



INTERNATIONAL



IL SINDACO REVISORE CONTABILE

a cura di **Lelio Bigogno**



INTERNATIONAL



CONFERIMENTO DELL'INCARICO

- L'art. 2409-quater del Codice Civile stabilisce che l'incarico di controllo contabile è conferito dall'assemblea, sentito il Collegio Sindacale, la quale determina il compenso per l'intera durata dell'incarico.
- L'art.2409-quinquies del Codice Civile prevede delle cause di incompatibilità che la norma di comportamento 1.1 prevede che siano accertate prima dell'accettazione dell'incarico. In sostanza tali cause di incompatibilità possono essere così riassunte:
 - essere Sindaco della Società, delle controllate, della controllante o di quelle sottoposte a comune controllo;
 - essere interdetto, inabilitato o fallito;
 - essere coniuge, parente ovvero affine sino al 4° grado degli Amministratori della Società, delle controllate, della controllante o di quelle sottoposte a comune controllo;
 - essere legato alla Società (anche controllate, controllante o sottoposte a comune controllo) da un rapporto di lavoro o di consulenza continuativa o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da **altri rapporti di natura patrimoniale che compromettano l'indipendenza.**



INTERNATIONAL



CAUSE DI INCOMPATIBILITA'

- Gli ultimi tre punti coincidono sostanzialmente con il disposto dell'art. 2399 del Codice Civile, che tratta le cause di incompatibilità dei sindaci (anche se sull'ultimo verranno svolte oltre alcune considerazioni).
- Dalla lettura del primo punto invece emerge subito come **la carica di Sindaco non sia cumulabile con quella di revisore contabile**.
- Ad esempio il Sindaco di una controllante non può essere revisore contabile della controllata.
- Ma l'incipit del primo comma dell'art. 2409-quinquies contiene la frase “(...) *salvo quanto disposto dall'art. 2409-bis, terzo comma (...)*”.
- Tale norma è quella che regola i casi in cui il controllo contabile può essere attribuito al Collegio Sindacale.
- Conseguentemente la non cumulabilità viene meno laddove sia possibile attribuire al Collegio Sindacale la funzione di controllo contabile.

Quindi...

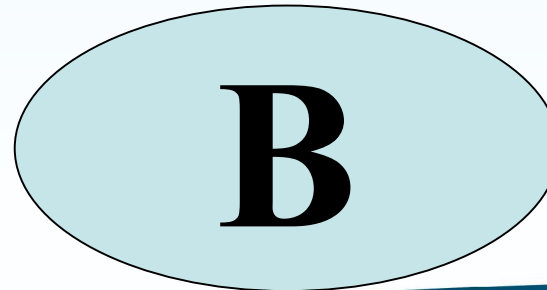
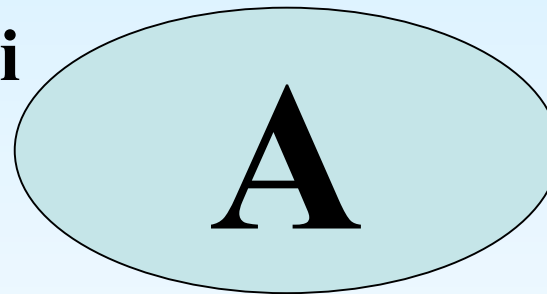
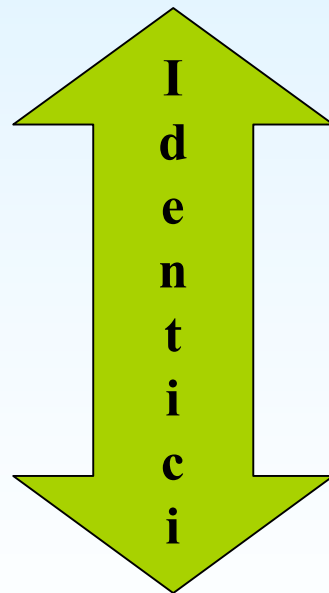


INTERNATIONAL



CAUSE DI INCOMPATIBILITA'

Sindaci non revisori



Sindaci revisori

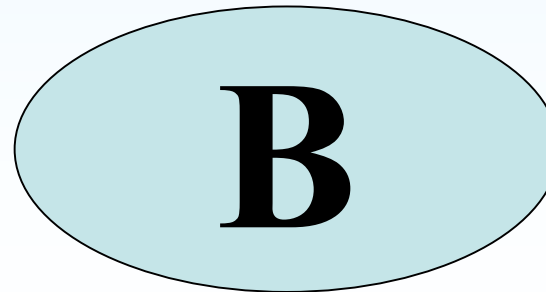
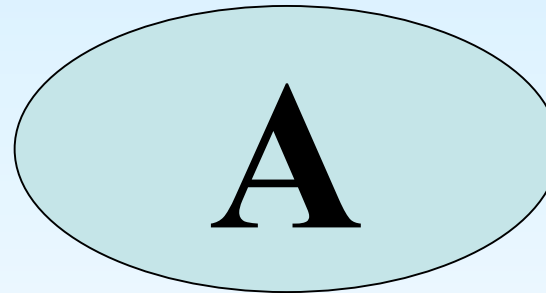
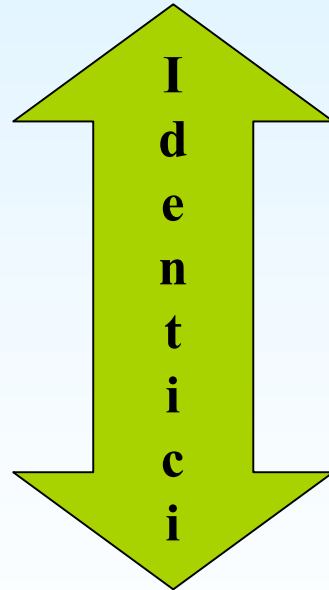


INTERNATIONAL



CAUSE DI INCOMPATIBILITA'

Sindaci revisori



A non consolida B

Sindaci revisori



INTERNATIONAL



CAUSE DI INCOMPATIBILITA'

- Qualche riflessione merita anche il quarto punto dell'articolo relativo alle cause di incompatibilità, con particolare riferimento ai **“rapporti di natura patrimoniale che compromettano l'indipendenza”** del Sindaco.
- In primo luogo va osservato che i rapporti patrimoniali potenzialmente rilevanti ai fini dell'indipendenza del Sindaco possono derivare non solo da rapporti diretti tra esso e la Società ma anche quando egli:
 - faccia parte di Studi meramente collegati da gentlemen's agreement o networks professionali;
 - faccia parte di società di mezzi;
 - sia parte di un rapporto associativo (in qualsiasi modo strutturato) con condivisione degli utili provenienti dall'attività professionale di ciascuna delle parti;
 - abbia un rapporto di collaborazione continuativa (o addirittura di lavoro dipendente) con corrispettivo fisso.



