



DATEV

KOINOS

LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI PER LE IMPRESE MINORI: NOVITA' E AGGIORNAMENTI

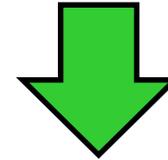
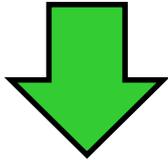
**dott.ssa Roberta Provasi
dottore commercialista in Milano
Università degli Studi di Milano-Bicocca**

Programma

- 1) Il percorso di aggiornamento dei Principi di Revisione:
ISA 200, ISA 210, ISA 220 (A.2.3; A.2.4)
ISA 510, ISA 540 e ISA 600 (A.21; A.24; A.28)**
- 2) La revisione contabile affidata al collegio sindacale:
l'approccio metodologico ai sensi del Documento del
CNDCEC del 2 febbraio 2018 (A.5.10)**
- 3) La revisione del postulato della continuità aziendale ai sensi
ISA 570 (A.27.A)**
- 4) Il sistema di Controllo Interno: riferimenti normativi,
obiettivi e struttura e riferimenti normativi per l'adeguatezza
dei controlli interni per imprese minori. (A.1.1; A.1.10)**

**Aggiornamento dei Principi di Revisione:
La revisione del postulato della continuità aziendale
ai sensi ISA 570**

ISA ITALIA 570, Continuità Aziendale, versione aggiornata pubblicata il 31 luglio 2017 con la Determina del Ragioniere Generale dello Stato Protocollo n. 157387



Fra le principali novità:

- A) Modifiche per allinearsi alle nuove disposizioni contenute nel nuovo ISA Italia 700 relativamente alla relazione del revisore;**
- A) Nuove Linee Guida per valutare la continuità aziendale delle imprese di minori dimensioni.**

**Aggiornamento dei Principi di Revisione:
La revisione del postulato della continuità aziendale
ai sensi ISA 570**

ISA ITALIA 570: LA CONTINUITA' AZIENDALE: FINALITA'

Il presupposto della continuità aziendale attesta che il bilancio deve essere redatto assumendo che l'impresa operi e continui ad operare nel prevedibile futuro come un'entità in funzionamento (OIC 11/2018)

A tal fine Il revisore deve:

- 1) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio;**
:
- 2) concludere, sulla base degli elementi probativi acquisiti, se esista un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;**
- 3) formulare la relazione di revisione in conformità del principio ISA ITALIA 570**

Aggiornamento dei Principi di Revisione: La revisione del postulato della continuità aziendale ai sensi ISA 570

DATEV

KOINOS

ISA ITALIA 570: LA CONTINUITA' AZIENDALE: PROCEDURE

Durante lo svolgimento delle procedure di revisione ai sensi del principio di ISA Italia n. 315, il revisore deve considerare se esistano eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale



1) se la direzione, ha evidenziato dubbi e incertezze, il revisore deve discuterne anche considerando le strategie per affrontare tali eventi e circostanze;



2) se la direzione non ha ancora fatto una valutazione, il revisore deve discutere con la direzione su quali basi intenda utilizzare il presupposto della continuità aziendale

Aggiornamento dei Principi di Revisione: La revisione del postulato della continuità aziendale ai sensi ISA 570

DATEV

KOINOS

ISA ITALIA 570: LA CONTINUITA' AZIENDALE: PROCEDURE (segue)

Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante lo svolgimento di procedure di revisione aggiuntive, inclusa la considerazione dei fattori attenuanti. Le principali:



- 1) Richiedere alla direzione di effettuare una valutazione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, laddove la direzione non vi abbia già provveduto;
- 2) Valutare i piani d'azione futuri della direzione al fine di comprendere se possono migliorare la situazione e se tali siano attuabili nelle specifiche circostanze

**Aggiornamento dei Principi di Revisione:
La revisione del postulato della continuità aziendale
ai sensi ISA 570**

ISA ITALIA 570: LA CONTINUITA' AZIENDALE: PROCEDURE (segue)



3) Se sono stati predisposti dei piani il revisore deve: a) valutare l'attendibilità dei dati sottostanti utilizzati per predisporre la previsione dei flussi di cassa; b) stabilire se le assunzioni sottostanti a tale previsione siano adeguatamente supportate

4) Considerare ulteriori informazioni o fatti resi disponibili successivamente alla data in cui la direzione ha effettuato la propria valutazione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;

5) Richiedere attestazioni scritte alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, relative ai piani d'azione futuri ed alla loro fattibilità

**Aggiornamento dei Principi di Revisione:
La revisione del postulato della continuità
aziendale ai sensi ISA 570**

ISA ITALIA 570: LA CONTINUITA' AZIENDALE: CONCLUSIONI

In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore deve concludere se, a suo giudizio, esista un'incertezza significativa che possa far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale.

Si ha un'incertezza significativa quando l'entità dell'impatto potenziale di eventi o circostanze e la probabilità che essi si verifichino è tale che, a giudizio del revisore, si rende necessaria un'informativa appropriata sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza al fine di una corretta rappresentazioni del bilancio.

Aggiornamento dei Principi di Revisione: La revisione del postulato della continuità aziendale ai sensi ISA 570

ISA ITALIA 570: LA CONTINUITA' AZIENDALE: CONCLUSIONI «ADEGUATEZZA DELL'INFORMATIVA IN PRESENZA DI INCERTEZZA SIGNIFICATIVA»

Utilizzo presupposto della continuità aziendale da parte della direzione è appropriato alle circostanze ma esiste un'incertezza significativa, Il revisore deve verificare se il bilancio:



1) fornisce un'informativa adeguata degli eventi o delle circostanze principali che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, nonché dei piani della direzione per far fronte a tali eventi o circostanze



2) Evidenzia incertezza significativa relativa ad eventi da generare dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento per cui la stessa può non essere in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività nel normale svolgimento dell'attività aziendale

**Aggiornamento dei Principi di Revisione:
La revisione del postulato della continuità aziendale
ai sensi ISA 570**

**ISA ITALIA 570: LA CONTINUITA' AZIENDALE: CONCLUSIONI
«ADEGUATEZZA DELL'INFORMATIVA MA NON ESISTE INCERTEZZA
SIGNIFICATIVA»**

Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento ma, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il revisore conclude che non esiste nessuna incertezza significativa, il revisore deve valutare se, alla luce delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il bilancio fornisca un'informativa adeguata in merito a tali eventi o circostanze

**Aggiornamento dei Principi di Revisione:
La revisione del postulato della continuità aziendale
ai sensi ISA 570**

ISA ITALIA 570: LA CONTINUITA' AZIENDALE: RELAZIONE

1) Utilizzo inappropriato del presupposto della continuità aziendale

Se il bilancio è stato redatto nella prospettiva della continuità aziendale ma, a giudizio del revisore, l'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio è inappropriato, egli deve esprimere un giudizio negativo

Aggiornamento dei Principi di Revisione: La revisione del postulato della continuità aziendale ai sensi ISA 570

ISA ITALIA 570: LA CONTINUITA' AZIENDALE: RELAZIONE

2) Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa

A) Informativa adeguata nel bilancio sull'incertezza significativa

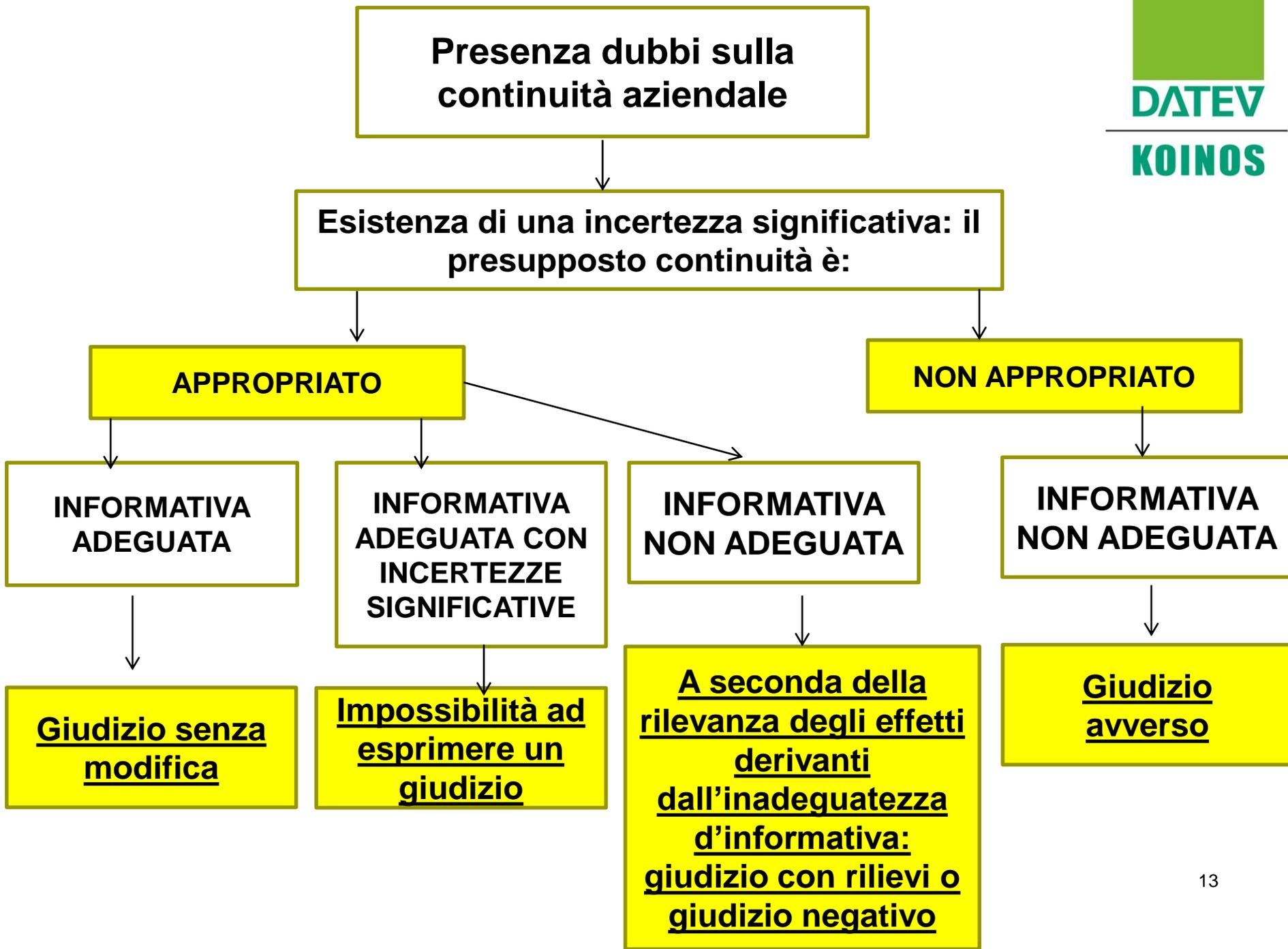
il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica e la relazione di revisione deve includere una sezione separata dal titolo "Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale:

