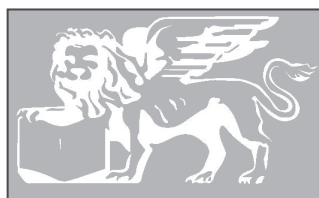


IL COMMERCIALISTA VENETO n. 274 - 2023



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

INSERTO

Revisione legale e controllo della qualità nelle PMI e MI

Parte III

ALBERTO PESENATO

Ordine di Verona

Revisione legale e controllo della qualità nelle PMI e MI

(Parte III)

di **Alberto Pesenato**¹

Dottore commercialista in Verona

Il controllo di qualità stabilito dal D. Lgs. n. 39/2010 è basato sui Principi di Revisione ISA Italia: 200 - 220 - ISQC 1. Questo terzo contributo propone una check list di sintesi riferita a tali principi e applicabile nelle PMI e Micro Imprese.

1. NORME ETICO – PROFESSIONALI - PREMESSA

Il controllo della qualità nella revisione contabile è definito nel principio di revisione ISA Italia 200², che ne anticipa gli elementi, e dai successivi principi ISA Italia 220³ e ISQC 1⁴.

Il principio di revisione ISA Italia 200 identifica come cardini della qualità: l'indipendenza del revisore oltre alle altre caratteristiche professionali determinate dalla RGS⁵ dal la pianificazione ed organizzazione dell'intervento di revisione, la raccolta di elementi probativi sufficienti ed appropriati, la determinazione del rischio di revisione, la conduzione del lavoro in conformità ai principi di revisione ISA Italia.

In estrema sintesi il "controllo della qualità" non è altro che la rigorosa applicazione dei principi di revisione (ISA Italia)⁶ e della pratica professionale in materia nella gestione del lavoro specifico del revisore legale.

La normativa vigente ha previsto una serie di incompatibilità tendenti ad «isolare» il revisore o soggetto abilitato⁷ da ogni possibile dipendenza. Il revisore deve svolgere il proprio lavoro con imparzialità ed onestà ed in assenza di qualsiasi interesse diretto o indiretto con la società revisionata, in altre parole l'indipendenza deve avere anche carattere «mentale».

2. CONSIDERAZIONI SPECIFICHE PER I SOGGETTI ABILITATI DI DIMENSIONI MINORI

Si presentano utili considerazioni nell'applicazione delle regole contenute nel principio ISQC 1 nell'appendice riferite e proporzionate alla dimensione del soggetto abilitato (in forma associata o revisore singolo) che svolge incarichi di revisione presso enti diversi da quelli di interesse pubblico.

2.1 Applicazione e conformità alle regole pertinenti (Rif.: Par. A1)

Il principio ISQC Italia 1 fa spesso riferimento all'esistenza di una struttura articolata del soggetto abilitato o alla presenza di un team di revisione più o meno numeroso.

Ciò apparentemente rende il principio parzialmente applicabile a soggetti abilitati di dimensioni minori. Tuttavia, coerentemente con i principi di revisione internazionali (ISA Italia), anche l'ISQC Italia 1 richiede l'applicazione delle regole in esso contenute siano proporzionate alle caratteristiche organizzative e dimensionali del soggetto abilitato.

Conseguentemente:

¹ Autore dei manuali: "Revisore Legale" IX Edizione 20202020 WKI Ipsos e "Organismo di Vigilanza" VIII Edizione 2021 WKI Ipsos. Altri contributi in www.albertopesenato.net www.formazionerevisori.net <https://www.andoc.info/> e in *CV II Commercialista Veneto*.

² <https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/ISA-Italia-200-15.06.2022.pdf>

³ [Con CA 250R \(mef.gov.it\)](http://www.mef.gov.it)

⁴ https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/ISA_ITALIA_003_ISQC_ITALIA_1_CL_10_12_14.pdf

⁵ <https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/All.-4-Codice-Italiano-di-Etica-e-Indipendenza.pdf>
<https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/All.-5-Guida-al-Codice-Etico-e-di-indipendenza.pdf>

⁶ <https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/normativa/principiRevisione/elencoPrincipiInternazionali/>

⁷ (ISQC 1, Definizioni: "Soggetto abilitato alla revisione (o anche «soggetto abilitato»): un revisore legale, come singolo professionista o come membro di un organo societario, una società di revisione legale o un'altra entità abilitata alla revisione e costituita da professionisti contabili"

Le definizioni di soggetto incaricato della revisione, rete o di soggetto appartenente alla rete presenti nei principi etici applicabili possono differire da quelle indicate nel P.R. ISA Italia 220 o ISQC 1. Per esempio, il Codice IFAC definisce il «soggetto incaricato della revisione» come:

(a) un singolo professionista, un'entità o una società costituita da professionisti contabili;

(b) un'entità che controlla tali soggetti mediante la proprietà, la direzione o con altre modalità;

(c) un'entità controllata da tali soggetti mediante la proprietà, la direzione o con altre modalità.