INTERNATIONAL



CAUSE DI INCOMPATIBILITA'

- Sul tema specifico si sono espressi, in mancanza di regole precise e della versione definitiva delle norme di comportamento, entrambi gli ordini professionali, giungendo a conclusioni che, seppur basate sul medesimo parametro, **sono differenti**.
- La Commissione Europea, in una sua raccomandazione del maggio 2002 in tema di indipendenza dei revisori contabili, avvertiva che l'autonomia del revisore deve reputarsi in pericolo allorché il corrispettivo totale dei servizi (di revisione e non) resi ad un cliente rappresenti una percentuale **"indebitamente elevata"** in rapporto ai ricavi totali del revisore.
- Va da sé che il concetto di indebitamente elevato può essere applicato a più fattispecie:
 - corrispettivo del servizio/reddito personale dei soggetti interessati;
 - corrispettivo del servizio/ricavi complessivi dello Studio Associato interessato;
 - corrispettivo del servizio/compenso del Sindaco per le sue funzioni.



INTERNATIONAL



CAUSE DI INCOMPATIBILITA'

- **TESI SOSTENUTA DAL CNDC (posizione recente):**
 - riprende la tesi della Commissione Europea e suggerisce che la soglia percentuale entro la quale venga meno la problematica dell'incompatibilità **sia quantificabile nel 15% dei ricavi totali** del revisore contabile (Studio Associato).
- **TESI SOSTENUTA DAL CNR (parere pro-veritate del 4 febbraio 2005):**
 - assume una posizione diversa da quella del CNDC e indica come parametro di riferimento il rapporto tra compenso per l'attività di consulenza non continuativa e compenso per l'attività di controllo contabile;
 - in particolare qualora la prima generi un compenso superiore alla seconda, ciò genererebbe un problema di incompatibilità in capo al Sindaco, indipendentemente da chi renda l'attività di consulenza (caso dello studio associato);
 - in pratica, secondo il parere pro-veritate, l'indipendenza del controllore è messa in pericolo ogni qualvolta si possa attendere dal rapporto di consulenza un ritorno economico personale superiore a quello che deriva dalla retribuzione sindacale (anche per il controllo contabile).

ENTRAMBE LE POSIZIONI SONO MIGLIORABILI



INTERNATIONAL



CAUSE DI INCOMPATIBILITA'

- E' sicuramente corretto considerare il rapporto tra i compensi, ma è anche consigliabile verificarne l'incidenza sul totale del reddito del professionista (Studio Associato).

ESEMPIO

Casi	Compenso da incarico di controllo	Compenso da consulenza non continuativa	Incompatibilità secondo CNR
A	10.000	4.000	NO
B	10.000	10.000	NO
C	10.000	12.000	SI

Casi	Compenso da controllo e consulenza	Fatturato del professionista (Studio)	% di incidenza
A	14.000	28.000	50%
B	20.000	60.000	33%
C	22.000	440.000	5%

MA..



INTERNATIONAL



ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

- Le norme di comportamento prevedono che quando il controllo contabile sia affidato ad un revisore contabile ovvero ad una società di revisione, essi emettano una proposta nella quale sono contenuti i termini dell'attività di controllo contabile.
- Tale proposta è tra l'altro funzionale al parere che il Collegio Sindacale deve esprimere sull'incarico.
- Nel caso sia il Collegio Sindacale ad essere incaricato del controllo contabile, le norme di comportamento suggeriscono che:
 - i Sindaci possano aumentare il loro compenso **sino al 100%** dell'importo in precedenza percepito come Collegio Sindacale;
 - i Sindaci possano percepire un compenso basato sull'applicazione di tariffe orarie all'impegno complessivo richiesto per il controllo contabile.
- Gli ordini professionali hanno successivamente emesso comunicazioni per interpretare la frase "sino al 100%", suggerendo maggiorazioni variabili a seconda degli ordini territoriali.



INTERNATIONAL



ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

- La seconda modalità di definizione del compenso spettante al Sindaco-revisore è del tutto simile a quella applicata dalle società di revisione.
- Infatti le società di revisione emettono offerte la cui struttura standard (fissata dai PR e dalla normativa CONSOB in materia) è la seguente:
 - oggetto della proposta e indicazione dello scopo dell'intervento (nel caso di incarichi ex-2409 bis e 2477 CC esso deve contenere anche la verifica della regolare tenuta della contabilità);
 - natura dell'incarico, con indicazione dei principi di riferimento;
 - modalità di svolgimento dell'incarico (pianificazione, gestione delle comunicazioni al cliente, verifiche di dettaglio);
 - piano di lavoro;
 - relazioni da emettere;
 - tempi e corrispettivi;
 - privacy;
 - dichiarazione di mancanza di incompatibilità.



INTERNATIONAL



ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

- Per quanto concerne tempi e corrispettivi, come si ricordava in precedenza, il revisore indica, per ciascuna componente del team di lavoro, la qualifica, il costo orario, il mix percentuale in termini di impegno di ciascuna categoria, il numero di ore che prevede di impiegare ed il costo totale per categoria.
- In pratica la tabella di calcolo dei compensi è così strutturata:

Categoria	Costo orario (in Euro)	Mix percentuale	Ore impiegate	Onorario complessivo
Socio	230	4%	6	1.472
Manager	170	14%	22	3.808
Revisore esperto	80	28%	45	3.584
Assistente revisore	50	54%	86	4.320
Totale			160	13.184



INTERNATIONAL



ATTIVITA' DI PRE-ACCETTAZIONE

- E' buona norma che prima dell'accettazione dell'incarico, colui che deve esercitare la funzione di controllo contabile, effettui una valutazione del rischio dell'incarico stesso e conseguentemente decida se accettarlo o meno.
- L'attività cosiddetta di valutazione del rischio di incarico è metodologicamente nota nella prassi professionale, in particolare tra le società di revisione.
- Prima dell'accettazione dell'incarico infatti, queste ultime raccolgono un complesso di informazioni circa:
 - **caratteristiche ed integrità del management;**
 - struttura organizzativa dell'azienda;
 - oggetto dell'attività, settore e competitors;
 - ambiente di controllo;
 - risultati economici;
 - caratteristiche dell'incarico;
 - rapporti con parti correlate;
 - politiche contabili e finanziarie;
 - **conoscenza del cliente.**



INTERNATIONAL



ATTIVITA' DI PRE-ACCETTAZIONE

- Di solito le informazioni raccolte vengono formalizzate in questionari documentati nelle carte di lavoro.
- Le conclusioni di tali questionari contengono una valutazione del rischio di accettazione dell'incarico, che nella prassi professionale è definito ALTO, MEDIO o BASSO.
- Se il rischio di incarico è ritenuto ALTO, l'incaricato del controllo contabile può declinare l'accettazione dell'incarico.
- Tuttavia egli può anche scegliere di accettare l'incarico. In tale caso dovrà documentare nelle carte di lavoro quale sia il piano di revisione e quali siano le attività programmate al fine di affrontare l'elevato grado di rischio che il giudizio su quel bilancio comporta.
- **QUESTA ATTIVITA' DEVE ESSERE DOCUMENTATA PRIMA CHE L'ASSEMBLEA CONFERISCA L'INCARICO PER IL CONTROLLO CONTABILE.**



INTERNATIONAL



DURATA DELL'INCARICO

- L'articolo 2409-quater del Codice Civile definisce una durata dell'incarico analoga a quella prevista per il collegio sindacale.
- Il revisore contabile resta infatti in carica per 3 esercizi e scade alla data dell'assemblea ordinaria convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio di incarico.
- Nulla è al momento detto circa la possibilità di rinnovo dell'incarico al termine del primo triennio.
- Le società di revisione hanno infatti una durata massima del proprio incarico sulle società quotate pari a 9 esercizi (è allo studio nel nuovo decreto di riforma del risparmio una durata massima ridotta a 6 esercizi).