- 1) richiamare l'attenzione sull'informativa resa in bilancio ;
- 2) dichiarare che tali eventi o circostanze indicano l'esistenza di un'incertezza significativa ma il giudizio espresso dal revisore, per quanto concerne tale aspetto, è un giudizio senza modifica

B) Informativa non adeguata nel bilancio su un'incertezza significativa

Se il bilancio non presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore deve:

- 1) esprimere un giudizio con rilievi, ovvero un giudizio negativo,
- 2) dichiarare che esiste un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e che il bilancio non fornisce un'informativa adeguata su tale aspetto



Postulati – OIC 11 del 30 maggio 2005

OIC 11/2018

1	Utilità dei bilanci per i destinatari e completezza dell'informazione	
2	Prevalenza degli aspetti sostanziali su quelli formali	RAPPRESENTAZIONE SOSTANZIALE
3	Comprensibilità (chiarezza)	
4	Neutralità (imparzialità)	NEUTRALITA'
5	Incompatibilità delle finalità del bilancio di esercizio con l'inclusione delle valutazioni prospettiche dell'investitore	
6	Prudenza	PRUDENZA
7	Periodicità della misurazione del risultato economico e del patrimonio aziendale	
8	comparabilità	COMPARABILITA'
9	omogeneità	
10	Continuità (costanza) di applicazione dei principi contabili ed in particolare dei criteri di valutazione	COSTANZA NEI CRITERI DI RILEVAZIONE
11	competenza	COMPETENZA
12	Significatività e rilevanza dei fatti economici ai fini della loro presentazione in bilancio	RILEVANZA
13	Il costo come criterio base delle valutazioni di bilancio dell'impresa in funzionamento	
14	Conformità del complessivo procedimento di formazione del bilancio ai principi contabili	
15	Funzione informativa e completezza della Nota Integrativa e delle altre informazioni necessarie	
16	Verificabilità dell'informazione	
		PROSPETTIVA DELLA CONTINUITA'AZIENDALE

DATEV
KOINOS

Il postulato della continuità aziendale come criterio base per le valutazioni (già applicato ai bilanci al 31/12/2017)

OIC richiama art. 2423 c.c. bis, comma 1, n. 1, del codice civile che prevede che *«la valutazione delle voci di bilancio sia fatta nella prospettiva della continuazione dell'attività e quindi tenendo conto del fatto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato, almeno per un prevedibile arco temporale futuro, alla produzione di reddito»*

OIC statuisce che «una società è in funzionamento finché non intervengono le cause di scioglimento previste dall'art. 2484 del c.c. A tal fine gli amministratori devono acquisire tutte le informazioni disponibili circa la permanenza del presupposto della continuità aziendale. Se gli amministratori sono a conoscenza del fatto che in un arco temporale futuro di almeno dodici mesi dalla data di chiusura dell'esercizio intervenga, o è probabile che intervenga, una delle cause di interruzione, ne devono tenere conto nella redazione del bilancio d'esercizio e darne adeguata informativa

Le disposizioni dell'OIC 11 sono allineate a quelle previste dall'OIC 5-Bilanci in liquidazione-

Il postulato della continuità aziendale come criterio base per le valutazioni (segue)

La nuova versione dell'OIC 11 presenta la rilevante novità di prevedere specifiche definizioni e disposizioni per il postulato della "prospettiva della continuità aziendale" collocata nei paragrafi 21-24 che prevedono alcuni aspetti significativi riconducibili ai seguenti aspetti:

1

La continuità è sinonimo di funzionalità aziendale

2

La valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare a funzionare (valutazione prospettica-orizzonte temporale almeno 12 mesi dalla data del bilancio)

3

La crisi di impresa non giustifica l'abbandono dei criteri di continuità, anche se questi vanno applicati al bilancio con le dovute cautele

4

L'accertamento da parte degli amministratori di cause di scioglimento ai sensi artt. 2485 e 2484 c.c. comporta l'abbandono della continuità aziendale. (disposizioni prima contenute cap. 7 dell'OIC 5, ora sospese)

Il postulato della continuità aziendale come criterio base per le valutazioni (segue)

L'INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA A SUPPORTO DEL POSTULATO DELLA CONTINUITA' AZIENDALE

- 1) **Il Par. 22** 11: «nei casi in cui a seguito della valutazione prospettica, siano identificate **significative incertezze** in merito alla continuità dell'attività in **Nota Integrativa** devono essere riportate **tutte le informazioni relative ai fattori di rischio**, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, **nonché ai piani aziendali futuri per fronteggiare gli stessi rischi e incertezze**. In particolare andranno anche chiarite **le motivazioni che qualificano le incertezze come significative**».
- 2) **Al Par. 23** «qualora la direzione attesta che non vi siano ragionevoli alternative alla cessazione dell'attività ma **non sono ancora accertate le cause di scioglimento** il bilancio **deve essere redatto applicando di volta in volta i principi più rilevanti nel limitato orizzonte temporale residuo**. La Nota dovrà descrivere adeguatamente tali circostanze e gli effetti delle stesse sulla situazione patrimoniale ed economica della società.

Il postulato della continuità aziendale come criterio base per le valutazioni (segue)

DATEV

KOINOS

L'INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA A SUPPORTO DEL POSTULATO DELLA CONTINUITA' AZIENDALE (segue)

Il principio riporta anche alcune situazioni per cui il mutato orizzonte temporale di riferimento può impattare sulla valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare l'attività e precisamente:

OIC 16, Immobilizzazioni materiali e OIC 24, Immobilizzazioni Immateriali:

«la revisione della vita utile e del valore residuo delle immobilizzazioni in funzione del ristretto orizzonte temporale in cui ne è previsto l'uso in azienda»

Oic 9, Svalutazioni per perdite durevoli di valore di immobilizzazioni materiali e immateriali: «la stima del valore recuperabile delle immobilizzazioni considerando che in alcune circostanze il valore d'uso potrebbe non essere determinabile, non sussistendo un adeguato orizzonte temporale per la sua determinazione, situazioni per cui il riferimento sarà al fair value»

Il postulato della continuità aziendale come criterio base per le valutazioni (segue)

OIC 31, Fondi per rischi ed oneri e Trattamento di Fine Rapporto:

Il riferimento ad un orizzonte temporale limitato può comportare che la durata degli impegni contrattuali in essere risulti superiore al periodo in cui questi contribuiscono alla generazione dei benefici economici. In tal modo i costi attesi risulterebbero superiori ai benefici economici conseguibili.

OIC 32, Strumenti Finanziari Derivati:

La revisione della relazione di copertura in funzione del mutato orizzonte temporale di riferimento

OIC 25, Imposte sul reddito:

la valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate alla luce delle mutate prospettive aziendali

**Aggiornamento dei Principi di Revisione:
La revisione del postulato della continuità aziendale
ai sensi ISA 570**

ISA ITALIA 570: LINEE GUIDA PER LE IMPRESE MINORI

Linee Guida propongono per le imprese minori:

- 1) Discussione con la Direzione in merito ai finanziamenti dell'impresa a medio lungo termine, se supportate da elementi documentali sufficienti affiancata ad un'indagine o ad un'ispezione della documentazione di supporto.**
- 2) Considerare la capacità della proprietà di ottemperare agli impegni assunti anche richiedendo una conferma scritta dei termini e delle condizioni connesse a tale sostegno nonché alle intenzioni della proprietà**
- 3) Indagare le ragioni del ritardo nella redazione del bilancio da parte della direzione, per verificare se possa essere collegato ad eventi o circostanze relativi alla valutazione della continuità aziendale.**

La revisione del postulato della continuità aziendale ai sensi ISA 570

Crisi d'impresa e insolvenza.

