

# REVISIONE LEGALE



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Piacenza

1



CREMONA

ORDINE  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI  
CONTABILI

## PRIMA GIORNATA

Stefano Pizzutelli

*4 marzo 2024*

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

2

- **DEONTOLOGIA PROFESSIONALE**(art. 9 D.Lgs. 39/2010)

I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale rispettano i principi di deontologia professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al MEF e alla Consob e adottati dal MEF, sentita la Consob.

A tal fine, il MEF sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

3

## • **CODICE ITALIANO DI ETICA E INDIPENDENZA**

- Con determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. RR 127 del 23 marzo 2023, è stato adottato il "*Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti*", anche denominato "*Codice Italiano di Etica e Indipendenza*", elaborato ai sensi dell'articolo 9, comma 1, e dell'articolo 9-bis, comma 2, e 10, comma 12, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. I
- **Applicazione: dalle revisioni che iniziano dal 1° gennaio 2023**

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

4

- Il soggetto abilitato alla revisione ha il dovere e la responsabilità di agire nell'interesse generale.
- La responsabilità del soggetto abilitato alla revisione non è soltanto quella di soddisfare le necessità del singolo cliente o dell'organizzazione di cui fa parte.
- Pertanto, il Codice contiene regole e linee guida per consentire al soggetto abilitato alla revisione di adempiere al proprio dovere di agire nell'interesse generale

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

5

- **Glossario: Indipendenza**

- L'indipendenza consiste in:

(a) **indipendenza mentale** – lo stato mentale che consente di esprimere una conclusione senza condizionamenti che compromettano il giudizio professionale, consentendo quindi a una persona di agire con integrità, obiettività e scetticismo professionale; e

(b) **indipendenza agli occhi di terzi** – l'evitare fatti e circostanze talmente significativi, in base ai quali un terzo, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici, 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 o del gruppo di assurance.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

6

## **Glossario: Principi deontologici fondamentali**

- Integrità
- Obiettività
- Formazione, competenza e diligenza professionali
- Riservatezza
- Comportamento professionale

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

7

- PRINCIPI FONDAMENTALI
- **(a) Integrità:** l'essere diretto, trasparente e onesto in tutte le sue relazioni professionali.

Il soggetto abilitato alla revisione non deve consentire che il proprio nome sia associato a relazioni, comunicazioni o altre informative che egli sappia essere:

- (a) sostanzialmente false o fuorvianti;
- (b) fornite in modo non adeguatamente ponderato;
- (c) tali da omettere od occultare informazioni che, invece, sarebbe stato necessario includere per evitare di fuorviare il destinatario delle suddette comunicazioni. Quando il soggetto abilitato alla revisione si rende conto che il proprio nome è stato associato, anche indirettamente, a tali relazioni, comunicazioni o altre informative, deve intraprendere quanto necessario per prenderne le distanze

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

8

- PRINCIPI FONDAMENTALI

**(b) Obiettività:** non avere pregiudizi o conflitti di interesse, né accettare indebite influenze di terzi che possano condizionare il suo giudizio professionale

- il soggetto abilitato alla revisione può essere esposto a situazioni che ne possono compromettere l'obiettività. In ogni caso, non deve svolgere l'incarico qualora il suo giudizio professionale sia pregiudicato o indebitamente influenzato da una circostanza o relazione.



# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

9

- PRINCIPI FONDAMENTALI
- **(c)Competenza professionale e diligenza:** mantenere le conoscenze e le 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, nonché agire con diligenza in conformità ai principi tecnici e professionali

→ **formazione continua!**

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

10

- PRINCIPI FONDAMENTALI
- **(d) Riservatezza:** rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito di una relazione professionale e, pertanto, non diffonderle a terzi, salvo che vi sia specifica autorizzazione, o che sussista un diritto o un dovere, di fonte giuridica o professionale, di comunicarle. Il soggetto abilitato alla revisione non potrà altresì farne uso a vantaggio proprio o di terzi

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

11

- PRINCIPI FONDAMENTALI

- **(d) Riservatezza:**

- ❑ Il revisore deve mantenere la riservatezza anche al di fuori dell'ambiente professionale, prestando attenzione ad evitare **rivelazioni non intenzionali**, in particolare a colleghi, a familiari.
- ❑ Il soggetto abilitato alla revisione deve mantenere la riservatezza delle informazioni ottenute da un potenziale cliente.
- ❑ La riservatezza delle informazioni acquisite deve essere mantenuta anche all'interno del soggetto abilitato alla revisione
- ❑ Il soggetto abilitato alla revisione deve adottare misure ragionevoli affinché il dovere di riservatezza sia rispettato anche dai suoi dipendenti e collaboratori
- ❑ In virtù di quanto previsto all'art. 9bis, comma 4, D. Lgs. 39/2010, l'obbligo di conformarsi al principio di riservatezza e segreto professionale permane anche dopo la fine del rapporto tra il revisore e il suo cliente . Quando il soggetto abilitato alla revisione acquisisce un nuovo cliente, può avvalersi delle esperienze precedentemente acquisite, ponendo tuttavia attenzione a non utilizzare o divulgare informazioni riservate acquisite o ricevute nell'ambito di precedenti rapporti

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

12

- PRINCIPI FONDAMENTALI
- **(e)Comportamento professionale:** rispettare la normativa applicabile ed evitare di porre in essere azioni che diano discredito all'attività di assurance.
- Il principio del comportamento professionale impone al soggetto abilitato alla revisione l'obbligo di rispettare tutte le leggi e i regolamenti applicabili al caso concreto e di evitare di compiere qualsiasi azione che possa portare discredito all'attività di assurance. L'obbligo di comportamento professionale si considera violato qualora un soggetto terzo, ragionevole e informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in quel momento, concluderebbe verosimilmente che la buona reputazione dell'attività di cui trattasi risulti danneggiata.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

13

- PRINCIPI FONDAMENTALI

**(e) Comportamento professionale:** rispettare la normativa applicabile ed evitare di porre in essere azioni che diano discredito all'attività di assurance.

- Nel farsi pubblicità e nel promuovere sé stesso o la propria attività, il soggetto abilitato alla revisione non deve portare discredito a detta attività. 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.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

- **QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO**
- Le circostanze in cui opera il soggetto abilitato alla revisione potrebbero dar luogo a rischi specifici di mancata osservanza dei principi fondamentali.
- La sezione 120 stabilisce regole e linee guida, incluso il quadro concettuale di riferimento, per consentire al soggetto abilitato alla revisione di conformarsi ai principi fondamentali e di adempiere al proprio dovere di agire nell'interesse generale.
- Tali regole e linee guida tengono conto dell'ampia gamma di fatti e circostanze, inclusi attività, interessi e relazioni professionali che danno luogo a rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali. Inoltre, contribuiscono ad evitare che il soggetto abilitato alla revisione consideri consentita una situazione per il solo fatto che essa non è espressamente vietata dal Codice.

- **QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO**

Il quadro concettuale specifica l'approccio che il soggetto abilitato alla revisione deve applicare:

- (a) nell'identificazione dei rischi di mancata osservanza dei suddetti principi fondamentali;
- (b) nella valutazione dei rischi identificati;
- (c) nella gestione dei rischi eliminandoli o riducendoli entro un livello accettabile

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

16

## • **QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO**

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

- (a) esercitare il giudizio professionale;
- (b) prestare attenzione alle nuove informazioni e ai cambiamenti nei fatti e nelle circostanze; e
- (c) utilizzare il processo di valutazione del terzo ragionevole e informato come metodo di verifica. 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



# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

17

- **QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO**

## **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.
- Per *Livello accettabile* si intende 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.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

18

## • **QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO**

### **Considerazione delle nuove informazioni o dei cambiamenti nei fatti e nelle circostanze**

- Se il soggetto abilitato alla revisione viene a conoscenza di nuove informazioni o di cambiamenti nei fatti e nelle circostanze che potrebbero avere un impatto sull'eliminazione del rischio o sulla sua riduzione entro un livello accettabile, deve riconsiderare e gestire conseguentemente tale rischio.
- Mantenere alto il livello di attenzione nel corso dell'intera durata dell'incarico aiuta il soggetto abilitato alla revisione a stabilire se siano emerse nuove informazioni o si siano verificati cambiamenti nei fatti e nelle circostanze che:  
(a) influenzano il livello di un rischio; o (b) influiscono sulle conclusioni del soggetto abilitato alla revisione in ordine al fatto che le misure di salvaguardia applicate continuino ad essere appropriate per gestire i rischi identificati.
- Se nuove informazioni danno luogo all'identificazione di un nuovo rischio, il soggetto abilitato alla revisione è tenuto a valutare e, ove appropriato, a gestire tale rischio.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

- **QUADRO CONCETTUALE DI RIFERIMENTO**

- **Gestione dei rischi**

- Se il soggetto abilitato alla revisione stabilisce che i rischi identificati di mancata osservanza dei principi fondamentali non sono entro un livello accettabile, deve gestire tali rischi eliminandoli o riducendoli entro un livello accettabile.
- A tal fine, il soggetto abilitato alla revisione deve alternativamente:
  - (a) eliminare le circostanze, inclusi interessi o relazioni, che generano i rischi;
  - (b) applicare misure di salvaguardia, ove disponibili e sia possibile applicarle, per ridurre i rischi entro un livello accettabile; o
  - (c) non accettare o porre termine allo specifico incarico.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

20

## **Glossario: Rischi**

- ❖ Interesse personale
- ❖ Auto riesame
- ❖ Promozione degli interessi del cliente
- ❖ Familiarità
- ❖ Intimidazione

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

21

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

- **(a) interesse personale:** il rischio che un interesse finanziario o di altra natura influenzi il giudizio professionale o il comportamento del soggetto abilitato alla revisione

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

## ESEMPI DI INTERESSE PERSONALE

- il soggetto abilitato alla revisione ha un interesse finanziario diretto nel cliente di assurance;
- 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.
- il soggetto abilitato alla revisione ha una stretta relazione di affari con il cliente di assurance;
- il soggetto abilitato alla revisione ha accesso a informazioni riservate che potrebbero essere utilizzate per ottenere un vantaggio personale;
- 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

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

23

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

- **(b) auto-riesame**: il rischio che , nell' ambito dell' incarico di assurance in corso, l' obiettività de l 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 individuo 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 di assurance in corso o, più in generale;
- (ii) nella formazione del suo giudizio nell'incarico di assurance in corso, il soggetto abilitato alla revisione si trovi nella situazione di rivalutare il lavoro precedentemente svolto

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

## ESEMPI DI AUTORIESAME

- Il revisore ha progettato o realizzato i sistemi informativi finanziario gestionali la cui efficacia è oggetto dell'incarico di assurance;
- il soggetto abilitato alla revisione ha predisposto i dati di base utilizzati per generare la documentazione oggetto dell'incarico di assurance
- un membro del gruppo di assurance svolge, o ha svolto nel recente passato, un incarico quale amministratore o esponente della direzione del cliente;
- un membro del gruppo di assurance ha in corso, o ha avuto nel recente passato, un rapporto di lavoro dipendente con il cliente in una posizione tale da esercitare un'influenza significativa sulla materia oggetto dell'incarico;
- il soggetto abilitato alla revisione svolge un servizio per un cliente di assurance che influenza direttamente le informazioni oggetto dell'incarico stesso.



# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

25

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

**(c) 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;

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

26

## ESEMPI DI PROMOZIONE DEGLI INTERESSI DEL CLIENTE

- 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;
- 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;
- 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

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

27

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

**(d) familiarità:** 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

## ESEMPI DI RISCHIO DI FAMILIARITA'

- 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;
- 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;
- il membro del gruppo di revisione ha uno stretto rapporto professionale di lunga durata con il cliente di revisione.

I rischi rientrano in una o più delle seguenti categorie:

**(e) 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

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

30

## ESEMPI DI INTIMIDAZIONE

- 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;
- 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;
- 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;
- 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.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

31

## **MISURE DI SALVAGUARDIA**

Le misure di salvaguardia possono essere diverse in base ai fatti e alle circostanze. Esempi di misure di salvaguardia per la gestione dei rischi di inosservanza dei principi fondamentali, includono:

- 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;
- 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

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

32

## **MISURE DI SALVAGUARDIA**

Le misure di salvaguardia possono essere diverse in base ai fatti e alle circostanze.

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

- 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, familiarit<sup>±</sup> o intimidazione;
- la separazione dei team degli incarichi quando si trattano questioni di natura confidenziale può gestire un rischio derivante da interesse personale;



# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

## MISURE DI SALVAGUARDIA

Le misure di salvaguardia possono essere diverse in base ai fatti e alle circostanze.

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

- 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;
- 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.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

34

## CASI DI NON CONFORMITA'

La non conformità a leggi e regolamenti include atti di tipo omissivo o commissivo, intenzionali o involontari, che siano contrari alle leggi e ai regolamenti vigenti, compiuti dalle seguenti parti:

- (a) un'impresa;
- (b) i responsabili delle attività di governance di un'impresa;
- (c) la direzione di un'impresa;
- (d) altri soggetti che lavorano per l'impresa o sotto la sua direzione

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

35

## CASI DI NON CONFORMITA'

Esempi di leggi e regolamenti includono quelli relativi a:

- frode, corruzione e concussione;
- riciclaggio di denaro, finanziamento del terrorismo e appropriazione indebita;
- abusi di informazioni privilegiate e manipolazione del mercato;
- prodotti e servizi bancari e finanziari di altro tipo;
- protezione dei dati personali;
- passività fiscali e previdenziali e relativi pagamenti;
- protezione ambientale;
- tutela della salute e sicurezza pubblica

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

36

## CASI DI NON CONFORMITA'

Alcune tipologie di non conformità potrebbero portare a sanzioni, contenziosi o altre conseguenze a carico del cliente in grado di influenzare in modo significativo il suo bilancio.

