

The background of the slide is white with a pattern of scattered, semi-transparent numbers and symbols in various colors (blue, orange, purple, yellow).

**DOT  
COM**

**Dalla valutazione dell'indipendenza al  
mantenimento degli incarichi di revisione  
legale**

**Torino – Dott.ssa Barbara Negro**

---

**OPEN Dot Com**

Società dei Dottori Commercialisti

## Agenda

- Obiettivi generali - ISA ITALIA 200
  - Principi e processo di revisione
  - Significatività - ISA ITALIA 320
  - Continuità aziendale - ISA Italia 570
- Disamina della revisione alla luce delle disposizioni del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.lgs. n. 14/2019)
  - Caratteristiche e definizioni del sistema di controllo interno
  - Sistema di controllo interno nelle piccole e medie imprese
  - Cambiamenti dell'approccio di revisione nelle diverse fasi caratterizzanti l'incarico;
  - Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione, Isa Italia 265
- Deontologia e principali rischi di indipendenza del sindaco revisore alla luce del DLgs. 135/2016 - D.Lgs 39/2010
- Determinazione dei compensi per l'attività di revisione
- Accettazione e mantenimento dell'incarico - ISA ITALIA 210
- Lettera di incarico: nuovo approccio metodologico- ISA ITALIA 210

The background of the slide is a light blue and white pattern filled with various numbers (0-9) and mathematical symbols (plus, minus, multiplication, division) in different colors and orientations. A large orange vertical bar is positioned in the upper center, containing the text 'DOT COM' in white.

**DOT  
COM**

# **OBIETTIVI GENERALI DELLA REVISIONE LEGALE**

**OPEN Dot Com Spa**

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

## OBIETTIVI GENERALI DI REVISIONE – ISA ITALIA 200

- 1. Esprimere con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto ed illustrare i risultati della revisione legale***
- 2. Verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili***
- 3. Verifiche volte alla sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali***
4. Revisione del bilancio semestrale abbreviato (per le società quotate)

## OBIETTIVI GENERALI DI REVISIONE – ISA ITALIA 200

- 4. Esprimere con apposita relazione un giudizio sul prospetto dei costi per ricerca e sviluppo predisposto per le finalità previste dall' art.1, comma 35, numero 11, della legge 23 dicembre 2014, n. 190*
- 5. Esprimere con apposita relazione un giudizio di conformità dei processi amministrativi contabili sui sistemi informatici coinvolti nella memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, gli esercenti (a partire da luglio 2019).*

## OBIETTIVI GENERALI DI REVISIONE – ISA ITALIA 200

*La finalità della revisione è accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori:*

- *Acquisire una **ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso non sia inficiato da errori significativi, dovuti a frodi o comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione di bilancio applicabile*

*Per ottenere una ragionevole sicurezza, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso consentendo in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio*

Principi generali e responsabilità

Serie 200-299

ISA ITALIA 200,  
210, 220, 230, 240,  
250, 250B, 260,  
265

La valutazione dei rischi e le risposte ai rischi identificati e valutati

Serie 300-499

ISA ITALIA 300,  
315, 320, 330, 402,  
450

Elementi Probativi

Serie 500-599

ISA ITALIA 500,  
501, 505, 510, 520,  
530, 540, 550, 560,  
570, 580

L'utilizzo del lavoro di altri soggetti

Serie 600-699

ISA ITALIA 600,  
610, 620

Le conclusioni e la relazione di revisione sul bilancio

Serie 700-799

ISA ITALIA 700,  
701, 705, 706, 710,  
720, 720 B

## ISA ITALIA – DOBBIAMO APPLICARLI?

- Sì, l'art. 11 del D.Lgs 39/2010 prevede che «*la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione internazionali [...]*»
- Sì, perché l'art. 14 del citato D.Lgs prevede che la relazione al bilancio sia redatta in conformità ai principi di revisione di cui all'art. 11.

**Non applicarli comporterebbe una violazione, con conseguenze in termini di responsabilità del revisore e delle sanzioni applicabili**

*Art. 15, c.1 - I revisori legali e le società di revisione legale rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri. [...]*

## ISA ITALIA – DOBBIAMO APPLICARLI?

- Sì, perché c'è il controllo di qualità, disciplinato dall'art. 20 del Decreto.
  - c.1 *Gli iscritti nel Registro che svolgono incarichi di revisione legale, ivi inclusi i componenti del collegio sindacale che esercitano la revisione legale [...], sono soggetti a controllo della qualità*
  - c.5 [...] gli incarichi di revisione di enti diversi da E.I.P. sono soggetti a controllo di qualità sulla base di un'analisi del rischio e, laddove abbiano svolto la revisione di imprese che superano i limiti di cui all'art. 1. comma 1, lettera s-bis), almeno ogni sei anni
  - c.13 Il controllo di qualità «*include una valutazione della conformità ai principi di revisione*» (art. 20, c. 13, D.Lgs 39/2010)

## STRUTTURA DEI PRINCIPI DI REVISIONE

Gli ISA Italia rappresentano una rielaborazione degli ISA (International Standards on Accounting) nella versione clarified 2009 e sono emanati dallo IAASB (International Accounting and Assurance Standards Board).

Nel 2010 il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, Assirevi e Consob, hanno tradotto e pubblicato tali principi in lingua italiana.

Negli ISA Italia le considerazioni specifiche introdotte al livello nazionale (e quindi differenti rispetto agli ISA) sono state operate tramite l'inserimento di paragrafi preceduti dalla lettera I e con le note a piè pagina con numerazione 0, -bis, -ter, ...).

Nel caso in cui negli ISA siano presenti paragrafi ritenuti non applicabili in Italia, questi vengono evidenziati in grigio.

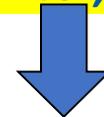
2. I principi di revisione internazionali (ISA Italia) (di seguito anche “principi di revisione”) sono redatti nel contesto della revisione contabile del bilancio svolta da un revisore. Essi devono essere opportunamente adattati alle circostanze qualora siano applicati alla revisione contabile di altra informativa finanziaria storica. I principi di revisione non trattano delle responsabilità del revisore che possono derivare da leggi, regolamenti o altre fonti in riferimento, per esempio, all’offerta di titoli al pubblico. Tali responsabilità possono differire da quelle stabilite nei principi di revisione. Conseguentemente, sebbene il revisore possa trovare utili alcuni aspetti dei principi di revisione, in tali circostanze è sua responsabilità assicurare la conformità a tutti gli obblighi legali, regolamentari o professionali applicabili.

2(I). I principi di revisione internazionali (ISA Italia) sono elaborati ai sensi dell’art. 11, co. 3, del D.Lgs. 39/10 e sono costituiti da:

- i principi di revisione internazionali (ISA) – versione Clarified 2009, dal principio n. 200 al n. 720 (di seguito anche “ISA Clarified”) – tradotti in lingua italiana e integrati da considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l’applicazione, nell’ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell’ordinamento italiano;



Negli ISA Italia le considerazioni specifiche introdotte a livello nazionale (e quindi differenti rispetto agli ISA) sono state operate tramite l’inserimento di paragrafi preceduti dalla **lettera I** e con le **note a piè pagina con numerazione 0, -bis, -ter, ...).**

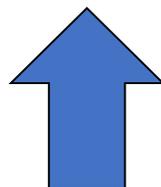


<sup>2</sup> Si veda, ad esempio, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, “Comunicazione con i responsabili delle attività di governance” ed il paragrafo 43 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, “Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio”.

<sup>2-bis</sup> Qualora l’incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si vedano i principi di revisione (SA Italia) n. 250B “Le verifiche sulla regolare tenuta della contabilità sociale”, paragrafo 16 e n. 720B “Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all’espressione del giudizio sulla coerenza”.

## STRUTTURA DEI PRINCIPI DI REVISIONE

A62. Un principio di revisione può includere, in una separata sezione dal titolo “Definizioni”, un’illustrazione dei significati attribuiti ad alcuni termini ai fini dei principi di revisione. Queste definizioni sono fornite per agevolare un’applicazione e un’interpretazione coerente dei principi di revisione, e non sono concepite per prevalere sulle definizioni che possono essere stabilite con altre finalità da leggi, regolamenti o altre fonti. A meno che non sia indicato diversamente, tali termini mantengono il medesimo significato in tutti i principi di revisione. Il Glossario dei termini relativo ai principi internazionali emesso dall’International Auditing and Assurance Standards Board nel volume *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* pubblicato dall’IFAC contiene un elenco completo dei termini come definiti nei principi di revisione. Esso include altresì illustrazioni di altri termini presenti nei principi di revisione per favorire interpretazioni e traduzioni coerenti e uniformi.<sup>25-ter</sup>



Nel caso in cui negli ISA siano presenti paragrafi ritenuti non applicabili in Italia, questi vengono **evidenziati in grigio**.

## STRUTTURA DEI PRINCIPI DI REVISIONE

Nelle Appendici dei principi Isa Italia sono stati sostituiti gli esempi internazionali con casistiche Italian gaap.

È stato pubblicato un «glossario» contenente un elenco completo dei termini presenti negli Isa Italia.