INTERNATIONAL



CESSAZIONE DELL'INCARICO

- La cessazione dell'incarico è disciplinata dal 3° comma dell'art. 2409-quater e indirettamente dall'art. 2409-quinquies del Codice Civile.
- Partendo dall'ultima norma, è evidente che la cessazione dell'incarico può intervenire quando sopraggiungano delle cause di incompatibilità che non sussistevano all'atto della nomina.
- A parte il caso sopra esposto, la norma prevede come causa di cessazione dell'incarico la **REVOCA**, mentre non contempla l'ipotesi della **RINUNZIA**.
- L'art. 2409-quater prevede che:
 - **il revisore può essere revocato dall'incarico solo in presenza di giusta causa e sentito il parere del Collegio Sindacale. La delibera di revoca deve essere approvata con decreto del Tribunale, sentito l'interessato.**
- Non è chiaro quale sia il percorso nel caso in cui incaricato del controllo contabile sia il Collegio Sindacale.



INTERNATIONAL



CESSAZIONE DELL'INCARICO

- La norma di comportamento 2.2 che viene in soccorso nel caso di revoca del Collegio Sindacale, indica che possa essere individuata la presenza di giusta causa nel caso ricorrano le seguenti situazioni:
 - inattività del revisore;
 - inadempienza ai doveri di ufficio, che possano comportare anche il discredito della Società;
 - mancata ottemperanza a cause di incompatibilità con la permanenza in carica;
 - motivi di salute o personali che non consentano, con continuità, il regolare espletamento delle funzioni previste dall'incarico.
- **L'incaricato del controllo contabile, sia esso Collegio Sindacale, revisore individuale o società di revisione, non può quindi rinunciare all'incarico, salvo casi di forza maggiore. Non è prevista quindi per il revisore la possibilità di dimettersi.**



INTERNATIONAL



LA PIANIFICAZIONE DEL CONTROLLO CONTABILE



INTERNATIONAL



IL QUADRO DI RIFERIMENTO

- Il CNDCeR non ha ancora emanato le norme di comportamento del revisore unico, della società di revisione e del collegio sindacale per la funzione di controllo contabile, che restano ad oggi in bozza.
- Nelle premesse della bozza dei principi è indicato come, indipendentemente dal soggetto che esercita la funzione, esso è indicato come “revisore”.
- Il revisore deve fare riferimento, nello svolgimento della propria funzione di controllo contabile, alle norme di legge ed ai principi di revisione emanati dal CNDCeR.
- Ne consegue che nei casi in cui la funzione di controllo contabile sia affidata al Collegio Sindacale, esso debba applicare i principi di revisione ed uniformarsi agli stessi anche in termini di relazione sul bilancio.
- A tale proposito, le norme di comportamento suggeriscono l’adozione di un’unica relazione composta da una prima parte recante il giudizio sul bilancio ed una seconda contenente tutte le altre attestazioni richieste.



INTERNATIONAL



PERCHE' I PR?

La bozza delle norme di comportamento del revisore contabile indica le fonti di riferimento per lo svolgimento della funzione di controllo contabile:

- le norme di legge
- i "Principi di Revisione" emanati dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri (la "Professione").

Le motivazioni per l'osservanza dei Principi di Revisione sono evidenti:

- sono di generale accettazione e hanno valenza internazionale;
- la Commissione Europea per l'auditing ha proposto che gli stessi, con gli opportuni adattamenti alle leggi e alle prassi locali, diventino obbligatori entro il 2005;
- la Consob ne ha raccomandato l'utilizzo per quanto di sua pertinenza.



INTERNATIONAL



IL CONTESTO NORMATIVO – I PR

Serie da 200 a 299:	la responsabilità del revisore contabile
Serie da 300 a 399:	la pianificazione della revisione contabile
Serie da 400 a 499:	il controllo interno
Serie da 500 a 599:	gli elementi probativi a supporto della revisione contabile
Serie da 600 a 699:	utilizzo del lavoro di terzi
Numero 700:	la relazione del revisore sul bilancio
Numero 1005:	considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori



INTERNATIONAL



GLI OBIETTIVI DELLA REVISIONE

- Il revisore contabile deve acquisire ogni elemento necessario per esprimere il giudizio se il bilancio nel suo complesso sia redatto in conformità alle disposizioni che ne disciplinano i criteri di redazione (**PR 200**).
- Il giudizio del revisore incide sulla valutazione dell'attendibilità del bilancio; tuttavia tale giudizio non rappresenta una garanzia del futuro funzionamento dell'impresa, né sull'efficienza ed efficacia della sua amministrazione (**PR 200**).
- Questo è ciò che dice il principio di revisione ma la giurisprudenza non è concorde su questo tema.

Problema della **responsabilità del revisore**. Fino a che punto il revisore è responsabile della correttezza di un bilancio? I concetti di “ragionevole sicurezza”, “errore significativo” ed “elemento probativo”.