Una non conformità che può influenzare in modo significativo il bilancio può determinare anche più ampie implicazioni di interesse generale, potendo provocare danni significativi per gli investitori, i creditori, i dipendenti o per il pubblico.

Quindi, un atto che provoca un danno significativo è un atto che comporta importanti conseguenze negative ad una di tali parti in termini finanziari e non finanziari.

*Esempi: frode che dà luogo a significative perdite finanziarie per gli investitori e una violazione di leggi e regolamenti ambientali che mette a repentaglio la salute o sicurezza dei dipendenti o del pubblico*

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

37

## CASI DI NON CONFORMITA'

Quando il soggetto abilitato alla revisione riscontra una non conformità o sospetta non conformità deve acquisire una comprensione delle disposizioni di leggi o regolamenti e conformarsi alle stesse, ivi inclusi:

- (a) l'obbligo di effettuare una comunicazione all'autorità competente, ove richiesto da leggi o regolamenti;
- (b) il divieto di avvertire il cliente, ove previsto da leggi o regolamenti.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

38

## CASI DI NON CONFORMITA'

Se il soggetto abilitato alla revisione ritiene che la direzione sia coinvolta nella non conformità o sospetta non conformità, deve discutere la situazione con i responsabili delle attività di governance.

Nel discutere la non conformità o sospetta non conformità con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance, il soggetto abilitato alla revisione deve suggerire loro di intraprendere tempestivamente le azioni appropriate, qualora non lo abbiano già fatto, al fine di:

- (a) correggere, porre rimedio o attenuare le conseguenze della non conformità;
- (b) evitare che si verifichi la non conformità, qualora non sia ancora avvenuta; e
- (c) comunicare la situazione all'autorità competente qualora richiesto da leggi o regolamenti o quando ritenuto necessario nell'interesse generale.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

39

## CASI DI NON CONFORMITA'

Nel nostro ordinamento spetta ai responsabili delle attività di governance del cliente (ivi incluso il Collegio Sindacale), in virtù delle funzioni attribuite loro dalle disposizioni di legge e nei limiti delle stesse, vigilare affinché la direzione:

(i) ponga rimedio, corregga o attenui le conseguenze della non conformità identificata o sospetta;

o (ii) eviti che si verifichi la non conformità, qualora non sia ancora avvenuta

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

40

## CASI DI NON CONFORMITA'

Il soggetto abilitato alla revisione deve rispettare:

- (a) le leggi e i regolamenti applicabili, incluse quelle che disciplinano la comunicazione di una non conformità o una sospetta non conformità all'autorità competente; e
- (b) le regole contenute nei principi di revisione, incluse quelle riguardanti:
  - l'identificazione della non conformità, compresa la frode, e la relativa risposta,
  - la comunicazione con i responsabili delle attività di governance;
  - la valutazione delle implicazioni della non conformità o sospetta non conformità per la relazione di revisione.



## **PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE**

- I soggetti abilitati alla revisione o i soggetti appartenenti alla rete possono prestare ai propri clienti di revisione una serie di servizi non di assurance che risultano coerenti con le proprie capacità e competenze.
- Fornire servizi non di assurance ai clienti di revisione può generare rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali e rischi per l'indipendenza.

## **PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE**

### *Valutazione del rischio*

Fattori rilevanti:

- la natura, la portata e lo scopo del servizio;
- il grado di affidamento riposto sul risultato del servizio nell'ambito dell'attività di revisione;
- il contesto legislativo e regolamentare nel quale il servizio viene fornito;
- se il risultato del servizio abbia un impatto sul bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime un giudizio e, in tal caso:
  - la misura in cui il risultato del servizio ha un effetto rilevante sul bilancio;
  - il grado di soggettività connesso alla determinazione degli importi o del trattamento appropriati per quegli aspetti riflessi nel bilancio;

## **PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE**

### *Valutazione del rischio*

Fattori rilevanti:

- il livello di competenza degli esponenti della direzione e del personale del cliente riguardo alla tipologia di servizio fornito;
- il grado di coinvolgimento del cliente nella fase di determinazione degli aspetti significativi di valutazione;
- la natura e la portata dell'eventuale impatto del servizio sui sistemi che generano informazioni che costituiscono una parte significativa dei seguenti aspetti del cliente:
  - scritture contabili o bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime un giudizio;
  - controlli interni sull'informativa finanziaria.

## **PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE**

- **Il revisore o un soggetto appartenente alla rete non può assumere alcuna responsabilità propria degli amministratori e degli esponenti della direzione di un cliente di revisione.**
- Tra le responsabilità proprie degli amministratori e degli esponenti della direzione figurano il controllo, la guida e l'indirizzo dell'ente, compresa l'assunzione di decisioni in materia di acquisizioni, allocazione e controllo delle risorse umane, delle risorse tecnologiche, delle risorse finanziarie, dei beni materiali e immateriali.
- Fornire un servizio non di assurance a un cliente di revisione genera rischi derivanti da auto riesame e interesse personale se il soggetto abilitato alla revisione o il soggetto appartenente alla rete, nello svolgimento di tale servizio, assume responsabilità proprie degli amministratori e degli esponenti della direzione.

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **Il revisore o un soggetto appartenente alla rete non può assumere alcuna responsabilità propria degli amministratori e degli esponenti della direzione di un cliente di revisione.**
- Inoltre, l'assunzione da parte del soggetto abilitato alla revisione o di un soggetto appartenente alla rete delle responsabilità proprie degli amministratori e degli esponenti della direzione comporta un rischio derivante da familiarità e potrebbe comportare un rischio derivante dalla promozione degli interessi del cliente in quanto il soggetto abilitato alla revisione, o il soggetto appartenente alla rete, diventerebbe eccessivamente allineato alle opinioni e agli interessi degli amministratori e degli esponenti della direzione.

## **PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE**

**Il revisore o un soggetto appartenente alla rete non può assumere alcuna responsabilità propria degli amministratori e degli esponenti della direzione di un cliente di revisione.**

Stabilire se un'attività rientri tra le responsabilità degli amministratori e degli esponenti della direzione dipende dalle circostanze e richiede l'esercizio del giudizio professionale.

Esempi di attività che rientrano tra le responsabilità di tali soggetti sono:

- la definizione delle politiche e degli obiettivi strategici;
- l'assunzione o il licenziamento di dipendenti;
- la direzione e l'assunzione della responsabilità dei comportamenti dei dipendenti in relazione al loro lavoro svolto per l'ente;
- l'autorizzazione delle operazioni;

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

**Il revisore o un soggetto appartenente alla rete non può assumere alcuna responsabilità propria degli amministratori e degli esponenti della direzione di un cliente di revisione.**

Esempi di attività che rientrano tra le responsabilità di tali soggetti sono:

- il controllo o la gestione di conti correnti bancari o investimenti;
- le decisioni relative a quali suggerimenti presentati dal soggetto abilitato alla revisione o dal soggetto appartenente alla rete o da altri soggetti terzi debbano essere attuati;
- la comunicazione ai responsabili delle attività di governance per conto degli amministratori o esponenti della direzione;
- l'assunzione di responsabilità in merito:
  - alla predisposizione e presentazione veritiera e corretta del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
  - alla progettazione, alla realizzazione e al funzionamento del sistema di controllo interno.

## **PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE**

- La prestazione di consulenze e di suggerimenti al fine di assistere gli amministratori o gli esponenti della direzione del cliente nell'adempimento delle loro funzioni non equivale all'assunzione delle responsabilità ad essi spettanti
- Al fine di evitare che lo svolgimento di servizi non di assurance per un cliente di revisione comporti l'assunzione di decisioni di competenza degli amministratori e degli esponenti della direzione, il soggetto abilitato alla revisione deve accertarsi che gli amministratori o gli esponenti della direzione siano responsabili di tutte le valutazioni e le decisioni.



# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

49

## **PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE**

Ciò include accertare che gli amministratori o gli esponenti della direzione del cliente:

(a) designino un soggetto in possesso delle capacità, delle conoscenze e dell'esperienza adeguate per assumersi la piena responsabilità delle decisioni del cliente e della supervisione dei servizi; tale soggetto, preferibilmente scelto tra soggetti con funzioni dirigenziali di rilievo, avrà una comprensione:

(i) degli obiettivi, della natura e dei risultati dei servizi; e

(ii) delle rispettive responsabilità del cliente e del soggetto abilitato alla revisione o del soggetto appartenente alla rete.

Tuttavia, il soggetto non è tenuto a possedere le competenze per eseguire o eseguire nuovamente i servizi.

(b) svolgano una supervisione dei servizi e valutino l'adeguatezza dei risultati del servizio svolto per le finalità del cliente;

(c) si assumano la responsabilità delle conseguenti azioni da intraprendere

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

50

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI DI CONSULENZA CONTABILE E TENUTA DELLA CONTABILITÀ**
- La prestazione di servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità per un cliente di revisione può generare un rischio derivante da auto-riesame.

### Regole e linee guida

I servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità includono una vasta gamma di servizi tra i quali:

- tenuta delle scritture contabili e redazione del bilancio;
- registrazione delle operazioni;
- servizi di elaborazione paghe.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

51

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE **SERVIZI DI CONSULENZA CONTABILE E TENUTA DELLA CONTABILITÀ**

**Gli amministratori** sono responsabili per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale responsabilità include:

- la scelta dei principi contabili e del trattamento contabile in conformità a tali principi;
- la redazione o la modifica dei documenti di supporto e dei dati di origine, in formato elettronico o altro formato, volti a costituire elementi probativi di un'operazione. Per esempio:
  - ordini d'acquisto;
  - dati relativi a paghe e stipendi;
  - ordini dei clienti;
- la creazione o la modifica delle scritture contabili;
- la scelta o l'approvazione della classificazione contabile delle operazioni.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

52

## **PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE** **SERVIZI DI CONSULENZA CONTABILE E TENUTA DELLA CONTABILITÀ**

Il processo di revisione necessita, in ogni caso, di comunicazioni reciproche tra il soggetto abilitato alla revisione e gli amministratori e gli esponenti della direzione del cliente di revisione, che può riguardare:

- l'applicazione di principi o criteri contabili e gli obblighi di informativa di bilancio;
- la valutazione dell'adeguatezza del sistema di controllo sui processi contabili e di bilancio e i metodi utilizzati per determinare gli importi delle attività e delle passività appostati;
- la proposta di rettifica delle scritture contabili.

Tali attività sono considerate parte integrante del processo di revisione e, solitamente, non rappresentano un rischio purché il cliente sia responsabile delle decisioni relative alla redazione delle scritture contabili e del bilancio.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

53

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

### • **SERVIZI DI CONSULENZA CONTABILE E TENUTA DELLA CONTABILITÀ**

I servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità di natura routinaria o che comportano registrazioni contabili meccaniche richiedono un giudizio professionale limitato o non richiedono un giudizio professionale.

Alcuni esempi di tali servizi sono:

- la predisposizione di calcoli o resoconti su buste paga e stipendi basata su dati provenienti dal cliente soggetti all'approvazione e al pagamento da parte del cliente;
- la registrazione delle operazioni ricorrenti i cui importi siano facilmente determinabili da documenti di supporto o dati di origine, quali addebiti di utenze la cui appropriata classificazione contabile è stata stabilita o approvata dal cliente;
- il calcolo dell'ammortamento sulle immobilizzazioni quando il cliente stabilisce il principio contabile e le stime di vita utile e valori residui;

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

54

## **PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE**

### **SERVIZI DI CONSULENZA CONTABILE E TENUTA DELLA CONTABILITÀ**

**I servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità di natura routinaria o che comportano registrazioni contabili meccaniche richiedono un giudizio**

**professionale limitato o non richiedono un giudizio professionale.**

Alcuni esempi di tali servizi sono:

- l'imputazione delle operazioni codificate dal cliente in contabilità generale;
- l'imputazione delle scritture approvate dal cliente nel bilancio di verifica;
- la predisposizione del bilancio sulla base delle informazioni contenute nel bilancio di verifica approvato dal cliente e la predisposizione delle note relative basate su registrazioni approvate dal cliente

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

55

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI DI CONSULENZA CONTABILE E TENUTA DELLA CONTABILITÀ**

Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve fornire a un cliente di revisione servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità inclusa la predisposizione del bilancio su cui esprime un giudizio o delle informazioni finanziarie che sono alla base di tale bilancio, tranne se:

- (a) i servizi siano di natura routinaria o comportino registrazioni contabili meccaniche; e
- (b) il soggetto abilitato alla revisione gestisca eventuali rischi generati dalla prestazione di tali servizi che non sono contenuti entro un livello accettabile

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE **SERVIZI DI CONSULENZA CONTABILE E TENUTA DELLA CONTABILITÀ**

Esempi di misure di salvaguardia per la gestione di un rischio derivante da auto riesame generato dalla prestazione di servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità che siano di natura routinaria o comportino registrazioni contabili meccaniche a un cliente di revisione, includono:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio;
- incaricare un soggetto appropriato non coinvolto nell'incarico di riesaminare l'incarico di revisione o il servizio non di assurance svolto



## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

### ● **SERVIZI FISCALI**

I servizi fiscali comprendono una vasta gamma di servizi, che includono attività quali:

- predisposizione della dichiarazione dei redditi;
- calcolo delle imposte ai fini della predisposizione di scritture contabili;
- pianificazione fiscale e altri servizi di consulenza fiscale;
- servizi fiscali che comportano valutazioni;
- assistenza nella risoluzione di controversie fiscali.