## STRUTTURA DEI PRINCIPI DI REVISIONE

	Paragrafo
<b>Introduzione</b>	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia).....	1-2(I)
La revisione contabile del bilancio.....	3-9
Data di entrata in vigore.....	10
Obiettivi generali del revisore.....	11-12
Definizioni.....	13
<b>Regole</b>	
Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio.....	14-14(I)
Scetticismo professionale.....	15
Giudizio professionale.....	16
Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione.....	17
Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia).....	18-24
<b>Linee guida ed altro materiale esplicativo</b>	
La revisione contabile del bilancio.....	A1-A13
Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio.....	A14-A17
Scetticismo professionale.....	A18-A22
Giudizio professionale.....	A23-A27
Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione.....	A28-A52
Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia).....	A53-A76

### Il contenuto degli ISA Italia è standard:

- Introduzione:
  - Oggetto
  - Entrata in vigore
- Obiettivo del principio
- Definizioni
- Regole
- Linee Guida
- Appendici (eventuali)

## IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE

<b>Pianificazione e identificazione del rischio</b>	Valutare se accettare o mantenere l'incarico	Comprendere il business del cliente	<b>Approfondire la conoscenza dell'ambiente IT</b>	<b>Valutazione dell'affidabilità del controllo interno</b>	<b>Identificare i rischi di frode e livelli di rischio</b>	Definire i valori soglia (materialità)	Identificazione aree e fatti significativi e le asserzioni impattanti il bilancio
	Composizione del team di revisione						
<b>Strategie di valutazione dei rischi</b>	Identificazione delle operazioni significative e meccanismi di funzionamento			<b>Comprensione dei flussi aziendali</b>		Definizione della strategia di audit e dei controlli da effettuare	
	Effettuazione dei IT test	<b>Analisi delle procedure aziendali</b>		<b>Effettuazione dei walkthrough test</b>		Strategia di revisione	Piano di revisione
<b>Effettuazione dei test</b>	Test di dettaglio		Test di controllo		Test sulle Journal Entries		
<b>Relazione</b>	Riesame delle carte		Emissione relazione di revisione		Lettera dei suggerimenti		Archiviazione della documentazione

## IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE

Attività (*)	Gennaio	Febbraio	Marzo	Aprile	Maggio	Giugno	Luglio	Agosto	Settembre	Ottobre	Novembre	Dicembre
Pianificazione, identificazione del rischio e strategia di audit	Pianificazione ed identificazione del rischio							Pianificazione ed identificazione del rischio				
	Verifica mantenimento incarico				Strategia di audit e piano di revisione							
Inventari di magazzino	Inventari di magazzino									Pianificazione inventari	Inventari di magazzino	
Conferme esterne	Procedura di circolarizzazione											
Test sul bilancio	Attività di interim	Attività di final (bilanci con chiusura 120 gg)	Attività di final (bilanci con chiusura 180 gg)							Attività di interim		
Relazione di revisione		Bilanci chiusura 120 gg	Bilanci chiusura 180 gg									
		Lettera dei suggerimenti										
Controllo dichiarazioni		Modello Iva							Modello Redditi / 770			
Verifiche periodiche	IV verifica trimestrale		I verifica trimestrale			II verifica trimestrale			III verifica trimestrale			
(*) per società con esercizio sociale coincidente con l'anno solare												

## SIGNIFICATIVITÀ PER IL BILANCIO NEL SUO COMPLESSO

La determinazione della significatività implica l'esercizio del giudizio professionale. Nella prassi professionale viene spesso applicata una **percentuale** ad un **valore di riferimento** prescelto (ISA Guide IFAC).

Parametri di riferimento	a 31/12/2018	Percentuali applicabili		Valori (€)	
		Min	Max	Min	Max
Totale attivo	3.134.136	1,00%	3,00%	31.341	94.024
Valore della produzione (A1 + A5 del CE)	4.549.691	<b>1,00%</b>	3,00%	<b>45.497</b>	136.491
Risultato operativo	147.873	3,00%	7,00%	4.436	10.351
Patrimonio Netto	276.626	3,00%	5,00%	8.299	13.831

Significatività o Materialità € 45.497

Errore Tollerabile o Significatività operativa € 27.298 (85% - 60% Materialità)

Nominal Amount o Errore chiaramente trascurabile € 1.365 (15% - 5% Errore Tollerabile)



## LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Riferimenti normativi:

- L'ISA Italia 570, definizione di going concern
- L'art.14 del D.Lgs. 39/2010 prevede che la relazione di revisione comprenda: “f) una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale”.

Il tema della continuità aziendale è intimamente connesso alla predisposizione della relazione di revisione, perché in essa deve essere contenuto:

- il giudizio sulla capacità della società ad essere operativa;
- il giudizio sulla capacità del bilancio di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società revisionata, del risultato economico e dei flussi di cassa.

## LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Le responsabilità del revisore sono:

- Acquisire elementi probativi sufficienti ed approvati sull'utilizzo appropriato da parte della Direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e giungere ad una conclusione a riguardo
- Concludere, sulla base degli elementi probativi acquisiti, se esista una incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'impresa in funzionamento
- Formulare la relazione di revisione in conformità alla continuità aziendale

Le responsabilità del revisore sussistono anche se il quadro normativo sull'informativa finanziaria non prevede esplicitamente che la Direzione effettui una specifica valutazione della continuità aziendale.

## LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

### **Definizione:**

capacità dell'impresa di continuare la sua attività secondo le regole del normale funzionamento

### **Responsabilità:**

Primaria: Amministratori

Supervisione: Sindaci e Revisori (disgiunta)

### **Periodo:**

12 mesi dalla data di chiusura dell'esercizio

## LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Attività da svolgere – da parte del revisore:

1. Durante lo svolgimento delle procedure di valutazione del rischio (ISA Italia 315) il revisore deve considerare se esistano eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare in funzionamento
2. Verificare la valutazione della Direzione sulla capacità dell'impresa di continuare a operare come entità in funzionamento. Se la valutazione della Direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare al operare alla data di riferimento è riferita ad un periodo inferiore a 12 mesi il revisore deve richiedere alla Direzione di estendere la valutazione.
3. Indagare sugli eventi successivi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare in funzionamento

## LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Procedure aggiuntive da parte del revisore in caso di dubbi significativi:

1. Richiesta alla Direzione di effettuare una valutazione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come entità in funzionamento
2. Valutazione dei piani d'azione futuri della Direzione connessi alla sua valutazione della continuità aziendale, della misura in cui la realizzazione di tali piani possa migliorare la situazione e se siano attribuibili a specifiche circostanze
3. Valutazione delle previsioni dei Flussi di cassa: attendibilità delle assunzioni e che le previsioni siano adeguatamente supportate

## LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Indicatori finanziari:

- **Situazione di deficit patrimoniale o CCN negativo**
- Prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso oppure una eccessiva **dipendenza da prestiti a breve per finanziare attività a lungo termine;**
- **Indizi di cessazione del sostegno da parte dei creditori**
- **Bilanci storici o prospettici che mostrano Flussi di cassa negativi**
- Indicatori economici e finanziari negativi
- Consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività utilizzate per generare i flussi di cassa
- Difficoltà nel pagamento dei dividendi arretrati o discontinuità nella distribuzione dei dividendi
- **Incapacità di pagare i debiti alla scadenza**
- **Incapacità di rispettare le clausole dei prestiti**
- ....

## LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Indicatori gestionali:

- Intenzione della Direzione di liquidare o cessare l'attività
- Perdita di membri della Direzione con responsabilità strategiche senza una loro sostituzione
- Perdita di mercati fondamentali, di clienti chiave, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti
- Difficoltà con il personale
- Scarsità nell'approvvigionamento di forniture importanti
- Comparsa di concorrenti di grandi successo
- .....

## LA CONTINUITA' AZIENDALE – ISA ITALIA 570

Altri indicatori:

- **Capitale ridotto al di sotto dei limiti legali**
- Procedimenti legali che in caso di soccombenza possono comportare richieste di risarcimento cui l'impresa probabilmente non è in grado di far fronte
- Modifiche di leggi o regolamenti o delle politiche di governative che si presume possano influenzare negativamente l'impresa
- Eventi catastrofici contro i quali non vi è stata stipulata una polizza assicurativa o con massimali insufficienti
- .....

# Verifica della continuità con riflessi sul bilancio

Le indicazioni del documento OIC 11 devono essere coordinate con i principi di revisione

/ Raffaele MARCELLO

*Pubblichiamo l'intervento di Raffaele Marcello, Consigliere CNDCEC con delega alla revisione legale e ai principi contabili e di valutazione.*

In questo periodo dell'anno, in cui si susseguono le assemblee per l'approvazione dei bilanci, non sembra sbagliato esprimere alcune considerazioni di sintesi sui riflessi derivanti dagli elementi di novità contenuti nel documento OIC 11 pubblicato nella sua versione definitiva il 23 marzo scorso.

In particolare, è stato (giustamente) oggetto di attenzione il delicato tema della verifica della continuità aziendale e delle ricadute sul bilancio derivanti dall'eventuale **incertezza futura** sulla capacità dell'impresa di essere operativa. Si rileva, peraltro, che le disposizioni sul *going concern* sono le uniche previsioni dell'OIC 11 a trovare applicazione già a partire dai bilanci 2017.

Il codice civile dispone che nella normalità dei casi il bilancio è preparato assumendo l'esistenza della continuità aziendale. Se, quindi, il bilancio non effettua alcuna considerazione in materia, si deve presupporre che la società sia destinata ad essere operativa nel prevedibile futuro.

Il principio contabile specifica che gli amministratori devono effettuare una valutazione sul tema e che, nel caso in cui siano identificate significative incertezze in merito alla capacità di operatività futura, la **Nota integrativa** fornisce le informazioni sui fattori di rischio, le assunzioni effettuate e le incertezze identificate, i piani aziendali, nonché le ragioni che qualificano come significative le incertezze esposte e le ricadute.

Esiste, poi, la possibilità che l'analisi effettuata porti la direzione aziendale a concludere che non vi sono **"ragionevoli alternative** alla cessazione dell'attività", pur in assenza, ai sensi dell'art. 2485 c.c., dell'accertamento di una causa di scioglimento di cui all'art. 2484 c.c. In tal caso, l'OIC 11 prevede che il bilancio sia predisposto nella prospettiva della continuità aziendale, anche se il limitato orizzonte temporale può portare, caso per caso, a considerare i riflessi di tale condizione sull'adozione delle norme contabili.

Il principio riporta alcuni esempi che potrebbero richiedere un esame particolare, come, per tutti, l'analisi della vita utile e la stima del valore recuperabile delle immobilizzazioni, nonché la valutazione della recuperabilità delle imposte anticipate.

La Nota integrativa dovrà descrivere tali circostanze.

L'ultimo "stadio" (in negativo) della valutazione della capacità di operare si ha con l'**accertamento** da parte degli amministratori di una delle sopra menzionate cause di scioglimento.

Qualora ciò si verifichi, il bilancio non è più redatto

nella prospettiva della continuità aziendale, pur continuando ad applicare i **criteri di funzionamento**.

I criteri del codice civile e dei principi contabili sono applicati, tuttavia, tenendo conto dell'ancora più limitato periodo temporale residuo.

In sintesi, come affermato nelle motivazioni alla base delle decisioni assunte, "l'adozione di criteri di liquidazione non è consentita prima del formale avvio della procedura liquidatoria".

Vorrei esprimere, ancora, alcune considerazioni di prospettiva e altre evidenze di coordinamento tra le norme esistenti, presenti e future.