- in primo luogo, che alcune regole possono risultare non applicabili perché non sussiste la fattispecie alla quale si riferiscono.
- in secondo luogo, ciò comporta che il soggetto abilitato eserciti appropriatamente il proprio giudizio professionale per implementare il sistema di controllo della qualità proporzionato alla propria dimensione, motivando e documentando adeguatamente le proprie scelte.

Ne consegue che il soggetto abilitato di dimensioni minori è tenuto a perseguire, attraverso la conformità alle regole, i medesimi obiettivi posti dal principio ISQC Italia 1.

Ciò che varia è la declinazione del principio generale in direttive e procedure che consentano la gestione delle singole circostanze secondo criteri di efficienza, efficacia e non gravosità del sistema di controllo della qualità.

2.2 Definizione di soggetti abilitati di dimensioni minori

Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per il sistema di controllo della qualità dei soggetti abilitati di dimensioni minori, l'espressione "soggetto abilitato di dimensioni minori" si riferisce ad un soggetto abilitato che generalmente possiede le seguenti caratteristiche qualitative:

- la clientela è costituita per la maggior parte da imprese di dimensioni minori;
- un numero limitato di incarichi;
- un numero limitato di personale professionale;
- l'utilizzo di risorse esterne per integrare risorse tecniche limitate.

Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive del soggetto abilitato di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali soggetti.

2.3 Elementi di un sistema di controllo della qualità (Rif.: Par. A3)

La documentazione del sistema di controllo della qualità e l'estensione della documentazione delle direttive e procedure che costituiscono il sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato di dimensioni minori è un aspetto materia di giudizio professionale, tenendo in considerazione l'obiettivo generale di fornire evidenza dell'operatività del sistema di controllo implementato.

La forma ed il contenuto della documentazione, pertanto, possono variare in relazione alla complessità della struttura organizzativa del soggetto abilitato di dimensioni minori.

La comunicazione delle direttive e procedure al personale (ove presente) può essere effettuata utilizzando qualsiasi forma di comunicazione interna disponibile piuttosto che nel corso di riunioni di pianificazione delle strategie organizzative o attraverso eventi formativi.

2.4 Risorse umane (Rif.: Par. A28) Nei casi di soggetti abilitati di dimensioni minori *le procedure per la valutazione delle performance del personale possono essere meno formalizzate* in quanto la valutazione avviene "sul campo" mediante la supervisione dello svolgimento dell'attività da parte del team di lavoro che, nel caso del singolo professionista, è anche il responsabile dell'incarico.

2.5 Consultazione (Rif.: Par. A40) Il soggetto abilitato di dimensioni minori che non disponga di risorse interne appropriate, ricorre a "risorse esterne qualificate" qualora, nel corso dello svolgimento dell'incarico di revisione, venissero ad evidenziarsi aspetti complessi o controversi quali, ad esempio:

- un trattamento contabile significativo, complesso e/o nuovo; – tematiche di revisione particolarmente complesse;
- frodi o altre irregolarità sospette o rilevate;
- dubbi sull'integrità della direzione;
- presenza di significative incertezze che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale.

Per tutte le consultazioni esterne sono rispettati i diritti alla privacy ed i requisiti di riservatezza del cliente.

2.6 Riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Par. A50) Gli incarichi svolti dai soggetti abilitati di dimensioni minori spesso, per natura, complessità e profili di rischio, non soddisfano i criteri in base ai quali dover prevedere il riesame della qualità dell'incarico.

2.7 Monitoraggio (Rif.: Par. A68) Nel caso di soggetti abilitati di dimensioni minori normalmente le procedure di monitoraggio vengono svolte dalle stesse persone responsabili della configurazione e della messa in atto del sistema di controllo della qualità o che svolgono il riesame della qualità dell'incarico (se ritenuto necessario in base alle direttive del soggetto abilitato).

Ove ciò non sia fattibile a causa della esiguità delle risorse disponibili, *il soggetto abilitato può stipulare accordi con una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero un altro revisore legale o un'altra società di revisione legale, al quale assegnare le funzioni di monitoraggio, inclusa l'ispezione.*

Tali accordi costituiscono le procedure di monitoraggio. Il ciclo ispettivo non dovrebbe superare i sei anni.

2.8 Reclami e segnalazioni (Rif.: Par. A72) I soggetti abilitati di dimensioni minori si avvalgono normalmente della collaborazione di un consulente legale esterno per gestire i reclami e le segnalazioni. Tali accordi di collaborazione costituiscono parte del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato.