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

### • **SERVIZI FISCALI**

I fattori rilevanti per la valutazione del livello dei rischi generati fornendo servizi fiscali a un cliente di revisione includono:

- le caratteristiche specifiche dell'incarico;
- il livello di competenza in materia fiscale del personale del cliente
- il sistema adottato dall'amministrazione finanziaria per determinare l'imposizione fiscale e il ruolo del soggetto abilitato alla revisione o del soggetto appartenente alla rete nel processo;
- la complessità del regime fiscale applicabile e il grado di giudizio necessario per adottarlo

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

### SERVIZI FISCALI

- Predisposizione dichiarazione dei redditi

Fornire servizi relativi alla predisposizione della dichiarazione dei redditi non rappresenta normalmente un rischio.

I servizi relativi alla predisposizione della dichiarazione dei redditi comportano:

- la prestazione ai clienti di assistenza nel rispetto dei propri obblighi fiscali tramite la predisposizione e la compilazione di informazioni che comprendono l'importo dell'onere fiscale (di norma utilizzando moduli standard) da dichiarare all'amministrazione finanziaria competente;
- le consulenze sul trattamento di operazioni pregresse nella dichiarazione dei redditi e la risposta, per conto del cliente di revisione, alle richieste di informazioni integrative e analisi da parte dell'amministrazione finanziaria (per esempio, spiegazioni e supporto

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

60

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI FISCALI**

Fornire servizi relativi alla predisposizione della dichiarazione dei redditi non rappresenta normalmente un rischio.

I servizi di predisposizione della dichiarazione dei redditi si basano solitamente su informazioni storiche e comportano, principalmente, l'analisi e la presentazione di tali informazioni storiche in conformità alla normativa fiscale vigente, compresi i precedenti e la prassi consolidata.

Inoltre, le dichiarazioni dei redditi sono soggette a processi di controllo e/o accertamento ritenuti opportuni da parte dell'amministrazione finanziaria (*insomma...*)

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

61

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI FISCALI**
- *Calcolo imposte anticipate e differite*
- La predisposizione dei calcoli per determinare le imposte correnti e differite passive (o attive) per un cliente di revisione, ai fini della redazione delle relative scritture contabili che saranno successivamente assoggettate a revisione dal medesimo soggetto, genera un rischio derivante da auto riesame.
- Un fattore rilevante per la valutazione del livello di un rischio nel predisporre tali calcoli per un cliente di revisione è se il calcolo possa avere un effetto significativo sul bilancio sul quale il soggetto abilitato alla revisione esprime un giudizio.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

62

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

### SERVIZI FISCALI

#### *Calcolo imposte anticipate e differite*

Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione di tale rischio derivante da auto riesame, includono:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio;
- incaricare un soggetto appropriato che non ha partecipato all'incarico di riesaminare il lavoro di revisione svolto o i servizi prestati.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

63

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI FISCALI**

### *Pianificazione fiscale*

- La prestazione di servizi di pianificazione fiscale e altri servizi di consulenza fiscale può comportare un rischio derivante da auto riesame o dalla promozione degli interessi del cliente.
- I servizi di pianificazione fiscale e gli altri servizi di consulenza fiscale comprendono una vasta gamma di servizi, quali per esempio le consulenze al cliente su come organizzare le proprie attività in maniera efficiente da un punto di vista fiscale o sull'applicazione di una nuova normativa fiscale.

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

### SERVIZI FISCALI

#### *Pianificazione fiscale*

Fattori rilevanti per la valutazione del livello dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione degli interessi del cliente generati dalla prestazione di servizi di pianificazione fiscale e altri servizi di consulenza fiscale ai clienti di revisione includono:

- il grado di soggettività connesso alla determinazione del trattamento appropriato in bilancio conseguente alla consulenza fiscale;
- la circostanza che il trattamento fiscale sia supportato da un interpello all'amministrazione finanziaria riguardante un caso specifico o sia stato comunque oggetto di chiarimento da parte dell'amministrazione finanziaria prima della predisposizione del bilancio



# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

65

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI FISCALI**
- ***Pianificazione fiscale***

Per esempio, se il contenuto della consulenza relativa alla pianificazione fiscale e agli altri servizi di consulenza fiscale:

- è chiaramente supportato dall'amministrazione finanziaria o da altri precedenti;
- costituisce una prassi consolidata;
- si basa sulla legislazione fiscale, con conseguente elevata probabilità di conferma da parte dell'amministrazione fiscale.

la misura in cui il risultato della consulenza fiscale ha un effetto significativo sul bilancio;

la circostanza che l'efficacia della consulenza fiscale dipende dal trattamento contabile o dalla rappresentazione in bilancio se sussistono dubbi circa la correttezza degli stessi rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

66

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

### • **SERVIZI FISCALI**

#### *Pianificazione fiscale – Misure di salvaguardia*

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio può consentire la gestione dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione di interessi del cliente;
- incaricare un soggetto appropriato che non ha partecipato all'incarico di riesaminare il lavoro di revisione svolto o i servizi prestati può consentire la gestione di un rischio derivante da auto riesame;
- acquisire un chiarimento preventivo da parte dell'amministrazione finanziaria può consentire la gestione dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione degli interessi del cliente

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

67

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

### SERVIZI FISCALI

#### *Risoluzione di controversie fiscali*

Fornire assistenza nella risoluzione di controversie fiscali a un cliente di revisione può comportare un rischio derivante da auto riesame o dalla promozione degli interessi del cliente.

I fattori rilevanti per la valutazione del livello dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione degli interessi del cliente generati prestando assistenza a un cliente di revisione nella risoluzione di una controversia fiscale includono:

- il ruolo degli amministratori e degli esponenti della direzione nella risoluzione della controversia;
- la rilevanza degli esiti della controversia sul bilancio sottoposto a revisione;
- il sorgere della controversia sulla questione oggetto della consulenza prestata;
- il grado di supporto fornito dalla normativa fiscale, dalla giurisprudenza o da una prassi consolidata alla questione oggetto della controversia;
- la circostanza che il processo si svolga in pubblica udienza.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

68

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI FISCALI**
- *Risoluzione di controversie fiscali*

Esempi di azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia per la gestione dei rischi includono:

- avvalersi di professionisti che non fanno parte del gruppo di revisione per lo svolgimento del servizio può consentire la gestione dei rischi derivanti da auto riesame o dalla promozione di interessi del cliente;
- incaricare un soggetto appropriato che non ha partecipato all'incarico di riesaminare il lavoro di revisione svolto o i servizi prestati può consentire la gestione di un rischio derivante da auto riesame.

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

69

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI FISCALI**
- *Contenzioso tributario*
- Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve fornire a un cliente di revisione servizi fiscali che comportano l'esercizio del patrocinio legale se:
  - (a) i servizi fiscali comportano la difesa in sede contenziosa di un cliente di revisione; e
  - (b) gli importi in discussione sono significativi ai fini del bilancio sottoposto a revisione

# Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza

70

## PRESTAZIONE DI SERVIZI NON DI ASSURANCE A CLIENTI DI REVISIONE

- **SERVIZI FISCALI**

- *Contenzioso tributario*

- Un soggetto abilitato alla revisione o un soggetto appartenente alla rete non deve fornire a un cliente di revisione servizi fiscali che comportano l'esercizio del patrocinio legale se:

(a) i servizi fiscali comportano la difesa in sede contenziosa di un cliente di revisione; e

(b) gli importi in discussione sono significativi ai fini del bilancio sottoposto a revisione

PAUSA

## Assetti organizzativi e amministrativo - contabili

72

- Art. 2086 c.c. nuovo secondo comma

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



## Nuovo art. 2086 c.c.

73

- Assetto organizzativo e amministrativo-contabile?
- DEFINIZIONE
- Si può fare ricorso, alle Norme di comportamento del collegio sindacale (NCCS) emesse a **dicembre 2023** dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili
- (CNDCEC).

- **ASSETTO ORGANIZZATIVO**
  - (i) il sistema di funzionigramma e di organigramma e, in particolare, il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato a un appropriato livello di competenza e responsabilità,
  - (ii) il complesso procedurale di controllo.

- **ASSETTO ORGANIZZATIVO**

Un assetto organizzativo è adeguato se presenta una struttura compatibile alle dimensioni della società, nonché alla natura e alle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale, nonché alla rilevazione tempestiva degli indizi di crisi e di perdita della continuità aziendale e possa quindi consentire, agli amministratori preposti, una sollecita adozione delle misure più idonee alla sua rilevazione e alla sua composizione.

Il Collegio sindacale vigila sul processo di valutazione da parte degli amministratori dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo rispetto alla natura, alle dimensioni, alla complessità e alle altre caratteristiche specifiche della società, verificando che sia idoneo a rilevare tempestivamente indizi di crisi e di perdita di continuità aziendale così da rendere possibile agli organi delegati (o all'organo di amministrazione) di adottare idonee misure per il superamento della crisi o il recupero della continuità.

Il Collegio sindacale vigila sul processo di valutazione da parte degli amministratori dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo rispetto alla natura, alle dimensioni, alla complessità e alle altre caratteristiche specifiche della società, verificando che sia idoneo a rilevare tempestivamente indizi di crisi e di perdita di continuità aziendale così da rendere possibile agli organi delegati (o all'organo di amministrazione) di adottare idonee misure per il superamento della crisi o il recupero della continuità.

Il Collegio sindacale pone particolare attenzione

- alla completezza delle funzioni aziendali esistenti,
- alla separazione e alla contrapposizione di responsabilità nei compiti e nelle funzioni
- alla chiara definizione delle deleghe o dei poteri di ciascuna funzione.

## REQUISITI DELL'ASSETTO ORGANIZZATIVO

- organizzazione gerarchica;
- redazione di un organigramma aziendale con chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle linee di responsabilità;
- esercizio dell'attività decisionale e direttiva della società da parte dell'amministratore delegato nonché dei soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri;
- sussistenza di procedure che assicurano l'efficienza e l'efficacia della gestione dei rischi e del sistema di controllo, nonché la completezza, la tempestività, l'attendibilità e l'efficacia dei flussi informativi anche con riferimento alle società controllate;
- esistenza di procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata professionalità e competenza a svolgere le funzioni assegnate;
- presenza di direttive e di procedure aziendali, loro aggiornamento periodico ed effettiva diffusione.

## OBIETTIVO

Accertamento dell'esistenza di adeguate procedure interne

Verifica dell'adeguatezza e dell'efficacia dei flussi informativi generati.

→ verifica della corrispondenza fra la struttura decisionale aziendale e le deleghe depositate presso il registro delle imprese.

## ALL'INIZIO DELL'INCARICO:

- Verifica dei verbali precedenti relativi al periodo di tempo ritenuto significativo;
- conoscenza dell'assetto organizzativo, prendendo in considerazione l'oggetto sociale, il settore di attività e il mercato in cui la società opera oltre che la sua struttura interna, nonché il funzionigramma, da intendersi come configurazione (orizzontale) di compiti, funzioni e competenze, e l'organigramma, da intendersi come configurazione (verticale) di relazioni di sovra e subordinazione, poteri e responsabilità;

## NEL CORSO DELL'INCARICO:

### Il collegio

- vigila che l'organo amministrativo valuti costantemente l'adeguatezza degli assetti organizzativi, assumendo le eventuali conseguenti idonee iniziative per mitigare i rischi connessi a eventuali carenze significative constatate;
- vigila sull'adeguatezza e sul concreto funzionamento dell'assetto organizzativo, anche con specifico riferimento ai processi di gestione dei rischi, di controllo interno, di revisione interna, se applicabile, e di informativa finanziaria e non finanziaria;
- pianifica e svolge interventi di vigilanza periodici sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo;
- segnala agli amministratori, eventuali profili di non adeguatezza riscontrati nell'assetto organizzativo aziendale all'inizio dell'incarico ovvero riscontrati successivamente, informandone il soggetto incaricato della revisione legale, se presente;
- verifica l'efficacia delle azioni correttive adottate dalla società.



Laddove l'attività di vigilanza dovesse evidenziare significativi rischi di inadeguatezza dell'assetto organizzativo, il Collegio sindacale richiede all'organo amministrativo l'adozione di immediate azioni correttive e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico.

Nel caso in cui le azioni correttive poste in essere siano ritenute dal collegio non sufficienti, ovvero in casi di urgenza, di particolare gravità o di avvenuto riscontro di violazioni, il collegio adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate.