Anzitutto, il lavoro, a mio parere positivo, sul tema deve ancora essere completato.

In particolare, mi riferisco al **coordinamento necessario** con le disposizioni contenute nell'OIC 5 (Bilanci di liquidazione), che dovrebbe essere ri-esaminato per verificarne la coerenza, posto che la liquidazione costituisce la naturale prosecuzione dell'accertamento di una causa di scioglimento.

Si suppone, poi, che le informazioni della Nota integrativa possano dover essere arricchite e/o richiamate nella Relazione sulla gestione – allegato al bilancio su cui anche CNDCEC e Confindustria produrranno un contributo – almeno per quanto attiene all'analisi dei **"principali rischi** e incertezze", nonché alla "evoluzione prevedibile della gestione". Gli "indicatori di risultato finanziari" potranno fornire ulteriori considerazioni sullo stato di salute aziendale e sulla genesi della situazione esistente.

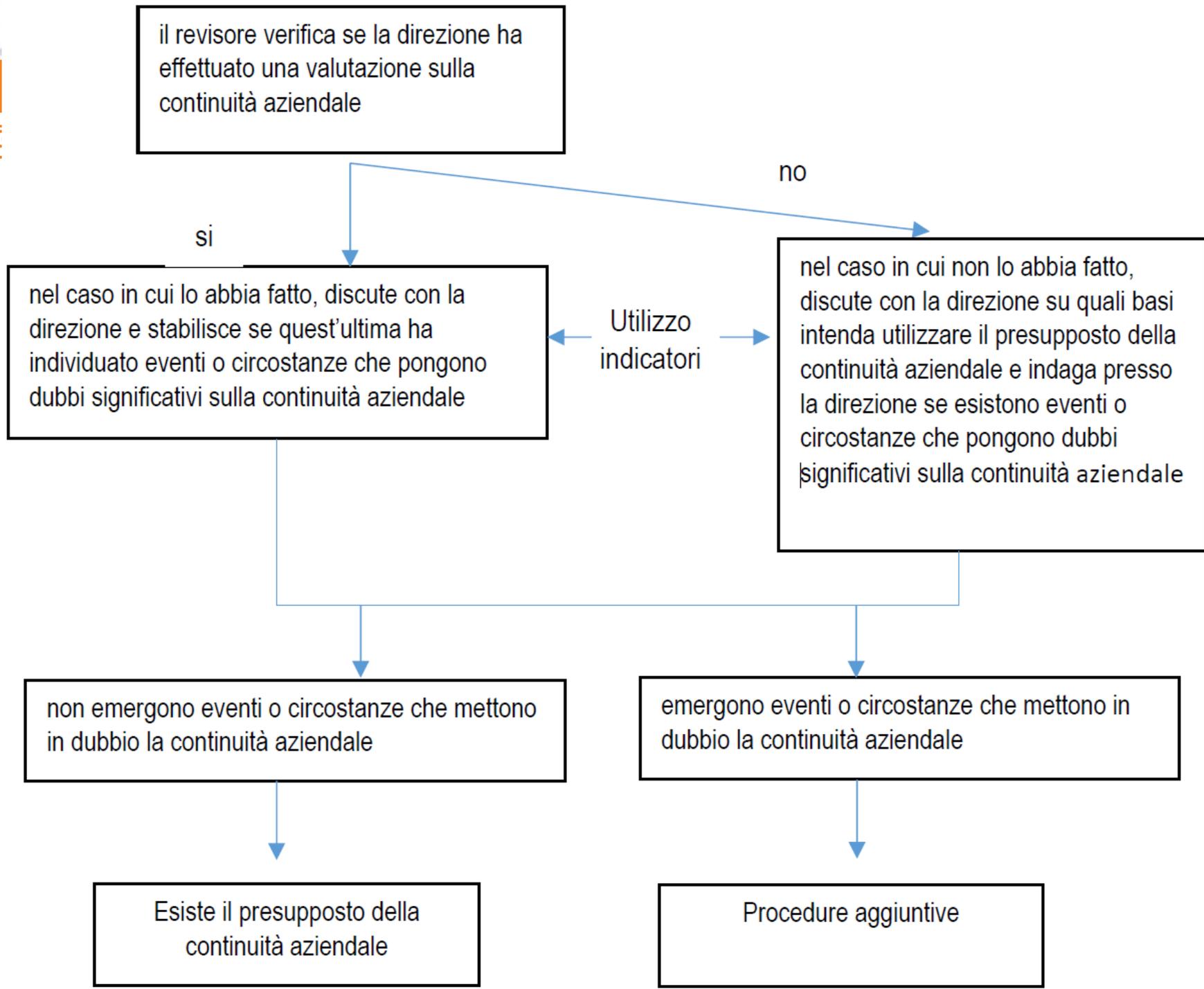
Queste indicazioni non sono fornite dai principi OIC, che si occupano esclusivamente delle informazioni che costituiscono parte integrante del bilancio.

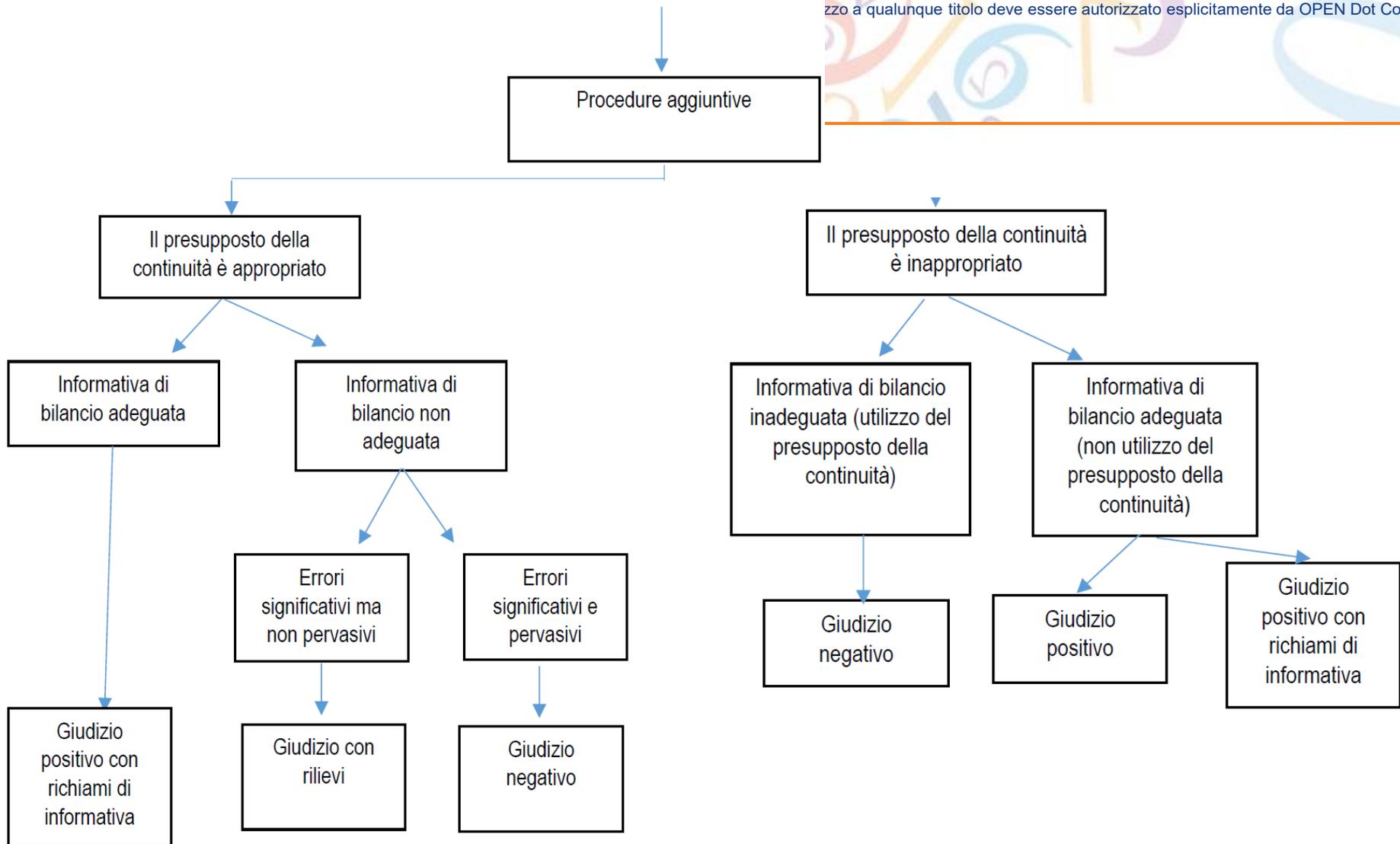
Da altra prospettiva, l'OIC 11 dovrà essere letto in coordinamento con altre disposizioni tecniche sul tema.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 (Continuità aziendale), per esempio, richiede ai revisori di apprezzare la valutazione degli amministratori in merito alla continuità aziendale. Tale valutazione deve coprire un periodo **almeno pari a dodici mesi** dalla data di riferimento del bilancio.

Per altro verso, la legge delega 155/2017 prevede anche che si disciplini "l'introduzione di procedure di allerta e di composizione assistita della crisi".

Non c'è dubbio che la verifica del *going concern* – richiedendo, in ogni caso, uno sforzo di analisi prospettica – risulta per propria natura coperta da una inevitabile dose di **discrezionalità**. Importante è, quindi, la raccolta dei dati e delle informazioni che consentano, in linea con una appropriata applicazione delle norme tecniche, di produrre un giudizio e considerazioni che siano quanto più possibile ragionevoli.





