

The background of the slide is a light blue and white pattern of scattered, semi-transparent numbers and symbols, including digits 0-9, plus signs, and arrows, in various colors like blue, orange, and purple.

**DOT
COM**

**I risvolti del codice della crisi di impresa
sui sindaci - revisori**

Torino – Dott.ssa Barbara Negro

OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

Agenda

- Codice della Crisi: genesi e opportunità
- Imprese di dimensioni minori: inquadramento e attese (IAASB)
- Nomina e la revoca dell'organo di controllo e del revisore
- Indipendenza dei nuovi organi
- Vigilanza degli adeguati assetti organizzativi
- Poteri dell'organo di controllo e del revisore e le procedure di allerta
- Continuità aziendale - ISA Italia 570
- Indicatori della Crisi (cenni)
- Inventari di magazzino e procedure di conferme esterne (c.d. circolarizzazioni - ISA ITALIA 505)

Codice della Crisi: genesi e opportunità

16/12/2019 – Obbligo di Nomina dell'organo di controllo o del revisore delle SRL e delle Cooperative [Modifiche dello Statuto].

Modifica art. 2477 c.c.: D.Lgs. 14/2019 → D.L. 32/2019 → limiti più stringenti in termini di numeri e con il superamento di 1 solo parametro per 2 anni consecutivi:

- Attivo Stato Patrimoniale superiore a 4 milioni di €
0
- Ricavi di Vendita superiori a 4 milioni di €
0
- Dipendenti superiori a 20 unità

L'obbligo di nomina del revisore cessa quando per 3 esercizi consecutivi non è superato nessun di questi limiti.

Codice della Crisi: genesi e opportunità

Focus sull'organo di controllo:

- Spirito della Riforma è la **Conservazione dell'attività aziendale**
- Faro della Riforma è preservare la **Continuità Aziendale**
- Significativa introduzione nella Riforma di un sistema di misure di «**allerta precoce**», motivato dalla speranza di intervenire nella crisi di impresa prima che sia irreparabile nel duplice intento di salvaguardare **l'attività economica** e di tutelare il **ceto creditorio**
- **Emersione tempestiva della Crisi** prima dell'insolvenza conclamata
- **Ruolo** di rilevanza e **responsabilità** dell'**organo controllo** o del **revisore** per le SRL di dimensioni minori e le società Cooperative
- **Ruolo** di rilevanza degli **amministratori** che dovranno dotare le proprie aziende di un adeguato assetto organizzativo contabile ed amministrativo ed in merito agli obblighi di conservazione del patrimonio sociale (art. 378 D.Lgs n. 14/2019 e del nuovo comma 6 dell'art. 2476)

Codice della Crisi: genesi e opportunità

Opportunità:

- Si ampliano le opportunità per i professionisti (nuovi incarichi)
- Occorrono competenze nel campo della revisione legale anche su incarichi di SRL di dimensioni minori
- Nuove opportunità e nuovi incarichi per i professionisti con competenza **specific**a di revisione legale (circa 80.000 imprese a livello nazionale saranno interessate dalla Riforma)
- Benefici per le SRL di dimensioni minori e le Cooperative che incrementeranno la **propria cultura aziendale** e dovranno implementare un sistema di controllo interno che porterà vantaggi e maggiore efficienza nei processi e nel controllo di gestione - un vero e proprio **indifferibile cambiamento culturale**

Codice della Crisi: genesi e opportunità

Sistema di allerta della crisi d'impresa - CHI:

- Obblighi imprenditore (Art. 3) → adozione assetto organizzativo adeguato (ex art. 2086 cc)
- Obblighi degli organi di controllo e del revisore (Art. 14) → valutare tale assetto, e, di conseguenza, l'equilibrio economico-finanziario e il *going concern*

Sistema di allerta della crisi d'impresa - COSA:

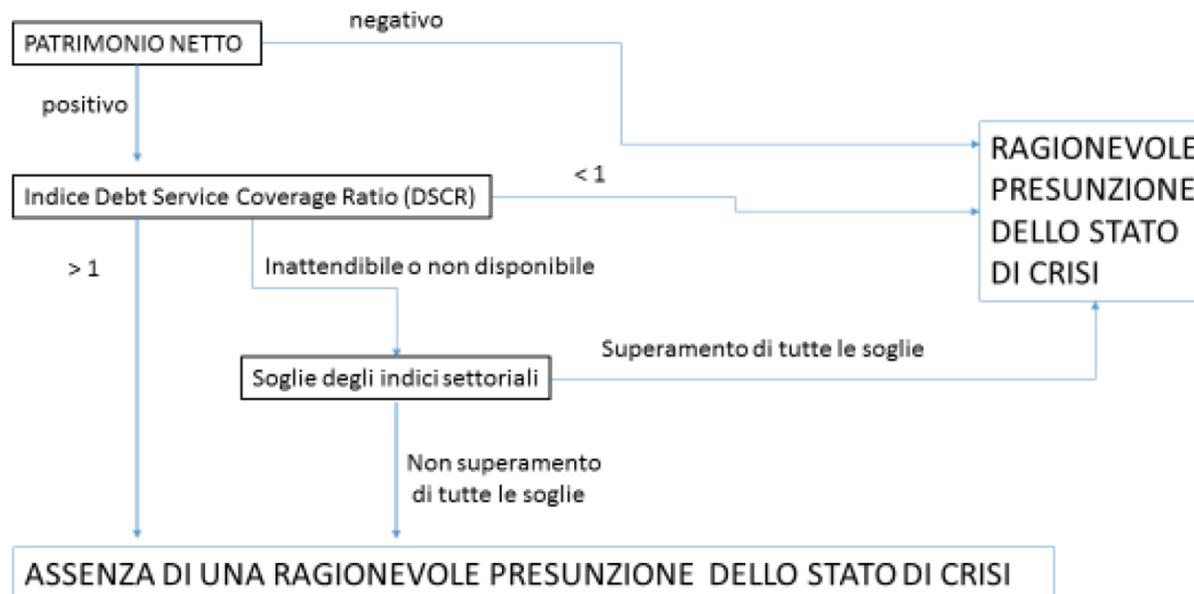
- Strumenti di allerta = obblighi di segnalazione (Art. 12)
- Sistema di allerta interno ed esterno
- L'intervento dei creditori qualificati (Art. 15)
- Convenienza delle segnalazioni

Codice della Crisi: genesi e opportunità

Sistema di allerta della crisi d'impresa – COME

- Indici economici, patrimoniali e finanziari (Art. 13)
- Monitoraggio costante dell'imprenditore e degli organi di controllo
- Elenco degli indicatori divulgato dal CNDCEC (bozza del 19/10/2019)

Indicatori previsti (da agosto 2020)



Codice della Crisi: genesi e opportunità

Patrimonio netto negativo

Tale indice è rilevabile direttamente dal dato del “patrimonio netto” (totale voce A, sezione “passivo” dello stato patrimoniale, art. 2424 cod. civ.), cui sottrarre i “crediti verso soci per versamenti ancora dovuti” (voce A, stato patrimoniale attivo), eventuali dividendi deliberati non ancora contabilizzati. Nel “patrimonio netto” non si tiene conto dell’eventuale “Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi”, indipendentemente dal suo saldo, in linea con quanto disposto dall’art. 2426 c.c., co. 1, n. 11-bis.

Codice della Crisi: genesi e opportunità

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.

Codice della Crisi: genesi e opportunità

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 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.

Codice della Crisi: genesi e opportunità

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*'.

Codice della Crisi: genesi e opportunità

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.



OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti

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

Codice della Crisi: genesi e opportunità

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.).

Codice della Crisi: genesi e opportunità

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.);



Codice della Crisi: genesi e opportunità

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..

Codice della Crisi: genesi e opportunità

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**

Imprese di dimensioni minori – LCE «Less complex Entities» : inquadramento e attese (IAASB)

A maggio 2019, lo IAASB pubblica il Discussion Paper su come migliorare l'applicazione degli International Standards on Auditing sulle «Società meno complesse» (*LCE – Less Complex Entities*)

LCE \neq SME

Caratteristiche delle LCE:

- Proprietà e management concentrate in una o poche persone
- Possesso di una delle seguenti proprietà:
 - Poche linee di business e di prodotti
 - Controllo interno basso o inesistente
 - Segregazione dei ruoli decisionali bassa o inesistente
 - Numero ristretto di personale
 - Transazioni ordinarie di natura non complessa

Imprese di dimensioni minori: inquadramento e attese (IAASB)

I. BACKGROUND

- Ad oggi 129 paesi utilizzano gli ISA (erano 90 a metà anni 2000)
- Sforzo continuo di mantenere alta la qualità e la «scalabilità»
- Fattore influenzante 1: il mondo del business è sempre più complesso e articolato
- Fattore influenzante 2: leggi e regolamenti interni modificanti la reportistica finanziaria e non
- Intanto altre organizzazioni hanno mosso dei passi avanti sull'applicazione degli ISA alle LCE (IFAC, Nordic Federation of Public Accountants, Institute of Chartered Accountants of SriLanka, Belgian Institute of Certified Accountants and Tax Advisors,...)
- Conferenza di Parigi 2017: gli stakeholders richiedono allo IAASB «think simpler first»

Imprese di dimensioni minori: inquadramento e attese (IAASB)

II. LE SFIDE DA AFFRONTARE

- Fattori esterni non sotto il controllo dello IAASB:
 - Limiti dimensionali imposti per la revisione legale dei conti da parte dei singoli Paesi
 - *Audit fee pressure*, rapporto costi-benefici e indipendenza
 - *Training* da parte dei revisori → Documento CNDCEC (aprile 2018) «Approccio metodologico alla Revisione Legale affidata al Collegio Sindacale nelle imprese di minori dimensioni» e «La revisione legale nelle nano imprese» emesso dal CNDCEC il 26/10/2019 – in consultazione.
- Fattori sotto il controllo dello IAASB
 - Linguaggio e approccio agli standard
 - Lunghezza degli standard
 - Mancanza di chiarezza sulle carte di lavoro

Imprese di dimensioni minori: inquadramento e attese (IAASB)

III. POSSIBILI AZIONI DA INTRAPRENDERE

- Revisione generale degli ISA → *building-blocks approach* o sezioni ad hoc per le LCE in ogni ISA (hp preferita dal CNDCEC)
- Sviluppo di nuovi standard del tutto indipendenti per le LCE → derivanti dagli ISA o completamente *stand-alone*?
- Sviluppo di una guida operativa per i revisori → vedasi la *Guide to using International Standards on Auditing in audits of small- and medium-sized entities* da parte della IFAC. Punto di partenza per creare una guida “how to”?

