

IL COMMERCIALISTA VENETO n. 264 - 2021



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

INSERTO

**Microimprese e Revisione Legale:
metodologia e tecnica applicabili**

Alberto Pesenato
ORDINE DI VERONA

Microimprese e Revisione Legale: metodologia e tecnica applicabili

Alberto Pesenato¹
Dottore Commercialista in Verona

Lo schema del D. lgsl. di attuazione della legge del 19 ottobre 2017 “crisi d’impresa” all’art. 379 impone la revisione legale alle “Microimprese”. Si propone un confronto tra i principi di Revisione ISA Italia, i documenti CoSO Report I (1992) e CoSO Framework SCIGR (2013) utili alla determinazione del **Rischio Intrinseco** e le tecniche di revisione applicabili. Il fine è di indicare la concreta possibilità di eseguire la Revisione Legale in dette entità aziendali.

1. REPETITA JUVANT (*mantra*)²

A fine corsa ad un “vecchio professionista” o meglio “professionista vecchio” non restano che ricordi e rimpianti. Ecco che nel mio caso l’unico rimpianto che in vita posso dire di avere (professionalmente parlando) è quello di non aver potuto praticare la professione di revisore contabile indipendente in quanto impedito dai fatti cogenti che in sintesi vi illustro. È ormai a tutti noto l’attività di Revisione è svolta *in toto* dalle società di revisione in quanto l’applicazione di questa specifica professione, svolta dal singolo professionista, è stata disattesa fin dagli anni ’70 del secolo scorso e questo dagli organi deputati alla tutela e sviluppo della professione: (ODC) Dottori Commercialisti e (ORPC) Ragionieri e Periti Commerciali³ (ante 2005) e (ODCEC) Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (post 2005)⁴. Affermo tale concetto in base ai dati della *Tavola 1*, in quanto nel 1976 le società multinazionali di revisione (allora *Big Eight*) contavano in tutto il territorio nazionale non più di 700/800 addetti (dai *partners* all’ultimo assistente) e ora possono operare con oltre 20.000 collaboratori con un fatturato che ad oggi supera sicuramente il miliardo di euro (20 miliardi di fatturato delle vecchie lire *Tav. 1*) Attualmente il mercato rimasto ai Revisori Legali iscritti al *Registro* è quello delle così dette Microimprese. Il revisore che voglia individualmente operare nella revisione delle Microimprese applicando i principi di revisione ISA Italia e adottando il metodo del *Risk Approach* dovrà valutare e determinare il solo **Rischio Intrinseco** tralasciando il *Rischio di Controllo* ed il (*Rischio*) *Livello di Individuazione* non applicabili nella revisione delle Microimprese. Nei paragrafi che seguono si propone una sintesi del lavoro che il revisore dovrà affrontare.

Tavola 1 - Espansione delle società di Revisione da “Big Eight” (1976: 800 collaboratori) a “Big Four” o “4 Sorelle” e altre (2020: 20.000 collaboratori*) Fatturato 2020: euro 949.400.000*

1976	2020
Coopers & Lybrands Price Waterhouse & co	Ora PWC (PriceWaterhouseCoopers)
Arthur Young & Co Ernst & Whinney	Ora E&Y (Ernst & Young)
Peat Marwick & Mitchell KMG (Klynveld Main Goerdeler) Fides Certificazione	Ora KPMG (Klynveld Peat Marwick Goerdeler)
Deloitte Haskins & Sells Reconta Touche & Ross	Ora Deloitte
Arthur Andersen	Soppressa da SEC nel 2005**

*Professionisti e collaboratori che operano nel campo della revisione in Italia

** 25.000 dipendenti in USA e 85.000 nel mondo confluiti in Italia essenzialmente alla Deloitte

¹ Autore dei manuali: “Revisore Legale” IX Edizione 2020 WKI Ipsoa e “Organismo di Vigilanza” - WKI - Ipsoa - VIII Edizione 2021. Altri contributi sono disponibili nel sito www.albertopesenato.net, www.formazionerevisori.net, <https://www.andoc.info/> e CV Commercialista Veneto.

² Dizionario De Mauro: Relig.: inno, preghiera vedica / nell’Induismo e nel Buddismo tantrico, formula sacra che viene ripetuta molte volte come pratica meditativa.

³ ODC (Ordine dei Dottori Commercialisti) e ORPC (Ordine dei Ragionieri e Periti Commerciali) ante legge 24/2/2005 n.34 e dopo tale data ODCEC (vari Ordini dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili) retti dal CNDC, Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

⁴ Si legga l’articolo “Professioni perdute: Revisione legale & Co.” Disponibile nei siti elencati nella nota 1.