INTERNATIONAL



PIANIFICARE: QUINDI DOCUMENTARE

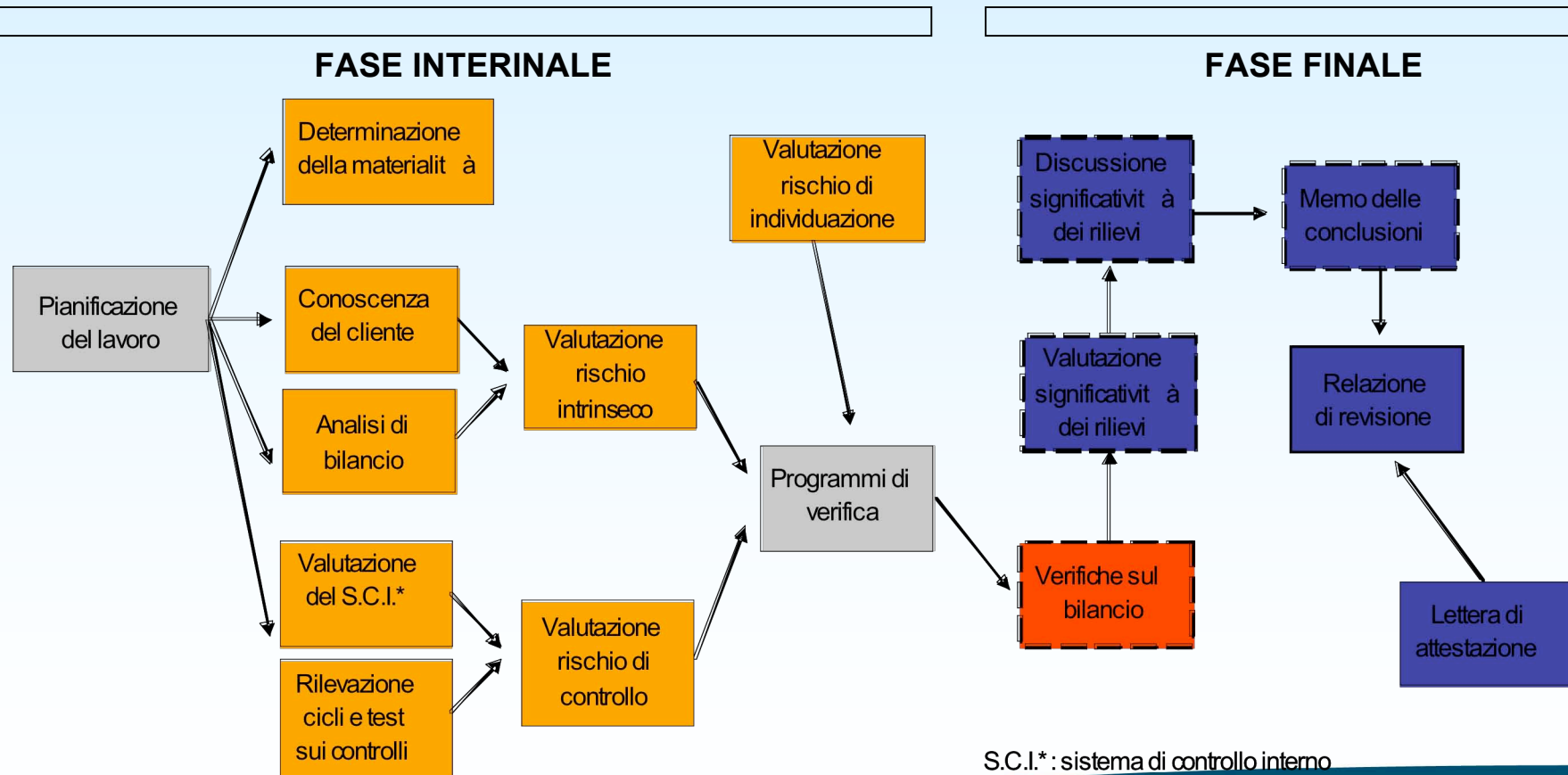
- Il principio di revisione n. **230** sancisce che il revisore deve documentare il proprio lavoro. Dalla documentazione si deve evincere che il lavoro è stato svolto in conformità ai principi di revisione.
- Le carte di lavoro possono essere predisposte su carta, film, supporti elettronici o altri mezzi.
- La funzione delle carte di lavoro è quella di consentire al revisore di:
 - Comprovare la pianificazione e lo svolgimento del lavoro di revisione;
 - Comprovare la supervisione ed il riesame del lavoro di revisione;
 - Fornire gli elementi probativi utilizzati nel lavoro a sostegno del giudizio di revisione.
- Le carte di lavoro devono essere organizzate (indici).
- La proprietà delle carte di lavoro è del soggetto che esercita il controllo contabile e devono essere conservate per un **periodo minimo di 10 anni**.
- Il soggetto che esercita la funzione di controllo contabile deve adottare procedure per garantire la riservatezza e la sicurezza delle informazioni contenute nelle carte di lavoro.



INTERNATIONAL



PIANIFICARE: UN PERCORSO LOGICO





INTERNATIONAL



PIANIFICARE: GLI STEP

- Pianificare la revisione contabile significa sviluppare un programma di lavoro dettagliato, sulla base dei seguenti elementi (**PR 300**):
 - Determinazione del “rischio di revisione”. Con questo termine è definito il rischio che il revisore esprima un giudizio non corretto nel caso in cui il bilancio sia significativamente inesatto.
 - Conoscenza del cliente, della sua attività, dell’organizzazione e delle relazioni interne ed esterne;
 - Analisi del sistema di controllo interno (sia a livello di ambiente generale che a livello di singolo conto di bilancio);
 - Analisi di bilancio (preventiva);
 - Calcolo del livello di significatività (materialità);
 - vi sono due altre attività inserite nell’ambito della fase di pianificazione, ossia la programmazione e preparazione degli inventari fisici e la spedizione delle lettere di conferma esterna (cosiddette circolarizzazioni).



INTERNATIONAL



PIANIFICARE: UNA SINTESI CONCRETA

- Sulla base di quanto appena elencato, pianificare la revisione contabile significa, in estrema sintesi:
 - Determinare il grado di rischio relativo al bilancio nel suo complesso ed ai singoli conti in quanto tali;
 - Stabilire il livello di significatività (materialità) ossia quel valore numerico oltre il quale l'errore o la mancanza di un'informazione deve essere considerata una rappresentazione non fedele o incompleta del bilancio, e come tale non tollerabile;
 - Con i parametri di cui sopra, determinare l'entità dei **campioni** di voci da esaminare per ciascun conto di bilancio (o gruppi di conti);
 - Tutto il processo di revisione è basato sul concetto del campione. Campionare significa procedere con le verifiche sulla base di una selezione di voci;
 - Procedere a programmare le verifiche di dettaglio, da effettuarsi mediante i test di validità, ovvero un mix tra test di validità e test di conformità.



INTERNATIONAL



IL CAMPIONE

Il campione, o numerosità di test da effettuare, è ricavato tramite una formula che mette in correlazione la **popolazione (P)** da esaminare (ad esempio il saldo del conto di bilancio), il **rischio di revisione (R)** e l'**errore tollerabile (E)**, che dipende dal livello di significatività o materialità).

In particolare:

$$\text{CAMPIONE} = (P/E)*R$$



INTERNATIONAL



COME SI DETERMINA "R"

R, ossia il **rischio di revisione**, è composto da tre fattori in base a quanto indicato nel principio di revisione n. 400:

- Il “**rischio intrinseco**”, ossia la suscettibilità di un saldo, di un conto o di una classe di operazioni di essere inesatti e pertanto di generare inesattezze significative sul bilancio. Ciò indipendentemente dalla presenza di adeguati controlli su tali conti o classi di operazioni. Il rischio intrinseco può essere riferito anche al bilancio nel suo insieme;
- Il “**rischio di controllo**”, è il rischio che un’inesattezza che potrebbe verificarsi in un conto e che potrebbe essere significativa non sia prevenuta o tempestivamente individuata e corretta dal sistema contabile e di controllo interno;
- Il “**rischio di individuazione**”, è il rischio che le procedure di validità eseguite dal revisore non evidenzino un’inesattezza significativa presente in un conto.

In particolare il rischio di individuazione è il prodotto delle altre due componenti. Occorre quindi partire attribuendo una valenza (ALTO, MEDIO, BASSO) alle due componenti base.