Imprese di dimensioni minori – «nano imprese»: documento CNDCEC in consultazione

Dal 7 novembre editato un nuovo documento del CNDCEC per le imprese LCI «La revisione legale nelle nano imprese» Riflessioni e strumenti operativi del 25 – 26 ottobre 2019 e sarà in consultazione sino al 20 novembre 2019 (inviando un'email: consultazionerevisione@commercialisti.it).

Rispetto alla metodologia indicata nel documento metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale per le imprese di dimensioni minori (aprile 2018), è corredato di carte di lavoro ed unito al documento sui controlli di qualità.

Il suddetto documento va letto unitamente al «Documento metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale per le imprese di dimensioni minori».

Imprese di dimensioni minori – nano imprese: documento CNDCEC

Il nuovo documento si differenzierà in (hp non ancora ufficiale) con delle semplificazioni in:

1.
 - **Fase di pianificazione:** attraverso lo svolgimento delle attività di valutazione del rischio (non affidamento sul sistema di controllo interno e assenza di segregazione) con un team ristretto
 - **Risposte ai rischi identificati**
 - **Formalizzazione della strategia generale di revisione – valutazione del rischio di controllo elevato e dunque maggiori procedure di validità**
2. **Problematiche per l'esternalizzazione della contabilità e procedure di revisione applicate al fornitore di servizi contabili**, svolta ai sensi dell'ISA Italia 402 «Considerazioni sulla revisione legale di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitore di servizi», attraverso la presentazione dei modelli di lettera di attestazione tra revisore e fornitore di servizi contabili, lettera di incarico tra società e fornitore di servizi contabili.

Imprese di dimensioni minori – nano imprese: documento CNDCEC

Approccio del revisore – obiettivi

Gli obiettivi generali della revisione prescindono dalle caratteristiche dell'impresa e dalle proprie dimensioni e natura e sono i seguenti:

- Acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi dovuti a frodi o comportamenti o eventi non intenzionali;
- Emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione;
- I principi di revisione hanno carattere generale essendo elaborati secondo un approccio basato su principi e regole concettuali (c.d. principle based); adottano un approccio basato sull'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio e sulle cui risultanze sono configurate le procedure di risposta al rischio più appropriate; la scelta delle procedure di revisione più appropriate e le modalità di applicazione dei principi di revisione richiedono l'esercizio del giudizio professionale e dello scetticismo professionale.

Imprese di dimensioni minori – nano imprese: documento CNDCEC

Approccio del revisore – obiettivi continua

- L'appropriatezza delle procedure di revisione è legata alla dimensione e complessità dell'impresa sottoposta a revisione e il revisore può proporzionare le procedure di revisione;
- Ad oggi, i principi internazionali di revisione sono redatti per la revisione dei bilanci di TUTTE le imprese, quale sia la loro natura, dimensione o complessità;
- Il revisore deve conoscere tutte le regole contenute nei principi di revisione e adattare tali regole alle dimensioni e caratteristiche dell'impresa utilizzando il GIUDIZIO / SCETTICISMO PROFESSIONALE ;
- I principi etici e di indipendenza, lo scetticismo professionale, il giudizio professionale e la conformità ai principi internazionali di revisione (ISA ITALIA) rappresentano le regole e i principi di comportamento del revisore di una NANO – IMPRESA.

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

IL PROCESSO DI REVISIONE LEGALE

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

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**

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

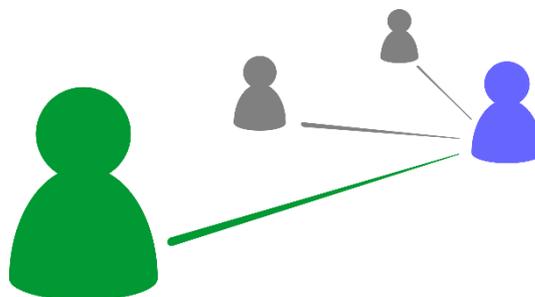
ARTICOLO 10: indipendenza e obiettività

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

ARTICOLO 10: indipendenza e obiettività

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

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 a light blue and white pattern of various numbers and symbols, including digits 0-9, plus signs, and arrows, scattered across the page. A large orange vertical bar is positioned in the upper center, containing the text 'DOT COM'.

**DOT
COM**

CONTINUITA' AZIENDALE

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

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.