La salvaguardia della continuità aziendale e prevenzione della crisi ai sensi della L. n. 155 del 19 ottobre 2017

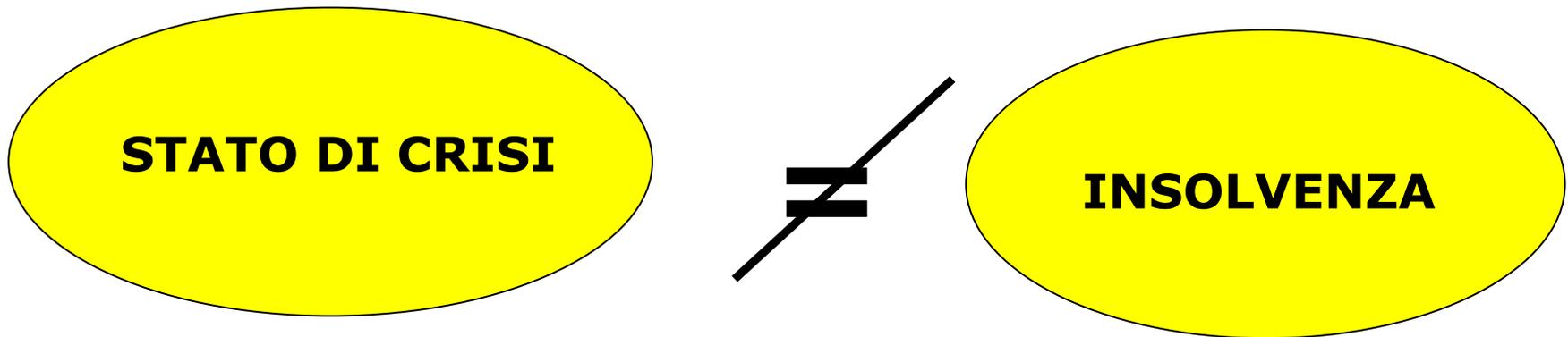
Al momento si è in attesa dei decreti legislativi che devono essere adottati su proposta del Ministro della Giustizia, di concerto con il Ministro del Lavoro e delle politiche sociali. Poi trasmessi alla Camera e al Senato entro 60 giorni antecedente la scadenza del termine per esercizio della delega ossia entro il 14 settembre 2018.

Il 6 luglio 2018 con l'insediamento del nuovo Governo sono ripresi i lavori che dovrebbero concludersi beneficiando di 2 mesi di proroga entro il 14 novembre. Non sono previsti grossi cambiamenti rispetto ai testi iniziali. Solo qualche alleggerimento formale e sostanziale.

Crisi d'impresa e insolvenza.

La salvaguardia della continuità aziendale e prevenzione della crisi ai sensi della L. n. 155 del 19 ottobre 2017

LO STATO DI «CRISI di IMPRESA»



Il Legislatore deve definire lo stato di crisi intesa come « probabilità di futura insolvenza » distinta dalla nozione di insolvenza di cui all'attuale art. 5 R.D. 16/03/1942 n. 267

Crisi d'impresa e insolvenza.

La salvaguardia della continuità aziendale e prevenzione della crisi ai sensi della L. n. 155 del 19 ottobre 2017

NOVITA'

1

Nuovo ruolo del curatore: non sarà più denominato «curatore fallimentare» ma solo «curatore»

2

Unico modello processuale per accertare lo stato di crisi o di insolvenza per ogni categoria di debitore: persona fisica, ente collettivo, consumatore, professionista, imprenditore commerciale, industriale, agricolo, artigiano (con esclusione dei soli enti pubblici).

3

Nuovo Istituto: Procedure di allerta e composizione assistita della crisi ad iniziativa del debitore di natura non giudiziale

4

Nuovo Istituto: Procedure di allerta e composizione assistita della crisi ad iniziativa del debitore di natura non giudiziale

5

Procedure di liquidazione giudiziale (ex fallimento)

6

Nuovo Organismo Composizione della crisi

7

Nuovo ruolo dell'Organo del Controllo

Crisi d'impresa e insolvenza.

La salvaguardia della continuità aziendale e prevenzione della crisi ai sensi della L. n. 155 del 19 ottobre 2017

DATEV
KOINOS

RUOLO DI SINDACI E REVISORI

1

**MECCANISMO
ALLERTA INTERNA**

Ai sensi dell'art. 4, c.1, lett c):

«gli organi di controllo societari, del revisore contabile e delle società di revisione, devono avvisare immediatamente l'organo amministrativo della società dell'esistenza di fondati indizi della crisi e, in caso di omessa o inadeguata risposta, informare direttamente il competente organismo di composizione della crisi»

2

**MECCANISMO
ALLERTA ESTERNA**

Rivolto ai creditori qualificati (Agenzia delle Entrate, Agenti della riscossione ed Enti Previdenziali)

Crisi d'impresa e insolvenza.

La salvaguardia della continuità aziendale e prevenzione della crisi ai sensi della L. n. 155 del 19 ottobre 2017



ORGANO CONTROLLO NELLE S.R.L

L'art. 14, della Legge 155/2017 intitolato "modifiche al codice civile", prevede alle lettere g), h) e i) l'estensione dei casi in cui sarà obbligatoria la nomina dell'organo di controllo, anche monocratico, da parte delle società a responsabilità limitata.

(...) quando la società per due esercizi consecutivi ha superato almeno uno dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2 milioni di euro;***
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro;***
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità***

E' sufficiente superare almeno uno dei 3 limiti per la costituzione dell'organo do controllo.

L'obbligo viene meno nel caso in cui per tre esercizi consecutivi non vengono superati nessuno dei sopra indicati nuovi limiti

Crisi d'impresa e insolvenza.

La salvaguardia della continuità aziendale e prevenzione della crisi ai sensi della L. n. 155 del 19 ottobre 2017

INDICATORI DELLA CRISI

Ai sensi dell'art. 16, 1 c. del Codice:

« costituiscono indicatori di crisi gli squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore e rilevabili attraverso APPOSITI INDICI con particolare riguardo alla sostenibilità dei debiti nei successivi sei mesi ed alle prospettive di continuità aziendale, nonché l'esistenza di significativi e reiterati ritardi nei pagamenti, tenuto conto anche di quanto previsto nell'art. 27».

Crisi d'impresa e insolvenza.

La salvaguardia della continuità aziendale e prevenzione della crisi ai sensi della L. n. 155 del 19 ottobre 2017

QUALI INDICATORI DELLA CRISI ?

Ai sensi dell'art. 16, 2 c. del Codice:

«Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili, tenuto conto delle migliori prassi nazionali ed internazionali, elabora con cadenza triennale, in riferimento ad ogni tipologia di attività economica secondo le classificazioni I.S.T.A.T., gli indici di cui al primo comma che, valutati unitariamente, fanno ragionevolmente presumere la sussistenza di uno stato di crisi dell'impresa»

Crisi d'impresa e insolvenza.

La salvaguardia della continuità aziendale e prevenzione della crisi ai sensi della L. n. 155 del 19 ottobre 2017

MODELLI QUALITATIVI

Si basano sull'analisi non solo di dati numerici. Fra questi il più noto il modello qualitativo A-score Model: che considera le

- 1) debolezze del management;**
- 2) le carenze del sistema contabile**

MODELLI QUANTITATIVI

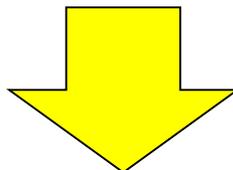
Si basano sull'analisi di dati numerici. Si dividono in:

- 1) Modelli teorici: poco utilizzati si basano sull'applicazione di uno schema « di impresa ideale».**
- 2) Modelli empirici: Utilizzano approccio induttivo statistico riferito ad un campione significativo per trarre regole. Fra cui lo Z-score model di Altman**

Crisi d'impresa e insolvenza.

La salvaguardia della continuità aziendale e prevenzione della crisi ai sensi della L. n. 155 del 19 ottobre 2017

E' necessario l'individuazione di specifici indicatori in grado di costituire un organico sistema di valutazione preventiva configurati sulla base delle caratteristiche e specificità dell'azienda nonché del settore in cui opera.



CONSIDERANDO

1

Indicatori contenuti nel PRINCIPIO di REVISIONE ISA ITALIA 570, Continuità aziendale

2

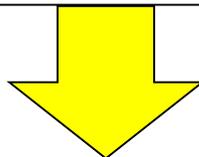
Principi di Comportamento del Collegio Sindacale di società non quotate del CNDCEC, sulla prevenzione ed emersione della crisi, per cui i sindaci vigilano che il sistema di controllo e gli assetti organizzativi adottati dalla società siano adeguati per rilevare tempestivamente i sintomi di crisi ed insolvenza

Crisi d'impresa e insolvenza.