**Il Collegio sindacale riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio.**

IN DEFINITIVA

**Il sistema organizzativo deve individuare in maniera sufficientemente chiara**

- ❑ **l'attribuzione delle responsabilità,**
- ❑ **le linee di dipendenza gerarchica,**
- ❑ **la descrizione dei compiti**
- ❑ **la rappresentazione del processo aziendale di formazione e attuazione delle decisioni.**

**I poteri autorizzativi e di firma devono essere quindi assegnati in coerenza con le responsabilità organizzative e gestionali in essere.**

## SISTEMA AMMINISTRATIVO - CONTABILE

**l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative dirette a garantire la **completezza, la correttezza e la tempestività** di una informativa societaria attendibile, in accordo con i principi contabili adottati dall'impresa.**

Un sistema amministrativo-contabile risulta adeguato se permette:

- la completa, tempestiva e attendibile rilevazione contabile e rappresentazione dei fatti di gestione;
- la produzione di informazioni valide e utili per le scelte di gestione e per la salvaguardia del patrimonio aziendale;
- la produzione di dati attendibili per la formazione del bilancio d'esercizio.

## SISTEMA AMMINISTRATIVO - CONTABILE

L'adeguatezza e il corretto funzionamento del sistema amministrativo-contabile è responsabilità esclusiva

degli amministratori; il Collegio sindacale è chiamato a vigilare su tale adeguatezza e sul suo concreto funzionamento.

La valutazione di adeguatezza è un giudizio professionale emesso sulla base di un'analisi delle caratteristiche del sistema come desumibili dai flussi informativi acquisiti dal Collegio sindacale, tenuto conto delle dimensioni e delle caratteristiche dell'impresa nella quale esso si trova ad operare.

In occasione dello scambio di informazioni con l'incaricato della revisione legale, il collegio può richiedere informazioni in merito alle eventuali considerazioni formulate dal medesimo in ordine ai controlli informativi e organizzativi istituiti dalla società su cui il revisore abbia fatto affidamento

## SISTEMA AMMINISTRATIVO - CONTABILE

Laddove l'attività di vigilanza dovesse evidenziare significativi rischi di inadeguatezza dell'assetto amministrativo-contabile, il Collegio sindacale richiede all'organo amministrativo l'adozione di azioni correttive e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico. Nel caso in cui le azioni correttive poste in essere siano ritenute dal collegio non sufficienti, ovvero in casi di urgenza, di particolare gravità o di avvenuto riscontro di violazioni, il collegio adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate.

Il Collegio sindacale riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza posta in essere in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio.

## SISTEMA AMMINISTRATIVO - CONTABILE

L'attività di vigilanza del Collegio sindacale è diretta a verificare l'esistenza di un sistema idoneo ad assicurare la completezza e correttezza dei dati economico-finanziari.

NON è un giudizio di merito sui risultati dell'attività amministrativo-contabile, bensì di un giudizio sintetico sull'efficienza e la funzionalità del sistema, svolto alla luce dei rischi rilevanti emersi in tali aree operative.

**Molto utile lo scambio di informazioni con il revisore**

## Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

87

### *Art. 3, comma 3 CCII*

*Al fine di prevedere tempestivamente l'emersione della crisi d'impresa... gli assetti di cui al comma 2 devono consentire di:*

- a) rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;*
- b) verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i dodici mesi successivi e rilevare i segnali di cui al comma 4;*
- c) ricavare le informazioni necessarie a utilizzare la lista di controllo particolareggiata e a effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento di cui all'articolo 13, al comma 2.*

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

88

*Art. 3, comma 4 CCII*

- ***SEGNALI DI CRISI:***

*a) l'esistenza di debiti per retribuzioni scaduti da almeno trenta giorni pari a oltre la meta' dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;*

*b) l'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno novanta giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;*

*c) l'esistenza di esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari che siano scadute da piu' di sessanta giorni o che abbiano superato da almeno sessanta giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il cinque per cento del totale delle esposizioni;*

*d) l'esistenza di una o piu' delle esposizioni debitorie previste dall'articolo 25-novies, comma 1.*



# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

89

## *Art. 3, comma 4 CCII SEGNALI DI CRISI:*

***DEBITI PER RETRIBUZIONI SCADUTI DA ALMENO 30 GIORNI > META' DELL'AMMONTARE DELLE RETIBUZIONI DI UN MESE***

si tratta di un segnale che può essere ritratto agevolmente dalla contabilità aziendale. Occorre cioè che l'azienda quantifichi l'importo dovuto ai dipendenti per le retribuzioni di un mese.

- Retribuzioni mensili: 100
- Retribuzioni di aprile non pagate: 55
- Primo giugno: emersione del segnale

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

90

*Art. 3, comma 4 CCII SEGNALI DI CRISI:*

***DEBITI VERSO FORNITORI SCADUTI DA OLTRE 90 GG >  
DEBITI VERSO FORNITORI NON SCADUTI***

Questo segnale **non** può semplicemente essere ritratto dalla ordinaria contabilità dell'azienda.

Per poter verificare se tale *alert* è scattato, occorre infatti che l'azienda abbia a disposizione le seguenti informazioni:

- ammontare dei debiti verso fornitori (dato desumibile dalle schede contabili)
- scadenza dei debiti verso fornitori (dato extracontabile, desumibile dalle fatture, se vi è indicata la scadenza del pagamento o, comunque da altri elementi, come i contratti, gli ordinativi, sempre se esistenti)

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

91

*Art. 3, comma 4 CCII SEGNALI DI CRISI:*

***ESPOSIZIONI VERSO BANCHE SCADUTE DA PIU' DI 60 GG  
O  
ABBIANO SUPERATO DA OLTRE 60 GG IL LIMITE  
PURCHE' > 5% TOTALE DELLE ESPOSIZIONI***

- Questo segnale è la combinazione di dati extracontabili (esposizioni verso le banche o verso gli altri intermediari finanziari scaduti da oltre 60 giorni o fuori fido da oltre 60 giorni) e del dato contabile del totale delle esposizioni.
- *Qualora al 30/4/2023 il totale delle esposizioni ammonti a 100 e la società sia fuori fido da prima del 28/2/2023, con un'esposizione di 6, si avrà il verificarsi della situazione di allarme.*

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

92

## **Art. 25-novies – comma 1**

**Inps, Inail, Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Entrate Riscossione devono segnalare all'amministratore e al presidente del collegio sindacale l'esposizione debitoria rilevante:**

**Inps:** per le imprese con lavoratori subordinati e parasubordinati, al 30 per cento di quelli dovuti nell'anno precedente e all'importo di euro 15.000;

**Inail:** debito scaduto e non versato > euro 5.000;

**Agenzia delle Entrate:** per Iva > 5.000 Euro

**Agenzia delle Entrate Riscossione:** debiti definitivamente accertati e scaduti da oltre 90 giorni > 500.000 euro (per le società di capitali)

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

93

## *Composizione negoziata:*

L'imprenditore può richiedere al segretario generale della CCIAA la nomina di un **esperto**, quando

- ❖ si trova in **condizioni di squilibrio patrimoniale o economico – finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza e**
- ❖ **risulta ragionevolmente perseguibile il risanamento dell'impresa**

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

94

## ***Composizione negoziata:***

L'esperto agevole le trattative tra l'imprenditore, i creditori ed eventuali altri soggetti interessati, al fine di individuare la soluzione per il superamento delle condizioni di squilibrio, anche mediante il trasferimento dell'azienda o di rami di essa

## Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

95

*Con l'istanza di nomina dell'esperto, o con dichiarazione successivamente presentata l'imprenditore puo' dichiarare che, sino alla conclusione delle trattative o all'archiviazione dell'istanza di composizione negoziata, **non si applicano** nei suoi confronti gli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del codice civile e non si verifica la causa discioglimento della societa' per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile.*

*A tal fine, l'istanza o la dichiarazione sono pubblicate nel registro delle imprese e gli effetti di cui al primo periodo decorrono dalla pubblicazione*

## Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

96

L'imprenditore può richiedere misure protettive: i creditori non possono acquisire diritti di prelazione se non concordati con l'imprenditore e non possono iniziare o proseguire azioni esecutive o cautelari.

Non sono comunque inibiti i pagamenti



## Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

97

Se l'imprenditore ha chiesto anche l'applicazione di misure protettive del patrimonio, la sospensione degli obblighi e delle cause di scioglimento prevista cessa a partire dalla pubblicazione nel registro delle imprese del provvedimento con il quale il tribunale dichiara l'inefficacia delle misure richieste o ne dispone la revoca.

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

98

Nel corso delle trattative l'imprenditore conserva la gestione ordinaria e straordinaria dell'impresa.

L'imprenditore in stato di crisi gestisce l'impresa in modo da evitare pregiudizio alla sostenibilita' economico-finanziaria dell'attivit'. Quando, nel corso della composizione negoziata, risulta che l'imprenditore e' insolvente ma esistono concrete prospettive di risanamento, lo stesso gestisce l'impresa nel prevalente interesse dei creditori. Restano ferme le responsabilita' dell'imprenditore.

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

99

## GESTIONE DELL'IMPRESA

- Nel corso delle trattative l'imprenditore conserva la gestione ordinaria e straordinaria dell'impresa.
- L'imprenditore in stato di crisi gestisce l'impresa in modo da evitare pregiudizio alla sostenibilita' economico-finanziaria dell'attivit .
- Quando, nel corso della composizione negoziata, risulta che l'imprenditore e' insolvente ma esistono concrete prospettive di risanamento, lo stesso gestisce l'impresa nel prevalente interesse dei creditori.
- Restano ferme le responsabilita' dell'imprenditore .

### GESTIONE DELL'IMPRESA

- L'imprenditore informa preventivamente l'esperto, per iscritto, del compimento di atti di straordinaria amministrazione nonché dell'esecuzione di pagamenti che non sono coerenti rispetto alle trattative o alle prospettive di risanamento.
- L'esperto, quando ritiene che l'atto può arrecare pregiudizio ai creditori, alle trattative o alle prospettive di risanamento, lo segnala per iscritto all'imprenditore e all'organo di controllo

## GESTIONE DELL'IMPRESA

- Se, nonostante la segnalazione, l'atto viene compiuto, l'imprenditore ne informa immediatamente l'esperto il quale, nei successivi dieci giorni, può iscrivere il proprio dissenso nel registro delle imprese.
- Quando l'atto compiuto pregiudica gli interessi dei creditori, l'iscrizione è obbligatoria.
- Quando sono state concesse misure protettive o cautelari l'esperto, iscritto il proprio dissenso nel registro delle imprese, procede alla segnalazione per l'eventuale revoca delle misure protettive o per la riduzione della durata

## AUTORIZZAZIONI DEL TRIBUNALE

- Su richiesta dell'imprenditore il tribunale, verificata la funzionalità degli atti rispetto alla continuità aziendale e alla migliore soddisfazione dei creditori, può:
  - a) autorizzare l'imprenditore a contrarre finanziamenti prededucibili
  - b) autorizzare l'imprenditore a contrarre finanziamenti dai soci prededucibili
  - c) autorizzare una o più società appartenenti ad un gruppo a contrarre finanziamenti prededucibili
  - d) autorizzare l'imprenditore a trasferire in qualunque forma l'azienda o uno o più suoi rami senza gli effetti di cui all'articolo 2560, secondo comma c.c. (*coobbligazione sui debiti ceduti*) dettando le misure ritenute opportune, tenuto conto delle istanze delle parti interessate al fine di tutelare gli interessi coinvolti

### CONCLUSIONI DELLE TRATTATIVE

- Quando e' individuata una soluzione idonea al superamento della situazione di squilibrio, le parti possono, alternativamente:
  - a) **concludere un contratto**, con uno o piu' creditori, che produce gli effetti di cui all'articolo 14 se, secondo la relazione dell'esperto , e' idoneo ad assicurare la continuita' aziendale per un periodo non inferiore a due anni;
  - b) **concludere una convenzione di moratoria**;
  - c) **concludere un accordo sottoscritto dall'imprenditore, dai creditori e dall'esperto**

## CONCLUSIONI DELLE TRATTATIVE

- L'imprenditore puo', all'esito delle trattative, domandare l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti ai sensi degli articoli 182-bis, 182-septies e 182-novies del regio decreto n.267 del 1942. La percentuale di cui all'articolo 182-septies, secondo comma, lettera c), e' ridotta al 60 per cento se il raggiungimento dell'accordo risulta dalla relazione finale dell'esperto.

L'imprenditore puo', in alternativa:

- a) predisporre il piano attestato di risanamento;
- b) domandare
- c) all'esito delle trattative, proporre la domanda di concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio;
- d) accedere ad una delle procedure disciplinate dal CCII



## MISURE PREMIALI

- Dall'accettazione dell'incarico da parte dell'esperto e sino alla conclusione delle composizioni negoziate previste, **gli interessi che maturano sui debiti tributari dell'imprenditore sono ridotti alla misura legale.**
- Le sanzioni tributarie per le quali e' prevista l'applicazione in misura ridotta in caso di pagamento entro un determinato termine dalla comunicazione dell'ufficio che le irroga, sono ridotte alla misura minima se il termine per il pagamento scade dopo la presentazione della istanza
- Le sanzioni e gli interessi sui debiti tributari sorti prima del deposito dell'istanza, e oggetto della composizione negoziata sono ridotti della meta' nelle ipotesi di conclusione delle trattative

## MISURE PREMIALI

Se le trattative si concludono con un contratto con i creditori, l'Agenzia delle entrate concede all'imprenditore che lo richiede, con istanza sottoscritta anche dall'esperto, un piano di **rateazione fino ad un massimo di settantadue rate mensili** delle somme dovute e non versate a titolo di imposte sul reddito, ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta, Iva e Irap non ancora iscritte a ruolo, e relativi accessori.