3. PICCOLE MEDIE IMPRESE (PMI) E MICRO IMPRESE (MI)

Le imprese e gli enti minori (*PMI o Piccole Medie Imprese MI o Micro Imprese*⁸) hanno di norma un unico proprietario che generalmente è direttamente coinvolto nella gestione quotidiana. Il *proprietario-amministratore*⁹ 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 legale¹⁰, 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 Micro Imprese 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 **MI (Micro Imprese)**, 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 **PMI (Piccole e Medie Imprese)**, e nelle **Micro Imprese** 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** 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 70/A 72**, indica una nozione dell'entità aziendale di minori dimensioni che può essere riferita sia alle **PMI (Piccole e Medie Imprese)**, sia alle **MI (Micro Imprese)**:

§ A 70. Le "Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori" contenute in alcuni principi di revisione sono state elaborate principalmente con riferimento alle società non quotate. Alcune delle considerazioni, tuttavia, possono non essere utili per le revisioni contabili di società quotate di dimensioni minori.

§ A 71. Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per la revisione contabile delle imprese di dimensioni minori, l'espressione "impresa di dimensioni minori" si riferisce ad un'impresa che generalmente possiede caratteristiche qualitative quali:

⁸ **Microimprese** definite **Nano imprese** nel documento del CNDCEC "LA REVISIONE LEGALE NELLE NANO-IMPRESSE – Riflessioni e strumenti operativi" 25 ottobre 2019.

⁹ Denominazione utilizzata nel P.R. ISA Italia 200 § A 64.

¹⁰ Con il termine Revisore Legale si intende anche il Sindaco che è incaricato dell'attività di revisione legale.

- 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) una o più 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 sistema di controllo interno semplificato;
 - 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.

§ A72. I principi di revisione definiscono il proprietario di un'impresa di dimensioni minori coinvolto quotidianamente nella gestione della stessa come "proprietario-amministratore".

Tavola 1 Significato di "Best Practice"

Quando il professionista si trova a dover produrre un intervento professionale quanto più ineccepibile possibile deve essere in possesso di solide basi conoscitive e sicuri riferimenti in dottrina.

In alcuni casi egli non ha specifici punti di riferimento in quanto il legislatore o a cascata le associazioni di categoria o gli organi deputati alla professione non hanno ancora affrontato il tema specifico dando delle linee guida precise a cui attenersi o lo hanno affrontato indicando metodologia e tecnica applicative indicando solamente "cosa" si deve fare senza indicare il "come" e con "quali strumenti".

Ecco che sorge il problema di poter produrre un risultato professionalmente di alto livello **senza avere dei punti di riferimento operativi statuiti ovvero avendo dei riferimenti perlopiù teorici.**

In questo caso il professionista deve utilizzare quello che nella professione è denominata "**best practice**" vale a dire quei riferimenti che, chi opera nel settore, ha applicato facendo da "battistrada" con applicazioni certamente sempre opinabili ma sempre, anche per questo, migliorabili da chi le conosce, le applica e utilizza.

Per **buona prassi** o **buona pratica**, talvolta anche **miglior pratica** o **migliore prassi** (dall'inglese *best practice*¹) si intendono le esperienze, le procedure o le azioni più significative, o comunque quelle che hanno permesso di ottenere i migliori risultati, relativamente a svariati contesti e obiettivi preposti.

¹ A best practice is a method or technique that has been generally accepted as superior to any alternatives because it produces results that are superior to those achieved by other means or because it has become a standard way of doing things, e.g., a standard way of complying with legal or ethical requirements.
Sinonimi: migliori pratiche, buone pratiche, migliori prassi, buone prassi, pratiche migliori, procedure consigliate, prassi migliori, pratiche ottimali, migliori procedure, prassi eccellenti, procedure ottimali, prassi ottimali, buone norme, migliori strategie.

4. L'ARCHIVIO DELL'ORGANIZZAZIONE DEL LAVORO

L'archivio generale o dell'organizzazione del lavoro si usa in qualsiasi tipo di società a prescindere dalla grandezza della stessa, per le PMI e le Micro Imprese il revisore deciderà in base alla propria esperienza professionale quali check lists utilizzare e quali non utilizzare.

La relazione punto 1., la lettera di attestazione punto 5, il riepilogo del rischio di Revisione al punto 6. Le check list del punto 9.1 ed alcune del punto 10. utili per valutare il controllo del management della società sulla stessa vanno sicuramente utilizzate come pure l'analisi comparativa al punto 13, le conferme esterne del punto 14 e la risposta degli avvocati al punto 15 sono elementi essenziali di ogni revisione e quindi necessari nelle PMI e Micro Imprese.

Il prospetto presentato in Tav. 2 è riferito alle PMI e MI (Micro Imprese) e alcuni documenti non vanno utilizzati in questo tipo di società per questo motivo possono essere non utilizzati ma, per motivi di completezza, sono comunque evidenziati nel prospetto.