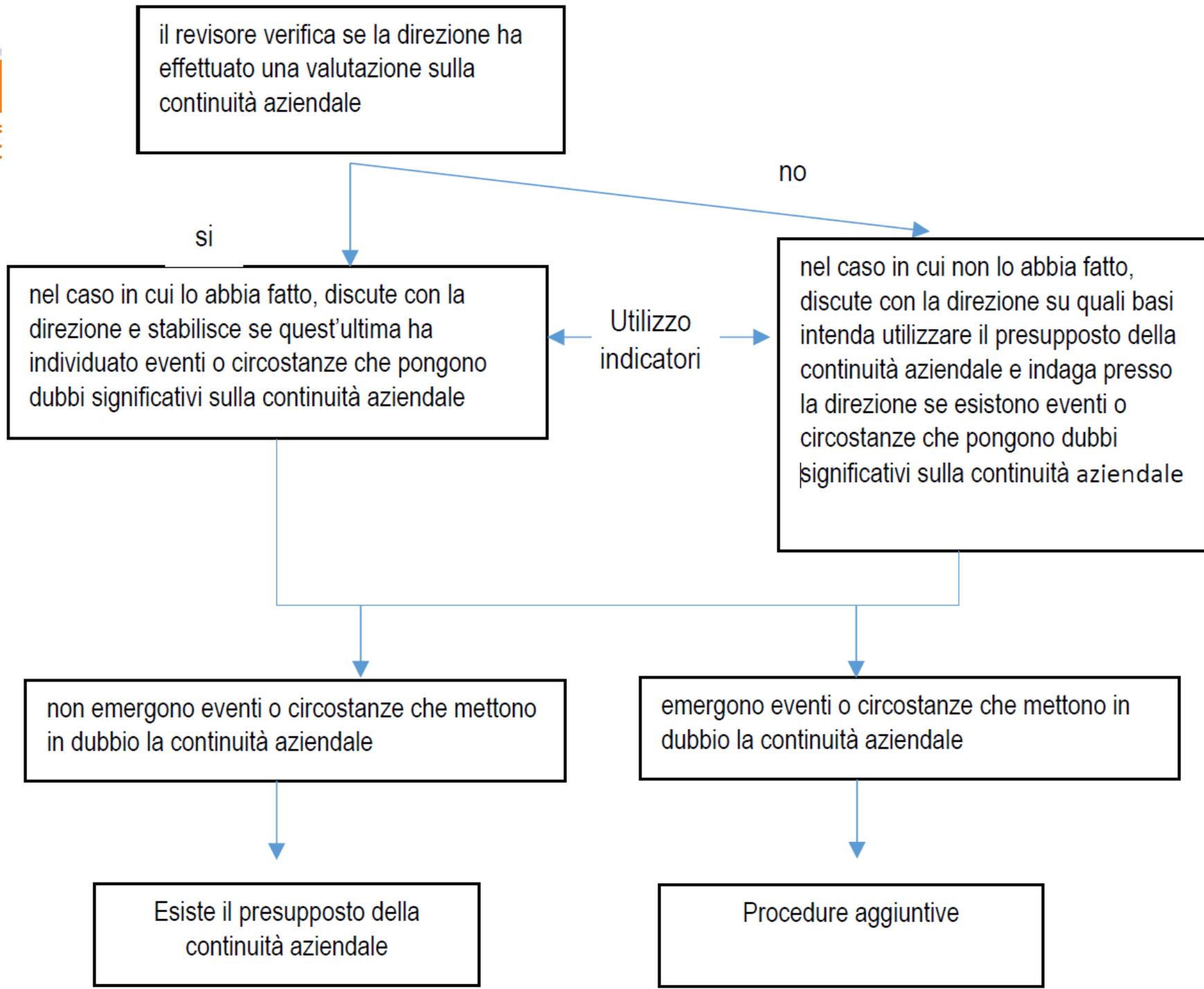
Queste indicazioni non sono fornite dai principi OIC, che si occupano esclusivamente delle informazioni che costituiscono parte integrante del bilancio.