## RUOLO E RESPONSABILITA' DEGLI ORGANI DI CONTROLLO

- **L'organo di controllo societario segnala, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza.**
- La segnalazione e' motivata, e' trasmessa con mezzi che assicurano la prova dell'avvenuta ricezione e contiene la fissazione di un congruo termine, **non superiore a trenta giorni**, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle iniziative intraprese. In pendenza delle trattative, rimane fermo il dovere di vigilanza di cui all'articolo 2403 del codice civile.
- La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo ai sensi del comma 1 e la vigilanza sull'andamento delle trattative sono valutate ai fini della responsabilita' prevista dall'articolo 2407 del codice civile.
- (art. 25- *octies* CCII)

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

108

## RUOLO E RESPONSABILITA' DEGLI ORGANI DI CONTROLLO

- I controlli operati restano atti interni e le segnalazioni ex art. 25 octies Ccii non possono essere portati a conoscenza di terzi, neppure se richiesto da istituti di credito o altri soggetti qualificati. Le ispezioni eseguite dal collegio sindacale o dal sindaco unico che devono risultare da appositi verbali restano custoditi dalla società, trascritti in un libro che deve essere depositato presso la sede della stessa e che possono essere visionati dal solo organo di controllo legale dei conti (revisore).
- (Fonte: *Italia Oggi*)

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

109

Le banche e gli altri intermediari finanziari, nel momento in cui comunicano al cliente variazioni, revisioni o revoche degli affidamenti, ne danno notizia anche agli organi di controllo

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

110

## MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

### *Adeguati assetti*

L'obbligo per l'impresa di dotarsi di "adeguati assetti" rappresenta un perno centrale del sistema di *early warnings*, destinato a favorire l'emersione tempestiva della crisi di impresa, sul presupposto che affrontare tardivamente tale situazione, quando ormai si è verificata la perdita della continuità aziendale, rappresenta un danno per l'intero sistema economico e per gli stessi creditori, che vedono in tal modo azzerarsi il residuo valore dell'azienda, oltre che le stesse opportunità occupazionali e di fare impresa, anche a causa della perdita di credibilità sul mercato

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

111

## MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

*Art. 25-octies CCII: "l'organo di controllo societario segnala, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza" di accesso alla composizione negoziata.*

**L'uso dell'indicativo è sintomatico dell'esistenza di un vero e proprio dovere di segnalazione** in presenza dei presupposti di crisi che l'organo di controllo è quindi chiamato a rilevare tempestivamente. Si tratta di un dovere che, come è intuitivo notare, si aggiunge e rafforza quell'obbligo di costituzione di adeguati assetti da parte dell'imprenditore, alla luce del novellato art. 2086 c.c.

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

112

## MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

Adeguati assetti ↔ Doveri dell'organo di controllo: sinergia

Il dovere di segnalazione significa presidiare anche situazioni deficitarie, nelle quali gli adeguati assetti non siano stati costituiti o lo siano unicamente “sulla carta”.

La segnalazione è strumentale rispetto alla reale attuazione del dovere posto sull'imprenditore dalla seconda parte dell'art. 2086 c.c., corrispondente alla necessità di attivazione in vista dell'adozione — senza ritardo — di tutti gli strumenti più idonei offerti dall'ordinamento per il superamento della crisi ed il recupero della continuità



# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

113

## MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

### Segnalazione

- deve essere fatta per iscritto
- deve essere motivata,
  - per una esigenza di assunzione di responsabilità nell'atto,
  - per ragioni di prova e dimostrazione quindi della specificità della stessa, oltre che di controllo della risposta fornita dall'organo amministrativo rispetto ai temi segnalati per iscritto dal o dai sindaci.

Il nuovo dovere di segnalazione è entrato in vigore fin dal 15 novembre 2021, giusta la norma transitoria di cui all'art. 27 del d.l. 118/21.

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

114

## MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

La risposta degli amministratori alla sollecitazione deve essere fornita entro un termine fissato dai sindaci nella propria segnalazione, termine che comunque non può eccedere i trenta giorni.

**Il termine non richiede la compiuta risoluzione dei problemi finanziari, economici o patrimoniali eventualmente oggetto di "allarme", ma l'individuazione di possibili soluzioni e la pronta attivazione delle iniziative all'uopo previste** (del resto la norma dispone che si debba riferire circa « le iniziative intraprese », volendo con ciò sottolineare la tempestività della conseguente attivazione, posto che non è sufficiente la indicazione di astratte soluzioni, ma l'aver già intrapreso delle iniziative al riguardo, pur se le stesse fossero ancora in corso e non ancora completate).

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

115

## MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

Norma più blanda dell'originaria

Risponde comunque ad esigenze di "autoresponsabilizzazione" degli imprenditori e considerando che all'art. 37 comma 2 CCII è prevista la legittimazione attiva dei sindaci a poter richiedere direttamente il fallimento (*rectius* apertura della liquidazione giudiziale) dell'impresa cui sono preposti, così da "chiudere" comunque il cerchio nell'ipotesi in cui la loro segnalazione restasse "lettera morta" e la crisi sfociasse in una vera e propria situazione di insolvenza.

*Quindi:*

*Se gli amministratori restano inerti → i sindaci possono chiedere l'apertura della liquidazione giudiziale*

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

116

## MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

La tempestiva segnalazione da parte dell'organo di controllo non è più motivo di esenzione da responsabilità prevedendosi che la stessa (unitamente alla perdurante vigilanza durante le trattative) sia valutata "ai fini della responsabilità prevista dall'articolo 2407 c.c.", con conseguenze che spetterà pertanto all'autorità giudiziaria volta a volta accertare.

Una segnalazione tardiva — fatta dai sindaci in un momento in cui il capitale è già stato perduto e la continuità compromessa, pur rappresentando comunque un dovere per l'organo di controllo, non possa avere degli effetti "deresponsabilizzanti".

La valutazione si incentrerà anche sul ruolo del nesso causale relativo, verificandosi cioè se la segnalazione abbia in qualche modo eliso il collegamento eziologico fra i pregiudizi che si siano verificati successivamente — per la società o i creditori — rispetto all'operato dei sindaci.

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

117

## MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

Il nuovo dovere di segnalazione si applica a tutti i collegi sindacali, al sindaco unico laddove nominato (nelle s.r.l. o cooperative a r.l.), nonché al Comitato di controllo o collegio di sorveglianza per le s.p.a. che abbiano adottato il sistema monistico. **Non opera invece rispetto alle s.r.l. con solo revisore**, posta la differenza testuale fra art. 25 octies e precedente art. 14 del c.c.i., che invece estendeva tali doveri di segnalazione anche a revisori e società di revisione.

# Il codice della crisi d'impresa – aspetti legati alla revisione dei conti

118

## MASSIMARIO DELLA CASSAZIONE

*Art.25-decies CCII prevede che "le banche e gli altri intermediari finanziari di cui all'articolo 106 del testo unico bancario, nel momento in cui comunicano al cliente variazioni, revisioni o revoche degli affidamenti, ne danno notizia anche agli organi di controllo societari, se esistenti"*

Disposizione che, da un lato, introduce un dovere di segnalazione attiva in capo agli enti bancari e finanziari che, ove disatteso, potrebbe introdurre a nuove forme di responsabilizzazione degli stessi e, dall'altro, rende i sindaci i terminali di ulteriori notizie qualificate provenienti dal mondo bancario e creditizio in grado di far percepire immediatamente se la situazione finanziaria dell'impresa sta "precipitando", così come nel caso in cui oggetto di segnalazione fosse la revoca degli affidamenti, posto che in tal caso verrebbero alterate le fonti di finanziamento dell'impresa e il suo merito creditizio, evidenziandone uno stato di "asfissia" finanziaria se non di insolvenza vera e propria che dovrà, quindi, essere energicamente ed immediatamente affrontata dalla *governance* dell'impresa.

# PAUSA

# LE FASI DELLA REVISIONE

120

- *Attività:*

PROCEDURE PRELIMINARI ALL'INCARICO

- *Scopo:*

DECIDERE SE ACCETTARE O MENO L'INCARICO

- *Contenuti:*

VERIFICA DELLE COMPETENZE, DELLE CAPACITA',  
DELLE RISORSE

VERIFICA DELL'INDIPENDENZA

STESURA LETTERA DI INCARICO





# LE FASI DELLA REVISIONE

121

*Attività:*

- PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

*Scopo:*

- SVILUPPARE LA STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE E IL PIANO DI REVISIONE

*Contenuti:*

- INDIVIDUAZIONE DELLA SIGNIFICATIVITA'
- DISCUSSIONI ALL'INTERNO DEL TEAM
- INDIVIDUAZIONE STRATEGIA GENERALE DI REVISIONE



# LE FASI DELLA REVISIONE

122

## *Attività:*

- SVOLGERE LE PROCEDURE PER L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO

## *Scopo:*

- IDENTIFICARE E VALUTARE IL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI ATTRAVERSO LA CONOSCENZA DELL'IMPRESA

## *Contenuti:*

- VALUTAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO
- VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO
- VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI BILANCIO E DI ASSERZIONI



# LE FASI DELLA REVISIONE

123

- **RISPOSTE AL RISCHIO**

*Attività:*

- **CONFIGURARE LE RISPOSTE GENERALI DI REVISIONE E LE PROCEDURE DI REVISIONE IN RISPOSTA AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI**

*Scopo:*

- **SVILUPPARE RISPOSTE APPROPRIATE AI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI**

*Contenuti:*

- **AGGIORNAMENTO DELLE STRATEGIE DI REVISIONE**
- **RISPOSTE GENERALI DI REVISIONE**



# LE FASI DELLA REVISIONE

124

## • RISPOSTE AL RISCHIO

### *Attività:*

- SVOLGERE LE PROCEDURE DI REVISIONE IN RISPOSTA AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

### *Scopo:*

- RIDURRE IL RISCHIO DI REVISIONE AD UN LIVELLO ACCETTABILMENTE BASSO

### *Contenuti:*

- CARTE DI LAVORO
- CRITICITA' RILEVATE
- SUPERVISIONE DELLO STAFF E RIESAME DELLE CARTE DI LAVORO



# LE FASI DELLA REVISIONE

125

## *Attività:*

- VALUTARE GLI ELEMENTI PROBATIVI RACCOLTI

## *Scopo:*

- DETERMINARE LE EVENTUALI ULTERIORI PROCEDURE DI REVISIONE

## *Contenuti:*

- AGGIORNAMENTO DELLA VALUTAZIONE DEI RISCHI E DELLA SIGNIFICATIVITA'
- COMUNICAZIONE DELLE CRITICITA' RILEVATE
- ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE
- CONCLUSIONI RAGGIUNTE



# Principio di revisione ISA 300

126

## Oggetto

Tratta della responsabilità del revisore nel pianificare la revisione contabile del bilancio.

La pianificazione è diversa se si tratta di primo incarico o di incarichi ricorrenti

La pianificazione della revisione richiede

- la definizione di una strategia generale di revisione per l'incarico
- l'elaborazione di un piano di revisione.

## Principio di revisione ISA 300

127

Una pianificazione adeguata favorisce la revisione del bilancio in diversi modi, tra cui:

- aiuta il revisore a dedicare la dovuta attenzione ad aree importanti della revisione;
- aiuta il revisore a identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;
- aiuta il revisore a organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione affinché sia svolto in modo efficace ed efficiente;
- fornisce supporto nella selezione dei membri del team di revisione con un livello appropriato di capacità e competenze per fronteggiare i rischi attesi, e nell'appropriata assegnazione del lavoro agli stessi;
- facilita le attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro;
- fornisce supporto, ove applicabile, al coordinamento del lavoro svolto dai revisori delle componenti e dagli esperti.