2. PICCOLE MEDIE IMPRESE (PMI) – PICCOLE IMPRESE (PI) E MICROIMPRESE (MI)

Le imprese e gli enti minori (*PMI o Piccole Medie Imprese – PI o Piccole Imprese – MI o Microimprese*⁵) hanno di norma un unico proprietario che generalmente è direttamente coinvolto nella gestione quotidiana. Il *proprietario-amministratore*⁶ esercita un controllo diretto e sicuramente efficace su *tutte* le decisioni ed ha la possibilità di intervenire direttamente e immediatamente con efficacia in *qualsiasi* transazione per far fronte ad eventuali rischi collegati al modificarsi delle congiunture economiche o di mercato. Questo controllo immediato, diretto e tempestivo *compensa sicuramente* le deboli procedure di controllo interno in essere nella piccola impresa dovute al numero esiguo del personale impiegato. La semplicità dei controlli non significa di per sé che esiste un alto rischio di errore o peggio di frode, ma è possibile che il *proprietario-amministratore* **aprofitti** della sua posizione dominante per eludere tutti i controlli e **forzare** la rappresentazione o la valutazione dei fatti di gestione secondo la sua volontà. Sono, quindi, le doti di integrità del *proprietario-amministratore* a determinare il rispetto dei principi di corretta amministrazione e, in particolare, l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo, contabile adottato dalla società e il suo concreto funzionamento (Art.2403 c.c.), nonché la regolare tenuta della contabilità sociale (/P.R. SA Italia 250B) e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione (Art.14 ex D. Lgs. 39 del 27/01/ 2010).

Il revisore legale⁷, anche in queste condizioni dettate dalla dimensione dell'impresa, deve svolgere il proprio incarico con l'usuale scetticismo professionale senza desumere la disonestà, né l'indiscussa onestà del *proprietario-amministratore*. Il revisore legale non è in grado di controllare tutte le operazioni effettuate durante il periodo amministrativo sottoposto a revisione, ma è sicuramente in grado di verificare le transazioni di maggior rilievo (le più significative) e può quindi basarsi sul grado di affidabilità dei controlli preminentemente eseguiti dal *proprietario-amministratore*.

Si tenga conto, inoltre, che parte o gran parte delle rilevazioni dei fatti di gestione nelle Microimprese possono essere **esternalizzate** come per esempio la tenuta della contabilità e dei libri contabili, gli adempimenti fiscali (determinazione delle imposte d'esercizio; predisposizione dei modelli dichiarativi; gestione dei versamenti ecc.) e del lavoro (elaborazione delle buste paga, adempimenti contributivi e assicurativi, tenuta dei libri del lavoro), la funzione IT ed altro.

Per tale motivo è necessario procedere ad una valutazione dei servizi prestati dal professionista o ente che gestisce tali procedure, sia procedendo con richieste di conferma scritta, sia eseguendo verifiche di conformità sulle procedure adottate anche utilizzando dei questionari (ICQ) all'uopo predisposti. Può anche essere richiesta una lettera di attestazione sulla conformità delle procedure adottate da esso (*service esterno*). Un sistema perfetto ed ideale è soltanto possibile in grandi organizzazioni strutturate laddove le dimensioni aziendali permettono una completa separazione delle mansioni garantendo un certo grado di affidabilità.

Nella pratica le **PMI** (*Piccole e Medie Imprese*), ma soprattutto le **PI** (*Piccole Imprese*) e le **MI** (*Microimprese*), fanno uso di sistemi di rilevazione estremamente semplici che non possono soddisfare di per se stessi l'attendibilità delle registrazioni. La valutazione del *Rischio di Revisione* e la successiva pianificazione del controllo contabile possono richiedere un tempo limitato ai colloqui periodici con il *proprietario-amministratore*.

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

In queste realtà aziendali il revisore legale dovrà impostare il lavoro di revisione interamente sull'esecuzione di **controlli di validità o sostanziali** (*substantive, Tav.5*) o su altre procedure alternative. Nel caso peggiore in cui la società non abbia in essere neanche minime ed elementari procedure di controllo interno, il revisore dovrà allora opportunamente considerare la possibilità di non poter emettere un giudizio (la relazione di revisione) sul bilancio e addirittura di rinunciare all'incarico. A conferma di quanto esposto si ricorda che il principio di revisione **ISA Italia 200, § A 64 e A 66**, indica una nozione dell'entità aziendale di minori dimensioni che può essere riferita sia alle **PMI** (*Piccole e Medie Imprese*), sia alle **PI** (*Piccole Imprese*) nonché alle **MI** (*Micro Imprese*):

- § A 64. L'espressione "impresa di dimensioni minori"⁸ 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 (*spesso un singolo soggetto - può trattarsi di una persona fisica o di un'altra impresa che possiede l'impresa di dimensioni minori, purché il proprietario presenti le relative caratteristiche qualitative*);
 - b) la presenza di:
 - i) operazioni semplici e lineari;
 - ii) semplici 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.

Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive delle imprese di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali imprese.

- § A 66. I principi di revisione definiscono il proprietario di un'impresa di dimensioni minori coinvolto quotidianamente nella gestione della stessa come "*proprietario-amministratore*".

⁵ **Microimprese** definite **Nano imprese** nel documento del CNDCEC "LA REVISIONE LEGALE NELLE NANO-IMPRESSE – Riflessioni e strumenti operativi" 25 ottobre 2019.

⁶ Denominazione utilizzata nel P.R. ISA Italia 200 § A 64.

⁷ Con il termine Revisore Legale si intende anche il Sindaco che è incaricato dell'attività di revisione legale.

⁸ **IFAC: Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium Sized Entities** 4th edition, Volume I pagg.224: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Guide-to-Using-ISAs-Vol-I-4th-edition.pdf> , Volume II pagg. 278: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Guide-to-Using-ISAs-Vol-II-4th-edition.pdf>

3. EVOLUZIONE LEGISLATIVA: LA LEGGE SULLA “CRISI D’IMPRESA” E LE DIRETTIVE EUROPEE

La legge⁹ sulla “crisi d’impresa” all’art 379 impone la Revisione legale anche per aziende cosiddette Microimprese (Tav. 2)

Tavola 2 – Art 379: Nomina degli organi di controllo

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

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

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

3. L’obbligo di nomina dell’organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del terzo comma cessa quando, per **tre** esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti.”

All’articolo 2477, quinto comma, del codice civile, dopo le parole “qualsiasi soggetto interessato” sono aggiunte le seguenti: “o su segnalazione del conservatore del registro delle imprese” e dopo il sesto comma è aggiunto il seguente: “Si applicano le disposizioni dell’articolo 2409 anche se la società è priva di organo di controllo”.

Anche l’Unione Europea si sta orientando in tal senso (qui Tav. 3)

Tavola 3 – Orientamento dell’Unione Europea (in discussione)

La definizione di PMI si baserà sui parametri di fatturato e dimensione

PMI - PICCOLE MEDIE IMPRESE

In base a quanto specificato nella raccomandazione del 2003, la categoria delle Piccole Medie Imprese (PMI) è costituita da imprese che:

- 1) meno di 250 dipendenti e
- 2) fatturato inferiore a 50 milioni di euro;

PI - PICCOLE IMPRESE

Si definisce Piccola Impresa un’impresa che occupa meno di 50 persone e realizza un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro.

- 1) meno di 50 dipendenti e
- 2) fatturato inferiore a 10 milioni;

MI - MICROIMPRESE

La Microimpresa, invece, occupa meno di 10 persone e realizza un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiori a 2 milioni di euro.

- 1) Totale dell’attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni
- 2) Ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni.
- 3) Occupati in media del periodo: 20 dipendenti

4. LA PARTE APPLICABILE DEL METODO DEL RISK APPROACH

Le componenti del Rischio di Revisione (Tav. 4) sono il *Rischio Intrinseco* (Tav. 5), il *Rischio di Controllo* e il (*Rischio*) *Livello di Individuazione*:

- a) il **Rischio Intrinseco**: etica del CdA, del *Management* e correttezza della gestione (Tav.5); (*applicabile nella revisione delle Microimprese*)
- b) il **Rischio di Controllo**: il sistema delle procedure, dei controlli e la separazione dei compiti; (**non applicabile nella revisione delle Microimprese**)
- c) il (**Rischio**) **Livello di Individuazione**: risultato della ponderazione dei due precedenti. (**non applicabile nella revisione delle Microimprese**)

I punti b) e c) **non** sono applicabili nella revisione delle Microimprese.

⁹ Schema di decreto legislativo recante codice della crisi di impresa e dell’insolvenza in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155.