Il Revisore legale deciderà inoltre quali check lists utilizzare del punto 10: **Rischio Intrinseco e di controllo del management sull'azienda.**

Qui si presenta la check list posta al punto 8.3 riferita espressa mente alle PMI e Micro Imprese (le check lists dei punti 8.1 e 8.2 riguardano le check lists proposte nei numeri di *Commercialista Veneto* nelle parti I CV 272 e II CV 273)¹¹.

Tavola 2 Archivio - Organizzazione del lavoro PMI e MI (P.R. ISA Italia: 200 – 220 – 230 – 265 - 500 - 501)

¹¹ Trattati in *Commercialista Veneto* CV 271 e 272

1.	Relazione di revisione:	
1.1	Anno corrente	
1.2	Anno precedente (ante archivio Permanente)	
2.	Lettera alla direzione: (comunicazioni agli organi di <i>Governance</i>)	P.R. ISA Italia 260 - 265
2.1	Anno corrente	
2.2	Punti da considerare nella lettera alla direzione	
2.3	Anno precedente (ante archivio Permanente)	
3.	Lettera/delibera di incarico	
4.	Punti da chiarire – Note per l’anno successivo	
5.	Lettera di attestazione P.R. ISA Italia 580	
5.1	Lettera di attestazione anno precedente (ante archivio Permanente)	
6.	Riepilogo: Rischio di Revisione - Rischio/ Intrinseco - Significatività	
6.1	Rischio di Revisione	
6.2	Rischio Intrinseco/Inherent	
6.3	Significatività	
7.	Memoranda conclusivi:	
7.1	Revisore Legale responsabile	
7.2	Revisore manager	
7.3	Senior responsabile <i>in charge</i>	
8	Riunioni con altri organi di controllo (O. d. V. - Audit Committee - altri):	
8.1	Anno Corrente	
8.2	Anno Precedente (ante archivio Permanente)	
9	Rischio Intrinseco e di gestione dell’azienda: CoSO Report I - Framework SCIGR:	
9.1	Check-list: Principi Guida per la valutazione della conduzione della società (SCIGR)	
9.2	Check-list: Principi Guida per la valutazione della conduzione della società (SCIGR)	
10.	Rischio Intrinseco e di controllo del management sull’azienda: altri Principi di Revisione	
10.3	Check list: Antiriciclaggio	P.R. ISA Italia 250
10.4	Check list: Le parti correlate	P.R. ISA Italia 550
10.5	Check list: Eventi successivi	P.R. ISA Italia 560
10.6	Check list: Continuità aziendale	P.R. ISA Italia 570
10.7	Rischi di errori e frodi, false informazioni, appropriazioni indebite, corretta amministrazione	
10.7.1	Check list: 1) Falsa informativa finanziaria 2) appropriazioni illecite link	P.R. ISA Italia 240 App. 1
10.7.2	Check list: Esempi di circostanze che indicano la possibile esistenza di frodi	P.R. ISA Italia 240 App. 3
10.7.3	Check list: Condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi	P.R. ISA Italia 315 App. 2
10.7.4	Check list: Vigilanza sulla corretta amministrazione	P.R. ISA Italia 250
10.7.5	Check list: possibili procedure di revisione in risposta a rischi di errori e frodi	P.R. ISA 240 App. 2
10.8	Controllo Qualità:	P.R. SA Italia 220 – ISQC 1
10.8.1	Check-list: Controllo qualità P. R Italia 220 Soggetto abilitato – responsabilità I	
10.8.2	Check-list: Controllo qualità P.R. ISQC I Soggetto abilitato – responsabilità H	
10.8.3	Check-list: Controllo qualità: Soggetto abilitato singolo su PMI e MI	
11	Pianificazione e controllo sullo svolgimento della revisione e verifiche sulla contabilità e bilancio	
11.1	Check list: Pianificazione e controllo sullo svolgimento della revisione	P.R. ISA Italia 300
11.2	Check-list: Controllo sullo svolgimento della revisione	P.R. ISA Italia 300
11.3	Check-list: Contabilità e libri sociali ex art. 14 d.lgs. 39/2010 e	P.R. SA Italia 250B
11.4	Check-list: Controllo: Bilancio – Nota Integrativa – Relazione sulla gestione	
12.	Budget e consuntivo ore	
13.	Analisi comparativa	P.R. ISA Italia 520
14.	Sommario Conferme esterne - circolarizzazione	P.R. ISA Italia 505
15.	Lettere degli avvocati	P.R. ISA Italia 505
16.	Rettifiche proposte dai revisori	
17.	Stato patrimoniale (bilancio di verifica)	
18.	Conto Economico (bilancio di verifica)	
19.	Revisori interni	
20.	Dettagli da preparare dal cliente	
21.	<i>Reviews</i>	
	

5. PMI: CONTROLLO DELLA QUALITÀ P. R. ISA Italia 200 – 220 - ISQC 1

soggetto abilitato di dimensioni minori

A) Accettazione del mandato

Informazioni preliminari;

Possibilità di fornire al cliente il servizio richiesto;