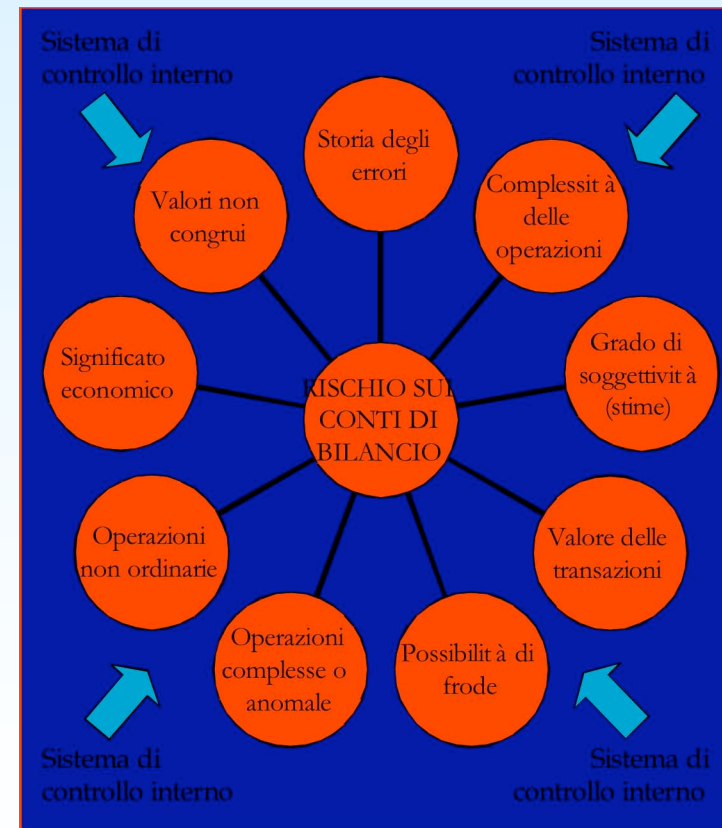


INTERNATIONAL



RISCHIO INTRINSECO

- La valutazione del rischio intrinseco è soggettiva da parte del revisore.
- Essa assegna un grado di rischio a ciascun conto di bilancio (ad esempio immobilizzazioni materiali), che può essere **ALTO**, **MEDIO** o **BASSO**.
- La valutazione si può appoggiare con l'utilizzo di questionari od altri tipi di programmi di lavoro che prendano in considerazione almeno gli elementi elencati nella tavola a lato.





INTERNATIONAL



RISCHIO DI CONTROLLO

- La determinazione del rischio di controllo non può prescindere da una attenta valutazione da parte del revisore del sistema contabile e del sistema di controllo interno (vedi oltre).
- Gli obiettivi dei controlli interni sono:
 - L'autorizzazione di tutte le operazioni effettuate;
 - La correttezza, tempestività, completezza e validità delle registrazioni dei fatti gestionali nelle scritture contabili;
 - L'autorizzazione all'accesso alle scritture contabili;
 - Periodico confronto dell'esistenza fisica dei beni con quella contabile.
- Ovviamente il sistema di controllo interno ha dei limiti intrinseci dovuti ad errori umani, ovvero cambiamento delle condizioni alla base delle procedure, ovvero abusi da parte dei preposti ai controlli.
- Una volta compreso il sistema contabile e l'ambiente di controllo interno, nonché le relative procedure applicative ed i relativi controlli posti in essere dalla Società, il revisore deve effettuare una propria valutazione.



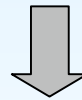
INTERNATIONAL



RISCHIO DI CONTROLLO

Gli scenari dopo la valutazione di cui sopra possono essere:

1. Il sistema di controllo interno non è efficace oppure non sarebbe efficiente svolgere test di conformità per valutare l'efficacia dei sistemi contabile e di controllo interno



Rischio di controllo alto

2. Il sistema di controllo interno è efficace, pianifico di effettuare le procedure di conformità circa i controlli interni ed ho un esito positivo o largamente positivo



Rischio di controllo basso o medio



INTERNATIONAL



ESAME DELL'AMBIENTE DI CONTROLLO

- Per pervenire alla valutazione del rischio di controllo sulle singole poste di bilancio, l'incaricato del controllo contabile deve acquisire la conoscenza del sistema contabile e di controllo interno della società e valutarne preliminarmente l'efficienza (**PR 400**). L'ambiente di controllo interno è costituito dall'insieme dei seguenti elementi:
 - Struttura organizzativa;
 - Separazione delle funzioni;
 - Competenza del personale;
 - Grado di utilizzo dei sistemi informativi.
- Il revisore deve poi apprendere e documentare le procedure (cicli) contabili in essere presso la società, ed i test effettuati **sui controlli che la Società svolge** su queste ultime.



INTERNATIONAL



ESAME DELL'AMBIENTE DI CONTROLLO

- In linea di principio, le procedure contabili di una società industriale sono quelle che riguardano:
 - Acquisti di beni, servizi ed immobilizzazioni e relativi pagamenti;
 - Vendite e incassi;
 - Magazzino (gestione) e valorizzazione;
 - Tesoreria;
 - Personale.
- Il revisore dovrà confermare (o modificare) la valutazione preliminare del sistema di controllo interno mediante le “**procedure di conformità**”.
- Normalmente si tratta di verifiche che riguardano voci di bilancio cosiddette “ordinarie” (immobilizzazioni, rimanenze, crediti, cassa e banche, debiti) diverse da quelle tipiche “di chiusura” (ratei e risconti, fondi ammortamento) o “di stima” (fondi svalutazione, fondi rischi ed oneri, operazioni di finanza innovativa).



INTERNATIONAL



ESEMPIO DI TEST DI CONFORMITA'

- In presenza di aziende che possiedano requisiti minimi di governance interna (organigrammi formalizzati, procedure formalizzate – almeno le principali), il revisore potrà utilizzare una strategia mista di acquisizione di informazioni rilevanti e procedure di conformità (sono così definite le verifiche effettuate **sui controlli che l'azienda ha posto in essere nell'ambito della proprie procedure**).

Esempio

La procedura di tesoreria di una azienda prevede che mensilmente l'impegnata della contabilità addetta effettui le riconciliazioni bancarie. Tali riconciliazioni vengono poi passate al Direttore Amministrativo che le rivede ed appone la propria firma di controllo sulla riconciliazione.

Il revisore cosa deve fare ai fini della valutazione del sistema di controllo interno?

Può effettuare dei test a campione per verificare che sulle riconciliazioni bancarie sia apposta la firma di controllo del Direttore Amministrativo (ad esempio 25 test, 2 al mese).



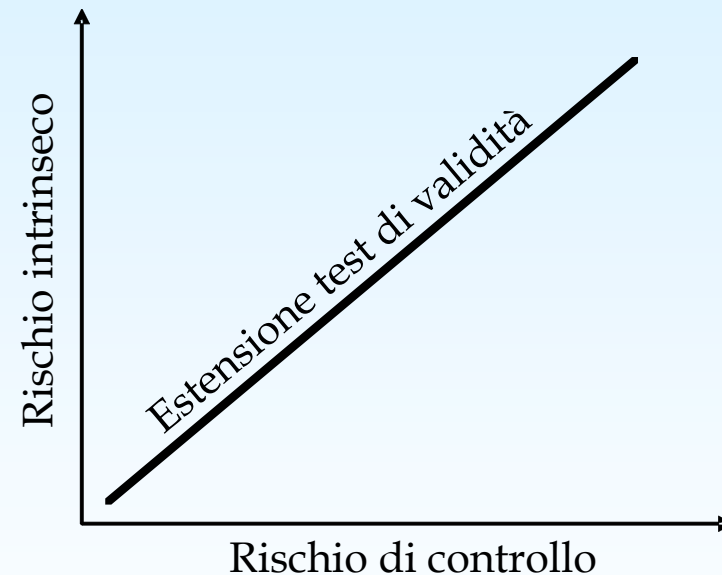
INTERNATIONAL



ESAME DELL'AMBIENTE DI CONTROLLO

Quali sono gli effetti e le conclusioni dell'esame sul sistema di controllo interno?