Tavola 4 – Determinazione del Rischio di Revisione (Risk Approach)

Le componenti del **Rischio di Revisione** sono tre: il **Rischio Intrinseco** (Tav. 5), il **Rischio di Controllo** e il **(Rischio) Livello di Individuazione**. Il **(Rischio) Livello di Individuazione** è il risultato della ponderazione tra **Rischio Intrinseco** e **Rischio di Controllo** che determina il **Livello del Rischio di Individuazione** e quindi il **Rischio di Revisione** per ciclo produttivo e per la relativa posta di bilancio.

A) Rischio di Revisione: Metodo “professionale o critico” ex P.R. 400 (18/107 2000) Appendice

(Rischio) Livello di Individuazione		Rischio di Controllo		
Rischio Intrinseco.		Alto A	Medio B	Basso C
Vedere valutazione in Archivio Generale	1 Alto	Molto Basso A1	Basso	Medio
	2 Medio	Basso	Medio	Alto
	3 Basso	Medio	Alto	Molto Alto C3

Esempi:

Se il **Rischio Intrinseco** è Basso (riga **3**) ed il **Rischio di Controllo** Basso (colonna **C**) il **(Rischio) Livello di Individuazione** sarà Molto Alto (facile individuazione **C 3**). Risultato: **Rischio di Revisione Basso** - predominanza di verifiche di conformità.

Se il **Rischio Intrinseco** ed il **Rischio di Controllo** sono Alti (riga **1** e colonna **A**) il **(Rischio) Livello di Individuazione** sarà Molto Basso (difficile individuazione **A 1**). Risultato: **Rischio di Revisione Alto** - predominanza di verifiche di validità

5. IL DOCUMENTO COSO REPORT I E SUA EVOLUZIONE IN COSO FRAMEWORK SCIGR

Lo studio nasce negli Stati Uniti nel 1992 come iniziativa delle associazioni professionali più prestigiose d’America (*American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), American Accounting Association AAA, Institute of Internal Auditors (IIA), Institute of Management Accountants (IMA), Financial Executive Institute (FEI)*) che hanno dato vita ad una commissione all’interno della *National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFRR)* (anticorruzione) conosciuta come *Treadway Commission*, dal nome del suo presidente *James C. Treadway Jr.* Alla fine del lavoro di studio il modello predisposto è stato testato su cinque aziende di dimensioni medio grandi per verificare l’effettivo funzionamento ed avere conferma della validità delle metodologie e degli strumenti operativi.

Il documento **CoSO Report I** conferisce grande importanza al **Sistema di Controllo Interno (SCI)** applicato e condotto dai responsabili dei vari cicli operativi quadri e collaboratori elencandolo in **23 protocolli** (*non applicabili nella revisione delle Microimprese*).

Tavola 5 - P.R. ISA Italia utili alla determinazione del Rischio Intrinseco – principi etici del CdA e del management.

W/P ref.	Descrizione check list (Archivio Governance)	Basso	Medio	Alto
11.1	Documenti CoSO Report I e CoSO Framework SCIGR: Ambiente di controllo, corretta direzione e conduzione dell’azienda e Covid 19			
11.2	Documento CoSO Report I: Strumenti di valutazione del controllo interno P.R. 315 App.1			
14.1	1) Falsa informativa economico – finanziaria 2) appropriazioni illecite di beni e attività dell’impresa P.R. ISA Italia 240 App. 1			
14.2	Esempi di circostanze che indicano la possibile esistenza di errori significativi e frodi P.R. ISA Italia 240 App. 3			
14.3	Condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi P.R. ISA Italia 315 App. 2			
14.4	Corretta amministrazione P.R. ISA Italia 250			
14.5	Possibili procedure di revisione in risposta a rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi P.R. ISA Italia 240 App.2			
15	Antiriciclaggio			
16	Transazioni con le parti correlate P. R. ISA Italia 550			
17	Eventi successivi P.R. ISA Italia 560			
18	Continuità aziendale P.R. ISA Italia 570			
Descrizione Questionari I.C.Q. (Archivio Procedure)				
1.a	a) Conoscenza dell’attività aziendale P.R. ISA Italia 315			
VALUTAZIONE FINALE RISCHIO INTRINSECO				
Sulla base dei risultati delle valutazioni sopra eseguite il revisore dia il Suo giudizio sul Rischio Intrinseco complessivo				
Commento				
Completamento <i>Check lists</i> ed aggiornamento 20____		20____	20____	20____
		20____	20____	20____

Le check lists qui proposte hanno carattere pluriennale, vanno compilate il primo anno, inserite nell’Archivio Generale ed aggiornate negli anni successivi. Si potrà, in questo modo, monitorare l’evoluzione del Rischio Intrinseco nel tempo