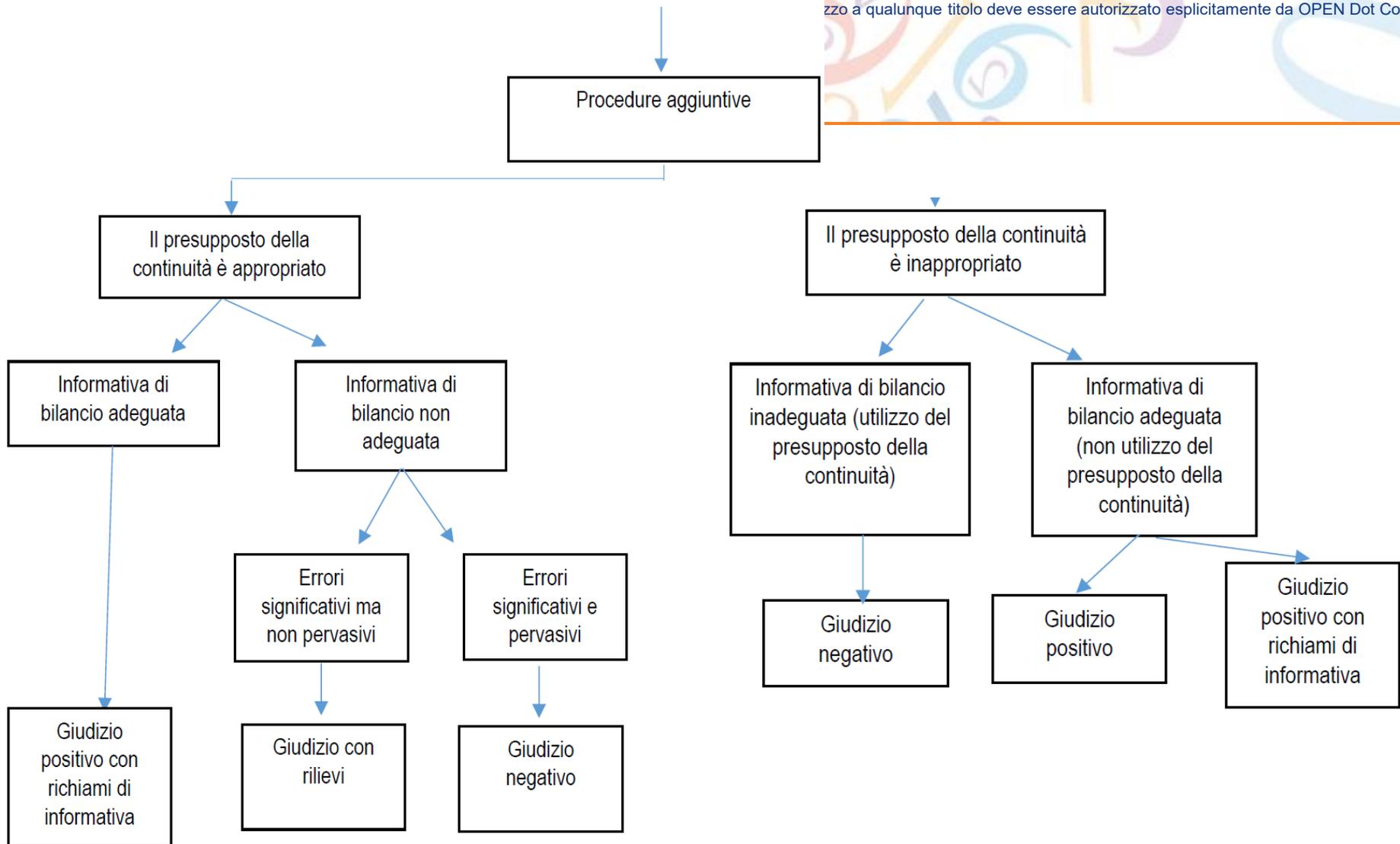
Da altra prospettiva, l'OIC 11 dovrà essere letto in coordinamento con altre disposizioni tecniche sul tema.

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 filled with a dense, colorful pattern of various numbers and symbols, including digits 0-9, plus signs, and arrows, in shades of blue, orange, purple, and yellow. A large orange vertical bar is positioned in the upper center, containing the text 'DOT COM' in white, bold, sans-serif font.

**DOT
COM**

Inventario fisico

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

ALCUNI FATTORI DI RISCHIO

Comprendere la società, l'attività, il settore ed anche le procedure è essenziale per:

- considerare scarti e sfridi, nonché il grado di deperibilità dei prodotti;
- conoscere il livello di stabilità di prezzi di acquisto (materie prime) e i prezzi di vendita (prodotti finiti);
- prestare attenzione (e nel caso valutare gli effetti) di crisi di settore / cambio nei consumi (obsolescenza) / nuove normative specifiche.

ANALISI COMPARATIVA SULLE RIMANENZE

Per le rimanenze, nello specifico si può analizzare:

- la variazione del saldo delle rimanenze rispetto agli anni precedenti;
- lo scostamento rispetto a quanto previsto nel budget;
- l'andamento dell'indice di rotazione delle scorte (rapporto costo del venduto/rimanenze);
- i movimenti del fondo svalutazione magazzino.

Quali test per quali asserzioni?

ASSERZIONI PER LE RIMANENZE IN UNA PMI

- Esistenza → Inventario fisico (ma anche circolarizzazioni)
- Completezza → Inventario fisico (ma anche cut off)
- Accuratezza → Inventario fisico
- Valutazione → analisi della determinazione del costo, verifica con il prezzo di mercato, esame del fondo svalutazione, controllo dell'omogeneità di principi contabili

RIMANENZE

- Effettuare la selezione dei codici da inventariare durante la procedura di inventario fisco;
- Pianificare e partecipare agli inventari fisici di magazzino (magazzini interni, terzisti e depositari)
- Richiedere una conferma ai sensi ISA ITALIA 505 ai terzisti, depositari e sui clienti in conto visione, conto vendita,.....);
- Verificare che le differenze inventariali si siano riflesse correttamente nella contabilità di magazzino nell'esercizio in chiusura;
- Effettuare il c.d. tracing o bridging tra la data di effettuazione dell'inventario fisico ed il 31.12