# Principio di revisione ISA 300

128

- **TEMPISTICA DELLA PIANIFICAZIONE**
- E' un processo continuo e iterativo
- Comincia poco dopo la precedente revisione
- Termina con la conclusione dell'incarico
- Considera le attività precedenti le procedure di revisione conseguenti:
  - ✓ Procedure di analisi comparativa preliminari
  - ✓ Comprensione del quadro normativo applicabile
  - ✓ Determinazione della significatività
  - ✓ Coinvolgimento di esperti.
  - ✓ Altre procedure di valutazione del rischio



### **Attività preliminari dell'incarico**

All'inizio di ogni incarico di revisione contabile, il revisore deve

- svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia)n. 220 relativamente al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico specifico di revisione
- valutare il rispetto dei principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza
- comprendere i termini dell'incarico

# Principio di revisione ISA 300

130

- REGOLE

**1) *DEFINIRE LA STRATEGIA GENERALE:***

- a) Identificare la portata della revisione.
- b) Definire obiettivi di reporting per pianificare la tempistica
- c) Considerare i fattori rilevanti nell'indirizzare il lavoro del team.
- d) Valutare le conoscenze precedenti.
- e) Determinare le risorse e i periodi di intervento

# Principio di revisione ISA 300

131

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

## **Caratteristiche dell'incarico:**

- Quadro normativo sull'informativa finanziaria
- Quadro normativo specifico di settore
- Bilancio di gruppo e componenti
- Necessità di esperti con conoscenze specialistiche
- Presenza di revisori esterni e fornitori di servizi
- Necessità di tecniche computerizzate di audit
- Coordinamento con il personale dell'impresa

## Principio di revisione ISA 300

132

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

### **Comunicazioni e reportistica:**

- Scadenze dell'impresa
- Riunioni con responsabili di governance
- Altre comunicazioni (lettera di commento, etc.)
- Comunicazioni con revisori delle componenti
- Riunioni e discussioni del team di revisione
- Altri obblighi di reportistica

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

### **Fattori significativi, attività preliminari dell'incarico e conoscenza acquisita in altri incarichi**

- la determinazione della significatività
- l'identificazione preliminare delle aree in cui può sussistere un livello di rischio più elevato di errori significativi;
- l'impatto dei rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio nel suo complesso sulle attività di direzione, supervisione e riesame;
- il modo nel quale il revisore evidenzia ai membri del team di revisione la necessità di mantenere un approccio critico e un atteggiamento di scetticismo professionale nel raccogliere e valutare gli elementi probativi;

# Principio di revisione ISA 300

134

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

## **Fattori significativi, attività preliminari dell'incarico e conoscenza acquisita in altri incarichi**

- i risultati di precedenti revisioni che hanno comportato la valutazione dell'efficacia operativa del controllo interno, inclusa la natura delle carenze identificate e le azioni intraprese per fronteggiarle
- la discussione con il personale del soggetto incaricato della revisione responsabile dello svolgimento di altri servizi per l'impresa, in merito agli aspetti che possono influenzare la revisione;
- l'evidenza dell'impegno posto dalla direzione nella configurazione, nella messa in atto e nel mantenimento di un solido controllo interno, inclusa l'evidenza di una sua appropriata documentazione;
- il volume delle operazioni, che può servire a determinare se sia più efficiente per il revisore fare affidamento sul controllo interno;

# Principio di revisione ISA 300

135

- **APPENDICE ISA 300 (aspetti da considerare)**

**Fattori significativi, attività preliminari dell'incarico e conoscenza acquisita in altri incarichi**

- l'importanza attribuita al controllo interno in tutta l'impresa per il successo della gestione della stessa;
- gli sviluppi significativi nell'attività dell'impresa, inclusi i cambiamenti nelle tecnologie informatiche e nei processi aziendali, i cambiamenti dei membri della direzione con responsabilità strategiche, le acquisizioni, le fusioni e i disinvestimenti;
- gli sviluppi significativi intervenuti nel settore in cui opera l'impresa come cambiamenti nella regolamentazione di settore e nuovi obblighi informativi;
- i cambiamenti significativi nel quadro normativo dell'informativa finanziaria, quali i cambiamenti nei principi contabili;
- altri sviluppi significativi e pertinenti, quali i cambiamenti nel contesto giuridico che si ripercuotono sull'impresa

# Principio di revisione ISA 300

136

- **APPENDICE ISA 300 (*aspetti da considerare*)**

## **Natura, tempistica ed entità delle risorse:**

- Selezione dei membri del team
- Assegnazione delle aree di revisione
- Budget tempi



### **II - ELABORAZIONE PIANO DI REVISIONE**

deve includere una descrizione dei seguenti aspetti:

- a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate (ISA315)
- b) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA n. 330)
- c) le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione

## Principio di revisione ISA 300

138

- Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione
- *Ciò si può verificare nel caso in cui il revisore venga a conoscenza di informazioni che divergono significativamente da quelle disponibili all'epoca della pianificazione delle procedure di revisione*

- **Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione**

Prima di iniziare il primo incarico di revisione, il revisore deve porre in essere le seguenti attività:

- A) svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 riguardanti l'accettazione del rapporto con il cliente e dello specifico incarico di revisione;
- B) comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili
- C) eseguire i test sui saldi di apertura (ISA 510)

- **Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione**

Ad esempio:

- accordi con il revisore precedente finalizzati, ad esempio, al riesame delle sue carte di lavoro
- eventuali problematiche di maggior rilievo (tra cui l'applicazione di principi contabili, di principi di revisione o le modalità di emissione delle relazioni) discusse con la direzione nella fase iniziale di acquisizione dell'incarico, la comunicazione di tali problematiche ai responsabili delle attività di governance, la loro influenza sulla strategia generale di revisione e sul piano di revisione;

- **Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione**

Ad esempio:

- procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura;
- altre procedure richieste dal sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione applicabile ai nuovi incarichi di revisione

- *Carte di lavoro:*
- **IL REVISORE DEVE DOCUMENTARE:**
  - a) La strategia generale.**
  - b) Il piano di revisione.**
  - c) Eventuali modifiche durante lo svolgimento della revisione**

# Principio di revisione ISA 300

143

- ***Carte di lavoro:***
- La documentazione della **strategia generale** di revisione rappresenta l'evidenza delle principali decisioni assunte dal revisore, considerate necessarie per un'adeguata pianificazione della revisione e per la comunicazione di aspetti significativi al team di revisione.
- *Ad esempio, il revisore può riepilogare la strategia generale di revisione in forma di memorandum contenente le principali decisioni che riguardano in generale la portata, la tempistica e lo svolgimento della revisione*

# Principio di revisione ISA 300

144

- **Carte di lavoro:**
- La documentazione del **piano di revisione** rappresenta l'evidenza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate e delle procedure di revisione conseguenti pianificate a livello di asserzioni in risposta ai rischi identificati e valutati.  
La documentazione del piano di revisione rappresenta inoltre l'evidenza dell'adeguata pianificazione delle procedure di revisione e consente il riesame e l'approvazione delle stesse prima del loro svolgimento.  
*Il revisore può utilizzare programmi di revisione standard ovvero check-list per il completamento del lavoro, opportunamente adattati alle particolari circostanze dell'incarico*



PAUSA

# ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

146

- RICHIESTE DI CONFERMA ESTERNA (CIRCULARIZZAZIONI)
- Consentono di acquisire elementi probativi particolarmente appropriati
- a) per verificare:
  - l'esistenza dei rapporti sottostanti
  - la consistenza effettiva dei saldi dei conti accesi a banche, clienti, fornitori, committenti, depositanti etc.
- b) per acquisire informazioni presso i consulenti esterni

# ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

147

- **RICHIESTE DI CONFERMA ESTERNA (CIRCULARIZZAZIONI)**
- Formalmente: richiesta della società al soggetto esterno, con richiesta di confermare direttamente al revisore circostanze pertinenti o meno al bilancio.
- Il revisore predispone il testo e la società effettua la spedizione per lettera o per pec, con indicazione di rispondere al revisore.
- In caso di lettere, è il revisore a spedirle direttamente.
- In caso di pec, il revisore dovrebbe essere messo in copia

# ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

148

- **RICERCA PASSIVITA' NON REGISTRATE**
- L'attività di ricerca delle passività non registrate viene svolta con lo scopo di avere una ragionevole certezza che alla data di riferimento del bilancio costi / ricavi di competenza economica dell'esercizio siano stati rilevati contabilmente, ancorché a detta data non risultino emesse / pervenute le relative fatture.
- Primo oggetto delle verifiche sulle fatture non registrate sono gli stanziamenti per fatture da emettere e/o da ricevere, note di credito da emettere e/o da ricevere

# ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

149

## ● CUT OFF

Obiettivo:

- verificare il rispetto del principio della competenza economica nella rilevazione contabile degli accadimenti di gestione, vagliando la corretta correlazione tra la rilevazione contabile di una determinata transazione e il momento di perfezionamento della stessa.

Obiettivo:

- accertare entro i limiti della ragionevolezza che gli amministratori non abbiano posto in essere atti finalizzati a spostare parte del risultato economico da un esercizio all'altro

# ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

150

- **INVENTARIO!**
- (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 501)
- **OBIETTIVO:**
  - ❖ Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti l'esistenza e le condizioni delle rimanenze
- **REGOLE:**
  - ❖ Quando le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore **DEVE** acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni, mediante:

# ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

151

- **INVENTARIO!**
- (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 501
  - ✦ mediante:
    - La presenza alla conta fisica al fine di
      1. valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica
      2. Osservare lo svolgimento delle procedure di conta
      3. Svolgere ispezioni sulle rimanenze
      4. Svolgere conte di verifica sulle rimanenze

Occorre valutare se sia necessaria la presenza di un esperto  
(vedere sotto)

# ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

152

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**
  - Il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, se:
    - a) nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetti che i controlli operino efficacemente (ossia il revisore intenda fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità);  
ovvero
    - b) le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni



# ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

153

- PROCEDURE DI CONFORMITA'

*COMBINAZIONE TRA*

- ❑ ANALISI DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO DEI CONTROLLI
- ❑ INTERVISTA AL PERSONALE ADDETTO AI CONTROLLI
- ❑ OSSERVAZIONI DELLE MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DEI CONTROLLI
- ❑ RIESECUZIONE DEI MEDESIMI CONTROLLI DA PARTE DEL REVISORE

# ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

154

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**

Due tipi:

## PROCEDURE DI COMPrensIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Verifica di come dovrebbe funzionare il sistema di controllo interno:

- Manuali di procedure interne (esame per verificare il funzionamento dei controlli sulla carta)
- Descrizioni qualitative (indicazione dei compiti, dei soggetti, dei tempi, dei documenti, coinvolti nello svolgimento di funzioni, attività, cicli)
- Questionari sul sistema di controllo interno (da redigere)
- Diagrammi di flusso, per comprendere la logica del sistema di controllo interno

# ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

155

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**

Due tipi:

- **TEST SUL FUNZIONAMENTO DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO**

Mirano ad accertare come effettivamente funziona il controllo interno:

- Interviste al personale (dovrebbero rilevare profili non evidenziati nei documenti ufficiali, deficienze, errori, insoddisfazioni)
- Osservazione dei processi amministrativi ed operativi (esaminando se nella pratica una procedura viene effettivamente rispettata)
- Ispezione di documenti (per verificare se i documenti rispondano alle prescrizioni procedurali – es. timbri datari di ingresso, conservazione copia dei bonifici)
- Riesecuzione di un processo amministrativo

# ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

156

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**
- Quando il revisore ritiene che alcuni controlli non siano efficaci a priori, dovranno essere svolte procedure di validità.

Le carenze possono essere classificate in tre categoria:

1. *Carenze di controlli:* assenza di procedure codificate (ad esempio nelle imprese di dimensioni minori)
2. *Carenze significative:* il sistema di controllo è parzialmente dotato di procedure, meccanismi ed interventi umani, in grado di prevenire, individuare e correggere gli scostamenti significativi, ma la probabilità che ci riescano è remota
3. *Punti di debolezza:* il sistema di controllo appare dotato di procedure, meccanismi ed interventi umani, in grado di prevenire, individuare e correggere gli scostamenti significativi, non pienamente efficaci e quindi occorre valutare la possibilità che errori e/o frodi possano comunque verificarsi

# ISA 330 – LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

157

- **PROCEDURE DI CONFORMITA'**
- Tipici confronti tra le informazioni finanziarie dell'impresa e altre informazioni, come
  - Le informazioni comparabili relativi a periodi amministrativi precedenti (all'interno del medesimo esercizio o in confronto all'esercizio precedente)
  - I risultati che l'impresa prevede di raggiungere
  - Aspettative del revisore (es.: ammontare degli ammortamenti rispetto al costo storico dei cespiti; accantonamento del Tfr rispetto al costo del lavoro; calcolo costo del lavoro in base al numero dei dipendenti)
  - Confronti degli indici dell'impresa con indici del settore

- **OBIETTIVO**
- L'obiettivo del revisore, nell'utilizzare le procedure di conferma esterna, è quello di definire e di svolgere tali procedure al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili

- DEFINIZIONI
- *Conferma esterna* - Elemento probativo acquisito come una risposta diretta in forma scritta al revisore da parte di un soggetto terzo (il soggetto circularizzato), in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato
- *Richiesta di conferma positiva* – Una richiesta al soggetto circularizzato di rispondere direttamente al revisore indicando se esso sia in accordo o in disaccordo con le informazioni contenute nella richiesta, ovvero fornendo le informazioni richieste.

# ISA 505 – CONFERME ESTERNE

160

- **DEFINIZIONI**
- *Richiesta di conferma negativa* – Una richiesta al soggetto circularizzato di rispondere direttamente al revisore soltanto qualora esso sia in disaccordo con le informazioni fornite nella richiesta.
- *Mancata risposta* – Il soggetto circularizzato non ha risposto, ovvero non ha risposto in modo completo, ad una richiesta di conferma positiva, ovvero una richiesta di conferma restituita in quanto non recapitata.
- *Eccezione* – Una risposta che indica una differenza tra le informazioni per le quali è stata richiesta conferma, o contenute nelle registrazioni dell'impresa, e quelle fornite dal soggetto circularizzato.