Il **CoSO Report I** comprende due livelli di controllo:

- 1° Livello: una serie di dettami che si riferiscono ai **5 principi** (Tav.7) di seguito descritti e si riferiscono alla corretta direzione e conduzione dell'azienda e concorrono alla determinazione del *Rischio Intrinseco*; (applicabili nella revisione delle Microimprese)
- 2° Livello: **23 protocolli** che definiscono delle corrette procedure aziendali riferite ai vari cicli operativi la cui responsabilità ricade sui responsabili del ciclo stesso. (**non** applicabili nella revisione delle Microimprese)

È stato concepito, sin dalla sua prima edizione del 1992, come un modello integrato ovvero idoneo a stabilire un Sistema di Controllo Interno a presidio di tutti i rischi aziendali e come base per un sistema rivolto all'anticorruzione. Esso venne aggiornato nel **2013** e denominato **Documento CoSO Framework SCIGR (Sistema di Controllo Interno e Gestione del Rischio)**.

Il **CoSO Report I** (1992) e ora anche **Framework SCIGR** (2013) individuano i **cinque principi fondamentali** (Tav. 7)¹⁰:

- 1) Ambiente di controllo;
- 2) Valutazione dei rischi; soddisfano pertinente conveniente
- 3) Attività di controllo;
- 4) Informazione e comunicazione;
- 5) Monitoraggio.

Nella versione **Framework (SCIGC)** il Sistema di Controllo Interno (SCI) ha inglobato alcuni principi del documento **CoSO II ERM (Enterprise Risk management)** sulla gestione del rischio e si presenta come **SCIGR (Sistema di Controllo Interno e Gestione del Rischio)**. Esso ha mantenuto l'attenzione nei **5 principi** sopra elencati esplicitandola in **17 regole** e in **87 punti di attenzione** e ponendo maggiore attenzione sull'attività del **Consiglio di Amministrazione** e del **Management**, sulla loro indipendenza, sulla definizione, applicazione e aggiornamento del controllo interno aziendale influenzato dai *rischi aziendali* e della loro identificazione e gestione. In definitiva, il documento **CoSO Framework (SCIGC)** ha dato maggiore importanza alle attività di gestione del controllo interno attivato dal **Consiglio di Amministrazione** e dal **Management**.

Le attività di controllo interno (**CoSO Report I**) applicate dai quadri e dagli impiegati che gestiscono i vari cicli operativi che da essi dipendono e che si intende e si presume come correttamente applicate e monitorate sono divenute pratica professionale e si danno per scontate. In definitiva, si imputa una maggiore responsabilità nella applicazione e gestione del Controllo Interno al CdA e **Management** in quanto sono essi che possono forzare i controlli, gestire impropriamente i fatti di gestione, manovrare le valutazioni. In ciò possono essere paragonati al "proprietario-amministratore".

6. LA REVISIONE LEGALE NELLE MICROIMPRESE (MI): METODOLOGIA E TECNICA

Nelle **Microimprese** il revisore legale **non può** determinare il *Rischio di Controllo* con le usuali tecniche di revisione fondate principalmente su *dettagliati* questionari sul controllo interno (ICQ) in quanto nelle **Microimprese** detto controllo sulle procedure è prerogativa totale del *proprietario-amministratore* e di conseguenza il revisore **non può** valutare il conseguente (*Rischio*) *Livello di Individuazione* ed infine il *Rischio di Revisione* con la stessa tecnica illustrata nella Tav. 4.

Concludendo: quando il revisore legale giudica "basso" il *Rischio Intrinseco* per mezzo di appropriate *check list* (Tav. 5) e "appropriato" il controllo interno esercitato dal *proprietario-amministratore* dall'azienda e ritiene che le procedure contabili e amministrative (anche minime esistenti) siano affidabili (*high reliability*), egli (revisore) può basare il proprio giudizio professionale su procedure di validità o sostanza (*substantive*) (Tav. 6)

Tavola. 6 - Procedure di Validità o di Sostanza (Substantive)