Più efficienti sono le procedure contabili ed efficaci i controlli posti in essere dalla Società, minore sarà il rischio di controllo e, conseguentemente, l'ampiezza delle verifiche che il revisore dovrà effettuare sulle poste di bilancio che derivano dalle procedure contabili testate (**procedure di validità**, vedi a lato).



Il revisore deve documentare il lavoro svolto ai fini della valutazione del rischio di controllo, concludendo se lo stesso è da considerarsi alto, medio o basso ed indicando quali sono i conti di bilancio potenzialmente influenzati dal rischio di controllo.



INTERNATIONAL



RISCHIO DI INDIVIDUAZIONE

- Come appena evidenziato, l'ampiezza del campione è proporzionale ad rischio di revisione.
- Il procedimento per la determinazione del rischio di revisione sulla singola voce di bilancio, altrimenti detto **rischio di individuazione**, è descritta nella tabella sotto.

		Valutazione del rischio di controllo		
		Alta	Media	Bassa
Valutazione del rischio intrinseco	Alta	Molto Basso	Basso	Medio
	Media	Basso	Medio	Alto
	Bassa	Medio	Alto	Molto Alto



Aree di rischio secondo il principio n. 400 e determinazione del fattore di rischio:

- da MOLTO BASSO a BASSO: il fattore di rischio è inferiore a 1 (la scelta da 0 a 1 spetta al revisore);
- INTERMEDIO: il fattore di rischio è superiore a 1 (la scelta da 1 a 2 spetta al revisore);
- ALTO e MOLTO ALTO: il fattore di rischio è massimo (la scelta da 2 a oltre, solitamente non più di 3, spetta al revisore).



INTERNATIONAL



COME SI DETERMINA "E"

- Nello svolgimento del lavoro di revisione, il revisore deve valutare, con riferimento allo specifico incarico, quale sia l'**errore tollerabile** ("E") riferito a quel bilancio ed a quella specifica azienda (**PR 320**).
- L'errore tollerabile è, nella prassi professionale, una % del cosiddetto **livello di significatività** (o **materialità** nel gergo anglosassone). Solitamente tale % ammonta al 50%.
- I principi contabili internazionali IFRS definiscono un'informazione significativa se *"la sua mancanza o la sua imprecisa rappresentazione potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori da prendere sulla base del bilancio"*.
- Posti gli obiettivi della revisione contabile e del giudizio sul bilancio, la valutazione di cosa sia significativo dipende da un **giudizio professionale**.
- Nella fase di pianificazione del lavoro, il revisore deve conseguentemente stabilire un livello di significatività accettabile al fine di rilevare errori quantitativamente significativi, sulla base del quale calcolare E.



INTERNATIONAL



ERRORE TOLLERABILE

- Sebbene il livello di significatività sia un'indicazione di tipo quantitativo, il revisore deve considerare anche la qualità dell'errore (ad esempio la mancanza di informativa circa la violazione di una norma) e l'eventuale ripetersi di errori di piccolo importo ma che nel loro complesso possano influenzare il bilancio nel suo insieme.
- Il livello di significatività rientra nel processo di revisione quando:
 - Il revisore determina l'ampiezza delle procedure di validità (il campione);
 - Valuta gli effetti degli errori e trae le conclusioni sul bilancio (sommario degli errori e giudizio di revisione).
- Il livello di significatività può variare nel corso del processo di revisione; in tale caso vanno rivisti anche i programmi di lavoro e conseguentemente l'ampiezza delle procedure di validità da effettuare.



INTERNATIONAL



ERRORE TOLLERABILE

- **Nei principi di revisione non esiste una raccomandazione circa la modalità di calcolo del livello di significatività. Pertanto la sua determinazione segue criteri stabiliti dalla migliore prassi professionale.**
- I parametri utilizzabili come base di calcolo del livello di significatività possono essere ad esempio: **ricavi, attivo patrimoniale, patrimonio netto e risultato ante imposte**. Anche in questo caso i PR non chiariscono quali siano i parametri ed in soccorso viene la prassi professionale. Quindi non è escluso che oltre ai parametri sopra menzionati sia possibile utilizzarne altri.
- La scelta del parametro dipende molto dall'attività della Società e dalle sue caratteristiche.
- Nel calcolo del livello di significatività devono essere considerati gli effetti fiscali, qualora applicabili.

**COME SI DETERMINA ALLORA LA SIGNIFICATIVITA' E
CONSEGUENTEMENTE L'ERRORE TOLLERABILE?**



INTERNATIONAL



ERRORE TOLLERABILE

- Dopo aver scelto il parametro di base per il calcolo del livello di significatività, occorre applicare a questo delle percentuali. La prassi professionale in materia è molto varia, pertanto di seguito vengono date delle indicazioni di massima con riferimento alle percentuali applicabili. Resta invariata la possibilità per il revisore di applicare il proprio **giudizio professionale**, che deve essere **adeguatamente motivato**.

Parametro	Percentuale massima applicabile	Note
Ricavi	3-3,5%	Inversamente proporzionale all'entità degli stessi
Attivo	1-1,5%	
Patrimonio netto	1%	E' la soglia sul falso in bilancio
Risultato ante imposte	5%	E' la soglia sul falso in bilancio



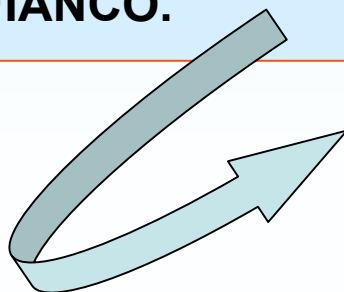
INTERNATIONAL



ERRORE TOLLERABILE

- La prassi professionale suggerisce, dopo aver calcolato il livello di significatività, di applicare allo stesso un parametro percentuale del 50% e di addivenire così alla determinazione del cosiddetto errore tollerabile, ossia quella soglia al di sopra della quale un errore comporti che il bilancio sia “significativamente inesatto”.