La salvaguardia della continuità aziendale e prevenzione della crisi ai sensi della L. n. 155 del 19 ottobre 2017

Per poter adempiere alle disposizioni art 16 del Codice ossia il riferimento alla « *sostenibilità dei debiti nei successivi 6 mesi e alle prospettive continuità aziendale*» diventa fondamentale:

SISTEMA DI PIANIFICAZIONE E CONTROLLO INTERNO in grado di produrre in modo efficace le informazioni necessarie al monitoraggio dell'equilibrio economico-finanziario dell'impresa



1

Bilanci infrannuali opportunamente confrontato con i relativi budget

2

La predisposizione di un sistema di indicatori su base volontaria individuati in base alle caratteristiche impresa per meglio monitorare operato amministratori ed organi di controllo ed identificare i segnali di criticità aziendale

Crisi d'impresa e insolvenza.

La salvaguardia della continuità aziendale e prevenzione della crisi ai sensi della L. n. 155 del 19 ottobre 2017

INDICATORI DELLA CRISI

ISA 570 fornisce eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Ciò attraverso tre categorie di indicatori:

1

INDICATORI FINANZIARI

2

INDICATORI GESTIONALI

3

ALTRI INDICATORI

Tale elenco non è esaustivo e la presenza di uno o alcuni degli elementi riportati di seguito non implica necessariamente l'esistenza di un'incertezza significativa. Inoltre la rilevanza di tali eventi o circostanze può spesso essere attenuata da altri fattori.

Aggiornamento dei Principi di Revisione:

Determina Generale dello Stato n. 4993 del 12 gennaio 2018



Con la Determina n. 4993 del 12 gennaio 2018 sono state adottate le nuove versioni dei principi:

- 1) **ISA Italia 200, *Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione***
- 2) **ISA Italia 210, *Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione***
- 3) **ISA Italia 220, *Controllo della Qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio***
- 4) **ISA Italia 230, *La documentazione della revisione contabile***
- 5) **ISA Italia 540 *Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value e della relativa informativa***
- 6) **ISA Italia 600, *La revisione del bilancio del gruppo, considerazioni specifiche, incluso il lavoro dei revisori delle componenti***

La Determina contiene anche:

- a) **Introduzione ai Principi ISA Italia**
- b) **Il Glossario dei termini più utilizzati**

Gli aggiornamenti già entrati in vigore per i bilanci chiusi al 31 dicembre 2017 o successivamente sono necessari per tenere conto delle modifiche introdotte dal D.Lgs 135/2016

Aggiornamento dei Principi di Revisione: ISA 200, ISA 210, ISA 220

**Art. 10-bis: Il Decreto Legislativo n. 135/2016
Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per
l'indipendenza**

VALUTAZIONE PRIMA DELL'INCARICO (Due Diligence pre-incarico) VALUTAZIONI SUCCESSIVE (In Itinere)

A supporto della valutazione dei rischi per l'indipendenza:

- 1) ISA Italia 220**
- 2) Documenti del CNDCEC:**
 - L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA ITALIA) alle imprese di dimensioni minori, dicembre 2015, cap. 5 e 6**
 - Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia, luglio 2016.**

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

ISA 200- OBIETTIVO DELLA REVISIONE

Acquisire ogni elemento necessario per consentire di esprimere un giudizio se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

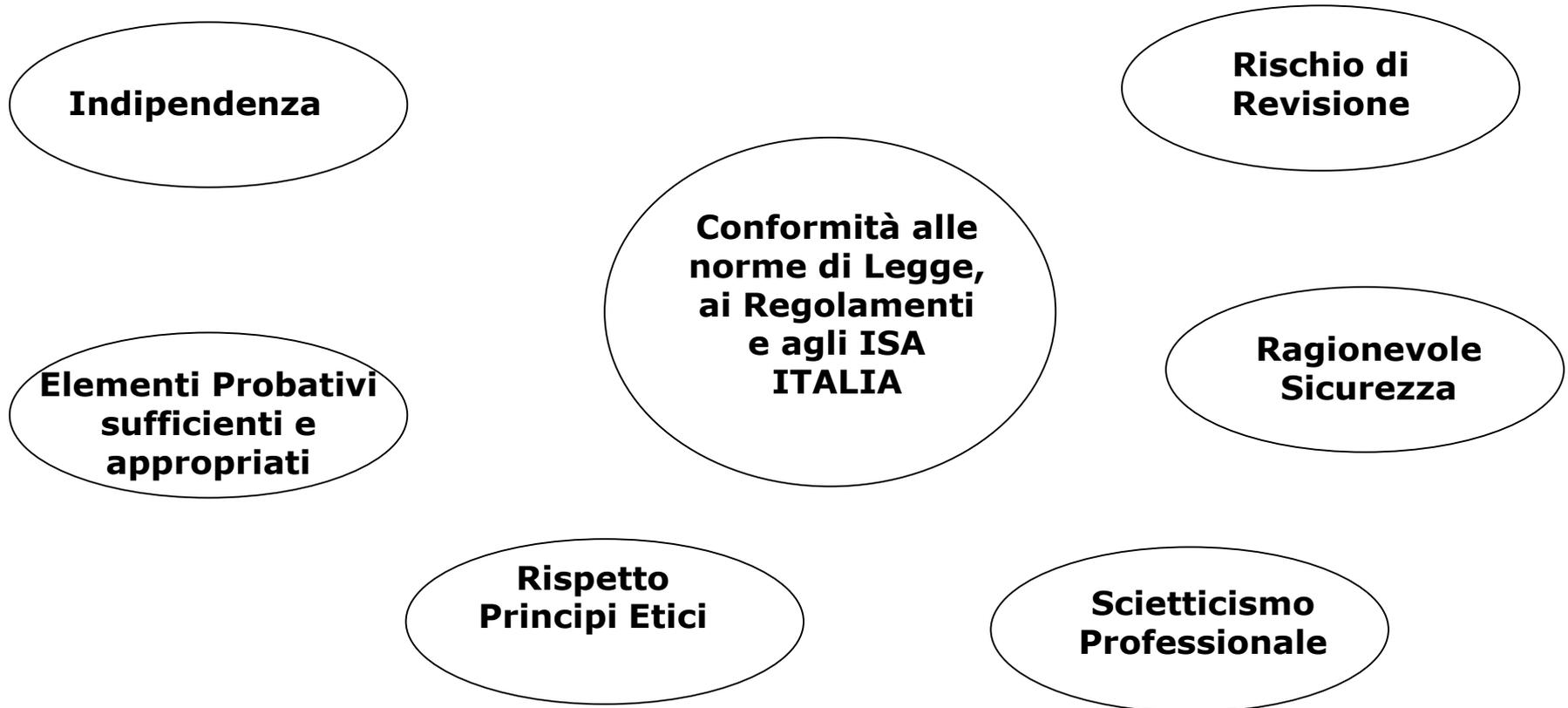
Accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori del bilancio mediante l'espressione del giudizio

Il giudizio del revisore non rappresenta una garanzia:

- sul futuro funzionamento della società;**
- sul fatto che la società sia amministrata in modo efficace ed efficiente**

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

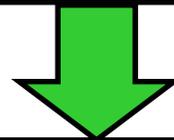
ISA 200- OBIETTIVO DELLA REVISIONE



ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

1 D.P.R n. 99/1998

1) Le prime regole sono state statuite dal D. P. R. n. 99/1998, di cui in particolare art. 39 che statuisce i casi di sospensione, e nei casi più grave di cancellazione del revisore contabile dal registro, in conseguenza della decadenza delle condizioni di eleggibilità. Tra questi: l'indipendenza, integrità e obiettività.



L'indipendenza è compromessa se vi sono o vi sono stati tra il revisore e società revisionata o sua controllata e/o controllante:

- a) Rapporti continuativi e rilevanti di prestazione di consulenza o collaborazione
- b) rapporti di lavoro subordinato o autonomo
- c) di amministratore

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

2 DOCUMENTO n. 100/2005

2) Nel 2004 viene approvato il Documento n. 100 intitolato , « Principi sull'indipendenza del revisore». Tale documento entrato in vigore nel 2005 e raccomandato dalla CONSOB incorpora le disposizioni contenute nella Raccomandazione della CE del 16 maggio 2002 denominata « indipendenza dei revisori legali dei conti nell'UE»



AREA DI OSSERVAZIONE : « tutti i rapporti e relazioni che possono costituire minacce all'indipendenza, compresi quelli riconducibili all'ambito della rete del revisore».

RETE DEL REVISORE: è costituita « dalle consociate del revisore e qualsiasi entità o soggetto associati o legati in qualsiasi altro modo al revisore».

