONISTA PER LE PICCOLE IMPRESE OGGETTO DEL PRINCIPIO ISA 402 SONO

«QUELLI CHE COSTITUISCONO PARTE DEL SISTEMA INFORMATIVO DELL'IMPRESA UTILIZZATRICE, INCLUSI I PROCESSI AZIENDALI CORRELATI, RILEVANTI AI FINI DELL'INFORMATIVA FINANZIARIA»:

- **Tenuta della contabilità;**
- **Gestione degli adempimenti fiscali e del lavoro**
- **Assistenza nella redazione del bilancio**



SONO PARTE DEL SISTEMA INFORMATIVO DELL'IMPRESA



**ATTENZIONE AGLI IMPATTI
PER LA VALUTAZIONE DEGLI
ADEGUATI ASSETTI
AMMINISTRATIVI**

ISA ITALIA 402 –CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE CONTABILE DI UN'IMPRESA CHE ESTERNALIZZA ATTIVITA' AVVALENDOSI DI FORNITORI DI SERVIZI (4)

NUOVE CARTE DA LAVORO- CNDCEC-2020

1

Acquisizione informazioni ai sensi sul livello dei servizi (Isa Italia 402, A.8), pag. 24 del Documento

2

CARTE DA LAVORO DI SUPPORTO:

- **Lettera di attestazione riadattata per le nano imprese (GEN. 9.0-bis), pag. 31;**
- **Questionario di comprensione dei servizi prestati dal fornitore di servizi. Identificazione e localizzazione del fornitore di servizi;**
- **Esempi di Memorandum di comprensione attività svolte dal fornitore dei servizi nei confronti della società utilizzatrice;**
- **Lettera d'incarico professionale per contabilità ordinaria, bilancio, adempimenti fiscali e consulenza del lavoro**

REVIEW CONTINUITA' AI SENSI CODICE CRISI

CONTINUITA'=EQUILIBRI AZIENDALI (1)

Soggetti interni



Imprenditore
Amministratori
Organi Delegati
Responsabile amministrativo

Continuità

adeguati assetti organizzativi-
amministrativi
Art. 2086 c.c.

INDICATORI



Monitoraggio costante
Adeguate verifiche trimestrali



RIFERIMENTI



- 1) codice crisi impresa
- 2) norme di comportamento del collegio sindacale
- 3) ISA ITALIA
- 4) CHECK LIST –Adeguati Assetti

Soggetti interni



Collegio sindacale
Revisore legale dei conti
ODV
Consulente esterno

**MANAGING
GOING CONCERN**

**AUDITING
GOING CONCERN**

REVIEW CONTINUITA' AI SENSI CODICE CRISI

CONTINUITA'=EQUILIBRI AZIENDALI (2)

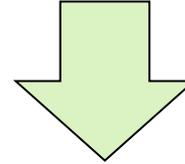
PERIODICA

ORGANI CONTROLLO

ANNUALE

**BILANCI
PERIODICI**

**FASCICOLO
BILANCIO**



**MONITORAGGIO
CONTINUITA'**

**1 Check List:
Adeguati Assetti**

2 Budget

3 Indicatori

1 Nota Integrativa

**2 Relazione sulla
Gestione**

**3 Relazioni
Organo di
controllo**

PROCEDURE DI FINE PERIODO (1)

PROCEDURE A SUPPORTO EMISSIONE GIUDIZIO

- 1) RIEPILOGO VERIFICHE SVOLTE: COMUNICAZIONI ORGANI DI GOVERNANCE E LETTERE ATTESTAZIONE
- 2) AGGIORNAMENTO PIANO
- 3) CONFERME ESTERNE
- 4) CAMPIONAMENTO MAGAZZINO

PRIME CONSIDERAZIONI FASCICOLO BILANCIO 2023

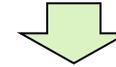
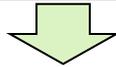
- 1) Criticità
- 2) Attendibilità dei dati
- 3) NUOVE NORMATIVE

RIEPILOGO CARTE DA LAVORO UTILIZZATE

PROCEDURE DI FINE PERIODO (2)

1

RIEPILOGO VERIFICHE PERIODICHE SVOLTE

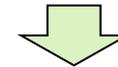
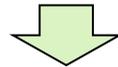