**PROGRAMMA DI LAVORO**

Analisi dei piani d'azione futuri della direzione che si basano sulla valutazione della continuità aziendale effettuata dalla stessa

Raccolta degli elementi probativi sufficienti ed appropriati per confermare l'eventuale presenza di una incertezza significativa in relazione alla continuità aziendale

Raccolta degli elementi probativi sufficienti ed appropriati in relazione alla fattibilità dei piani della direzione

Verificare se si sono verificati ulteriori fatti o informazioni successivamente alla data in cui la direzione ha effettuato la propria valutazione

Richiedere alla direzione delle attestazioni scritte relative ai piani d'azione futuri

Discussione con la direzione in merito ai cash flow, alla redditività e ad altri dati previsionali pertinenti

Discussione con la direzione in merito agli ultimi bilanci intermedi disponibili

Analisi delle caratteristiche dei prestiti obbligazionari e dei finanziamenti per rilevare eventuali inadempienze

Analisi dei verbali e delle bozze dei verbali non ancora allibrati delle assemblee degli azionisti, dei consigli di amministrazione, dei comitati esecutivi e degli organi responsabili delle attività di governance ed eventualmente di altri organi rilevanti al fine di constatare se vi siano riferimenti ad indicatori di difficoltà finanziaria

Verifica attraverso i legali dell'impresa della eventuale esistenza di cause e altre pretese di terzi e sulla ragionevolezza della valutazione della direzione circa il loro esito e la stima dei relativi effetti economico-finanziari

Analisi dell'effettiva esecutività di eventuali accordi diretti a fornire o a mantenere un sostegno finanziario da parti correlate o da terzi

Analisi degli eventi successivi che potrebbero impattare sulla capacità dell'impresa di mantenersi in funzionamento

The background of the slide is white with a pattern of scattered, colorful numbers and mathematical symbols (plus, minus, multiplication, division) in shades of blue, orange, and purple. A large orange vertical bar is positioned in the upper center, containing the text 'DOT COM' in white, bold, sans-serif font.

**DOT  
COM**

# **LA REVISIONE LEGALE ALLA LUCE DELLE DISPOSIZIONI DEL CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA**

**OPEN Dot Com Spa**

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

## Articolo 2

L'imprenditore individuale deve adottare misure idonee a rilevare tempestivamente lo stato di crisi assumere senza indugio le iniziative necessarie a farvi fronte.

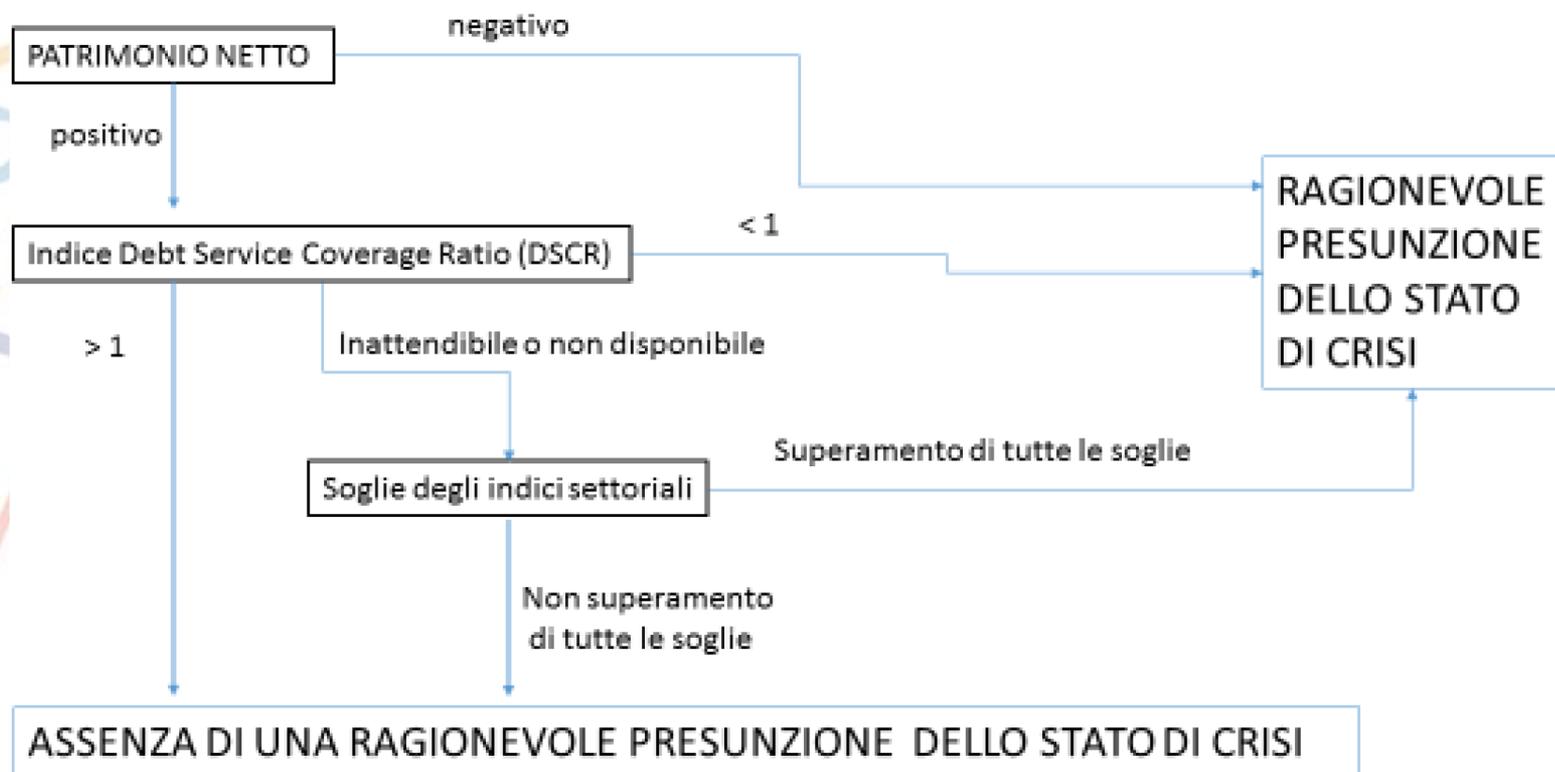
L'imprenditore collettivo deve adottare un assetto organizzativo adeguato ai sensi dell'art. 2086c.c.,  ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative.

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

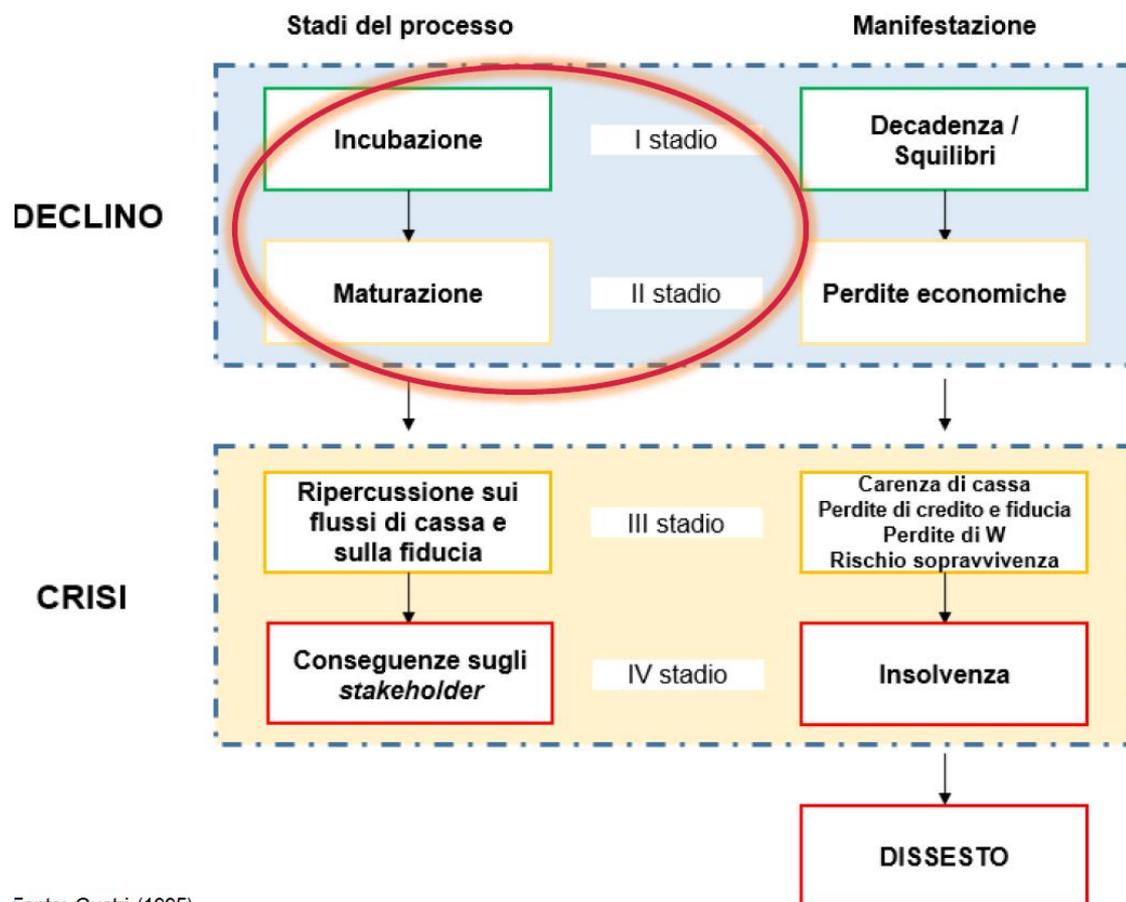
## La revisione Legale alla luce del codice della crisi d'impresa

1. Costante controllo alla continuità aziendale
2. Monitoraggio del PN, flussi di cassa e indicatori (da Agosto 2020)
3. Segnalazione all'OCRI
4. Attenzione sull'adeguatezza degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili

## La revisione Legale alla luce del codice della crisi d'impresa



## Sequenza dei quattro stadi che conducono alla crisi



## La revisione Legale alla luce del codice della crisi d'impresa

### **Il Debt service coverage ratio (DSCR)**

Preliminarmente va ricordato che l'utilizzo del DSCR come indice ai fini del presente documento è ammesso a condizione che gli organi di controllo non ritengano inaffidabili i dati assunti per il calcolo, secondo il proprio giudizio professionale, a partire dal budget di tesoreria usato ai fini della costruzione dei flussi di cassa rilevanti. Per il calcolo del DSCR possono essere alternativamente seguiti due approcci basati su budget di tesoreria.

## La revisione Legale alla luce del codice della crisi d'impresa

### Il Debt service coverage ratio (DSCR)

#### 1° approccio.

Il DSCR deriva da un budget di tesoreria, redatto dall'impresa, che rappresenti le entrate e le uscite di disponibilità liquide attese nei successivi sei mesi.