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

DOCUMENTO n. 100/2005

INDIPENDENZA MENTALE: l'atteggiamento intellettuale del revisore nel considerare solo gli elementi rilevanti per esercizio del suo incarico escludendo ogni elemento estraneo;

INDIPENDENZA FORMALE: la condizione oggettiva per cui il revisore sia riconosciuto indipendente, ossia non deve essere associato a situazioni o circostanze che siano di rilevanza tale da indurre un terzo ragionevole e informato a mettere in dubbio la capacità del revisore di svolgere l'incarico in modo obiettivo

Il revisore prima di accettare l'incarico di revisione deve « valutare le possibili circostanze che minacciano la sua indipendenza. A fronte di ciò deve individuare le possibili misure di salvaguardia

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

DOCUMENTO n. 100/2005

	TIPOLOGIE DI MINACCE
INTERESSE PERSONALE	Conflitti di interessi che possono influenzare attività di revisione
AUTO-RIESAME	Nel caso di controlli di dati predisposti dallo stesso revisore o soggetti della sua Rete
PATROCINATORE LEGALE O CTU	Se in un controversia il revisore è chiamato ad attività di patrocinatore legale o CTU del giudice pro o contro soggetto sottoposto a revisione
CONFIDENZIALITA'	Se revisore troppo sensibile a interessi del soggetto sottoposto a revisione
INTIMIDAZIONE	Se il revisore è condizionato da comportamenti del soggetto sottoposto a revisione

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

3

ISA ITALIA 200/2006

Nel 2010 con l'introduzione in Italia degli ISA ITALIA vengono recepiti 33 principi di revisione di cui l'ISA ITALIA 200, pubblicato nel 2002 e poi aggiornato il 31 dicembre 2006 intitolato « Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio» che contiene le disposizioni relative al requisito dell'indipendenza.



L'indipendenza è sottolineato essere un principio etico di riferimento e precisamente il punto 14 dell'ISA ITALIA 200 statuisce che:

« Il revisore, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, deve conformarsi ai principi etici applicabili inclusi quelli relativi all'indipendenza (par. A14-17).

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

Ai sensi del novellato ISA ITALIA 200, il revisore è soggetto ai principi etici e precisamente quelli contenuti nella parte A e B del Code of Ethics for Professional Accountants dell'International Federation of Accountants (IFAC):

- 1. Integrità**
- 2. Obiettività**
- 3. Competenza e diligenza professionale**
- 4. Riservatezza**
- 5. Comportamento professionale**

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

4 **Direttiva 2006/43/CE recepita tramite D.Lgs 39/2010**

Con il recepimento della Direttiva 2006/43/CE per il tramite del D. Lgs 39/2010 il tema dell'indipendenza viene trattato dall'art. 10 che riprende e amplia il precedente Documento n. 100



Con l'abrogazione del D.P.R. 99/1998 e dell'art. 2409-quinquies del Codice Civile si ha un trasferimento della nozione di indipendenza all'interno del suddetto art. 10.

Le nuove disposizioni non si focalizzano più sulle condizioni soggettive (personali, incarichi contestuali, parentela, ecc) ma piuttosto sull'assenza di relazioni finanziarie, d'affari di lavoro e di altro genere, che siano dirette o indirette, comprese quelle che derivano dalle prestazioni di servizi diversi dalla revisione.

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

Direttiva 2006/43/CE recepita tramite D.Lgs 39/2010



Stante le disposizioni dell'art. 10 del D.Lgs 39/2010 il revisore non deve accettare incarico di revisione se:

- 1. È in qualche modo coinvolto nel processo decisionale della società cliente**
- 2. Se intrattiene relazioni finanziarie, d'affari di lavoro o altro genere direttamente o indirettamente con la società cliente**
- 3. Se l'indipendenza è compromessa in situazioni di auto-riesame, interesse personale, esercizio del patrocinio legale, familiarità, fiducia eccessiva o intimidazione.**

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

CODICE DEONTOLOGICO DELLA PROFESSIONE/2015



I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale rispettano i principi di indipendenza e obiettività elaborati da Associazioni e Ordini Professionali e approvati dal MEF sentito la CONSOB.

Il 17 dicembre 2015 è stato approvato dal CNDCEC il nuovo Codice Deontologico della Professione in cui sono confluiti tutti i principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale, nonché quelli di indipendenza che sono stati elaborati dalle associazioni e dagli ordini professionali (Assirevo, ODCEC). Ogni revisore e società di revisione legale deve attenersi alle leggi e al Codice Deontologico

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)



Ai sensi art. 9 del Codice di Deontologia Professionale, il deve

- 1) Agire nel rispetto delle norme sull'indipendenza, imparzialità incompatibilità previste in relazione alla natura dell'incarico e non deve operare in situazioni di conflitto di interessi
- 2) Rispettare i requisiti di indipendenza e le incompatibilità sono stabiliti dalla legge
- 3) Per le specifiche funzioni professionali si applicano le regole di indipendenza ed incompatibilità previste dal vigente Code of Ethics for Professional Accountants emanato dall'IFAC
- 4) Non deve mai porsi in una situazione che possa diminuire il suo libero arbitrio o essere di ostacolo all'adempimento dei suoi dover e deve evitare ogni situazione in cui egli si trovi in conflitto di interessi
- 5) Eviterà circostanze da cui un terzo possa presumere la mancanza di indipendenza

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

5

Con il recepimento della Direttiva 2014/56/CE per il tramite del D.Lgs 135/2016 l'art. 10 dedicato all'indipendenza viene trascritto e integrato con i nuovi art. 10-bis, 10 -ter, 10-quarter e 10 quinquies



Le novità contenute nel novellato art. 10 sono riconducibili a::

1. La Rete del Revisore e la sua estensione
2. Il confronto tra la minaccia e la salvaguardia
3. I compensi al revisore.
4. I divieti imposti al revisore
5. Il periodo di riferimento in cui il revisore deve essere indipendente
6. Nel caso di operazioni straordinarie
7. Il rinvio ai principi di indipendenza elaborati dagli ordini

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

CORRISPETTIVI PER INCARICHI DI REVISIONE

- 1) Nel 1992 con il D.Lgs n. 88 del 27 gennaio contenuta nell'art. 13 per cui « i criteri per la determinazione del corrispettivo dei revisori contabili sono fissati con Regolamento del Ministero di Grazie e Giustizia di concerto con il Ministero del Tesoro e con il Ministro dell'Industria, del Commercio e dell'artigianato».
- 2) Nel 1998 con il Testo Unico sulla Finanza (TUF) all'art. 159 è statuito che «i corrispettivi per gli incarichi di revisione contabile sono determinati da un apposito Regolamento Consob. Tale Regolamento Emittenti del 7 febbraio 2007 ha modificato comma 7 dell'art. 159 del TUF in : *« il compenso non può comunque essere subordinato ad alcuna condizione relativa all'esito della revisione, né la misura di esso può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi aggiuntivi da parte della società di revisione»*

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

COMPENSO PER REVISORE (ISA 200)

Stante il Principio 200 il «revisore deve percepire un compenso adeguato all'incarico svolto».

L'indipendenza può venire meno se l'entità del compenso è tale da limitare il tempo o influenzare le qualità professionali occorrenti per formulare un giudizio sul bilancio.

Di conseguenza il revisore deve considerare che:

- 1) Non può essere pattuito un compenso legato al risultato della revisione;
- 2) Non si possono accettare compensi prestabiliti
- 3) In caso di accettazione di compensi fissi, l'onere che ne deriva deve essere assorbito dal revisore senza influenzare la qualità del lavoro e l'estensione delle procedure di revisione adottate.

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

COMPENSO PER REVISORE (ex art 10 D.Lgs 39/2010)

- 1) c. 9, « il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non può essere subordinato ad alcuna condizione, non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione e non può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisione legale o della società di revisione legale o della loro rete»;**
- 2) c.10 « il corrispettivo per l'incarico di revisione legale è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori.».**
- 3) c. 11, « la misura della retribuzione dei dipendenti delle società di revisione legale che partecipano allo svolgimento delle attività di revisione legale non può essere in alcun modo determinata dall'esito delle revisioni da essi compiute».**

ISA 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione Internazionale (ISA Italia)

COMPENSO PER REVISORE (art. 10-bis del D.lgs 39/2010 ai sensi art. 13 del D.lgs 135/2016

Il nuovo art. 10-bis intitolato «Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza» disciplina in modo dettagliato le attività che il revisore deve effettuare prima di accettare e /o proseguire un incarico di revisione legale dei conti e precisamente:

- 1) Il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività con riferimento anche alla propria rete professionale**
- 2) L'eventuale presenza di rischi per l'indipendenza e , nel caso, che siano state adottate idonee misure di salvaguardia**
- 3) La disponibilità di personale professionale competente rispetto all'incarico da assumere o da proseguire; la disponibilità del tempo necessario e delle risorse necessarie per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione;**
- 4) Nel caso di società di revisione, l'abilitazione del responsabile dell'incarico all'esercizio della revisione legale**

ISA 210, Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione

DATEV
KOINOS

ISA 210 tratta delle responsabilità del revisore nel concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance.

L'obiettivo del revisore è di accettare o mantenere un incarico di revisione contabile solo se gli elementi in base ai quali l'incarico va svolto sono stati concordati

Il revisore deve verificare se sono presenti le condizioni indispensabili per una revisione contabile:

- 1) stabilire se il quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio sia accettabile
- 2) acquisire la conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende la propria responsabilità.

**APPENDICE 1) ISA 2101:
ESEMPIO DI LETTERA D'INCARICO DI REVISIONE**

ISA 220, Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio

ISA Italia 220: il revisore definisce le direttive e le procedure di controllo della qualità a garanzia della professionalità e validità del lavoro.