FASE FINAL

- 1) Review del Piano di Revisione
- 2) Impatto degli eventuali errori corretti o non corretti
- 3) Valutare Elementi Probativi acquisiti
- 4) Comunicazione Governance- ISA ITALIA- 260
- 5) Lettere Attestazione – ISA ITALIA 580

2

AUDITING ON GOIN CONCERN



- 1) Adeguati assetti
- 2) Indicatori

RIEPILOGO VERIFICHE SVOLTE (1)

ORGANIZZAZIONE DELLE VERIFICHE PERIODICHE

Il Principio SA Italia 250B, non stabilisce una periodicità definita per la gestione e formalizzazione delle verifiche di periodo, lasciando al giudizio professionale del revisore **la pianificazione della frequenza, dell'estensione e delle modalità di effettuazione delle verifiche durante l'esercizio.**

È però importante che il soggetto incaricato della revisione **documenti nelle carte di lavoro le proprie scelte**, tenendo in considerazione elementi quali:

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

Il Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, ha enfatizzato l'importanza di una periodicità "frequente" per quanto attiene la gestione delle verifiche periodiche nel corso dell'esercizio oggetto di audit.

RIEPILOGO VERIFICHE SVOLTE (2)

Funzionale all'espressione del proprio giudizio professionale, il revisore:

- considera l'entità e la natura degli errori (sia relativamente a particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa sia relativamente al bilancio nel suo complesso), e le particolari circostanze in cui si sono verificati;
- considera l'effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti, e sul bilancio nel suo complesso.

ISA Italia 450

Il revisore deve stabilire se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme siano significativi.

È necessario considerare il singolo errore sia nell'ottica quantitativa (determinazione degli effetti sul patrimonio netto e sul reddito, con e senza l'effetto fiscale) sia nell'ottica qualitativa (potrebbero risultare significativi anche errori inferiori alla soglia di significatività o privi di impatti quantitativi).

RIEPILOGO VERIFICHE SVOLTE (3)

PIANO DI REVISIONE – FASE FINAL

- **aggiornamento dei test dei controlli da effettuare**
- **esecuzione delle procedure di sostanza (a campione)**
- **esecuzione delle procedure generali di revisione**
- **esecuzione delle procedure di analytical review**
- **verifica del rischio di revisione**
- **controllo e chiusura delle carte di lavoro**
- **redazione di un memorandum conclusivo (sintesi del lavoro svolto e sommario delle differenze di revisione)**
- **preparazione dei documenti da inviare al cliente o ai corrispondenti (audit opinion, audit memo, lettera dei suggerimenti)**
- **Archiviazione di lavoro e backup documentazione**
- **Archiviazione informatica**
- **Controllo di qualità interno**

RIEPILOGO VERIFICHE SVOLTE (4)

VALUTARE ELEMENTI PROBATIVI ACQUISITI

Nel caso in cui la Direzione **si rifiuti di correggere un errore, il revisore deve comprendere le ragioni del rifiuto e valutare l'effetto dei predetti errori non corretti ai fini dell'espressione del suo giudizio sul bilancio.**

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, stabilisce che al termine del proprio lavoro, il revisore deve richiedere apposite ATTESTAZIONI SCRITTE a chi abbia nella società un livello di responsabilità sul bilancio appropriato e una conoscenza delle tematiche affrontate dalla revisione (es. Presidente del Consiglio di Amministrazione o all'Amministratore Delegato oppure ancora al Direttore Amministrativo o Finanziario).

Tali conferme scritte devono attestare che la Direzione:

- 1) ha adempiuto alle proprie responsabilità relativamente alla redazione del bilancio** in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, come stabilito nei termini dell'incarico di revisione;
- 2) ha fornito al revisore tutte le informazioni** pertinenti e ne ha consentito l'accesso, come concordato nei termini dell'incarico di revisione;
- 3) e le operazioni sono state registrate e riflesse in bilancio.**

RIEPILOGO VERIFICHE SVOLTE (5)

VALUTARE ELEMENTI PROBATIVI ACQUISITI (3)

Il CNDCEC ha precisato che **“sebbene le attestazioni scritte forniscano degli elementi probativi necessari, esse NON costituiscono, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati sugli aspetti cui si riferiscono. Conseguentemente, le attestazioni scritte NON possono essere usate quale:**

- 1) sostituto di altre procedure di revisione;**
- 2) unica evidenza di un significativo aspetto della revisione.**

Le attestazioni scritte supportano (ma non sostituiscono) altri elementi probativi rilevanti per il bilancio o per specifiche asserzioni del bilancio stesso”.