Da tale budget si ricavano il numeratore e il denominatore dell'indice:

1. al denominatore si sommano le uscite previste contrattualmente per rimborso di debiti finanziari (verso banche o altri finanziatori). Il rimborso è inteso come pagamento della quota capitale e della quota interessi contrattualmente previsto per i successivi sei mesi.
2. al numeratore si sommano tutte le risorse disponibili per il suddetto servizio al debito, dati dal totale delle entrate di liquidità previste nei prossimi sei mesi, incluse le giacenze iniziali di cassa, dal quale sottrarre tutte le uscite di liquidità previste riferite allo stesso periodo, ad eccezione dei rimborsi dei debiti posti al denominatore.

## La revisione Legale alla luce del codice della crisi d'impresa

### 2° approccio.

Il calcolo è effettuato mediante il rapporto tra i flussi di cassa complessivi liberi al servizio del debito attesi nei sei mesi successivi ed i flussi necessari per rimborsare il debito non operativo che scade negli stessi sei mesi.

Al numeratore, costituito dai flussi al servizio del debito, vanno inseriti:

1. i flussi operativi al servizio del debito. Essi corrispondono al *free cash flow from operations* (FCFO) dei sei mesi successivi, determinato sulla base dei flussi finanziari derivanti dall'attività operativa applicando il principio OIC 10 (§§ da 26 a 31), deducendo da essi i flussi derivanti dal ciclo degli investimenti (§§ da 32 a 37 dell'OIC 10). A tal fine non concorrono al calcolo dei flussi operativi gli arretrati di cui alle lett. e) e f) ovvero debiti fiscali o contributivi e debiti vs fornitori con ritardi nel pagamento;
2. le disponibilità liquide iniziali;
3. le linee di credito disponibili che possono essere usate nell'orizzonte temporale di riferimento. Con riferimento alle linee autoliquidanti esse dovrebbero essere considerate fruibili per la sola parte relativa ai crediti commerciali che, sulla base delle disposizioni convenute, sono '*anticipabili*'.

## La revisione Legale alla luce del codice della crisi d'impresa

Il denominatore corrisponde al debito non operativo che deve essere rimborsato nei sei mesi successivi o può essere ampliata alla durata residua dell'esercizio se maggiore di 6 mesi (numeratore e denominatore devono essere confrontabili). Esso è costituito da:

1. pagamenti previsti, per capitale ed interessi, del debito finanziario;
2. debito fiscale o contributivo, comprensivo di sanzioni ed interessi, non corrente e cioè debito il cui versamento non è stato effettuato alle scadenze di legge (e pertanto è o scaduto ovvero oggetto di rateazioni), il cui pagamento, anche in virtù di rateazioni e dilazioni accordate, scade nei successivi sei mesi;
3. debito nei confronti dei fornitori e degli altri creditori il cui ritardo di pagamento supera i limiti della fisiologia. Nel caso di debito derivante da piani di rientro accordati dai fornitori/creditori, rileva la parte di essi, comprensiva dei relativi interessi, che scade nei sei mesi.

La scelta dei due approcci è rimessa agli organi di controllo e dipende dalla qualità ed affidabilità dei relativi flussi informativi.

Settore	Soglie di allerta				
	ONERI FINANZIARI / RICAVI %	PATRIMONIO NETTO / DEBITI TOTALI %	LIQUIDITA' A BREVE TERMINE (ATTIVITA' A BREVE/PASSIVITA' BREVE) %	CASH FLOW / ATTIVO %	(INDEBITAMENTO PREVIDENZIALE+ TRIBUTARIO) / ATTIVO %
(A) AGRICOLTURA SILVICOLTURA E PESCA	2.8	9.4	92.1	0.3	5.6
(B)ESTRAZIONE (C)MANIFATTURA (D)PROD.ENERGIA/GAS	3.0	7.6	93.7	0.5	4.9
(E) FORN. ACQUA RETI FOGNARIE RIFIUTI (D) TRASM. ENERGIA/GAS	2.6	6.7	84.2	1.9	6.5
( F41)COSTRUZIONE DI EDIFICI	3.8	4.9	108.0	0.4	3.8
(F42) INGEGNERIA CIVILE ( F43) COSTR. SPECIALIZZATE	2.8	5.3	101.1	1.4	5.3
(G45)COMM INGROSSO e DETT AUTOVEICOLI (G46) COMM INGROSSO (D) DISTRIB. ENERGIA/GAS	2.1	6.3	101.4	0.6	2.9
(G47) COMM DETTAGLIO (I56) BAR e RISTORANTI	1.5	4.2	89.8	1.0	7.8
(H) TRASPORTO E MAGAZZINAGGIO (I55) HOTEL	1.5	4.1	86.0	1.4	10.2
( JMN)SERVIZI ALLE IMPRESE	1.8	5.2	95.4	1.7	11.9
(PQRS) SERVIZI ALLE PERSONE	2.7	2.3	69.8	0.5	14.6

## La revisione Legale alla luce del codice della crisi d'impresa

### Gli indici di settore (in numero di 5)

**1) Indice di sostenibilità degli oneri finanziari:** è costituito dal rapporto tra oneri finanziari e fatturato ed include:

- Al numeratore, gli interessi e altri oneri finanziari di cui alla voce C.17 art. 2425 c.c.;
- Al denominatore, i ricavi netti ovvero la voce A.1) Ricavi delle Vendite e prestazioni dell'art. 2425 c.c..

**2) Indice di adeguatezza patrimoniale:** è costituito dal rapporto tra patrimonio netto ed i debiti totali tutti ed include:

- Al numeratore, il patrimonio netto costituito dalla voce A stato patrimoniale passivo dell'art. 2424 c.c. detratti i crediti verso soci per versamenti ancora dovuti (voce A stato patrimoniale attivo) e i dividendi deliberati;
- Al denominatore, i debiti totali tutti (voce D passivo dell'art. 2424 c.c.) e ratei e risconti passivi (voce E passivo dell'art. 2424 c.c.).

## La revisione Legale alla luce del codice della crisi d'impresa

### Gli indici di settore (in numero di 5) – continua

**3) Indice di ritorno liquido dell'attivo:** è costituito dal rapporto tra cash flow e il totale dell'attivo ed include:

- Al numeratore, il cash flow ottenuto come somma del risultato di esercizio e dei costi non monetari (ammortamenti, svalutazioni crediti, accantonamenti per rischi) dal quale dedurre i ricavi non monetari (rivalutazioni partecipazioni e imposte anticipate);
- Al denominatore, il totale dell'attivo dello stato patrimoniale art. 2424 c.c..

**4) Indice di liquidità:** è costituito dal rapporto tra il totale delle attività ed il totale delle passività a breve termine ed include:

- Al numeratore, l'attivo a breve termine pari alla somma delle voci dell'attivo circolante (voce C attivo dell'art. 2424 c.c.) esigibili entro l'esercizio successivo e i ratei e risconti attivi (voce D attivo dell'art. 2424 c.c.);



## La revisione Legale alla luce del codice della crisi d'impresa

### Gli indici di settore (in numero di 5) – continua

4) Al denominatore, il passivo a breve termine costituito da tutti i debiti (voce D passivo) esigibili entro l'esercizio successivo e dai ratei e risconti passivi (voce E passivo).

**5) Indice di indebitamento previdenziale o tributario:** è costituito dal rapporto tra il totale dell'indebitamento previdenziale e tributario ed il totale dell'attivo ed include:

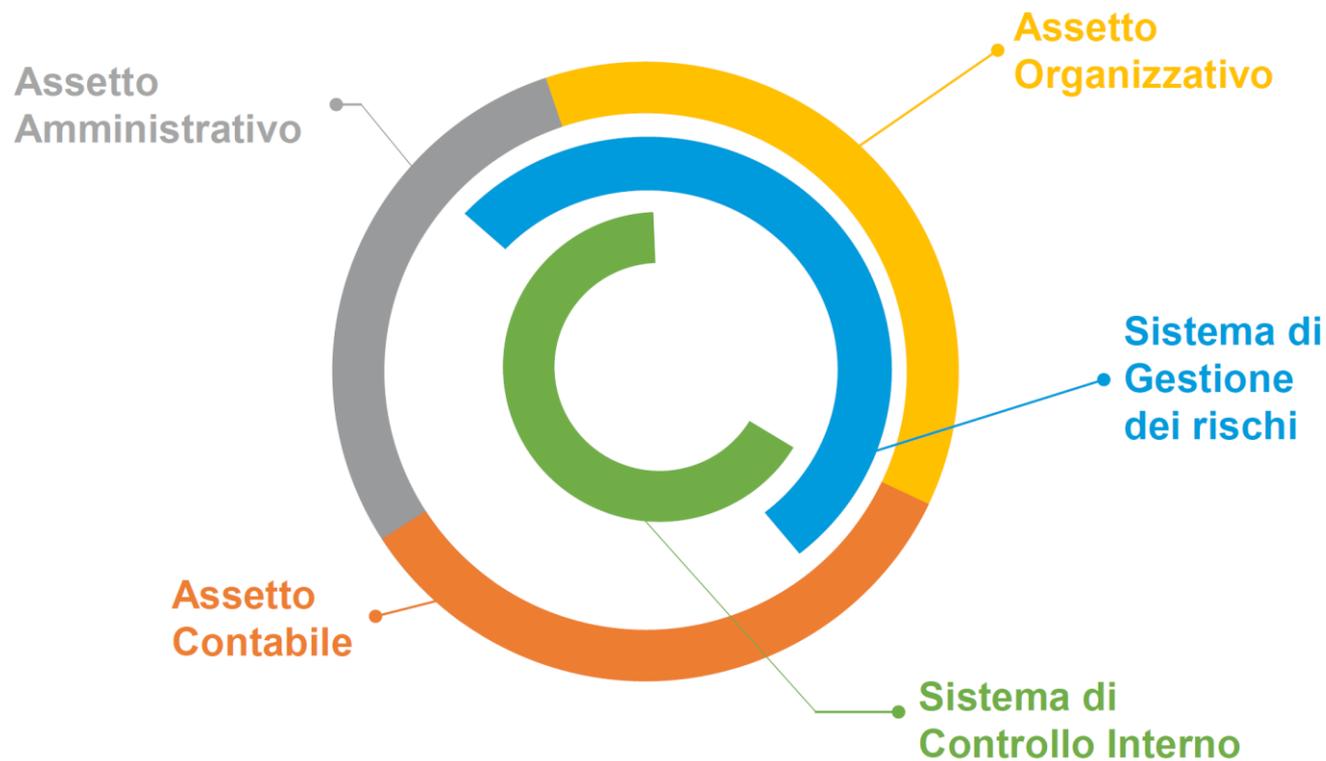
- Al numeratore, l'indebitamento tributario rappresentato dai debiti tributari (voce D12 passivo dell'art. 2424 c.c.), l'indebitamento previdenziale costituito dai debiti verso istituti di previdenza e assistenza sociale (voce D13 passivo dell'art. 2424 c.c.) esigibili entro e oltre l'esercizio successivo;
- Al denominatore, l'attivo netto corrispondente al totale dell'attivo dello stato patrimoniale art. 2424 c.c..