In particolare:

**Requisiti professionali:
attenersi alle norme etiche**

**Preparazione e competenza:
assunzioni e aggiornamento**

**Assegnazione degli
incarichi:
esperienza e
specializzazione**

**Direzione, supervisione e
riesame del lavoro**

**Consultazione: se
necessario per specifiche
situazioni**

**Accettazione e
mantenimento della clientela**

Monitoraggio: controlli assidui per verificare l'efficacia delle proprie procedure di controllo della qualità

ISA 220, Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio

CONTROLLO DELLA QUALITA' (ex art.19, 135/2016) **KOINOS**

Gli iscritti nel Registro che svolgono incarichi di revisione legale, ivi inclusi i componenti del Collegio Sindacale che esercitano la revisione legale sono soggetti al controllo di qualità.

AUTORITA' DI VIGILANZA PREPOSTA AL CONTROLLO

ENTI NON DI INTERESSE
PUBBLICO



MEF

ENTI DI INTERESSE PUBBLICO
e ASSOGGETATI A REGIME
INTERMEDIO



CONSOB

ISA 220, Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio



CONTROLLO DELLA QUALITA' (ex art.19, 135/2016) **KOINOS**

Il controllo di Qualità avviene sulla base di un'analisi del rischio ogni 6 anni che decorrono dall'esercizio successivo a quello in cui si è concluso il precedente controllo oppure da quello in cui il revisore o la società di revisione ha acquisito almeno un incarico di revisione

SOGGETTI ABILITATI AL CONTROLLO DI QUALITA'

«Persone fisiche in possesso di adeguata esperienza professionale in materia di revisione dei conti e di informativa finanziaria e di bilancio, nonché della formazione specifica in materia di controllo della qualità ai sensi del nuovo art. 5 bis»

.....Le Autorità vigilanti provvedono autonomamente alla formazione del personale interno incaricato di effettuare i controlli di qualità anche attraverso la definizione di programmi di aggiornamento professionale condivisi».

MODALITA' DI ESPLETAMENTO DEL CONTROLLO DELLA QUALITA'

Il controllo di qualità consiste in una adeguata verifica di documenti di revisione selezionati al fine di valutare:

- 1) la conformità del lavoro svolto rispetto ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza**
- 2) la quantità e qualità delle risorse impiegate**
- 3) i corrispettivi della revisione e per le sole società di revisione, del sistema di controllo della qualità.**

I controlli saranno proporzionati alla complessità dell'attività svolta

I revisori sono tenuti a collaborare con gli ispettori della qualità, consegnando loro i documenti e le carte da lavoro richiesti e permettendo loro di accedere nei propri locali

ESITO DEL CONTROLLO

Gli ispettori a fine controllo redigono una relazione contenente eventuali raccomandazioni fatte al revisore su specifici interventi da implementare e il termine entro cui il revisore deve provvedere.

In caso di mancata, incompleta o tardiva adozione degli interventi richiesti il MEF può comminare sanzioni in funzione della gravità delle violazioni del tipo:

- 1. sanzione amministrativa da 1.000 a 150.000 mila euro;**
- 2. sospensione del registro per non più di 3 anni;**
- 3. Revoca di uno o più incarichi in corso**
- 4. Il divieto di assumere nuovi incarichi per non più di tre anni.**

ISA ITALIA 510, Primi incarichi di revisione contabile- saldi di apertura

ISA 510, tratta delle responsabilità del revisore relativamente ai saldi di apertura in un primo incarico di revisione contabile.

Oltre agli importi di bilancio, i saldi di apertura comprendono analisi aspetti esistenti all'inizio del periodo amministrativo in particolare:

- a) le attività e le passività potenziali**
- b) gli impegni dell'impresa**

Primo incarico di revisione contabile – Un incarico in cui:

- 1) il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile: Procedure di verifica dell'adeguatezza dell'informativa contabile, della coerenza dei principi contabili anche con riferimento esercizio precedente (salvaguardia comparabilità)**
- 2) il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato oggetto di revisione contabile da parte di un altro revisore. Riesaminare carte da lavoro per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura**

La revisione contabile affidata al collegio sindacale: l'approccio metodologico ai sensi del Documento del CNDCEC



Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC) ha pubblicato il documento

**“Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni”,
(Versione definitiva 19/04/2018)**

che va a sostituire, per le revisioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2018, la guida **“L’applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori”**, pubblicata nel dicembre 2015,

Il corposo volume, ben 336 pagine, si articola in 27 capitoli che partendo dalle fonti normative della revisione legale e dalla loro evoluzione, passano in rassegna l’intero processo di revisione, dall’accettazione e mantenimento dell’incarico fino all’emissione della relazione di revisione e al controllo della qualità del lavoro svolto. Separatamente, a corredo della guida, il CNDCEC ha pubblicato anche n. 63 “carte di lavoro

La revisione contabile affidata al collegio sindacale: l'approccio metodologico ai sensi del Documento del CNDCEC

Il CNDCEC nell'Informativa n. 6/2018 ha precisato le finalità del documento:

- 1.fornire indicazioni e soluzioni di immediata applicabilità ai numerosi problemi di coordinamento tra disciplina e ruolo del collegio sindacale e ruolo del revisore legale, secondo una metodologia condivisa e comune ai revisori e ai membri del collegio sindacale incaricati della revisione legale dei conti;**
- 2.adattare procedure, metodi e tecniche di revisione alle imprese di minori dimensioni, che rappresentano la stragrande maggioranza degli operatori economici del nostro Paese;**
- 3.proporre numerose "carte di lavoro" con schemi di valutazione e lettere-tipo;**

La revisione contabile affidata al collegio sindacale: l'approccio metodologico ai sensi del Documento del CNDCEC

DATEV

KOINOS

Il CNDCEC nell'Informativa n. 6/2018 ha precisato le finalità del documento (segue):

4. fornire ai dottori commercialisti incaricati della revisione strumenti indicazioni utili per colmare il gap dovuto alla scarsa dimestichezza con le metodologie basate sul risk approach e con l'uso delle "carte di lavoro";

5. proporre un modello di manuale della qualità contenente direttive e procedure suggerite per supportare la configurazione e l'applicazione di un sistema di controllo della qualità del sindaco-revisore conforme alla nuova normativa applicabile.

Tale modello è stato proposto al MEF quale possibile schema di riferimento rispetto al quale effettuare le valutazioni previste dall'art. 20 del D.Lgs 39/2010 in tema di controllo della qualità degli incarichi di revisione.

La revisione contabile affidata al collegio sindacale: l'approccio metodologico ai sensi del Documento del CNDCEC

IMPRESE MINORI: SCALABILITA' DEGLI ISA

Gli ISA e le linee guida dell'IFAC-International Federation of Accountants prevedono considerazioni specifiche per le imprese di minori dimensioni - e giustificano la cosiddetta "SCALABILITA'" degli ISA, ossia:

«la possibilità e l'opportunità di conservare e applicare lo stesso sistema di regole previsto a livello generale, adattandolo contemporaneamente, possibilmente con semplificazioni, per tenere conto delle caratteristiche specifiche delle imprese di dimensioni minori».

La revisione contabile affidata al collegio sindacale: l'approccio metodologico ai sensi del Documento del CNDCEC

IMPRESE MINORI: SCALABILITA' DEGLI ISA

Secondo il Principio ISA Italia 200 - Obiettivi Generali del Revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), con l'espressione "impresa di dimensioni minori" si riferisce ad un'impresa che generalmente possiede caratteristiche qualitative quali:

- a) la concentrazione della proprietà e della direzione in un numero limitato di soggetti;**
- b) almeno una delle seguenti caratteristiche:**
 - i) operazioni semplici e lineari;**
 - ii) semplicità delle registrazioni contabili;**
 - iii) un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell'ambito delle singole linee di attività;**
 - iv) un numero limitato di controlli interni;**
 - v) un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli; ovvero**
 - vi) un numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni**

Il Sistema di Controllo Interno

Il CoSo Report

DATEV

KOINOS

Il CoSO è un'organizzazione privata indipendente - creata nel 1985 negli USA dalle 5 principali organizzazioni della professione contabile e degli internal auditors americane, allo scopo di rendere operative le raccomandazioni della National Commission on Fraudulent Financial Reporting (più nota come Treadway Commission) in tema di controlli interni ed assetti societari e finalizzata a migliorare la qualità dell'informativa economico-finanziaria.



American
Accounting
Association

Thought Leaders In
Accounting



AICPA

American Institute of
Certified Public Accountants



fei
financial executives
international



The Association of Accountants
and Financial Professionals
in Business



The Institute of
Internal Auditors

Il Sistema di Controllo Interno

Il CoSo Report



DATEV

KOINOS

Il Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (CoSO), nel documento **“Internal Control - Integrated Framework”** (CoSO Report), pubblicato **nel 1992** e aggiornato **nel 2013**, fornisce la metodologia che attualmente costituisce il principale riferimento internazionale in tema di **SCIGR (Sistema di Controllo Interno e Gestione dei Rischi)**.

Il Sistema di Controllo Interno

Il CoSo Report

Secondo il CoSO, Il Sistema dei Controlli Interni può essere definito come un processo (meccanismi, procedure e strumenti) posto in essere dal Board, dal management e dal resto dell'organizzazione al fine di fornire un ragionevole convincimento in merito al conseguimento degli obiettivi aziendali.