Il principio di revisione Isa Italia n. 580 precisa che **la data delle attestazioni scritte deve essere più prossima possibile a quella della relazione di revisione sul bilancio, ma non successiva.**

Tali conferme devono essere formalizzate come LETTERE DI ATTESTAZIONE rilasciate dalla società, sottoscritte dal legale rappresentante e indirizzate al revisore. Nella prassi, lo stesso revisore predispone le bozze delle attestazioni e le fornisce alla società chiedendole:

- 1) di rilasciare le attestazioni sottoscritte dal legale rappresentante (e, in genere, anche dal responsabile amministrativo)**
- 2) e di indicarlo come destinatario.**

RIEPILOGO VERIFICHE SVOLTE (6)

Le attestazioni della direzione: ISA ITALIA 580

Una procedura obbligatoria di revisione propedeutica al rilascio della relazione del revisore è rappresentata dalla disposizione delle "Attestazioni scritte" dalla Direzione e contestuale acquisizione da parte del revisore. Procedura descritta e disciplinata dal Principio ISA Italia 580 che si intitola "Attestazioni scritte".

La Lettera di attestazione è un documento che il revisore dovrà ottenere relativamente ad aspetti significativi del bilancio, laddove ritenga che possano esistere aspetti di bilancio su cui non si possa avere elementi probativi sufficienti e appropriati.

I Principi di revisione riportano che il revisore dovrà ottenere l'evidenza del riconoscimento da parte della Direzione della propria responsabilità per la corretta predisposizione del bilancio in conformità alle norme che ne disciplinano l'approvazione.

La Lettera dovrà essere redatta sulla carta intestata del cliente e indirizzata al revisore e la data dovrà essere la medesima della Relazione di revisione.

LE CONFERME ESTERNE (1)

CONFERME ESTERNE

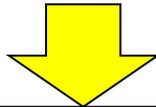
ISA 505 – CONFERME ESTERNE –

Processo di acquisizione di elementi probativi tramite una comunicazione diretta di una parte terza in risposta ad una richiesta di informazioni su dati contabili (ad es. volume acquisti, debiti commerciali, crediti v/clienti) e/o fatti aziendali (ad es. contenzioso in corso, posizione fiscale) che possono incidere sulla predisposizione del bilancio

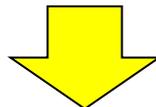
LE CONFERME ESTERNE (2)

CONFERME ESTERNE

Conferma positiva

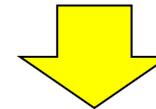


Prevede che il destinatario della richiesta debba comunque rispondere. Può prevedere la conferma di un'informazione indicata nella lettera (es. saldo di un credito) o la richiesta di determinate informazioni (es. i rapporti intrattenuti con un istituto di credito)

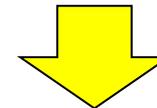


Fornisce elementi probativi. Perché garantisce che i destinatari abbiano ricevuto la richiesta e ne abbiano verificato l'esattezza

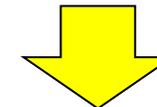
Conferma negativa



Prevede la risposta solo in caso di discordanza con l'informazione inserita nella richiesta inviata



Può essere utilizzata solo in presenza di un rischio intrinseco e di controllo bassi



Non trova frequente utilizzo da parte dei revisori

CONFERME ESTERNE (3)

CONFERME ESTERNE

- **Fornitori**
- **Clienti**
- **Banche – con richiesta di rispondere su modello ABI/REV (allegato al doc. di ricerca n. 86 di ASSIREVI);**
- **Poste – per conti postali**
- **Assicurazioni**
- **Depositi di merce o di titoli**
- **Società di leasing e di factoring**
- **Partecipate**

ATTENTA ANALISI DEL FASCICOLO DI BILANCIO

1) PROSPETTI ED INFORMATIVA

RENDICONTO FINANZIARIO:

- criticità connesse ai contratti di leasing e impatti su EBIDTA (per covenant relativi a tassi, prestiti, ecc).
- criticità connesse alla determinazione delle grandezze flusso anche a supporto del calcolo degli indicatori crisi impresa

RELAZIONE SULLA GESTIONE:

- criticità connesse alla review delle No Financial information
- **NOTA INTEGRATIVA**
- Continuità Aziendale

2) PRINCIPI CONTABILI E CRITERI DI VALUTAZIONE

ISA 540 che richiede al revisore particolare attenzione per la review delle **“stime contabili”** prestando attenzione in merito a come sono stati identificati da parte del contabile i **“ metodi le assunzioni e i dati”**.