- REGOLE

Il revisore, quando utilizza le procedure di conferma esterna, deve **mantenere il controllo sulle richieste di conferma**: ciò include:

- a) la determinazione delle informazioni da confermare o da richiedere;

*Le procedure di conferma esterna sono svolte spesso per confermare o richiedere informazioni sui saldi contabili e sui loro elementi. Esse possono essere utilizzate anche per confermare i termini di accordi, contratti, ovvero le operazioni tra un'impresa e le altre parti, ovvero per confermare l'assenza di alcune condizioni, quale un "accordo a latere"*

- **REGOLE**

Il revisore, quando utilizza le procedure di conferma esterna, deve **mantenere il controllo sulle richieste di conferma**: ciò include:

(b) la selezione del soggetto circularizzato appropriato;

*Le risposte alle richieste di conferma forniscono elementi probativi più pertinenti e attendibili quando le richieste di conferma sono inviate ad un soggetto circularizzato che il revisore ritiene abbia le conoscenze necessarie sulle informazioni da confermare. Per esempio, un funzionario di un istituto finanziario che abbia le conoscenze necessarie sulle operazioni o sugli accordi per i quali è richiesta una conferma può essere, nell'ambito dell'istituto finanziario, la persona più appropriata a cui richiedere la conferma*

- REGOLE

Il revisore, quando utilizza le procedure di conferma esterna, deve **mantenere il controllo sulle richieste di conferma:** ciò include:

- c) la definizione delle richieste di conferma, che includa l'accertamento che le richieste siano correttamente indirizzate e contengano le informazioni per far sì che le risposte siano inviate direttamente al revisore

## ISA 505 – CONFERME ESTERNE

164

- In una richiesta di conferma esterna positiva si chiede al soggetto circularizzato di rispondere al revisore in tutti i casi, indicando il proprio accordo sulle informazioni date ovvero richiedendo al soggetto circularizzato di fornire informazioni.
- Solitamente ci si attende che la risposta ad una richiesta di conferma positiva fornisca elementi probativi attendibili. Vi è tuttavia il rischio che il soggetto circularizzato possa rispondere alla richiesta di conferma senza verificare che le informazioni siano corrette. Il revisore può ridurre tale rischio ricorrendo a richieste di conferma positiva che non esplicitino l'importo (o altre informazioni), ma richiedano al soggetto circularizzato di indicare l'importo o di fornire altre informazioni.
- D'altra parte, l'uso di questo tipo di richiesta di conferma "in bianco" può determinare la riduzione delle percentuali di risposta a motivo del maggiore impegno richiesto ai soggetti circularizzati.

- **RIFIUTO DELLA DIREZIONE**
- Qualora la direzione si rifiuti di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma, il revisore deve:
  - a) svolgere indagini sulle motivazioni del rifiuto della direzione e ricercare elementi probativi in merito alla validità e alla ragionevolezza di tali motivazioni;
  - b) valutare le implicazioni del rifiuto della direzione sulla sua valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, nonché sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle altre procedure di revisione;
  - c) svolgere procedure di revisione alternative definite per acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.

- **RIFIUTO DELLA DIREZIONE**
- Qualora il revisore concluda che il rifiuto della direzione di consentirgli di inviare una richiesta di conferma sia irragionevole, ovvero qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili mediante procedure di revisione alternative, egli deve comunicare tale circostanza al collegio sindacale
- Il revisore deve anche stabilirne le implicazioni per la revisione contabile e per il proprio giudizio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705  
→ *impossibilità di esprimere un giudizio*

- *Attendibilità delle risposte alle richieste di conferma*

Qualora il revisore identifichi fattori che fanno sorgere dubbi in merito all'attendibilità della risposta ad una richiesta di conferma, egli deve acquisire ulteriori elementi probativi per risolvere tali dubbi.

*Le risposte ricevute elettronicamente, per esempio per fax o per posta elettronica, comportano rischi sull'attendibilità, poiché può essere difficile ottenere prova della provenienza e della identificazione di colui che risponde e può essere difficile individuare le alterazioni.*

- *Attendibilità delle risposte alle richieste di conferma*
- Qualora il revisore stabilisca che una risposta ad una richiesta di conferma non sia attendibile, egli deve valutarne le implicazioni sulla valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, nonché sulla relativa natura, tempistica e estensione delle altre procedure di revisione.



# ISA 505 – CONFERME ESTERNE

169

- **Mancate risposte**

- Per ciascuna mancata risposta, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili → *Procedure alternative*
- ad esempio:

*per i saldi dei crediti* – l'esame degli specifici incassi successivi, della documentazione di spedizione e delle vendite in prossimità della fine del periodo amministrativo;

*per i saldi dei debiti* – l'esame dei pagamenti successivi o della corrispondenza proveniente da soggetti terzi e di altre evidenze, quali i documenti relativi alle merci ricevute.

- **Conferme negative**
- Le conferme negative forniscono elementi probativi meno persuasivi rispetto a quelli forniti dalle conferme positive.
- Di conseguenza, il revisore non deve utilizzare le richieste di conferma negativa come uniche procedure di validità per fronteggiare un rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni, a meno di casi di rischio basso

- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni**
- La trasmissione del documento di richiesta di conferma esterna a mezzo PEC equivale, nei casi consentiti dalla legge, alla notificazione a mezzo posta in quanto è strumento idoneo ad assicurare la prova dell'invio, della consegna e della ricezione da parte del destinatario; quindi, come si trattasse di una raccomandata con ricevuta di ritorno, la PEC consente al revisore di avere prova documentata di tutto il flusso informativo

- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni**
- Dal punto di vista operativo, Assirevi evidenzia che ciascun revisore potrà delineare proprie procedure interne per l'utilizzo della PEC come strumento di esecuzione delle richieste di conferma esterna, anche attivando **diversi indirizzi PEC** destinati a fungere in modo dedicato da collettore delle risposte ricevute dalle controparti

- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni**
- → in merito alla **selezione delle controparti**, nulla cambia, per cui questa fase deve permanere **sotto il controllo del revisore** il quale dovrà anticipatamente informare la società circa i soggetti a cui sarà inviata la lettera di circolarizzazione a mezzo PEC;
- → per quanto concerne gli **indirizzi PEC delle controparti**, il revisore potrà verificarne **l'autenticità** anche consultando il registro imprese oppure il portale disponibile [www.inipec.gov.it](http://www.inipec.gov.it);

- **Utilizzo delle PEC nelle circolarizzazioni**
- → nella **lettera di richiesta di conferma esterna** dovrà essere specificato l'indirizzo **PEC del revisore** a cui la controparte dovrà inoltrare la risposta;
- la **lettera di circolarizzazione** potrà avere un **qualunque formato elettronico non modificabile**, come ad esempio un formato Pdf/A, oppure la richiesta stampata in formato cartaceo e firmata dal rappresentante della società cliente potrà poi essere allegata al messaggio trasmesso a mezzo PEC.
- L'invio della lettera alle controparti da parte della società oggetto della revisione potrà quindi avvenire in forma di **allegato al messaggio inviato mediante PEC**.

# Lettere di circolarizzazione - esempi

175

- **CIRCOLARIZZAZIONE FORNITORI**

*Da redigere su carta intestata della società soggetta a  
revisione legale*

Luogo, data Spett.le

---

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio  
della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX,  
Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti  
informazioni al nostro revisore

# Lettere di circolarizzazione - esempi

176

## ● CIRCOLARIZZAZIONE FORNITORI

- 1) Un estratto conto della nostra partita di credito sui Vostri libri contabili alla data del 31/12/20XX;
- 2) un elenco delle tratte da Voi emesse a nostro carico (indicando se sono state da noi accettate), nonché un elenco degli effetti in pagamento non ancora scaduti alla data del 31/12/20XX;
- 3) un elenco degli eventuali beni o merci di Vostra proprietà giacenti presso di noi in deposito od ad altro titolo, alla data del 31/12/20XX.

*Per facilitare la risposta, alleghiamo una busta affrancata ed indirizzata al nostro revisore.*

Vi preghiamo di far pervenire la vostra risposta alla presente entro il XXXX



# Lettere di circolarizzazione - esempi

177

- **CIRCOLARIZZAZIONE CLIENTI  
(CON ESTRATTO CONTO ALLEGATO)**

*Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale*

Luogo, data.....

Spett.le

---

p.c.c Nome e Indirizzo del Revisore

Egredi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore

# Lettere di circolarizzazione - esempi

178

- **CIRCULARIZZAZIONE CLIENTI  
(CON ESTRATTO CONTO ALLEGATO)**

**Vogliate a tal fine inviare questa stessa lettera, debitamente compilata e sottoscritta in calce.**

Alleghiamo l'estratto conto della Vostra partita con noi al 31/12/20XX con il saldo netto Vostro debito (credito) di Euro \_\_\_\_\_

La presente è una conferma delle nostre risultanze contabili: per questo motivo Vi preghiamo di voler rispondere in ogni caso, anche se sono intervenuti pagamenti dopo la data suesposta.

*Per facilitare la risposta, alleghiamo una busta affrancata ed indirizzata al nostro revisore.*

*Vi informiamo che i dati comunicati saranno utilizzati esclusivamente ai fini della revisione contabile del nostro bilancio e saranno trattati e conservati in archivi cartacei ed elettronici secondo quanto previsto dal Decreto Legislativo n. 196 del 30 giugno 2003. Si rinvia all'art. 7 del citato decreto per i diritti spettanti all'interessato a propria tutela.*

# Lettere di circolarizzazione - esempi

179

- **CIRCOLARIZZAZIONE BANCHE**

*Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale*

*Luogo, data Spett.le*

---

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

In relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore

# Lettere di circolarizzazione - esempi

180

## ● CIRCULARIZZAZIONE BANCHE

- Operazioni che avevamo in corso alle ore 24 del giorno 31 dicembre 20XX con Voi.

Vi autorizziamo, anche in deroga alle norme ed alla prassi relativa al segreto delle operazioni bancarie od a qualsiasi eventuale intesa scritta o verbale esistente, a fornire al predetto revisore contabile tutte le informazioni previste dal modulo normalizzato in uso presso le Aziende di credito (modulo ABI-Rev) ed a tale riguardo Vi precisiamo che:

- il limite di importo da indicare al punto 11.1 è Euro (ad esempio) 500,00;
- le date da indicare al punto 11.3 sono le seguenti: tra il 1 gennaio 20XX e il 31 dicembre 20XX.

# Lettere di circolarizzazione - esempi

181

## ● CIRCOLARIZZAZIONE BANCHE

- Vogliate anche confermare sul modulo ABI le operazioni fuori bilancio (così come definite al punto 5.10 del capitolo 1 del provvedimento Banca d'Italia 15/7/92) in corso con Voi alla data del 31 dicembre 20XX, precisando, secondo i casi, capitali di riferimento, titolo sottostante, margini in essere, premi incassati e/o pagati, modalità di determinazione e scadenza dei flussi futuri, scadenza del contratto.

Vogliate considerare questa nostra richiesta alla stregua di istruzioni irrevocabili da noi impartite.

# Lettere di circolarizzazione - esempi

182

## ● CIRCOLARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI

*Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale*

Luogo, data .....

Spett.le

---

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore le operazioni che avevamo con Voi in corso alle Vostre chiusure alle ore 24 del giorno 31.12.20XX indicando l'ammontare dei finanziamenti a noi concessi e per ciascuno di essi:

# Lettere di circolarizzazione - esempi

183

## ● CIRCOLARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI

1. il debito residuo alla data del 31 Dicembre 20XX;
2. le quote capitale pagate nel corso dell'esercizio 20XX;
3. le quote interessi pagate nel corso dell'esercizio 20XX
4. le quote di interessi maturati dall'ultimo pagamento al 31/12/20XX;
5. la durata del debito;
6. i piani di ammortamento dei finanziamenti stessi aggiornati alla data sopra indicata;
7. le garanzie da noi rilasciateVi a fronte delle operazioni da Voi accordateci;

# Lettere di circolarizzazione - esempi

184

- **CIRCULARIZZAZIONE PER FINANZIAMENTI E MUTUI**
8. le garanzie da noi rilasciateVi nell'interesse di terzi;
  9. le garanzie da Voi rilasciate a favore di terzi per nostro conto;
  10. i nominativi delle persone della nostra società autorizzate ad operare con il Vostro Istituto ed i limiti dei loro poteri;
  11. l'indicazione di ogni tipo di modifica del contratto originariamente stipulato intervenuta nell'anno;
  12. il tasso di interesse annuale e generale convenuto;
  13. l'indicazione di ogni violazione agli accordi stipulati, con la segnalazione delle eventuali azioni intraprese o da intraprendere.



# Lettere di circolarizzazione - esempi

185

- **CIRCOLARIZZAZIONE CONSULENTE FISCALE**

*Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale*

Luogo, data  
Spett.le

---

p.c.c.

Nome e indirizzo del revisore

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni

# Lettere di circolarizzazione - esempi

186

- **CIRCULARIZZAZIONE CONSULENTE FISCALE**
  1. Periodi di imposta accertabili da parte delle autorità competenti.
  2. Eventuali esenzioni ed agevolazioni tributarie di cui usufruiamo o di cui è stata richiesta applicazione alle autorità fiscali competenti.
  3. Eventuali opzioni effettuate e regimi speciali impiegati dalla società in materia di IVA: modificazioni rispetto al precedente periodo di imposta.
  4. Eventuali accertamenti e/o verifiche tributari ricevuti durante l'esercizio e situazione dell'eventuale contenzioso fiscale in essere con indicazione degli importi contestati, delle motivazioni contenute nell'accertamento, del grado di trattazione raggiunto comprensivo degli esiti riportati nei vari gradi, nonché delle Vostre previsioni sul futuro esito delle controversie.