## La revisione Legale alla luce del codice della crisi d'impresa

### Modalità di presentazione della segnalazione di crisi

- Deve essere motivata, fatta per iscritto, comunicata a mezzo posta elettronica certificata
- Deve contenere la fissazione di un congruo termine, non superiore a 30 giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle soluzioni individuate e alle iniziative intraprese

In caso di omessa o inadeguata risposta, ovvero di mancata adozione, nei successivi 60 giorni, delle misure necessarie per superare lo stato di crisi, gli organi di controllo devono informare l'OCRI (Organismo di composizione della crisi e dell'insolvenza)



## Verifica degli adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili

### ASSETTO ORGANIZZATIVO:

È costituito dalla struttura (distribuzione dei compiti e delle mansioni) e dai sistemi operativi che guidano il comportamento delle persone che fanno parte di una organizzazione

Le variabili che entrano in gioco nella definizione dell'assetto organizzativo sono:

- **Struttura**: criteri di divisione tecnica e professionale del lavoro
- **Meccanismi operativi**: processi che fanno funzionare l'organizzazione producendo stimoli al comportamento
- **Potere**: capacità di influenzare i comportamenti nelle relazioni gerarchiche ed orizzontali

## Verifica adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili

L'organo di controllo verifica se l'assetto organizzativo è in grado di:

1. Individuare in maniera chiara e precisa le **funzioni, i compiti e le responsabilità**
2. Garantire che l'attività decisionale e direttiva della Società sia effettivamente esercitata dai soggetti ai quali sono **attribuiti i relativi poteri**
3. Prevedere ed applicare procedure volte ad assicurare la presenza di **personale competente** a svolgere le funzioni ad esso assegnate
4. Mantenere costante **l'aggiornamento delle direttive e delle procedure aziendali** e la loro diffusione tra il personale dipendente
5. Mantenere un adeguato sistema di **Information Technology**
6. Mantenere integro il **patrimonio aziendale**

## Verifica adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili

Secondo le norme di comportamento delle società quotate (documento CNDCEC 28 Febbraio 2018) per assetto organizzativo si intende il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato a un appropriato livello di competenza e responsabilità.

### Analisi:

- **Deleghe**
- **Organigramma**
- **Mansionari**
- **Procedure aziendali** (scritte o non)
- **Controlli interni ed esterni** (controllo di gestione, Odv, 231/01, SOX ma anche controlli del consulente fiscale)

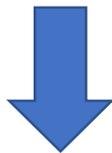


## Criticità delle Nano Imprese

- Figura pervasiva dell'amministratore Unico in particolare rischio di frode
- Scarsa formalizzazione delle procedure aziendali e contabilità generale esternalizzata



Assenza di affidamento al sistema di controllo interno



Maggiori procedure di sostanza e validità



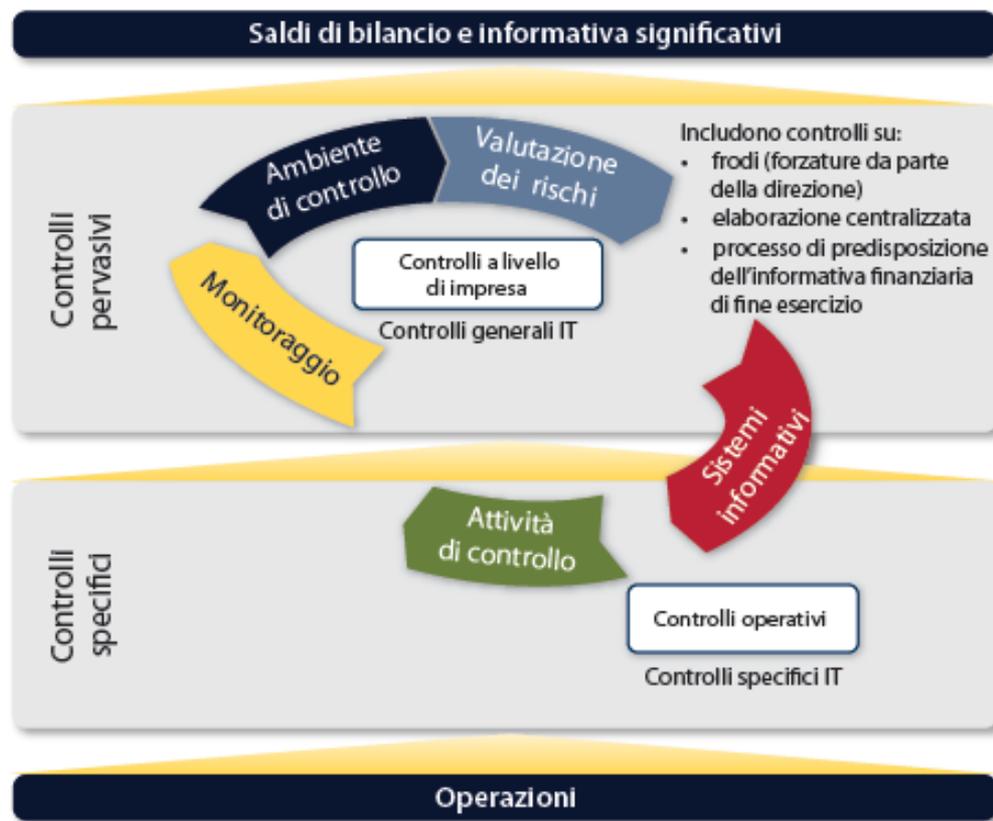
Perché il revisore deve interessarsi  
al sistema di controllo interno?

Perché l'efficacia del sistema di controllo interno  
influenza il rischio di revisione

## COMPRESIONE DEI SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO E CONTABILE

Approccio metodologico:

- Identificazione dei rischi da attenuare
- Valutazione della configurazione dei controlli
- Valutazione dell'operatività dei controlli
- Documentazione dei controlli)



## COMPRENSIONE DEI SISTEMI DI CONTROLLO INTERNO E CONTABILE



## COME VALUTARE L'EFFICACIA DEL SCI

Procedure di conformità:

- verifica sui documenti giustificativi delle operazioni, per accertare la corretta registrazione e autorizzazione delle operazioni stesse
- effettuazione di interviste e osservazione diretta, per verificare se le funzioni svolte corrispondono a quelle assegnate
- riesecuzione di alcune procedure di controllo (ad es. riconciliazioni bancarie), per verificare se sono state correttamente eseguite.

## LIMITI DEL CONTROLLO INTERNO

Il controllo interno è strutturato per fornire una ragionevole sicurezza in tema di attendibilità dell'informativa finanziaria, di efficacia dell'operatività e della conformità alla normativa.

Il principio dedica molta attenzione agli elementi manuali ed agli elementi automatizzati, individuando i rispettivi vantaggi ed i limiti



## LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI CONTROLLO

Affidamento sui controlli  
basso o assente

Parziale affidamento sui  
controlli

Alto affidamento sui  
controlli



Rischio di controllo  
elevato/massimo

Rischio di controllo  
basso

## ISA ITALIA 265 – COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE ED ALLA DIREZIONE

Il principio individua le responsabilità del revisore di comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione le carenze nel controllo interno che ha identificato nel corso della revisione contabile del bilancio.

Il principio di revisione non impone ulteriori responsabilità al revisore relativamente all'acquisizione di una comprensione del controllo interno ed alla definizione e svolgimento di procedure di conformità oltre a quanto richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 che prevede l'analisi da parte del revisore delle cinque componenti del sistema di controllo interno di un'impresa:

- Ambiente di controllo;
- Valutazione del rischio;
- Attività di controllo;
- Monitoraggio;
- Sistema informativo.

## ISA ITALIA 265 – COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE ED ALLA DIREZIONE

Nella fase di pianificazione il revisore deve comprendere queste componenti in modo tale da essere in grado di pianificare il lavoro eseguendo procedure che permettano di comprendere la struttura dei controlli rilevanti per la predisposizione del bilancio e l'effettivo funzionamento dei controlli stessi.

Inoltre è necessario determinare se, e con quali modalità, uno specifico controllo prevenga o individui e corregga gli errori significativi nelle classi di operazioni, saldi contabili o informativa e nelle relative asserzioni.

L'obiettivo del revisore è di comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione nello specifico le carenze nel controllo interno che ha identificato nel corso della revisione contabile e che, secondo il suo giudizio professionale, sono sufficientemente importanti da meritare di essere portate alla loro attenzione.

## ISA ITALIA 265 – COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE ED ALLA DIREZIONE

Le **comunicazioni** riguardano tematiche emerse dalla revisione che siano di interesse per le attività di Governance, quindi fatti o circostanze che emergono dalla revisione del bilancio e che, secondo il giudizio del revisore, sono importanti e rilevanti per le persone che hanno responsabilità di Governance, in particolare per sovrintendere alla predisposizione ed alla presentazione delle informazioni finanziarie.

Per **Governance** si intendono persone che hanno responsabilità di direzione, supervisione e controllo di un'impresa. Sono normalmente i responsabili del raggiungimento degli obiettivi aziendali, dell'informazione esterna (bilancio ed altre informazioni per i mercati finanziari) e dell'informazione destinata ad altre parti. Ci si riferisce al Consiglio di Amministrazione, al Collegio Sindacale o ad altri soggetti con simili ruoli nella struttura della società

## ISA ITALIA 265 – COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE ED ALLA DIREZIONE

### Carenza del controllo interno

- un controllo è configurato, messo in atto ovvero opera in modo tale da non consentire la prevenzione, o l'individuazione e la correzione, in modo tempestivo, di errori nel bilancio
- non esiste un controllo necessario per prevenire ovvero per individuare e correggere, in modo tempestivo, errori nel bilancio.