OBIETTIVO	GENERE	PROCEDURE DI REVISIONE			
<p>Valide per le Microimprese</p> <p>Se il Revisore Legale giudica Basso il Rischio Intrinseco e Alto il controllo sulle procedure da parte del <i>proprietario-amministratore</i>, egli potrà basare i propri giudizi su controlli di tipo sostanziale o di validità (<i>substantive</i>)</p>	<p>Procedure di Validità</p>	<p>Analisi Comparativa <i>Analitycal Review</i></p>	Uniformità Omogeneità		
			Indici di bilancio		
		Verifiche delle transazioni e dei fatti di gestione significativi			
		<p>Rilevazione fisica dei beni <i>Magazzino, Cassa, Istituti di credito, Valori, Cespiti, beni in leasing, altro</i></p>			
		<p>Significativa richiesta di conferma esterna (Circolarizzazioni) <i>Crediti, debiti, istituti di credito, merci presso terzi e di terzi presso la società, services esterni, leasing, factoring, recupero crediti, assicurazioni, consulenti del lavoro, debiti a lungo termine (mutui o simili).</i> <i>Servizi esterni*: tenuta della contabilità e dei libri contabili; adempimenti fiscali (determinazione delle imposte d'esercizio; predisposizione dei modelli dichiarativi; gestione dei versamenti ecc.) e del lavoro (elaborazione delle buste paga, adempimenti contributivi e assicurativi, tenuta dei libri del lavoro), funzione IT, altro.</i> * Conferme esterne principalmente riferite a Microimprese.</p>			
		Tutte le verifiche imposte dal P.R: SA Italia 250 B "Regolare tenuta della contabilità"			
		<p>Verifiche dei saldi di Bilancio</p>	Ricalcolo composizione		
			Verifica incassi e pagamenti successivi		
			Verifica Cut-off		
			Verifica di passività non registrate		
Verifica corretta valutazione					
		Verifica corretta classificazione			

¹⁰ Sono tutti richiamati e richiesti nel P.R. ISA Italia 315 (Regole 13/24, Linee Guida 66/100 e App. 1). "L'identificazione e la valutazione di rischi ed errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera".

Il revisore legale, per questi motivi, dovrà seguire la seguente metodologia:

- ✓ Costruire i due archivi, Permanente e Fiscale, e compilare il questionario “Conoscenza dell’attività aziendale” per conoscere la società.
- ✓ Completare i colloqui con il *proprietario-amministratore* e completare le *check list* minime riferite agli specifici principi di revisione ISA Italia per definire il **Rischio di Intrinseco** (Tav. 5¹¹)
- ✓ Eseguire le verifiche di validità o sostanziali (verifiche fisiche: cassa, inventario fisico delle merci di proprietà dell’azienda anche presso terzi ed esistenza dei cespiti, conferme esterne dei crediti e dei debiti anche verso società collegate, controllate, istituti finanziari, merci presso terzi e di terzi presso la società, services esterni, leasing, factoring, recupero crediti, assicurazioni, consulenti del lavoro) (Tav. 6), utili a confortarlo che il rischio di errori significativi sul bilancio non vi siano o vi siano in forma limitata.
- ✓ Eseguire procedure di conferma di tutti i servizi esternalizzati: tenuta della contabilità e dei libri contabili, adempimenti fiscali (determinazione delle imposte d’esercizio; predisposizione dei modelli dichiarativi; gestione dei versamenti ecc.) e del lavoro (elaborazione delle buste paga, adempimenti contributivi e assicurativi, tenuta dei libri del lavoro), funzione IT, altro.
- ✓ Valutare l’affidabilità dei servizi esternalizzati per mezzo di verifiche mirate e valutando l’affidabilità del “Service”.
- ✓ Farsi rilasciare una **lettera di attestazione** dettagliata¹² dal *proprietario amministratore*.

Si ricorda qui che anche tutte le verifiche imposte dal P.R: **SA Italia 250 B** “Regolare tenuta della contabilità” rientrano nelle verifiche di validità o di sostanza.

Esempi di controlli **sostanziali** sono i seguenti:

- Analisi comparativa con i dati dell’anno precedente, verificando gli scostamenti significativi;
- La quantità delle merci in giacenza è verificata e la relativa valorizzazione è attendibile;
- Tutti i cespiti sono di proprietà, verificati fisicamente e correttamente contabilizzati;
- Le risorse finanziarie esistono: cassa, istituti bancari (anche debiti a lungo termine);
- Si eseguono procedure di conferme esterne significative (istituti di credito, clienti e crediti, fornitori e debiti, merci presso terzi o di terzi presso l’azienda, service paghe esterno, leasing, factoring, assicurazioni e altro) e senza limitazioni;
- Si eseguono procedure di conferma di tutti i servizi esternalizzati quali: tenuta della contabilità e dei libri contabili; adempimenti fiscali (determinazione delle imposte d’esercizio; predisposizione dei modelli dichiarativi; gestione dei versamenti ecc.) e del lavoro (elaborazione delle buste paga, adempimenti contributivi e assicurativi, tenuta dei libri del lavoro), funzione IT, altro.
- Si controllano le transazioni *significative* per individuare eventuali transazioni *sensibili*;
- Tutte le verifiche imposte dal P.R: **SA Italia 250 B** “Regolare tenuta della contabilità”