# Lettere di circolarizzazione - esempi

187

- **CIRCULARIZZAZIONE CONSULENTE FISCALE**
- 5. Natura, effetti ed eventuali aspetti di particolare rilevanza in relazione ad operazioni straordinarie.
- 6. Dettaglio di eventuali istanze di condono tributario: specificazione delle relative regolarizzazioni contabili rese eventualmente necessarie, avvenute negli esercizi non ancora definiti.
- 7. Elenco di tutte le altre possibili passività laddove vi sia una ragionevole possibilità che il manifestarsi possa influire in maniera rilevante e negativa sulla situazione patrimoniale della Società.
- 8. Qualsiasi altra informazione di natura fiscale a Vostra conoscenza e per la quale la Vostra opinione dovrebbe essere portata a conoscenza degli azionisti o di altri terzi interessati.
- 9. Ammontare degli onorari e delle spese dovuti e non ancora a voi liquidati alla data del 31/12/20XX.

# Lettere di circolarizzazione - esempi



- **CIRCULARIZZAZIONE DEPOSITANTI**

*Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale*

Luogo, data

Spett.le

\_\_\_\_\_

p.c.c.

Nome e indirizzo del revisore

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni,

le quantità delle merci di nostra proprietà giacenti presso di Voi alla data del .....  
come risultanti da elenco allegato.

Vi preghiamo inoltre di comunicare il numero e la data degli ultimi documenti di carico e scarico alla data del .....

Vi preghiamo di far pervenire risposta alla presente entro il .....

# Lettere di circolarizzazione - esempi

189

- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**

*Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale*

Luogo, data

Spett.le

---

p.c.c. Nome e Indirizzo del Revisore

Egregio Avvocato,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni aggiornate alla data della risposta, al nostro revisore:

# Lettere di circolarizzazione - esempi

190

- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**

1. elenco di tutte le controversie (intimate o di imminente inizio), conciliazioni, arbitrati e cause in corso (attive o passive) al 31/12/20XX od ogni altra passività che possa coinvolgere la nostra Società di cui Lei fosse a conoscenza.
2. La preghiamo di indicare per ogni pratica:
  - a. la descrizione della controversia,
  - b. una sua valutazione del rischio di soccombenza,
  - c. l'attuale stato procedurale,
  - d. la quantificazione dell'eventuale onere per la società in caso di soccombenza o transazione e l'eventuale possibile recupero assicurativo.

# Lettere di circolarizzazione - esempi

191

- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**
3. un elenco che indichi la natura e gli importi di ogni giudizio reso o accordo raggiunto in cui la nostra Società è parte attiva o passiva, dall'inizio dell'esercizio fino alla data della Sua risposta;
  4. un elenco di tutte le altre possibili passività, sulla base delle informazioni in suo possesso, laddove vi sia una ragionevole possibilità che il manifestarsi possa influire in maniera determinante e negativa sulla situazione patrimoniale della Società;

# Lettere di circolarizzazione - esempi

192

- **CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE**
5. qualsiasi altra informazione di natura legale a Sua conoscenza e per la quale la Sua opinione dovrebbe essere portata a conoscenza degli azionisti o dei creditori o di altri terzi interessati.
  6. **l'importo dei Suoi onorari maturati alla data di bilancio ma da Lei non ancora fatturati.**

La preghiamo di farci pervenire risposta alla presente entro il XXXX.



# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

193

- **Elementi probativi su specifiche voci**
- ***LE RIMANENZE***
- ***Regola:***
- Qualora le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni
- **Come?**

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501



- a) La presenza alla conta fisica delle rimanenze, tranne nei casi in cui non risulti fattibile, al fine di:
- i) valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze da parte dell'impresa;
  - ii) osservare lo svolgimento delle procedure di conta della direzione;
  - iii) svolgere ispezioni sulle rimanenze;
  - iv) svolgere conte di verifica sulle rimanenze;

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

195

La presenza alla conta fisica delle rimanenze comporta:

- l'ispezione delle stesse per accertarne l'esistenza e valutarne le condizioni e lo svolgimento di conte di verifica sulle rimanenze;
- la verifica mediante osservazione della conformità alle istruzioni impartite dalla direzione e dello svolgimento delle procedure per la registrazione ed il controllo dei risultati della conta fisica;
- l'acquisizione di elementi probativi sull'affidabilità delle procedure di conta predisposte dalla direzione.

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501



→ *valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze da parte dell'impresa*

Verificare:

- la messa in atto di attività di controllo appropriate, per esempio, la raccolta delle evidenze utilizzate per la conta fisica delle rimanenze, la rilevazione delle evidenze non utilizzate per la conta fisica, nonché le procedure per la conta e per la seconda conta;
- l'accurata identificazione della fase di completamento dei prodotti in corso di lavorazione, delle voci a lento rigiro, delle voci obsolete o danneggiate e delle rimanenze di proprietà di soggetti terzi, per esempio, in conto deposito;

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

197

→ *valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze da parte dell'impresa*

Verificare:

- **le procedure utilizzate per stimare le quantità fisiche, ove applicabili;**
- dei controlli sui movimenti delle rimanenze tra diverse aree, sulle spedizioni e sui ricevimenti delle rimanenze prima e dopo la data di riferimento dell'inventario.

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

198

L'osservazione dello svolgimento delle procedure di conta predisposte dalla direzione aiuta il revisore ad acquisire elementi probativi sul fatto che le istruzioni e le procedure di conta predisposte dalla direzione siano state adeguatamente definite ed attuate.

Inoltre, il revisore può acquisire copie di documenti utili ai fini della determinazione della competenza quali i dettagli dei movimenti delle rimanenze, che lo aiutino a svolgere, ad una data successiva, procedure di revisione sulle rilevazioni contabili di tali movimenti (cut-off)

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501



Lo svolgimento di ispezioni sulle rimanenze durante la presenza alla conta fisica, aiuta il revisore ad accertare la loro esistenza (sebbene non necessariamente la loro proprietà) e ad identificare, per esempio, le rimanenze obsolete, danneggiate o di vecchia data.

Lo svolgimento di conte di verifica sulle rimanenze, per esempio riconducendo le voci selezionate dalle evidenze di conta della direzione alle rimanenze fisiche e viceversa, fornisce elementi probativi sulla completezza e sull'accuratezza di tali evidenze.

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

200

**Qualora le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio**, il revisore **deve** acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni, mediante:

- b) lo svolgimento di procedure di revisione sulle registrazioni inventariali finali dell'impresa per stabilire se riflettano accuratamente i risultati effettivi della conta delle rimanenze.



# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

201

- Qualora la conta fisica delle rimanenze sia svolta ad una data diversa dalla data di riferimento del bilancio, il revisore deve svolgere procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sul fatto se le variazioni delle rimanenze intervenute tra la data della conta e la data di riferimento del bilancio siano **correttamente registrate**

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

202

In tal caso, gli aspetti pertinenti da considerare, nella definizione delle procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi sulla corretta registrazione delle variazioni nell'ammontare delle rimanenze tra la data, o le date, della conta fisica e le registrazioni inventariali finali, includono:

- ❑ il fatto se le registrazioni dell'inventario permanente siano correttamente rettificate;
- ❑ l'attendibilità delle registrazioni dell'inventario permanente;
- ❑ le motivazioni delle differenze significative tra le informazioni acquisite durante la conta fisica e le registrazioni dell'inventario permanente

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

203

- Qualora il revisore non sia in grado di essere presente alla conta fisica delle rimanenze a causa di circostanze impreviste, egli deve effettuare alcune conte fisiche ovvero osservarne lo svolgimento ad una data alternativa e svolgere procedure di revisione sulle operazioni nel frattempo intercorse
- **Qualora ciò non sia possibile, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale 705 (impossibilità di esprimere un giudizio)**

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

204

- In alcuni casi, laddove la presenza non sia fattibile, procedure di revisione alternative, quali ad esempio l'ispezione della documentazione della vendita successiva di voci specifiche delle rimanenze, acquisite o acquistate prima della conta fisica, possono fornire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

205

- In alcuni casi, la presenza alla conta fisica delle rimanenze può non essere fattibile: es: se le rimanenze siano detenute in un luogo che può comportare minacce per la sicurezza del revisore.
- → Un disagio di carattere generale per il revisore, comunque, non è sufficiente a supportare la sua decisione che la presenza non sia fattibile.

Inoltre, come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, la questione della difficoltà, della tempistica o del costo relativo non è di per sé una valida ragione perché il revisore ometta una procedura di revisione per la quale non ci siano alternative o si ritenga soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi.

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

206

- **Qualora le rimanenze detenute presso soggetti terzi siano significative nell'ambito del bilancio**, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni svolgendo una od entrambe le seguenti procedure:
  - a) richiedere conferma al soggetto terzo in merito alle quantità e alle condizioni delle rimanenze detenute per conto dell'impresa;
  - b) svolgere un'ispezione oppure effettuare altre procedure di revisione appropriate alle circostanze.

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

207

Procedure di analisi comparativa:

- Comparazione dei saldi
- Percentuale del magazzino sull'attivo
- Analisi del margine
- Verifica della rotazione del magazzino
- Comparazione tra gli esercizi sulla suddivisione tra materia prime, sussidiarie, prodotti finiti

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

208

Depositanti → circolarizzazione depositanti

Procedure di cut – off: verifica dei primi carichi e scarichi di inizio anno e degli ultimi carichi e scarichi di fine anno, al fine di verificare la presenza fisica e la corretta registrazione in contabilità

Verifiche dei principi contabili adottati

Verifica della correttezza del calcolo del costo

Verifica della sussistenza dell'esame del confronto costo / mercato

Verifica dell'informativa



# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

209

- **CONTENZIOSI E CONTESTAZIONI**
- Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione per individuare contenziosi e contestazioni che coinvolgono l'impresa e che possono dare origine ad un errore significativo

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

210

- **CONTENZIOSI E CONTESTAZIONI**

***PROCEDURE:***

- Indagini presso la direzione e altri soggetti presenti interni all'impresa incluso l'ufficio legale interno
- Esami del libro verbale collegio sindacale, dei libri sociali (libro verbali assemblee e Cda) nonché della corrispondenza tra la direzione e i legali
- Esame dei conti relativi alle spese legali

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

211

- **CONTENZIOSI E CONTESTAZIONI**

***PROCEDURE:***

- Altre procedure sono rappresentate, per esempio, dall'utilizzo delle informazioni acquisite mediante le procedure di valutazione del rischio svolte nell'ambito dell'acquisizione della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera per aiutare il revisore a venire a conoscenza di contenziosi e contestazioni che coinvolgano l'impresa.

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

212

- Qualora il revisore identifichi e valuti un rischio di errore significativo relativo ai contenziosi o alle contestazioni individuati, ovvero le procedure di revisione svolte indichino la possibile esistenza di altri contenziosi o altre contestazioni significative, il revisore, in aggiunta alle procedure richieste da altri principi di revisione, deve ricercare una **comunicazione diretta con il consulente legale esterno dell'impresa**.
- Lettera predisposta dalla direzione e spedita dal revisore stesso, in cui si richiede al consulente legale esterno dell'impresa di comunicare direttamente con il revisore.
- (**CIRCOLARIZZAZIONE DEL LEGALE ESTERNO**)

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

213

- LETTERA DI CIRCOLARIZZAZIONE:
- *Linee guida ed altro materiale esplicativo:*
- In alcuni casi, il revisore può cercare di comunicare direttamente con il consulente legale esterno dell'impresa mediante **una lettera di richiesta generale** di informazioni.
- A tal fine, nella lettera di richiesta generale di informazioni si richiede al consulente legale esterno dell'impresa di informare il revisore di **qualsiasi contenzioso e contestazione di cui il consulente sia a conoscenza**, congiuntamente ad una valutazione degli esiti dei contenziosi e delle contestazioni, nonché di una stima delle implicazioni economiche, patrimoniali e finanziarie, inclusi i relativi costi.

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

214

- LETTERA DI CIRCOLARIZZAZIONE:

*Linee guida ed altro materiale esplicativo:*

(in alternativa)

- **lettera di richiesta di informazioni specifiche.** Include:
  - a) l'elenco dei contenziosi e delle contestazioni;
  - b) ove disponibile, la valutazione della direzione degli esiti di ciascuno dei contenziosi e delle contestazioni identificati e la stima da parte della stessa direzione delle implicazioni economiche, patrimoniali e finanziarie, inclusi i relativi costi;
  - c) la richiesta che il consulente legale esterno dell'impresa confermi la ragionevolezza delle valutazioni della direzione e fornisca al revisore ulteriori informazioni qualora consideri l'elenco incompleto ovvero non corretto.

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

215

## *Linee guida ed altro materiale esplicativo:*

### INCONTRO CON IL LEGALE ESTERNO

- In alcune circostanze, il revisore può anche ritenere necessario incontrare il consulente legale esterno dell'impresa per discutere i probabili esiti dei contenziosi o delle contestazioni.

Ciò può verificarsi, per esempio, nel caso in cui:

- il revisore stabilisca che la questione comporti un rischio significativo;
- la questione sia complessa;
- vi sia disaccordo tra la direzione e il consulente legale esterno dell'impresa.

Gli incontri richiedono **l'autorizzazione della direzione** e si svolgono alla presenza di un suo rappresentante.

# PRINCIPIO DI REVISIONE ISA 501

216

- ***ATTENZIONE.***
- ***GIUDIZIO CON MODIFICA SE***
  - a) **la direzione rifiuti di concedere al revisore il permesso di comunicare o di incontrare il consulente legale esterno dell'impresa**, ovvero quest'ultimo rifiuti di rispondere appropriatamente alla lettera di richiesta di informazioni, ovvero gli sia vietato di rispondere;
  - b) il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati mediante lo svolgimento di procedure di revisione alternative