**L'ERRORE TOLLERABILE
VA CALCOLATO SULLA
BASE DEL 50% DEI
LIVELLI DI
SIGNIFICATIVITA'
ESPOSTI NELLA TABELLA
A FIANCO.**



Stato Patrimoniale			
Attivo fisso	10.000	Patrimonio netto	2.000
Attivo circolante	500	Passività a lungo	8.000
Liquidità	1.500	Passività a breve	2.000
Totale attivo	12.000	Totale passivo	12.000

Conto economico	
Valore produzione	1.000
Costi produzione	- 500
Risultato attività finanziaria	- 480
Risultato attività straordinaria	100
Risultato ante imposte	120

Calcolo del livello di significatività (senza effetto fiscale)	
<i>Parametro:</i>	
Con i ricavi	30
Con totale attivo	120
Con patrimonio netto	20
Con risultato	6



INTERNATIONAL



ERRORE TOLLERABILE – CASI PRATICI

- Supponiamo nell'esempio precedente di scegliere il parametro dell'attivo e quindi di avere un livello di significatività di 120.
- L'errore tollerabile, secondo la definizione adottata, sarà pari a $120 \cdot 50\% = 60$.
- Vediamo cosa succede se si riscontra un errore numerico pari a 70. Essendo l'errore riscontrato $>$ dell'errore tollerabile, il bilancio deve essere corretto.
- Se l'azienda non corregge il bilancio, la relazione dell'incaricato del controllo contabile dovrà contenere un'eccezione che descriva l'errore riscontrato.
- Se invece riscontrassi un errore di 45, devo fare qualcosa?
- **SI**, perché comunque l'errore riscontrato è superiore alla soglia dei parametri relativi al falso in bilancio. Anzitutto occorrerà quindi esaminare se esistono le caratteristiche qualitative per definire l'errore penalmente rilevante. Se così fosse, occorrerà correggere il bilancio.



INTERNATIONAL



RIEPILOGANDO...IL CAMPIONE

- Premesso il significato di “R” e “E”, e chiarita la formula per il calcolo del campione, la tabella seguente illustra in modo sintetico la dipendenza di tali variabili con la numerosità delle voci da testare.

La tabella indica come poter testare il sistema di controllo interno contribuisca ad abbassare in modo significativo i fattori di rischio e conseguentemente riduca in modo drastico la numerosità delle verifiche.



INTERNATIONAL



IL CAMPIONE: LA SCELTA DELLE VOCI

- Il primo consiglio è quello di scegliere tutti i saldi > dell'errore tollerabile.
- Conseguentemente gli indicatori come la "copertura del saldo" sono utili ma non devono essere considerati assoluti.
- Le selezioni statistiche pure sono quelle che mettono al riparo da qualunque tipo di contestazione sul lavoro svolto.
- Deve essere posta sempre adeguata attenzione agli importi di tipo ripetitivo all'interno dei saldi così come alle operazioni inusuali e/o a cavallo dell'esercizio.
- Il revisore ha effettuato una buona selezione? Esempio a lato

Errore tollerabile	214.000	Campione	4
Fattore di rischio	0,7	Copertura	71%

Nominativo cliente	Saldo dare	Saldo avere	Saldo contabile
Mario Rossi S.n.c.	64.084	-	64.084
Bianchi S.r.l.	355.678	353.242	2.436
I Prati verdi S.r.l.	14.789	-	14.789
Quorum S.p.A.	255.390	15.070	240.320
Cielo Azzurro S.r.l.	19.088	-	19.088
Il Vivaio S.p.A.	12.085	-	12.085
Tizio S.r.l.	553.271	367.850	185.421
Caio S.p.A.	330.800	330.800	-
Sempronio S.n.c.	6.709	5.670	1.039
Adda S.n.c.	414.210	380.900	33.310
Po S.r.l.	55.680	48.760	6.920
Tevere S.r.l.	112.900	87.650	25.250
Terranova S.p.A.	1.015.900	880.745	135.155
Bulldog S.n.c.	320.980	141.071	179.909
Schnautzer S.r.l.	14.090	11.780	2.310
San Bernardo S.p.A.	654.760	465.135	189.625
Quo Vadis S.n.c.	11.125	9.075	2.050
Totali	4.211.539	3.097.748	1.113.791



INTERNATIONAL



IL PR N. 1005: PECULIARITA' DELLE PMI

- Nella media e piccola impresa il sistema di controllo interno (inteso nel senso dei principi di revisione) non esiste o difficilmente è formalizzato.
- La suddivisione dei compiti, delle mansioni e conseguentemente dei controlli e delle responsabilità può essere molto limitata o, in alcuni casi mancante.
- Tale mancanza può spesso essere compensata da una struttura fortemente accentrata con una continua supervisione diretta da parte degli azionisti o dei dirigenti, favorita da una conoscenza diretta dell'azienda.
- Ciò significa che il controllo contabile verterà prevalentemente sulle **verifiche di validità**.
- Il principio n. 1005 ribadisce comunque che anche in caso di revisione di imprese od enti minori si applicano **tutti i principi di revisione, senza esenzioni**.



INTERNATIONAL



PIANIFICAZIONE: ALTRE ATTIVITA'

- Come citato in precedenza, esistono altre attività da svolgere, secondo i PR, nell'ambito della pianificazione del lavoro, che forniscono ulteriori elementi specifici per valutare il rischio di revisione sulle singole aree di bilancio.
- Una di queste attività è la **conoscenza dell'attività del cliente (PR 310)**.
- Nella fase di pianificazione dell'attività di revisione, l'incaricato del controllo contabile deve acquisire informazioni su:
 - settore di attività dell'azienda;
 - assetto proprietario;
 - direzione societaria;
 - attività della società;
 - politiche contabili e di bilancio;
 - consulenti esterni all'azienda;
- In sostanza il revisore deve acquisire un livello di conoscenza **adeguato al corretto svolgimento dell'incarico**.



INTERNATIONAL



ATTIVITA' DEL CLIENTE

La conoscenza del cliente può essere acquisita attraverso:

- precedenti esperienze con la società ed il settore di attività in cui essa opera;
- discussione con il personale della società;
- discussione con i responsabili della funzione di revisione interna (se esistente);
- discussione con consulenti legali o altri consulenti;
- discussione con persone esperte esterne alla società;
- pubblicazioni riguardanti il settore;
- leggi o regolamenti;
- visita degli insediamenti nei quali la società svolge la propria attività;
- documentazione prodotta dalla società.



INTERNATIONAL



ATTIVITA' DEL CLIENTE

La conoscenza del cliente deve essere utilizzata per:

- identificare i problemi e valutare i rischi sul bilancio, ossia il rischio intrinseco ed il rischio controllo;
- pianificare ed effettuare la revisione in modo efficace ed efficiente;
- valutare in modo più consapevole gli elementi probativi emersi nello svolgimento dell'incarico di revisione;
- identificare i rischi connessi al settore di attività del cliente e la risposta data loro dalla Direzione;
- effettuare la pianificazione generale del lavoro di revisione e la relativa programmazione;
- determinare il livello di significatività ed accertarsi, nel corso del lavoro, che il livello prescelto risulti congruo.



INTERNATIONAL



ATTIVITA' DEL CLIENTE

La conoscenza del cliente deve essere utilizzata per:

- valutare le risultanze del lavoro di revisione per stabilire la correttezza e la validità delle asserzioni di bilancio;
- valutare le stime contabili e le attestazioni della Direzione;
- identificare le aree dove si può rendere necessario un intervento particolarmente approfondito e specialistico;
- identificare le parti correlate e le operazioni poste in essere con tali parti;
- aiutare a riconoscere le informazioni contraddittorie (per esempio, dichiarazioni errate o false);
- riconoscere situazioni non usuali o anomale (per esempio frodi o altri atti non conformi a leggi o regolamenti, relazioni inattese fra i dati statistici sull'attività operativa e i dati di bilancio).