Informazioni ottenute dai revisori precedenti;

Rischio;

Conflitti d’interesse potenziali o difficoltà nei confronti dei terzi;

Indipendenza;

Conferimento dell’incarico;

A) Organizzazione

Incontro preliminare del gruppo di lavoro (Se applicabile)

Istruzioni da considerare;

Cicli operativi sui quali determinare il Rischio di Revisione;

B) Organizzazione dell'intervento controllo interno e bilancio:

Analisi dei Cicli operativi oggetto di verifica

- *Con flow chart*
- *Con ICQ*

Determinare la necessità di un intervento da parte di altri specialisti;

Conferme esterne;

Parti correlate;

Eventi successivi;

Continuità aziendale, Corretta amministrazione;

falsa informativa economici finanziaria

6. IL CONTROLLO QUALITÀ NELLA REVISIONE LEGALE DELLE PMI e MI¹²

Si presenta la check list dedicata all'approccio propriamente riferito alla conduzione del lavoro nelle PMI e MI nel caso il soggetto Incaricato sia un revisore legale o un singolo "soggetto abilitato di dimensioni minori".

Tale *check list* è utile per integrare le prime due nel caso sia utilizzata da un soggetto "abilitato di dimensioni minori" in forma di società di revisione sia dal revisore singolo che opera individualmente.

Si intende, in questo ultimo caso che egli utilizzerà unicamente la presente check list.¹³

Descrizione	Sì	No	Note
<p>A). ACCETTAZIONE DEL MANDATO</p> <p>Si sono richieste alla direzione della società cliente di fornire le seguenti informazioni preliminari:</p> <p>1) ogni dato disponibile, che valga a fornire informazioni in merito all'ambiente in cui opera la società, alla direzione e ai prodotti o servizi?</p> <p>2) informazioni fornite dai revisori precedenti?</p> <p>3) nomi dei principali azionisti, amministratori e società consociate?</p> <p>4) bilanci degli esercizi precedenti eventuali bilanci intermedi?</p> <p>5) dichiarazioni fiscali e relazioni presentate ad altri uffici pubblici?</p> <p>6) informazioni interne quali bilanci preventivi e previsioni?</p> <p>8) adozione di appropriato "Modello di organizzazione gestione e controllo ex D. lgs. 231/2001?"</p> <p>Occorre richiedere al potenziale cliente:</p> <p>a) il permesso di chiedere informazioni agli organi di controllo aziendali;</p> <p>b) l'autorizzazione affinché tutti gli Organi di Controllo possano dare esauriente risposta alle richieste di informazioni.</p> <p>9) Si è considerata la possibilità di incontrare altri Organi di Controllo eventualmente esistenti in azienda quali:</p> <p>a) Dirigente preposto</p> <p>b) Funzione Internal Audit</p> <p>c) Comitato audit</p> <p>d) Comitato per il controllo interno</p> <p>e) Collegio sindacale</p> <p>f) Revisori precedenti</p> <p>g) Organismo di Vigilanza ex D. Lgs. 231/2001</p> <p>h) Altro specificare</p> <p>Inserire commenti e memoranda in Archivio Permanente Punto 11</p> <p>Nell'effettuare la valutazione in merito all'opportunità di accettare l'incarico si è tenuto conto:</p> <p>1) possibilità di fornire al cliente il servizio richiesto?</p> <p>2) informazioni ottenute dai revisori precedenti?</p> <p>3) eventuali rischi?</p> <p>4) conflitti di interesse potenziali o difficoltà finanziarie?</p> <p>5) indipendenza?</p> <p>Da inserire nel punto 4. Dossier Generale: punti da chiarire</p>			

¹² La presente check list va inserita nell'Archivio Generale al punto 10.8.3 e nelle PMI a punto **10.8.3**

¹³ La presente check list è inserita nell'Archivio Generale riferito alle PMI

Per quanto riguarda l'incarico in essere: esistono fatti che possano mettere in dubbio l'opportunità di mantenere il mandato come:

- 1) notevoli divergenze d'opinione con la direzione?
- 2) problemi riguardanti l'indipendenza?
- 3) atti illegali o comportamento discutibile da parte della direzione del cliente?
- 4) mancato pagamento degli onorari?
- 5) variazioni di circostanze inerenti al cliente (per esempio: variazioni nella proprietà o nella direzione)?

Possibilità di fornire al cliente il servizio richiesto

Nel caso che il Revisore Legale **si avvalga di collaboratori** occorre che egli verifichi se ha a disposizione un numero sufficiente di professionisti e collaboratori competenti per poter svolgere il mandato e se dette persone posseggono una sufficiente conoscenza del settore in cui opera il cliente.

Se i collaboratori disponibili non hanno un'adeguata conoscenza del settore, occorre provvedere affinché possano acquisirla.¹⁴

Informazioni ottenute dai revisori precedenti

- 1) Prima di accettare il mandato prospettato è opportuno contattare i revisori precedenti per chiedere loro formalmente se sono a conoscenza di fatti per i quali non sia possibile accettare il mandato e ottenere da loro una risposta positiva.