PRIMA DELL'INVENTARIO FISICO

- Verificare l'esistenza di una procedura inventariale formalizzata e di istruzioni adeguate al personale:
 1. identificazione dell'unità di misura da utilizzare per la conta
 2. separazione delle merci non di proprietà
 3. indicazione della dislocazione fisica degli articoli
 4. separazione di beni obsoleti o in slow moving;
- inviare le richieste di conferma ai terzi (merci presso terzi)
- verificare l'avvenuta predisposizione dei documenti inventariali (cartellini prenumerati o tabulati ciechi)
- ottenere il tabulato completo dei codici prodotto, non solo dei codici prodotto con quantità positiva.

PUNTI DI ATTENZIONE PER EVITARE ALCUNI ERRORI DURANTE L'INVENTARIO FISICO

- Attenzione ad impostare correttamente il lavoro, è impossibile rimediare successivamente;
- se la conta si basa su alcuni strumenti di misurazione, verificare che siano appropriati (es. acquisire copia ultimo certificato di taratura della bilancia);
- verificare che il rischio di doppi conteggi sia scongiurato (apposizione di segni o di appositi adesivi sui beni già contati);
- occorre affidarsi a personale specialistico qualora necessario (difficoltà di conteggi o forte influenza di fattori fisici);
- ottenere dalla società, prima dell'inventario fisico, copia della stampa del tabulato di magazzino con le quantità contabili.

ASPETTI PRATICI DELL'INVENTARIO FISICO

- Abbigliamento adeguato;
- procedura di conta fisica formalizzata per iscritto e personale istruito sul da farsi, revisore informato su date e luoghi;
- separazione dei compiti (supervisione della conta fisica da parte di personale esterno al magazzino);
- produzione ferma (no merci in entrata/uscita durante la conta);
- chiara separazione dei beni non di proprietà, che devono trovarsi in un'area specificamente delimitata;
- utilizzo di cartellini inventariali pre-numerati (o quantomeno i «tabulati ciechi»), **divieto di correzioni sui cartellini.**

ANALISI DEL RISCHIO E CALCOLO DEL CAMPIONE

- Valgono le considerazioni espresse per i crediti verso clienti per la selezione di quanti e quali elementi verificare.
- Diversamente dai clienti, la stratificazione per le rimanenze può essere fatta per diversi criteri, tra cui:
 - valore unitario del codice articolo,
 - valore complessivo del codice articolo,
 - fast moving,
 - slow moving,
 - linee o famiglie di prodotto,
 - codice fornitore,
 - prodotti con numerose rettifiche inventariali,
 - codici con quantità negative.

DURANTE L'INVENTARIO FISICO

- Visitare tutti i reparti, facendo anche attenzione a:
 - prodotti che appaiono obsoleti o in cattivo stato
 - completezza delle conte
 - delimitazione area in cui si trovano beni non di proprietà
 - effettivo fermo della produzione (no materiale in entrata/uscita);
- osservare la conta della società e verificare che il personale addetto alle conte rispetti la procedura di inventario;
- effettuare conte di controllo;
- annotare (discretamente) i numeri di alcuni cartellini inventariali e la relativa conta fatta dal personale.

TEST SULL'INVENTARIO FISICO

Alfa S.p.A.							B/101
Bilancio al 31 dicembre 2017							
Test sull'inventario fisico							
Art.	Descrizione	Unità di misura	Quantità contate dalla società	Cartellino n.	Quantità contate dal revisore	Diff.	Note (obsoleti, altro)
AB101	frizione	n.	15	145	15	0	-
AF704	olio	litri	95	844	95	0	-
NE254	pneumatico	n.	21	637	12	-9	-
PR901	teli assorbenti	kg	4	254	4	0	-

DOPO LA CONTA FISICA

- La società deve verificare i documenti inventariali (cartellini utilizzati, annullati, non utilizzati / tabulato cieco con le quantità contate);
- anche il revisore verifica i documenti inventariali;
- la società deve analizzare le differenze tra quantità contate e dati contabili;
- il revisore verifica le quantità da lui contate con quelle contate dalla società (tracing); in caso di discordanza occorre ricontare;
- il revisore verifica che i dati della società coincidano con quelli che lui ha rilevato in sede di inventario (relativamente agli articoli che il revisore non ha contato ma di cui ha preso nota della conta fisica fatta dalla società), così da ridurre il rischio frode.

VERIFICA DEI DOCUMENTI INVENTARIALI

Alfa S.p.A.				B/103
Bilancio al 31/12/2017				
Controllo cartellini inventariali			(N.B. vietata correzione cartellini)	
Distribuiti da n. - a n.	Utilizzati	Annullati	Non utilizzati	Revisore
1 - 10	1 - 7, 9	8	10	G.D.
11 - 25	11 - 18	-	19 - 25	T.A.
26 - 40	26 - 39	-	40	G.D.