7. SINTESI DELLA METODOLOGIA DA SEGUIRE (*repetita juvant*)

In breve, la metodologia da seguire viene realizzata come segue:

- a) **Conoscenza della società** (Archivio Permanente, Archivio Imposte e questionario sulla conoscenza dell’attività aziendale);
- b) **Conoscenza dell’Ambiente di controllo** (*Check list* sul *Rischio Intrinseco* di Tav.5);
- c) **Identificazione delle procedure esternalizzate**: circolarizzazione delle stesse;
- d) **Eventuale verifica tramite ICQ delle procedure esternalizzate**;
- e) **Verifiche di sostanza o validità** (Tav. 6);
- f) **Verifica delle merci in giacenza**;
- g) **Verifica del bilancio**
- h) **Lettera di attestazione**;
- i) **Relazione di revisione**.

Tavola 7¹³ Documenti: CoSO Report I e CoSO Framework SCIGR - I 5 principi¹⁴

1) Ambiente di controllo

L’ambiente costituisce la base per tutti gli altri componenti del sistema di controllo interno. L’integrità, i valori etici, il comportamento del *management*, l’impegno e le capacità di guida dello stesso determinano il livello di sensibilità del personale fornendo disciplina ed organizzazione nonché integrità e valori etici. Gli individui, le loro qualità individuali, la loro integrità, i loro valori etici, la loro competenza, e l’ambiente nel quale operano sono l’essenza stessa di qualsiasi organizzazione. Essi sono il motore che aziona l’azienda e le fondamenta su cui essa poggia: per questo motivo la direzione e gli organi di *governance* devono trasmettere il messaggio che l’integrità dell’azienda non può essere oggetto di compromessi. Il “comportamento esemplare del vertice” deve essere il messaggio trasmesso e recepito a tutti i livelli aziendali e, quindi, lo stile con cui gli organi di *governance* operano, delegano responsabilità e poteri deve essere appropriato.

¹¹ Le *check list* indicate nelle Tavola 5 potranno essere “semplificate” ed adattate alla reale dimensione della microimpresa.

¹² Vedi P.R. ISA Italia 580 Appendice e documento di ricerca Assirevi n. DdR 233 – www.assirevi.com

¹³ Il sistema di controllo interno» – Progetto Corporate Governance per l’Italia” Il Sole 24 Ore III Price Waterhouse Cooper – Il Sole 24 Ore III edizione 2008 (ora fuori commercio)

¹⁴ Sono **tutti richiamati** e richiesti nel P.R. ISA Italia 315 (Regole 13/24, Linee Guida 66/100 e App. 1). “L’identificazione e la valutazione di rischi ed errori significativi mediante la comprensione dell’impresa e del contesto in cui opera”.

2) *Valutazione dei rischi.*

Ogni azienda deve essere consapevole dei rischi esterni ed interni che incontra e che deve affrontare nel raggiungimento degli obiettivi. Essa deve porsi obiettivi strategici e specifici per attività commerciali, finanziarie, di produzione, di marketing ed altre; tali attività devono essere reciprocamente integrate in modo che l'organizzazione possa operare in modo coordinato ed armonico. Essa deve anche attivare i meccanismi che consentono di individuare, analizzare e gestire i rischi relativi.

3) *Attività di controllo.*

Le varie attività di controllo sono attuate in tutta l'organizzazione ed a tutti i livelli. Esse comprendono una serie di attività diverse che discendono dal principio della separazione dei compiti; quindi, autorizzazioni ed approvazioni, protezione dei beni aziendali, confronto di dati. Le attività di controllo garantiscono agli organi di *governance* che le direttive e lo spirito etico dell'azienda siano attuati e seguiti nella pratica. Con l'attività di controllo si favorisce l'applicazione di procedure necessarie per far fronte ai rischi che potrebbero pregiudicare il raggiungimento degli obiettivi aziendali. Le politiche e le procedure di controllo devono essere elaborate ed applicate a tutte le attività dell'azienda per assicurare che siano attivati efficacemente provvedimenti che il *management* ritiene necessari per ridurre i rischi connessi alla realizzazione degli obiettivi.