“Internal control is a process, effected by an entity’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance”.

Il CoSO report è diventato nel tempo, il più utilizzato ed avanzato «standard» di riferimento sia per le società che per i revisori esterni, per valutare l'adeguatezza del sistema di controllo interno (SCI), con particolare riferimento all'informativa economico – finanziaria.

Il Sistema di Controllo Interno

Il CoSo Report

3 obiettivi del sistema di controllo interno

- **efficienza ed efficacia** nel raggiungimento degli obiettivi gestionali e finanziari e di salvaguardia del patrimonio aziendale
- **attendibilità** informativa di bilancio sia interna che esterna. L'attendibilità include i concetti di tempestività, trasparenza e altri obiettivi posti dal legislatore e standard setter
- **conformità** a leggi e regolamenti a cui l'impresa è sottoposta

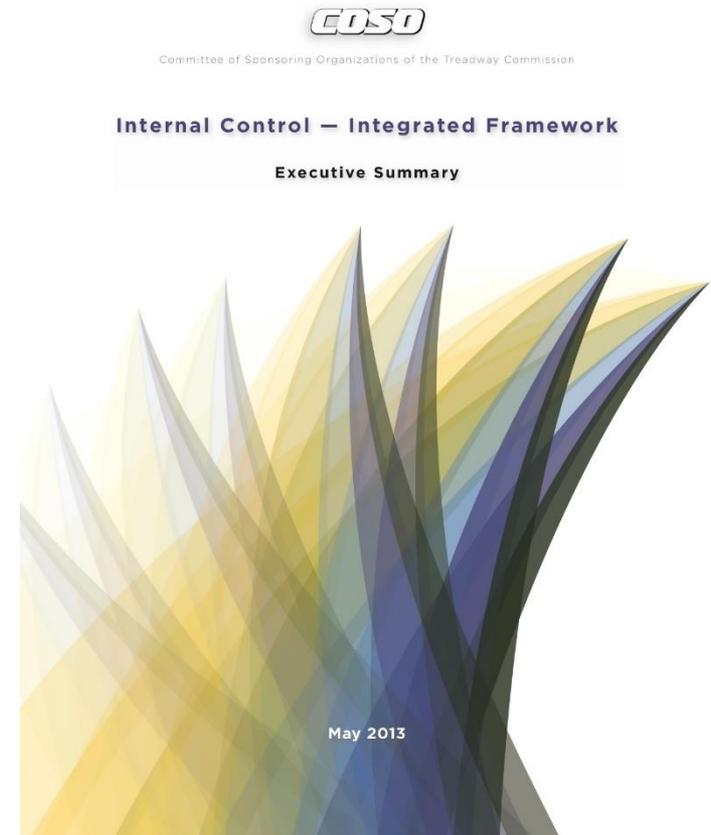
5 elementi costitutivi del sistema di controllo interno

- **ambiente di controllo**
- **identificazione e valutazione dei rischi**
- **attività di controllo**
- **informazioni e comunicazione**
- **monitoraggio**

Il Sistema di Controllo Interno

Il CoSo Report

CoSo Cube 2013



Il Sistema di Controllo Interno

Il CoSo Report: AMBIENTE DEI CONTROLLI

Esprime **la cultura** e i valori di fondo dell'organizzazione.

Determina il livello di sensibilità del personale alla necessità di controllo ed è influenzato da fattori quali:

- modelli di assegnazione di autorità e responsabilità;
- stili di direzione del management (integrità, valori etici);
- presenza di organi amministrativi indipendenti dalle direzioni esecutive;
- competenza degli operatori;
- chiara indicazione degli obiettivi.

5 Principi:

1. **Integrità e valori etici**
2. **Attività di supervisione del Board e indipendenza del management**
3. **Struttura organizzativa, linee di riporto, deleghe, poteri e responsabilità**
4. **Attrarre e mantenere risorse competenti**
5. **Responsabilizzazione delle risorse**

Il Sistema di Controllo Interno

Il CoSo Report: VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Riguarda la capacità della direzione di identificare situazioni di rischio che hanno delle ripercussioni sul mancato/parziale raggiungimento degli obiettivi aziendali e di progettare controlli ad hoc che consentano di fronteggiare tali situazioni di rischio.

4 Principi:

1. **Chiara esplicitazione degli obiettivi da perseguire;**
2. **Identificazione dei rischi connessi al conseguimento degli obiettivi e determinazione delle modalità di gestione degli stessi;**
3. **Considerazione dei rischi di frode (incentivi/pressioni/opportunità)**
4. **Valutazione dei cambiamenti che potrebbero avere impatti sul sistema di controllo interno**

Il Sistema di Controllo Interno

Il CoSo Report: ATTIVITA' DI CONTROLLO

Sono attuate a tutti i livelli gerarchici e funzionali della struttura organizzativa.

Devono rispettare i principi di:

- **adeguata separazione dei compiti;**
- **corretta autorizzazione** per tutte le operazioni;
- **adeguata documentazione e registrazione** delle operazioni;
- **controllo fisico su beni e registrazioni.**

In base al timing i controlli possono essere distinti in: controlli **preventivi**, controlli **concomitanti**; controlli **successivi**.

3 Principi:

1. **Identificazione e sviluppo di adeguate attività di controllo;**
2. **Identificazione e sviluppo di adeguate attività di controllo IT**
3. **Sviluppare policy e procedure aziendali di controllo**

Il Sistema di Controllo Interno

Il CoSo Report: INFORMAZIONE E COMUNICAZIONE

Tempestiva individuazione, rilevazione e diffusione delle informazioni utili alle persone per adempiere alle proprie responsabilità.

Per informazioni utili si intendono informazioni significative, affidabili, tempestive e accessibili.

3 Principi:

1. **Utilizzo di informazioni affidabili e rilevanti**
2. **Adeguate comunicazioni interne**
3. **Adeguate informazioni esterne**

Il Sistema di Controllo Interno

Il CoSo Report: MONITORAGGIO CONTROLLI

DATEV

KOINOS

Consiste nella verifica continuativa o periodica dell'efficacia del disegno dei controlli interni e dell'effettiva operatività degli stessi, resa necessaria dalla dinamicità del contesto all'interno del quale è inserito il sistema dei controlli

2 Principi:

1. **Definizione e sviluppo di valutazioni continuative e ad hoc per accertare che le componenti del controllo interno siano presenti e funzionanti**
2. **Valutazione comunicazione e correzione tempestiva delle carenze individuate nel sistema di controllo interno**

Il Sistema di Controllo Interno

Il CoSo Report: GLI ATTORI DEL SCI

Attività	Responsabile
Disegno (progettazione) del sistema di controllo interno	Management
Applicazione del sistema di controllo interno	Tutte le risorse aziendali
Monitoraggio del sistema di controllo interno	Organi di controllo e vigilanza

Il Sistema di Controllo Interno

Il CoSo Report: ATTORI DEL SCI

ODV
adeguatezza e
effettività sistema
231

CDA
Funzioni di indirizzo e
valutazione
adeguatezza

**Amministratore
delegato incaricato
implementazione ed
efficacia del sistema**

Revisore
Valuta
attendibilità
sistema
amministrativo
contabile

**Controllo
interno**

**Comitato controllo
rischi
a supporto del Board
nella valutazione dei
rischi**

**Collegio
sindacale**
Vigilanza su
efficacia del
sistema

**Altri attori con funzioni
specifiche:**
- Compliance officer
- Risk manager
- Internal auditor

Il Sistema di Controllo Interno per le PMI

DATEV

KOINOS

LA COMPRESIONE DELL'AZIENDA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA – 1/5