The background of the slide is a light blue and white pattern of various numbers and symbols, including digits 0-9, plus signs, and arrows, scattered across the page. A large orange vertical bar is positioned in the upper center, containing the text 'DOT COM' in white, bold, sans-serif font.

**DOT
COM**

**Conferme esterne ai sensi dell'ISA Italia 505 c.d.
circularizzazioni**

OPEN Dot Com Spa

Società di servizi dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

LE CIRCOLARIZZAZIONI

- ISA Italia 500, pur contemplando eccezioni al principio generale, specifica che *“l’attendibilità di un elemento probativo aumenta quando esso è acquisito da fonti indipendenti esterne all’impresa”*
- Le circolarizzazioni mirano ad ottenere la conferma diretta del saldo di bilancio o di alcune singole transazioni (ma possono riguardare ad esempio i termini di alcune operazioni).
- Sui “clienti” soddisfano contemporaneamente alcune asserzioni:
 - esistenza
 - accuratezza (ma anche diritti ed obblighi)

Il principio ISA Italia 505 richiede che qualora il revisore identifichi fattori che facciano sorgere dei dubbi in merito all’attendibilità della risposta ad una richiesta di conferma, egli proceda ad acquisire ulteriori elementi per risolvere tali dubbi.

CHI CIRCULARIZZARE

- Campione:
 - Clienti,
 - Fornitori;
- Totalitario:
 - Legali
 - Banche
 - Legali
 - Consulente fiscale
 - Consulente lavoro
 - Assicurazioni
 - Consociate

PROCEDURA DI CIRCULARIZZAZIONE

- Fornire al sindaco - revisore il saldo clienti comprensivo di riba ed effetti al 31/12
- Fornire al sindaco - revisore il saldo debiti verso fornitori al 31/12
- Fornire i seguenti nominativi, se presenti:
 - Legali;
 - Consulente fiscale
 - Consulente lavoro
 - Assicurazioni;
 - Consociate

PROCEDURA DI CIRCULARIZZAZIONE

- Il sindaco revisore invia la selezione dei soggetti da circularizzare alla società;
- La società:
 - Individuare per ciascun soggetto da circularizzare la lettera di circularizzazione corrispondente;
 - Riversa il contenuto della lettera su carta intestata della società ;
 - Inserisce l'indirizzo del destinatario (evidenziate in giallo);
 - Esclusivamente per i clienti (ITA + Estero) occorre inserire il saldo al 31.12. indicando separatamente i crediti coperti da effetti (ri.ba). Inoltre occorre stampare l'estratto conto clienti a partite aperte (che deve coincidere con il saldo riportato nella lettera) ed allegarlo alla lettera;
 - Le lettere devono essere stampate in duplice copia;
 - Le lettere devono essere firmate dal legale rappresentante della società;
 - Inviare le lettere all'ufficio del Sindaco - Revisore;

PROCEDURA DI CIRCULARIZZAZIONE

- Le lettere saranno inviate a cura del Sindaco – Revisore utilizzando le proprie buste intestate alternativamente:
 - Pec o raccomandata
 - Fax
 - Cartacea (no mail)NB Verificare alcuni o tutti gli indirizzi (ISA Italia 505 – A.6). Per le PEC, esiste www.inipec.gov.it
- Fornire al Sindaco – Revisore le conferme dei saldi intercompany controfirmate da parte della società dove si evidenzia:
 - Saldo alla data di chiusura delle posizioni a credito e delle posizioni a debito;
 - Costi e ricavi maturati nell'esercizio;
 - Vendite di immobilizzazioni;
 - Dividendi corrisposti nell'esercizio;
 - Intercompany profit.

ASPETTI A CUI PRESTARE ATTENZIONE

- Le risposte devono pervenire direttamente al revisore, non alla società (nella lettera di richiesta di conferma esterna dovrà essere specificato l'indirizzo o la PEC del revisore a cui inoltrare la risposta).
- E' opportuno allegare alla lettera l'estratto conto delle partite ancora aperte alla data di riferimento.
- La spedizione della lettera deve essere fatta dal revisore, non dalla società.
- Occorre documentare la circolarizzazione:
 - destinatari?
 - data primo invio?
 - data eventuale secondo invio?
 - invio effettuato da?

DOCUMENTARE LA CIRCULARIZZAZIONE – ESEMPIO

Cliente	Indirizzo	Spedita da	In data	Spedita da (2° invio)	In data	Carta di lavoro di dettaglio
Beta Srl	Via Po 1 Torino	G.D.	10 gen	G.D.	10 feb	C/101-1
Gamma SpA	Via Roma 1 Torino	L.L.	12 gen	N/A	N/A	C/101-2
...						
...						

I TRE POSSIBILI ESITI DELLA CIRCOLARIZZAZIONE

1. Il Cliente dà conferma delle risultanze della società



Tale conferma costituisce un elemento probativo della validità delle asserzioni oggetto di verifica;

La lettera di conferma va archiviata nel materiale di supporto delle carte di lavoro;

Occorre compilare una carta di lavoro con l'elenco delle circolarizzazioni con risposta affermativa.