Occorre richiedere al potenziale cliente:

- a) il permesso di chiedere informazioni ai precedenti revisori;
- b) l'autorizzazione affinché i revisori precedenti possano dare esauriente risposta alle richieste di informazioni.

- 2) Nel decidere se accettare oppure no l'Incarico si è tenuto conto degli effetti di un rifiuto o di una limitazione in merito a quanto richiesto?
- 3) Si sono richieste informazioni in merito a fatti o circostanze che si ritengono possano avere influsso sullo svolgimento della revisione (per esempio: problemi di revisione scaturenti dalle condizioni in cui si trovano il sistema contabile e la contabilità o settori la cui revisione ha richiesto un inconsueto dispendio di tempo)?
- 4) Si è richiesto ai revisori precedenti di esaminare le loro carte di lavoro?
- 5) Le conclusioni alle quali sono giunti i revisori precedenti non devono essere accettate senza procedere a controlli indipendenti; tuttavia, se le capacità e l'indipendenza dei revisori precedenti sono state accertate chiaramente, l'estensione delle verifiche altrimenti necessarie può, generalmente, essere limitata.

In ogni caso è necessario compiere adeguati controlli per quanto riguarda i saldi all'inizio dell'esercizio (per esempio, verifiche del *cut-off*) e per determinare se è stato rispettato il principio di continuità nella redazione del bilancio dell'esercizio.

Rischio

Nell'effettuare la valutazione del rischio relativo all'accettazione di un nuovo mandato si sono considerati i seguenti fattori:

- 1) apparente adeguatezza del sistema contabile e del relativo controllo interno?
- 2) tipo di azienda e settore in cui opera?
- 3) tasso di incremento in relazione ai mezzi finanziari disponibili e alla competenza della direzione?
- 4) come è finanziata la società e sua solvibilità, per quanto riguarda gli impegni correnti?
- 5) reputazione e stabilità ed integrità della direzione?¹⁵

Conflitti d'interesse potenziali o difficoltà nei confronti dei terzi

Si è esaminata la possibilità che esistano conflitti di interesse tra clienti (per esempio, qualora il potenziale cliente sia in causa con un cliente già acquisito)?

O che si presentino difficoltà nei confronti dei terzi (per esempio, nel caso in cui dall'associazione del nome del revisore contabile indipendente con quello di un cliente derivi una cattiva pubblicità, come potrebbe capitare se il cliente fosse accusato di frode fiscale o di altre illegalità)?

¹⁴ Parte VI

¹⁵ Cap 16: Ambiente di controllo

<p>Indipendenza Si è considerata l'esistenza di situazioni che potrebbero impedire l'accettazione del mandato?</p> <p>Conferimento dell'incarico Si è stabilito chiaramente con il cliente il tipo di intervento e lo scopo dello stesso. È opportuno rivolgersi ai responsabili del cliente (per esempio: direzione, consiglio di amministrazione) in merito a problemi quali:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) data di consegna della relazione di revisione; 2) responsabilità per quanto riguarda le dichiarazioni fiscali; 3) estensione della verifica intermedia (periodica – trimestrale); 4) necessità di sottoporre a verifica casse di previdenza aziendale o schemi di partecipazione agli utili; 5) relazioni da presentare a pubbliche autorità; 6) richieste, da parte del cliente, di lavori particolari (per esempio: esame approfondito di una funzione specifica,); 7) relazioni richieste (per esempio: relazioni di revisione delle consociate, collegate, come pure sui bilanci consolidati, relazioni speciali o lettere destinate a terzi <p>La nomina e l'incarico sono la conferma scritta di quanto concordato verbalmente in merito alle prestazioni da effettuare e aiuta a prevenire possibili malintesi che potrebbero sorgere altrimenti.</p> <p>La forma e il contenuto dell'incarico devono essere in conformità alla normativa vigente, ma deve comunque contenere:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) specificazione di ciò che deve essere assoggettato a revisione; 2) scopo della revisione, incluso il riferimento alle norme di legge applicabili, ai regolamenti o alle direttive emanate dagli organi professionali competenti; 3) tipo delle relazioni o delle altre comunicazioni da redigere in merito al risultato della revisione; 4) specificazione che, dato che la revisione si basa su controlli effettuati su campioni rappresentativi, vi sono altre limitazioni inevitabili e che anche il sistema di controllo interno ha ovviamente i suoi limiti: esiste sempre il rischio che degli errori, anche notevoli, non siano scoperti; 5) precisazione che l'accesso a qualsiasi libro contabile, documento o altra fonte di informazione necessaria per lo svolgimento della revisione deve essere consentito dal cliente, senza alcuna restrizione. <p>Può essere ritenuto opportuno includere nell'incarico:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) accordi in merito alla pianificazione della revisione. 2) richiesta alla direzione di redigere una lettera di attestazione. 3) descrizione di eventuali lettere e relazioni che si ritiene debbano essere inviati al cliente. 4) basi per il calcolo degli onorari e quanto concordato in merito alla fatturazione delle prestazioni. 5) accordi relativi all'inclusione di altri revisori ed esperti in alcune fasi della revisione. 6) accordi riguardanti la cooperazione con i revisori interni o altri organi di controllo e collaboratori del cliente. 7) eventuali accordi da stabilire con i revisori precedenti, nel caso in cui si tratti della prima verifica? 8) riferimento a eventuali ulteriori accordi tra il cliente ed i revisori. 9) nel caso si siano utilizzati collaboratori è stato rispettato il mix professionale sotto indicato. 			
---	--	--	--