3) EFFETTI NORMATIVE EMERGENZIALI

- Sospensione ammortamenti, Sospensione perdite di esercizio, deroga valutazione dei titoli
- Rivalutazioni

PRIME CONSIDERAZIONI FASCICOLO DI BILANCIO 2023 (2)

1

Le novità contenute nei principi contabili e altre specifiche normative di riferimento

- PROROGA NO SVALUTAZIONE TITOLI ATTIVO CIRCOLANTE**
- OIC 34 Prime Considerazioni**

2

IMPATTI INFLAZIONE

- PREZZI**
- TFR**
- INTERESSI**
- AMMORTAMENTI**
- CONTRATTI LEASING**

ATTENDIBILITA' DEI DATI CONTABILI (1)

1

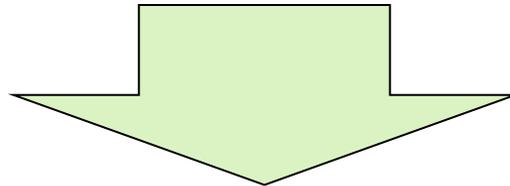
DEVONO ESSERE ATTENDIBILI I DATI DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

2

DEVONO ESSERE ATTENDIBILI I DATI BILANCIO PERIODICO

3

DEVONO ESSERE ATTENDIBILI I DATI PREVISIONALI



ADEGUATE PROCEDURE REVISIONE

LA REVIEW DELLE POSTE CRITICHE: VALORI STIMATI (1)

ISA Italia 540, Revisione delle stime contabili e della relativa informativa

1

Un richiamo ad un atteggiamento caratterizzato da maggior scetticismo professionale da parte del Revisore ed anche maggior indipendenza

2

L'incrementarsi del rischio di revisione relativi alle stime contabili

3

La necessità di utilizzare tecnologie sofisticate anche per rielaborare le informazioni prospettiche

4

Maggior attenzione nell'utilizzo delle procedure di conformità anziché di quelle di validità per la *review* delle stime contabili

5

Un potenziamento dello scambio di informazioni con i responsabili della *governance*

LA REVIEW DELLE POSTE CRITICHE: VALORI STIMATI (2)

Regole operative

Focus: valutazione rischio relativo al processo di revisione sulle stime contabili

1

Nuovi dettagliati requisiti per valutare il rischio intrinseco, per cui è richiesto al Revisore di valutare e documentare nelle Carte da lavoro:

1. il grado di incertezza nella stima;
2. la complessità;
3. la soggettività ed eventuali altri elementi di rischio intrinseco.

2

Il **testing sul sistema di controllo interno** secondo cui il nuovo ISA 540 richiede di porre enfasi alle attività del controllo interno rilevanti per le stime. A tal fine il Principio richiede una **valutazione separata del rischio di controllo per le stime contabili** per valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni.

3

Informativa relativa alle stime contabili per cui il Revisore deve svolgere procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a fronte dei rischi identificati a livello di asserzioni.

4

Comunicazione ai responsabili delle attività di governance del punto di vista del Revisore in merito agli aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili adottati dall'impresa con riferimento alle stime contabili e alla relativa informativa (Rafforzati i contenuti del **ISA ITALIA 260, Aspetti da comunicare ai responsabili delle attività di governance**).

LE CARTE DA LAVORO A SUPPORTO DELLE REVIEW (1)

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

- 1 **Organizzazione del lavoro – articolo 10 quater del D.Lgs. 39/2010**
- 2 ***CNDCEC, Linee guida per l'organizzazione del collegio sindacale incaricato delle revisione legale dei conti, Febbraio 2012.***
- 3 ***CNDCEC, Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni, APRILE 2018***
- 4 **CNDCEC, La revisione legale nelle nano-imprese. Riflessi e strumenti operativi- gennaio 2020**
- 5 **ISA 230, La documentazione del revisore contabile**
- 6 **ISA Italia**
- 7 **Norme Comportamento del Collegio Sindacale**
- 8 **Codice Crisi Impresa**
- 9 **Codice Etico ed Indipendenza del revisore**



CONTROLLO QUALITA' ATTIVITA' DEL REVISORE

LE CARTE DA LAVORO A SUPPORTO DELLE REVIEW (2)