2. Il Cliente è in disaccordo con le risultanze della società



Occorre riconciliare le risultanze del Cliente con quelle della società.

3. Il Cliente non risponde



Si devono mettere in atto procedure alternative

RICONCILIAZIONE RISULTANZE CLIENTE

Alfa S.r.l.					
Riconciliazione risposta cliente		Omega		C/102-2	
Bilancio al 31.12.2016					
Saldo da contabilità		10.000,00			
Operazioni registrate dal Cliente ma non risultanti dalla società:		-7.000,00		Data contabile bancaria:	Data registraz. società: Conclusioni:
- bonifico da cliente Gamma 29/12/2016	-3.000,00			31/12/2016	02/01/2017 ERRORE CUT OFF
- bonifico da cliente Gamma 30/12/2016	-4.000,00			02/01/2017	05/01/2017 OK
Operazioni risultanti dalla società ma non risultanti dal Cliente:		1.000,00		Data spedizione merce:	Conclusioni:
- fattura n. 3266 del 30.12.2016	1.000,00			31/12/2016	ok
Saldo confermato da cliente		2.000,00			

MANCATA RISPOSTA - PROCEDURE ALTERNATIVE



1. Con l'estratto conto delle partite aperte del cliente, verificare eventuali incassi successivi (di importi inclusi nell'estratto conto);
2. richiedere la contabile bancaria di tali incassi;
3. in assenza di incassi successivi (eventualmente anche per crediti non ancora scaduti), richiedere la documentazione di supporto (ordini o contratti, documenti di spedizione, fatture, altra documentazione proveniente o sottoscritta dal cliente che possa fornire elementi probativi dell'esistenza dei crediti);
4. informarsi sul credito (scadenze, facilità di incasso, ecc.);
5. formalizzare le procedure alternative.



CAMPIONAMENTO

Nel pianificare le procedure di revisione, il revisore determina le modalità di selezione delle voci all'interno della popolazione da sottoporre a verifica:

- controlli amministrativi o di sistema;
- documenti;
- transazioni contabilizzate;
- saldi di partitari o di conto;
- soggetti da circularizzare come i clienti, i fornitori o i legali;
- unità monetarie, caso nel quale la popolazione è rappresentata dal valore complessivo di un aggregato (come il valore dei prodotti finiti a magazzino) dal quale si estraggono valori “componenti” minori (singoli codici articolo) in ragione del loro importo.

TIPOLOGIE DI CAMPIONAMENTO

Generale:

- Selezione integrale
- Campionamento soggettivo o ragionato
- Campionamento statistico:
 - Campionamento statistico casuale stratificato o non stratificato;
 - Campionamento sistematico;
 - Campionamento a blocchi;
 - Campionamento per unità monetarie (Monetary Unit Sampling)
 1. mantenere le voci nell'ordine nel quale si presentano (ad esempio, la lista saldi clienti secondo partitario);
 2. aggiungere una colonna nella quale i medesimi valori sono cumulati;
 3. utilizzare una selezione di numeri casuali selezionando per ogni numero casuale estratto le unità per le quali il numero casuale si colloca nell'ammontare cumulato associato.

IL CAMPIONAMENTO DI REVISIONE PER BLOCCHI

Tipologia del saldo “Crediti verso clienti”	Criterio di selezione delle voci da circularizzare
Tutti i crediti maggiori di XXX	Selezione di tutte le voci
Crediti compresi tra YYY e XXX	Selezione di una voce ogni tre
Crediti inferiori a YYY	Nessuna selezione

CAMPIONAMENTO PER MUS

Intervallo di campionamento = Significatività operativa / Fattore di confidenza

RMM (Rischio di errori significativi)	Livello di sicurezza	R-Factor
Minimale	50%	0,67
Basso	63%	1
Moderato	86%	2
Alto	95%	3

Dimensione del campione = $\frac{\text{Dimensione monetaria dell'universo da cui estrarre il campione}}{\text{Intervallo di campionamento}}$

Scopo della verifica	Identificare il numero di clienti da circolizzare relativamente alla voce di crediti verso clienti
Livello di rischio residuo della voce "Clienti"	Alto
Totale della voce "Crediti verso clienti" (che rappresenta la dimensione monetaria dell'universo da cui estrarre il campione)	138.863
Livello e fattore di confidenza	95% -> 3
Significatività operativa	15.000

Intervallo di campionamento = $15.000 / 3,0 = 5.000$

Dimensione del campione = $(138.863) / 5.000 = 28$

PROIETTARE GLI ERRORI

Valore corretto	Valore sottoposto a revisione	Errore riscontrato	Errore %
500	400	100	20,00%
350	200	150	42,86%
600	750	(150)	(25,00%)
Errore percentuale totale			37,86%
Errore percentuale medio = $37,85 / 28$ (dimensione del campione)			1,3518%
Errore proiettato = $1,3518 * 138.863$			1.877,15 (euro)



**DOT
COM**

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Per informazioni: psr@opendotcom.it

Sito: www.opendotcom.it

OPEN Dot Com

Società dei Dottori Commercialisti