Descrizione	Si	No	Note
<p>B). PIANIFICAZIONE E ORGANIZZAZIONE</p> <p>Incontro preliminare del gruppo di lavoro (Se applicabile)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. I componenti del gruppo di lavoro devono effettuare una riunione preliminare per discutere la pianificazione del lavoro. 2. I componenti del gruppo di lavoro devono essere adeguatamente preparati. Hanno sufficiente competenza per l'incarico assegnato? 			

Istruzioni da considerare

1. Inserire copia della delibera di incarico o delle istruzioni ricevute (se l'incarico non è cambiato rispetto alle precedenti revisioni, è sufficiente la lettera di incarico iniziale).

data.....

Nella riunione preliminare con il cliente dovrà essere discussa la strategia generale della revisione e altri aspetti che possono essere ritenuti necessari

1. E' stato determinato il **Rischio di Revisione**?
 - a) **Rischio Intrinseco**
 - b) **Rischio di Controllo (NON applicabile nelle Micro Imprese)**
 - c) **Livello di individuazione (NON applicabile in Micro Imprese)**

2. E' stato determinato il limite di materialità o significatività?

Per quali Cicli operativi? (**APPLICABILE nelle Micro Imprese**)

Cicli fondamentali:

2b) Ciclo Generale

- 3) Ciclo Passivo: Acquisti/fornitori
- 4) Ciclo Attivo: Vendite/clienti
- 5) Ciclo Produzione: magazzino
- 6) Ciclo Finanziario: cassa/banche
- 7) Ciclo Risorse umane

8a) Ciclo Immobilizzazioni materiali

8b) Ciclo Immobilizzazioni immateriali

Ciclo I.T. (Information Technology)

Ciclo Titoli e partecipazioni

Ciclo Debiti a lungo termine

Ciclo Patrimonio netto

Ciclo *Fair value* e strumenti finanziari derivati

Ulteriori Cicli che possono essere collegati/assimilati al Ciclo Passivo

Ciclo Marketing

Ciclo Omaggi e Spese di rappresentanza

Ciclo Consulenze e prestazioni professionali

Ciclo Sponsorizzazioni

Ciclo Liberalità e no profit

Ciclo Procedimenti giudiziari ed arbitrali

Accordi transattivi

Ciclo Rapporti con la Pubblica amministrazione

Ciclo Autorizzazioni e concessioni

Altri Cicli

- 8) Ciclo Sicurezza sul lavoro
- 9) Ciclo Ambiente
- 10) Ciclo Controllo di gestione
- 11) Ciclo Conto economico

Altro

5. Situazione attuale economica, finanziaria, produttiva e suo effetto sulla gestione del cliente.

6. Segnalare se si sono verificati cambiamenti significativi nella gestione del cliente, considerando: prodotti, volumi, ubicazione, accordi contrattuali, società, controllate o collegate, sistema contabile, IT, principi contabili, organigrammi, ecc.

7. E' stato determinato il limite di materialità o significatività da applicare per l'esecuzione dell'incarico.

8. Determinare se vi sono circostanze che possono influenzare il rapporto con il cliente:

- cambiamenti significativi nel *management* o nel possesso azionario;
- cambiamento degli avvocati più importanti;
- altro.

9. Identificazione del gruppo di lavoro con l'attribuzione ai singoli collaboratori dei tempi e dei compiti. (*Se applicabile*)