4) *Informazioni e comunicazione.*

Il sistema informativo ed in senso lato le comunicazioni aziendali devono mettere in grado gli organi di *governance* e tutti i livelli aziendali di assolvere le proprie funzioni. Il personale deve essere messo in grado di assolvere ai propri compiti ed essere adeguatamente edotto sull'importanza del proprio operato all'interno della struttura aziendale. In questo modo le informazioni faranno parte di un sistema integrato per il raggiungimento degli obiettivi aziendali. Intorno alle suddette attività di controllo si collocano i sistemi di comunicazione ed informazione per tutti i settori dell'azienda. Questi consentono al personale la raccolta e lo scambio delle informazioni necessarie alla gestione ed al controllo. I sistemi di informazione e controllo devono essere in grado di individuare e raccogliere le informazioni significative e rilevanti per trasmetterle al personale in modo chiaro per permettere allo stesso di interpretarle ed assolvere ai compiti assegnati.

5) *Monitoraggio.*

Deve essere instaurato all'interno dell'azienda un sistema di controllo e supervisione continua delle procedure che devono essere valutate ed eventualmente aggiornate. Il controllo può essere continuo (eseguito dagli utenti) o periodico (eseguito dagli organi di vigilanza). La consistenza del monitoraggio sarà determinata dalla valutazione dei rischi e dalla validità dei controlli. Sempre e comunque eventuali carenze, disfunzioni od anomalie dovranno essere segnalate agli organi di *governance*. L'intero processo deve essere monitorato adeguatamente apportandovi le eventuali modifiche richieste dalle circostanze. In tal modo il sistema può reagire rapidamente in funzione dei cambiamenti che si verificano nel contesto operativo.

8. IL CONTROLLO DELLA QUALITÀ IN SINTESI

Come già riportato sul n. 262 del CV, è bene ricordare ancora che gli ispettori del MEF verificheranno nel dettaglio l'approccio che il revisore legale ha adottato nel proprio intervento e andranno ad eseguire i controlli sulla **metodologia** e le **tecniche** adottate con riferimento ai dettami previsti dal controllo della qualità. In estrema sintesi, le regole riferite al «*controllo della qualità*» pretendono la rigorosa applicazione dei Principi di Revisione (ISA Italia) e della pratica professionale in materia pianificazione, conduzione e gestione del lavoro specifico del revisore legale¹⁵

Tavola 8 - Estrema sintesi delle verifiche che gli ispettori del MEF potranno eseguire

A) **Conoscenza della società P.R. ISA Italia 315**¹⁶:

- 1) **Archivio Permanente***: informazioni sulla storia della società; **
- 2) **Archivio Imposte***: Informazioni sulla storia fiscale della società; **
- 3) **Archivio Procedure: Check list 1a**: Conoscenza dell'attività aziendale; **
- 4) **Pianificazione della revisione**

B) **Determinare il Rischio di Revisione e le verifiche eseguite:**

- 5) **Archivio Generale o dell'Organizzazione del Lavoro**. Determinare il *Rischio Intrinseco**/**
- 6) **Archivio delle Procedure*****. Determinare il *Rischio di Controllo* ICQ - Questionari sul Controllo Interno. Rispondere alle domande dei questionari ed identificare il *Rischio di Controllo* per ogni ciclo operativo;
- 7) **Contestualmente determinare** il (*Rischio*) *Livello di Individuazione**** ed il *Rischio di Revisione* per ogni ciclo operativo e per posta di bilancio. Definire quali verifiche di conformità o sostanza da applicare.

C) **Altre procedure di revisione - Bilancio - Relazione di revisione:**

- 8) **La verifica dell'Inventario fisico***;
- 9) **Conferme esterne***;
- 10) **Verifiche ex P.R. SA Italia 250B e art. 14 d. lgs. 39 del 27/01/2010***;
- 11) **Bilancio**: Le verifiche sul bilancio al 31/12/20xx. *
- 12) **Verifica del Controllo della qualità**;
- 13) **Verifica della relazione di revisione.**

* Tutti applicabili nelle **Microimprese**

** (*check list e questionari completati nei primi interventi e negli anni successivi puntualmente aggiornati*)

*** *ICQ e valutazioni non applicabili nella revisione delle Microimprese*

¹⁵ Controllo qualità: definito nel P.R. ISA Italia 200, che ne anticipa gli elementi e dai P.R. ISA Italia 220 e ISCQ 1.

¹⁶ P.R. ISA Italia 315 in app.1 riporta i principi dei documenti *CoSO Report I (1992)* e *CoSO Framework SCIGR (2013)*