Carenza significativa nel controllo interno si configura come tale una carenza o una combinazione di carenze nel controllo interno che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

## ISA ITALIA 265 – COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE ED ALLA DIREZIONE

Nella relazione di revisione: Paragrafo «Responsabilità della società di revisione per la revisione del bilancio d'esercizio»

*Abbiamo comunicato ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.*



**DOT  
COM**

# **DEONTOLOGIA E INDIPENDENZA**

**OPEN Dot Com Spa**

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

## SCETTICISMO PROFESSIONALE (ART. 9, D.LGS 39/2010)

- comma 4: [...] per “scetticismo professionale” si intende un atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una **potenziale inesattezza dovuta a errore o frode**, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione.
- commi 2 e 3: il revisore esercita lo scetticismo professionale:
  - Nel corso dell’intera revisione, riconoscendo la possibilità che si verifichi un errore significativo attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarità, compresi frodi o errori
  - In particolare, durante la revisione delle stime fornite dalla direzione riguardanti il fair value, la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la capacità dell’impresa di continuare come un’entità in funzionamento.

## DEONTOLOGIA DEL REVISORE – Quadro normativo

### Soggetti non EIP (Enti interesse pubblico ed a regime intermedio):

- D.Lgs 39 / 2010:
  - Articolo 9: Deontologia e scetticismo professionale
  - Articolo 9 bis: Riservatezza e segreto professionale
  - Articolo 10: indipendenza e obiettività
  - Articolo 10 bis: preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza
- Principi deontologici professionali emanati dagli ordini professionali (ODCEC) congiuntamente al MEF ed alla Consob

### Soggetti EIP ( Emittenti valori mobiliari, banche ed assicurazioni) e Enti regime intermedio (SIM, Sicav, Sgr, società diffuse, ....)

- D.Lgs 39 / 2010 – art 17: Indipendenza [contiene un richiamo al regolamento Consob]
- Regolamento UE 537/2014 – art 4, 5 e 6

## **CODICE DEONTOLOGICO CNDCEC (17 Dicembre 2015)**

### • TITOLO I – DISPOSIZIONI GENERALI

- Art. 1 Definizioni
- Art. 2 Contenuto del Codice
- Art. 3 Ambito di applicazione
- Art. 4 Potestà disciplinare
- Art. 5 Interesse pubblico
- Art. 6 Integrità
- Art. 7 Obiettività
- Art. 8 Competenza, diligenza e qualità delle prestazioni
- **Art. 9 Indipendenza**
- **Art. 10 Riservatezza**
- **Art. 11 Comportamento professionale**
- Art. 12 Prestazioni del professionista all'estero e prestazioni del professionista straniero in Italia
- Art. 13 Esercizio della professione in cooperazione con terzi
- **Art. 14 Responsabilità professionale**

## CODICE DEONTOLOGICO CNDCEC (17 Dicembre 2015)

- TITOLO II – RAPPORTI PROFESSIONALI
  - CAPO 1 – RAPPORTI CON I COLLEGHI
    - **Art. 15: collaborazione tra colleghi**
    - Art. 16: subentro ad un collega
    - Art. 17: assistenza congiunta allo stesso cliente
    - **Art. 18: assistenza a clienti aventi interessi in conflitto di interessi**
    - Art. 19: corrispondenza tra colleghi
  - CAPO 2 – RAPPORTI CON I CLIENTI
    - Art. 20: Principi generali
    - **Art. 21: Accettazione dell'incarico**
    - **Art. 22: Esecuzione dell'incarico**
    - **Art. 23: Rinuncia dell'incarico**
    - Art. 24: Fondi dei clienti, garanzie e prestiti
    - Art 25: Compenso professionale
  - CAPO 3 – RAPPORTI CON GLI ENTI ISTITUZIONALI DI CATEGORIA (art 26- 30)
  - CAPO 4 – RAPPORTI CON COLLABORATORI E DIPENDENTI (art 31 – 34)
  - CAPO 5 – RAPPORTI CON I TIROCINANTI (art 35- 37)
  - CAPO 6 – ALTRI RAPPORTI (art 38 -40)
- TITOLO III – CONCORRENZA (art 41 -44)

## ARTICOLO 9: Deontologia e scetticismo professionale

2. Il revisore legale o la società di revisione legale che effettua la revisione legale dei conti esercita nel corso dell'intera revisione lo scetticismo professionale, riconoscendo la possibilità che si verifichi un errore significativo attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarità, compresi frodi o errori
3. Il revisore legale o la società di revisione legale che effettua la revisione legale esercita lo scetticismo professionale in particolare durante la revisione delle stime fornite dalla direzione riguardanti: il fair value (valore equo), la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento
4. Ai fini del presente articolo, per "scetticismo professionale" si intende un atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente la revisione

## ARTICOLO 9 BIS: riservatezza e segreto professionale

1. Tutte le informazioni e i documenti ai quali hanno accesso il revisore legale e la società di revisione legale nello svolgimento della revisione legale sono coperti dall'obbligo di riservatezza e dal segreto professionale
2. Gli obblighi di riservatezza e segreto professionale:
  - non devono ostacolare l'applicazione delle disposizioni del decreto e, ove applicabile, del regolamento europeo;
  - continuano a valere anche successivamente al termine della partecipazione all'incarico di revisione.

## ARTICOLO 9 BIS: riservatezza e segreto professionale

3. Quando un revisore legale o una società di revisione legale è sostituito da un altro revisore legale o da un'altra società di revisione legale, il revisore legale o la società di revisione legale uscente consente al revisore legale o alla società di revisione legale entrante l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente
4. Nel caso in cui un revisore legale o una società di revisione legale effettui la revisione legale conti di un'impresa che appartiene a un gruppo la cui società controllante ha sede in un Paese terzo, le regole in materia di riservatezza e segreto professionale di cui ai commi 1 e 2 non pregiudicano il trasferimento al revisore di gruppo situato nel Paese terzo, da parte del revisore legale o della società di revisione legale, della documentazione inerente all'attività di revisione, se la suddetta documentazione è necessaria per eseguire la revisione del bilancio consolidato della società controllante

## Articolo 10 – codice di comportamento CNDCEC: riservatezza

1. Il professionista, fermi restando gli obblighi del segreto professionale e di tutela dei dati personali, previsti dalla legislazione vigente, deve mantenere l'assoluto riserbo e la riservatezza delle informazioni acquisite nell'esercizio della professione e non deve diffondere tali informazioni ad alcuno, salvo che egli abbia il diritto o il dovere di comunicarle in conformità alla legge.
2. Le informazioni acquisite nell'esercizio della professione non possono essere utilizzate per ottenere alcun vantaggio personale del professionista o di terzi.
3. Il professionista vigilerà affinché il dovere di riservatezza sia rispettato anche dai suoi tirocinanti, dipendenti e collaboratori.

## ARTICOLO 10: indipendenza e obiettività

1. Il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale, nonché qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale, devono essere indipendenti dalla società sottoposta a revisione e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale
  
- 1-bis. Il requisito di indipendenza deve sussistere durante il periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale e durante il periodo in cui viene eseguita la revisione legale stessa
  
- 1- ter. Il revisore legale o la società di revisione legale deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza non sia influenzata da alcun conflitto di interessi, anche soltanto potenziale, o da relazioni d'affari o di altro genere dirette o indirette, riguardanti il revisore legale o la società di revisione legale e, laddove applicabile, la sua rete, i membri dei suoi organi di amministrazione, i suoi dirigenti, i suoi revisori, i suoi dipendenti, qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore legale o alla società di revisione legale

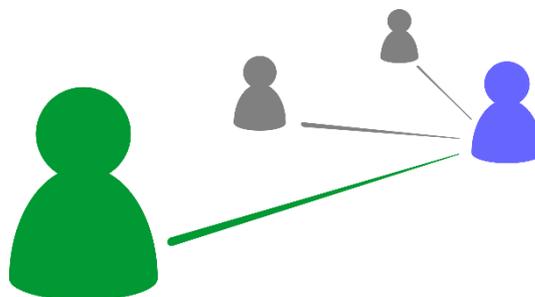
## ARTICOLO 10: indipendenza e obiettività

2. Il revisore legale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei rischi di auto riesame, di interesse personale o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale, o da familiarità ovvero una minaccia di intimidazione, determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra tale società e il revisore legale o la società di revisione **legale o la sua rete**, o qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della revisione legale, **dalle quali un terzo informato**, obiettivo e ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa

## DEFINIZIONE DI RETE - ART. 1, LETT. L), D.LGS 39/2010

Il D.Lgs 135/2016 ha modificato la definizione di rete contenuta nel D.Lgs 39/2010, che è ora la seguente: *la struttura più ampia alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale che è finalizzata alla cooperazione e che:*

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



## ARTICOLO 10: indipendenza e obiettività

3. I revisori non possono possedere né operare su strumenti finanziari emessi, garantiti o oggetto di sostegno da enti sottoposti a revisione legale.
4. *Il revisore legale o la società di revisione legale documenta nelle carte di lavoro tutti i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonché le misure adottate per limitare tali rischi*
5. I revisori non possono partecipare o influenzare una revisione legale se:
  - possiedono strumenti finanziari dell'ente revisionato o di un ente ad esso collegato
  - hanno intrattenuto un rapporto di lavoro dipendente o una relazione d'affari o di altro tipo con l'ente sottoposto a revisione nel periodo di riferimento dei bilanci o di esecuzione della revisione, che potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere generalmente percepita come tale.
6. In caso di operazione straordinaria l'indipendenza deve essere considerata per tutte le società (fusione, acquisizione,...)