10. Inventario fisico

11. Budget dei tempi

12. passività potenziali – lettera ai legali

13. Indipendenza

Descrizione	Si	No	Note
<p>C). ORGANIZZAZIONE DELL'INTERVENTO CONTROLLLO INTERNO E BILANCIO</p> <p><i>Analisi dei Cicli operativi oggetto di verifica</i> Effettuata la riunione con il cliente è stato deciso (se applicabile: discusso con i componenti del gruppo di lavoro) l'approccio da dare alla revisione e la pianificazione della stessa.</p> <p>Cicli operativi da analizzare tramite ICQ e Walk Through Cicli fondamentali (NON applicabile nelle Micro Imprese)</p> <p>2b) Ciclo Generale</p> <p>3) Ciclo Passivo: Acquisti/fornitori 4) Ciclo Attivo: Vendite/clienti 5) Ciclo Produzione: magazzino 6) Ciclo Finanziario: cassa/banche 7) Ciclo Risorse umane 8a) Ciclo Immobilizzazioni materiali 8b) Ciclo Immobilizzazioni immateriali 9) Ciclo I.T. (Information Technology) 10) Ciclo Titoli e partecipazioni 11) Ciclo Debiti a lungo termine 12) Ciclo Patrimonio netto 13) Ciclo Fair value e strumenti finanziari derivati</p> <p>Ulteriori Cicli che possono essere collegati/assimilati al Ciclo Passivo</p> <p>14) Ciclo Marketing 15) Ciclo Omaggi e Spese di rappresentanza 16) Ciclo Consulenze e prestazioni professionali 17) Ciclo Sponsorizzazioni 18) Ciclo Liberalità e no profit 19) Ciclo Procedimenti giudiziari ed arbitrali 20) Accordi transattivi 21) Ciclo Rapporti con la Pubblica amministrazione 22) Ciclo Autorizzazioni e concessioni</p> <p>Altri Cicli</p> <p>23) Ciclo Sicurezza sul lavoro 24) Ciclo Ambiente 25) Ciclo Controllo di gestione 26) Ciclo Conto economico Altro</p> <p>1. Elenco di particolari problematiche attinenti la revisione rilevate nell'incontro col cliente e nell'eseguire l'analisi comparativa (<i>l'analytical review</i>).</p> <p>2. Alla luce del punto precedente considerare i punti che indichino la necessità di particolari conoscenze tecniche. Il gruppo di lavoro ha queste conoscenze? Determinare la necessità di un intervento/consultazione da parte di altri specialisti: (Se applicabile)</p> <p>- I.T..... - CO.IN..... - Fiscalisti..... - Assicurazioni..... - Legali..... - Sicurezza sul lavoro - Ambientali - Altro.....</p> <p>5. Il <i>budget</i> e la tempificazione sono stati confrontati con l'effettivo? Eventuali scostamenti sono stati adeguatamente commentati?</p> <p>Prima della revisione finale E' stato stabilito o Elaborato un programma di istruzioni per: le conferme esterne (Circolarizzazioni):</p>			

Revisione legale e controllo della qualità nelle PMI e MI Parte III

<ul style="list-style-type: none"> • clienti..... • fornitori..... • consociate..... • banche..... • mutui..... • avvocati..... • agenti..... • debito a lungo termine..... • c/c postale..... • altro..... - verifica inventario fisico - riconciliazione saldi intragruppo 			
--	--	--	--

Descrizione	Si	No	Check list	Note
a) Parti Correlate: Sono state determinate le procedure ed il sistema per identificare, controllare e contabilizzare le transazioni con Parti Correlate ?			10.4	
Eventi successivi: considerare l'obiettivo di determinare se le operazioni e gli eventi intercorsi fra la data del bilancio e l'emissione della relazione di revisione richiedono rettifiche al bilancio stesso o l'inserimento di note esplicative			10.5	
Continuità Aziendale: Sono state determinate le procedure ed il sistema per identificare, controllare il problema della Continuità aziendale?			10.6	
Corretta Amministrazione e conformità alle leggi: Sono state determinate le procedure ed il sistema per controllare la Corretta Amministrazione			10.7.4	
Sono state determinate le procedure ed il sistema per controllare Falsa informativa –appropriazioni illecite – possibile esistenza di frodi – rischio di errori significativi			10.7.2 10.7.3 10.7.5	
Altre (<i>CoSO Report I – CoSO Framework SCIGR</i>)			9.1 - 9.2 – 10.7.5	
<p>Dopo l'esecuzione della revisione finale</p> <p>1. Sono stati riportati tutti i dati al punto 2.1 (*) al fine di emettere la <i>management letter</i>?</p> <p>2. È stato aggiornato l'<i>Archivio Permanente</i>?</p> <p>3. Eventuali punti da chiarire sono stati inseriti al punto numero 4 (*)?</p> <p>4. Eventuali problemi attinenti la relazione sono stati evidenziati al punto 1 (*) e al punto 1.1 (*)?</p> <p>5. Il <i>budget</i> e la tempificazione sono stati confrontati con l'effettivo? Eventuali scostamenti sono stati adeguatamente commentati?</p> <p>6. L'<i>Archivio Procedure</i> è stato aggiornato?</p>				

Ogni risposta NO corrisponde generalmente ad un punto da chiarire, e deve generare un commento da parte del sindaco/revisore.

Se una risposta NO non comporta una carenza, essa va adeguatamente giustificata

QUESTA CHECK LIST VA COMPILATA EX NOVO OGNI ANNO