INTERNATIONAL



PIANIFICAZIONE: ALTRE ATTIVITA'

- Un'altra attività tipica da svolgere nella fase di pianificazione sono le cosiddette **procedure analitiche preliminari o analytical review**.
- Esse consistono in procedure di analisi comparativa dei dati economici, patrimoniali e finanziari, basandosi su situazioni periodiche predisposte dalla Società.
- L'obiettivo di tali procedure è quello di individuare scostamenti anomali rispetto ai trend di riferimento (esercizio precedente, budget, altre informazioni) ovvero particolari andamenti da approfondire con l'aiuto delle informazioni fornite dalla Direzione.
- Attraverso queste procedure il revisore deve trarre elementi di conferma di considerazioni o conclusioni emerse dallo svolgimento di altre procedure di revisione.
- Come dire che l'analisi degli scostamenti non è una procedura fine a sé stessa, ma va inserita in un contesto di verifiche più ampio che serve a pianificare e concludere il lavoro di revisione.

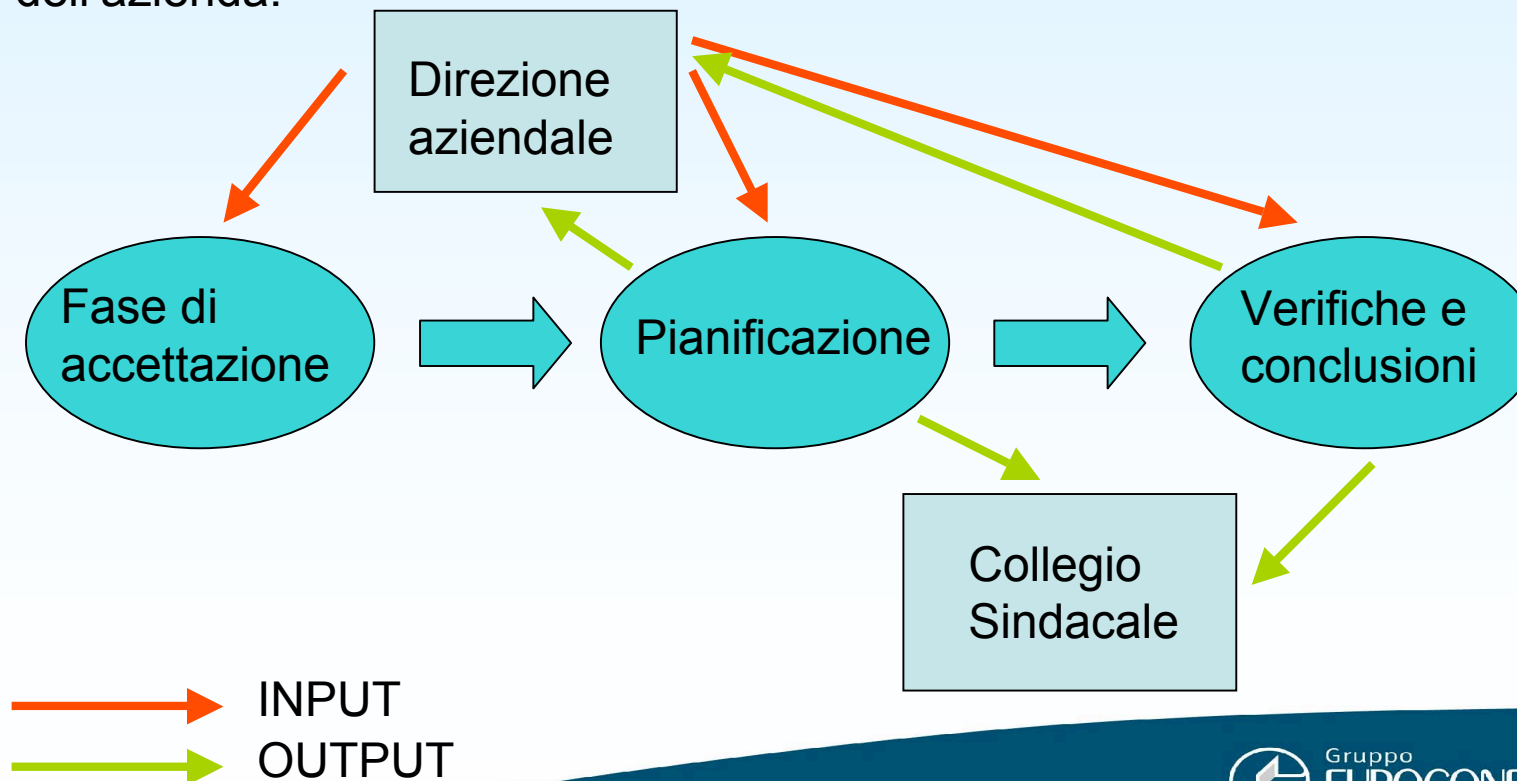


INTERNATIONAL



LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI

- Tutta l'attività di controllo contabile è fondata sullo scambio di informazioni tra l'incaricato del controllo contabile e gli organismi di *governance* dell'azienda.





INTERNATIONAL



<p>Se sono incaricato del controllo contabile di un bilancio consolidato come revisore persona fisica, cosa devo fare sulle società controllate in cui il controllo contabile è affidato al Collegio Sindacale oppure non essendovi il Collegio non vi è il controllo contabile?</p>	<p>L'emissione di un giudizio di revisione sul bilancio consolidato presuppone l'assunzione di responsabilità sull'intero bilancio consolidato. Ciò anche ai sensi delle previsioni del nuovo principio di revisione n. 600 "Utilizzo del lavoro di terzi". Ciò significa che il revisore principale non solo deve acquisire informazioni circa la capacità del revisore secondario di espletare l'incarico (nel caso di specie il Collegio Sindacale delle controllate), ma deve raccogliere tutti gli elementi in grado di soddisfare il proprio giudizio sulle poste di bilancio più significative o rischiose. Questo comporta riunioni, o, meglio, la visione delle carte di lavoro del revisore secondario. Di converso ciò può significare che qualora il Collegio Sindacale abbia il controllo contabile di alcune società di un Gruppo dove è presente la società di revisione sulla capogruppo, al Collegio potranno essere chieste le carte di lavoro sul controllo contabile effettuato. Dove poi addirittura non vi è il controllo contabile, se le controllate sono significative, il revisore del consolidato dovrà effettuare tutte le necessarie procedure di revisione.</p>
<p>Nel caso di Collegio Sindacale incaricato anche del controllo contabile, quante relazioni si dovranno produrre?</p>	<p>Siamo dell'opinione, peraltro largamente condivisa dalla dottrina, che nel caso di Collegio Sindacale che racchiuda sia le funzioni di vigilanza sui principi di corretta amministrazione che quelle ex 2409-ter CC, i verbali trimestrali del Collegio, durante l'esercizio, dovranno contenere due parti separate, una con l'indicazione delle attività effettuate per soddisfare la prima funzione (vigilanza sui principi di corretta amministrazione) ed una con le verifiche svolte sulla regolare tenuta della contabilità. Il Collegio Sindacale sarà poi chiamato ad emettere il giudizio sul bilancio (il cui testo dovrà essere allineato con le norme di comportamento e conseguentemente con la normativa CONSOB) il quale avrà natura di documento separato, verbalizzato anche sul libro del Collegio Sindacale.</p>