## ARTICOLO 10: indipendenza e obiettività

- Il revisore legale o il responsabile chiave della revisione legale che effettua la revisione per conto di una società di revisione legale non può rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione dell'ente che ha conferito l'incarico di revisione né prestare lavoro autonomo o subordinato in favore dell'ente stesso svolgendo funzioni dirigenziali di rilievo se non sia decorso almeno un anno dal momento in cui abbia cessato la sua attività in qualità di revisore legale o responsabile chiave della revisione, in relazione all'incarico. Tale divieto è esteso anche ai dipendenti e ai soci, diversi dai responsabili chiave della revisione, del revisore legale o della società di revisione, nonché a ogni altra persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione legale, nel caso in cui tali soggetti siano stati personalmente abilitati all'esercizio della professione di revisore legale, per il periodo di un anno dal loro diretto coinvolgimento nell'incarico di revisione legale.*

## ARTICOLO 10: indipendenza e obiettività

8. I soci e i componenti dell'organo di amministrazione della società di revisione legale o di un'affiliata non possono intervenire nell'espletamento della revisione legale in un modo che può compromettere l'indipendenza e l'obiettività del responsabile dell'incarico
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,
  - ne' può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete



**DOT  
COM**

# **DETERMINAZIONE DEI COMPENSI**

**OPEN Dot Com Spa**

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

## ARTICOLO 10 D.LGS. 39/2019: CORRISPETTIVI

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

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

- alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;
- alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;
- alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 11

## I CORRISPETTIVI PER L'ATTIVITÀ DI REVISIONE

Il D.lgs. 39/2010 si limita a richiedere che il compenso garantisca qualità e affidabilità. Non fornisce parametri quantitativi, lasciando al revisore il compito di stabilire la remunerazione appropriata tenuto conto delle risorse impiegate. Eppure...

...l'art. 20 c.13 del D.lgs. 39/2010 prevede che il controllo di qualità includa una valutazione dei corrispettivi per la revisione.

Quali utili riferimenti?

- Le tariffe professionali, seppur abrogate.
- Il DM 140/2012 relativo ai parametri utilizzabili dall'autorità giudiziaria per liquidare i compensi.
- **Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni – capitolo 7**



## Nomina dell'organo di controllo e del revisore: corrispettivi

### ✓ DATI DEL BILANCIO PRECEDENTE

Indicare i seguenti importi relativi al bilancio dell'esercizio precedente

Totale attivo €: 5.000.000,00 €

Totale ricavi delle vendite e delle prestazioni €: 5.000.000,00 €

Media aritmetica semplice €: 5.000.000,00

Numero di ore-base: 160

### ✓ RETTIFICHE PER COMPONENTI DI RISCHIO

Rettifica per settore di attività aziendale: Settore industriale ▼

Valore %: 0%

Rettifica per rischio preliminare di incarico: Rischio preliminare "Basso" ▼

Valore %: 0%

Totale ore: 160,00

- Settore industriale ▼
- Selezionare...
- Settore industriale**
- Settore commerciale, servizi e diversi
- Settore produzioni su commessa
- Settore immobiliare

- Rischio preliminare "Basso" ▼
- Selezionare...
- Rischio preliminare "Basso"**
- Rischio preliminare "Moderato"
- Rischio preliminare "Alto"

## Nomina dell'organo di controllo e del revisore: corrispettivi

### **DATI DEL TEAM DI REVISIONE**

Compenso orario revisore/i €:

Compenso orario ausiliari €:

Compenso orario collaboratori €:

% ore totali ai revisori:  (%)

% ore totali agli ausiliari:  (%)

% ore totali ai collaboratori:  (%)

Compenso per l'attività di revisione  
legale: 8.000,00

**GENERA LETTERA**

The background of the slide is white with a pattern of scattered, colorful numbers and symbols (including plus, minus, multiplication, and division signs) in shades of blue, orange, and purple. A large orange vertical bar is positioned in the upper center, containing the text 'DOT COM' in white.

**DOT  
COM**

# **INCARICO DI REVISIONE LEGALE: ITER DI SELEZIONE E CONFERIMENTO INCARICO**

**OPEN Dot Com Spa**

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

## ACCETTAZIONE E MANTENIMENTO INCARICHI

Il revisore deve effettuare una serie di valutazioni (formalizzate) per una scelta consapevole su:

1. *Organizzazione interna*
  2. *Livello di rischio associato al potenziale cliente (business risk)*
  3. *Presenza di ragionevoli aspettative di poter svolgere il lavoro nel rispetto dei principi di revisione, della legge e dei regolamenti*
  4. *Assenza di rischi rilevanti di perdita di reputazione o potenziali contenziosi con i clienti*
  5. *Valutazione finale del rischio*
  6. *Metodologia di lavoro applicabile*
  7. *Decisione in merito all'accettazione / mantenimento / rifiuto dell'incarico*
- Lettera di incarico

## 1. ORGANIZZAZIONE INTERNA

1. *Possesso di requisiti di indipendenza ed obiettività (e nel caso quali siano state le misure idonee per mitigarlo)*
2. *Sia in grado di rispettare i principi etici*
3. *Disponibilità di personale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione:*
  1. *Team di revisione: obiettivi, portata e coordinamento*
  2. *Formazione e partecipazione agli incarichi*
  3. *Tecniche specialistiche di contabilità e di revisione*
  4. *Conoscenza del settore in cui opera il cliente*
  5. *Capacità di applicare il giudizio professionale*

## 2. RISCHIO ASSOCIATO AL POTENZIALE CLIENTE

Nel caso di primo incarico di revisione legale, al momento dei primi contatti con il potenziale cliente non si hanno a disposizione molte informazioni sul suo conto. Il revisore deve acquisire una serie di informazioni sulla società, sull'attività che svolge, sul contesto in cui opera, sulle voci significative di bilancio, sulle principali stime utilizzate, sull'integrità e la competenza del management, sullo stato di salute e sulle prospettive della società

### ATTRAVERSO

- fonti pubbliche (registro imprese o altre banche dati e registri pubblici)
- fonti private (business community; data providers; stampa specializzata; ...);
- informazioni rese dal cliente
- analisi comparativa
- informazioni acquisite dal precedente revisore.

## 6. METODOLOGIA DI LAVORO

1. *Approccio metodologico alla valutazione dei rischi*
2. *Carte di lavoro*
3. *Riesame e approvazione delle carte di lavoro*
4. *Criteri di determinazione e ripartizione dei corrispettivi della revisione*
5. *Gestione dei disaccordi*
6. *Sostituzione dei sindaci - revisori*

## ACCETTAZIONE E MANTENIMENTO INCARICHI



## DOCUMENTI CONSIGLIATI DA CNDCEC

### ACCETTAZIONE:

1. *Memorandum incontro preliminare all'accettazione dell'incarico*
2. *Memorandum contatti preliminari con il precedente revisore / collegio sindacale*
3. *Questionario di valutazione dell'adeguatezza organizzativa*
4. *Questionario relativo all'accettazione dell'incarico di revisione*

### MANTENIMENTO

1. *Questionario relativo alla continuazione dell'incarico di revisione*

→ SOFTWARE OPEN DOT COM : PRS



**DOT  
COM**

# **LETTERA DI INCARICO**

**OPEN Dot Com Spa**

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

## LETTERA DI INCARICO

### Obiettivi:

1. Stabilire se siano presenti le condizioni indispensabili per la revisione
2. Confermare la comprensione comune dei termini dell'incarico tra il revisore, la direzione ed i responsabili di governance (ove presenti)

### Forma

Non è disciplinata da norma di legge anche se è necessaria una norma scritta, regolamentata da una serie di aspetti formalizzati in modo appropriato.

Lettera di incarico suggerita dal documento metodologico → **SOFTWARE OPEN**

**DOT COM : PRS**

## LETTERA DI INCARICO – ASPETTI RILEVANTI

### 1. Condizioni indispensabili per la revisione

- quadro normativo sull'informativa finanziaria da applicare alla redazione del bilancio;
- conferma da parte della direzione sul riconoscimento e compressione delle proprie responsabilità per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo applicabile e per quella parte del sistema di controllo interno dalla stessa ritenuta necessaria al fine di evitare che il bilancio contenga errori significativi;
- conferma da parte della direzione aziendale di essere d'accordo nel fornire al revisore l'accesso a tutte le informazioni utili allo svolgimento della revisione e sulla possibilità per il revisore di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa al fine di acquisire elementi probativi;

## LETTERA DI INCARICO – ASPETTI RILEVANTI

### 2. Obiettivo e portata della revisione; forma della relazione di revisione

- obiettivo della revisione e la forma della relazione e altre comunicazioni;
- portata della revisione : norme di legge, regolamentari applicabili, ai principi di revisione, posizioni espresse dagli organismi professionali;
- Richiamo dei principi etici;
- indicazione degli altri soggetti con il quale il revisore è tenuto a relazionarsi (es. collegio sindacale; organismo di vigilanza; ...);

### 3. Responsabilità del revisore

- svolgimento della revisione in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) e del principio internazionale sul controllo qualità ISCQ Italia 1;
- riconoscimento dei limiti intrinseci della revisione legale e del controllo interno

## LETTERA DI INCARICO – ASPETTI RILEVANTI

### 4. Responsabilità della direzione:

- redazione del bilancio in conformità al quadro normativo applicabile;
- accesso, senza limitazione alcuna, da parte del revisore alle scritture contabili, a qualsiasi documento o a ogni altra informazione utile allo svolgimento della revisione;
- possibilità per il revisore di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa al fine di acquisire elementi probativi;
- rilascio al revisore di una conferma scritta delle attestazioni;
- consenso a informare il revisore sui fatti o gli eventi che possono influenzare il bilancio di cui la direzione può venire a conoscenza dopo la chiusura dell'esercizio nel periodo intercorrente tra la data della relazione di revisione e quella di approvazione del bilancio
- Esempi di possibili descrizioni aventi riguardo le principali procedure da svolgere con riferimento alle voci di bilancio

## LETTERA DI INCARICO – ASPETTI RILEVANTI

### 5. Carte di lavoro

### 6. Tempistica degli interventi di revisione

### 7. Criteri di determinazione dei corrispettivi e modalità di fatturazione:

- Ammontare delle ore per l'intera durata dell'incarico
- ammontare dei corrispettivi della revisione per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri di adeguamento degli stessi nel corso dell'incarico;
- Modalità di fatturazione e di incasso

### 8. Altre informazioni

- Indipendenza e incompatibilità
- Normativa sulla privacy ed adempimenti in osservanza all'antiriciclaggio
- Coperture assicurative
- Foro competente

### 9. Firme



**DOT  
COM**

**GRAZIE PER L'ATTENZIONE**

**Per informazioni: [psr@opendotcom.it](mailto:psr@opendotcom.it)**

**Sito: [www.opendotcom.it](http://www.opendotcom.it)**

---

**OPEN Dot Com**

**Società dei Dottori Commercialisti**