Il Fascicolo di revisione deve contenere:

i dati e i documenti previsti dall'articolo 10-bis del D.Lgs 39/2010, relative alle attività preliminari per l'accettazione, la continuazione e l'assegnazione dell'incarico:

- a) possesso dei **requisiti di indipendenza** ed obiettività;
- b) **l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;**
- c) **la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione**

LE CARTE DA LAVORO A SUPPORTO DELLE REVIEW (3)

ISA ITALIA 230, LA DOCUMENTAZIONE DEL REVISORE CONTABILE

FINALITA'

- fornisce evidenza degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore (par.2.a)
- fornisce evidenza che il lavoro di revisione è stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione ed al quadro normativo di riferimento (par. 2.b)
- permettere** al team di revisione di dare conto dell'attività svolta;
- mantenere** una evidenza documentale degli aspetti che mantengono la loro rilevanza nei futuri incarichi di revisione;
- permettere l'effettuazione** di ispezioni da parte di soggetti esterni secondo quanto previsto da leggi, regolamenti o da altre disposizioni applicabili.

**Le carte di lavoro
(dette anche: Evidenza e/o Elementi probativi)**

RIEPILOGO CARTE DA LAVORO (4)

ISA ITALIA 230, LA DOCUMENTAZIONE DEL REVISORE CONTABILE (3)

Linee Guida ISA 230

- Il revisore può considerare utile preparare e conservare nella documentazione della revisione, un memo riepilogativo (**denominato «memorandum conclusivo»**), con la descrizione degli aspetti significativi identificati durante la revisione e del modo in cui sono stati fronteggiati, o con il rinvio ad altra documentazione di revisione che fornisca tali informazioni.
- Detto riepilogo può facilitare riesami e ispezioni efficienti ed efficaci della documentazione della revisione, in particolare nei casi di revisioni contabili ampie e complesse. Inoltre, la preparazione di un tale riepilogo può aiutare il revisore nel tenere in considerazione aspetti significativi.
- Può altresì aiutare il revisore a considerare se, alla luce delle procedure di revisione svolte e delle conclusioni raggiunte, vi sia un obiettivo, contenuto in un principio di revisione applicabile nelle circostanze, che egli non è in grado di raggiungere e che gli impedirebbe la realizzazione degli obiettivi generali di revisione.

LE CARTE DA LAVORO A SUPPORTO DELLE REVIEW (5)

IMPOSTAZIONE CARTE DA LAVORO

Nella pratica molti revisori organizzano la documentazione nei seguenti archivi:

- **Archivio Generale:** contiene informazioni che potrebbero rilevarsi utili e importanti per più di un periodo contabile
- **Archivio permanente:** contiene le informazioni rilevanti per vari esercizi e quindi per più revisioni contabili;
- **Archivio corrente:** contiene la documentazione dei controlli effettuati e delle conclusioni raggiunte per una revisione contabile di bilancio. A seconda del tipo di impresa può essere organizzato per voci di bilancio o per cicli aziendali

LA RENDICONTAZIONE DELLA CONTINUITA' AZIENDALE (1)

COLLEGIO SINDACALE

ATTIVITA' DI VIGILANZA

- adeguati assetti
- sistemi controllo interno



PRESUPPOSTO CONTINUITA'

REVISORE LEGALE

ATTIVITA' CONTROLLO LEGALE

- dati contabili periodici
- Indicatori



PRESUPPOSTO CONTINUITA'

LA RENDICONTAZIONE DELLA CONTINUITA' AZIENDALE (2)

RENDICONTAZIONE ANNUA

NOTA INTEGRATIVA

RELAZIONE SULLA GESTIONE

ORGANO DI CONTROLLO
Relazione Collegio Sindacale
Relazione Revisore Legale dei conti

RENDICONTAZIONE PERIODICA

BILANCIO INFRANNUALE(PERIODICO)

CRUSCOTTO INDICATORI

ORGANO DI CONTROLLO
Verbale periodico Collegio Sindacale
Carte da Lavoro del Revisore Legale

RIEPILOGO CARTE DA LAVORO UTILIZZATE

**Documento
Nano-impres
2020**

**Documenti
Codice Etico**

**Approccio
Metodologico-
2018**

Indipendenza

CCI

**Check list Adeguati assetti
Bilanci Infrannuali-Periodici
Budget Generale esercizio-
Scostamenti
Indicatori-Continuità**



DATEV

KOINOS

GRAZIE