ISA (Italia) 315

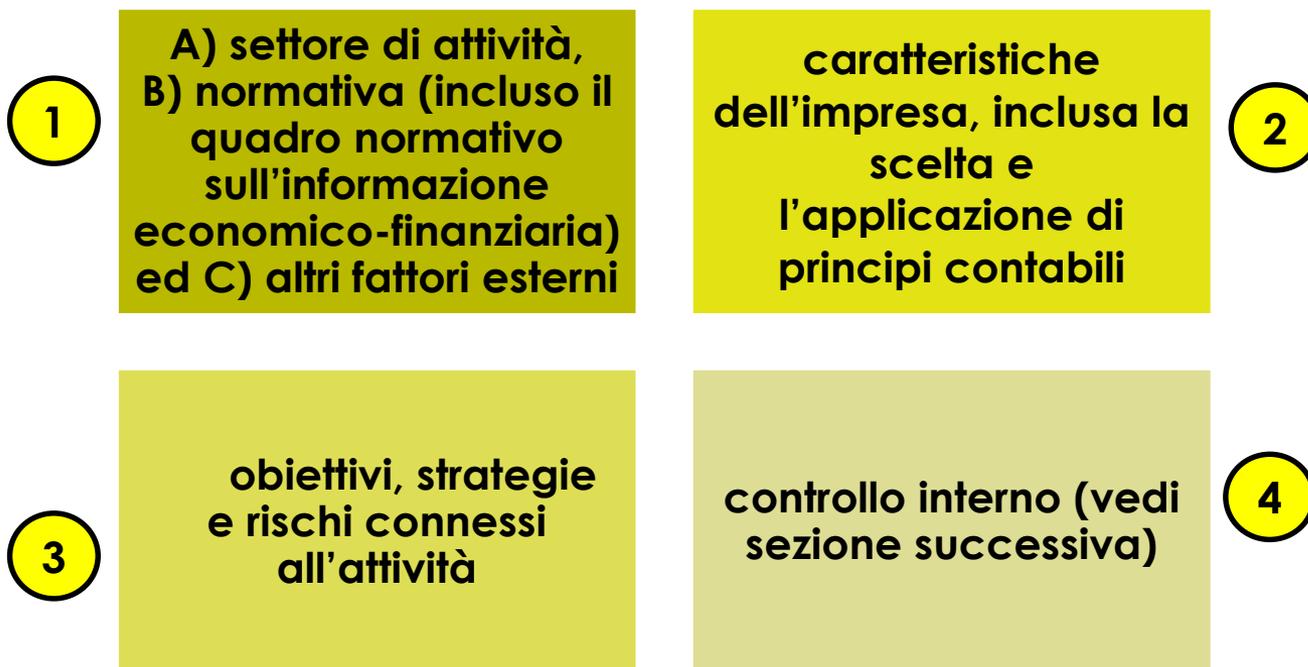


Dispone che il revisore comprenda l'impresa e il contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, in misura sufficiente a identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio e per stabilire e svolgere le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

Il Sistema di Controllo Interno per le PMI



LA COMPrensione DELL'AZIENDA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA
Il revisore legale deve svolgere specifiche procedure dirette ad acquisire un adeguato livello di comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, sufficiente ad **IDENTIFICARE e VALUTARE i RISCHI di ERRORI SIGNIFICATIVI NEL BILANCIO**. A tale fine il revisore deve procedere alla **COMPrensione dei SEGUENTI ASPETTI** (Principio di revisione ISA (Italia) n.315):



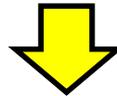
Il Sistema di Controllo Interno per le PMI



LA VALUTAZIONE PRELIMINARE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Il sistema di controllo interno (SCI) è quell'insieme di processi diretti a garantire:

- l'efficacia e l'efficienza delle operazioni aziendali;
- l'attendibilità dell'informazione finanziaria;
- il rispetto di leggi e regolamenti;



Lo SCI si estrinseca in una serie di attività poste in essere al fine di assicurare il rispetto dei corretti principi di gestione amministrativa dell'impresa, dell'adeguatezza degli assetti e delle procedure aziendali.

controllo
interno

4

Il REVISORE deve valutare lo SCI al fine di **COMPRENDERE** se i controlli posti in essere dallo stesso sono in grado di **PREVENIRE**, **INDIVIDUARE** e **CORREGGERE** i **RISCHI** di **ERRORI SIGNIFICATIVI**

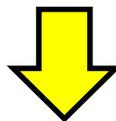
Il Sistema di Controllo Interno per le PMI



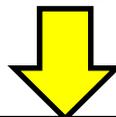
LA VALUTAZIONE PRELIMINARE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Dall'esame del sistema di controllo interno possono emergere CARENZE quando (rif. ISA (Italia) 265 par. 6):

- un controllo è messo in atto tuttavia non consente la prevenzione, l'individuazione e la correzione in modo tempestivo di errori nel bilancio;
- non esiste un controllo atto a prevenire, individuare o correggere, in modo tempestivo, errori di bilancio.



Una CARENZA sullo SCI risulta SIGNIFICATIVA quando, secondo il giudizio professionale del revisore, è sufficientemente importante da essere portate all'attenzione dei responsabili dell'attività di *governance*.



II REVISORE deve comunicare in modo appropriato e tempestivo alla *governance* aziendale le carenze sul sistema di controllo interno della società (rif. ISA (Italia) 265 par. 9-11).

Il Sistema di Controllo Interno per le PMI


DATEV

KOINOS

Controllo interno e imprese minori

Meno strutturate ...

(limitato reporting periodico; mancanza di un controllo sistematico con indicatori economico-finanziari; pochi dipendenti e poca segregazione delle funzioni; mancata formalizzazione delle procedure; mancanza di amministratori indipendenti)

... ma anche:

Il proprietario-amministratore può svolgere azioni di controllo molto efficaci

Il proprietario amministratore può forzare i controlli più facilmente

Rilevazione e valutazione delle procedure più semplice

Quindi: atteggiamenti, consapevolezza e azioni della direzione o del proprietario-amministratore rivestono particolare importanza

Il Sistema di Controllo Interno per le PMI



DATEV

KOINOS

1) Spesso il processo di valutazione dei rischi non è formalizzato:

- Rilevazione mediante controlli con la direzione

2) Spesso i sistemi informatici sono relativamente semplici e acquistati da parti terze.

- Minori rischi derivanti dallo sviluppo interno di software

Documenti di supporto

- Documento CNDCEC: Approccio metodologico alla revisione legale affidata al Collegio Sindacale nelle imprese di dimensioni minori
aprile 2018
- Documento CNDCEC: L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori
Dicembre 2015
- Documento CNDCEC: Documento CNDCEC: L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori
Maggio 2015

Il Sistema di Controllo Interno per le PMI SINDACI E REVISORI

ATTIVITA' DEL COLLEGIO SINDACALE

- Il C.S. vigila sulla **adeguatezza del controllo interno**
 - alla luce dell'art. 2403 c.c.
 - nel corso dell'esercizio
 - partecipando alle riunioni degli organi di governance
- Il C.S. documenta la propria vigilanza **verbalizzando**
 - accertamenti
 - riunioni
- Il C.S. **reagisce attivamente** quando qualcosa non va
 - sulla base dei poteri di cui dispone
- Il C.S. **rendiconta** alla assemblea
 - secondo l'art. 2429 c.c.

Il Sistema di Controllo Interno per le PMI

SINDACI E REVISORI

ATTIVITA' DEL REVISORE

- **Valutare il rischio** di errori significativi in bilancio

- sulla base della comprensione dell'impresa e del suo contesto
- incluso il **controllo interno**

- Valutare i rischi a livello di

- bilancio nel suo complesso
- asserzioni per classi di operazioni, saldi in bilancio, informativa

- Definire natura, tempistica, estensione di procedure di revisione in **risposta ai rischi**

- se si fa affidamento su controllo interno: approccio di procedure di **conformità + validità** ovvero
 - controllo dei controlli nel corso dell'esercizio
 - minimo indispensabile sui saldi
 - poco lavoro dopo la fine dell'esercizio
- se non si fa affidamento sul controllo interno: approccio di **solo procedure di validità**
 - molto lavoro sui saldi dopo la fine dell'esercizio

Il Sistema di Controllo Interno per le PMI

SINDACI E REVISORI: SINERGIE



- Il controllo interno è il **denominatore comune** tra la funzione di vigilanza e la revisione legale

Le sinergie sono pertinenti

- **l'efficacia**
 - fasi centrali della revisione
 - altre aree di vigilanza e revisione
 - la crisi di impresa
- **l'efficienza**
 - al momento della accettazione dell'incarico
 - nei controlli nel corso dell'esercizio
 - nella relazione alla assemblea

Il Sistema di Controllo Interno per le PMI

SINDACI E REVISORI: SINERGIE

- Comprendere l'impresa e il contesto in cui opera
 - è il punto di partenza della valutazione del rischio nella revisione legale
 - è un **punto di partenza della vigilanza sindacale**
- **Per il revisore è un passaggio strumentale alla valutazione del rischio**
- **Per i sindaci è direttamente pertinente la funzione di vigilanza**

Il Sistema di Controllo Interno per le PMI

SINDACI E REVISORI: SINERGIE



- **Comprendere il controllo interno dell'impresa**
 - è un passaggio della valutazione del rischio nella revisione legale
 - è un **punto di partenza** della vigilanza sindacale
- Per il revisore è un **passaggio strumentale** alla valutazione del rischio
 - se il controllo interno è debole, segnala il problema ed imposta la revisione sulla base di un rischio alto
- Per i sindaci è il **principale oggetto** della vigilanza di adeguatezza
 - se il controllo interno è debole **devono attivarsi** perché migliori

Il Sistema di Controllo Interno per le PMI

SINDACI E REVISORI: SINERGIE

- Il revisore, se il controllo interno è debole, può scegliere un **approccio di revisione con alto rischio**, basato **solo su procedure di validità**
 - pagando la scelta con maggior lavoro
- I sindaci, se il controllo interno è debole, **devono attivarsi per migliorarlo**
- Conseguentemente, nel corso del mandato, devono arrivare ad un approccio di revisione basato su **procedure di conformità + procedure di validità**
 - anche perché comunque devono svolgere verifiche di conformità nell'ambito della funzione di vigilanza
- L'approccio dei sindaci
 - Valutazione iniziale del controllo interno
 - Attivarsi per il miglioramento
 - Affidamento sul controllo interno nella valutazione
 - Approccio di revisione con procedure di conformità e validità
 - Scelta di procedure di conformità che hanno valenza di vigilanza
 - Maggiore efficacia sulla vigilanza