

Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinamento scientifico
Roberto Stanghellini

Coordinatore di redazione
Alessandro Pratesi

Consiglio di redazione
Giuliana Beschi, Laurenzia Binda,
Paolo Bisi, Elena Fracassi,
Carlo Quiri, Luca Reina

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti,
O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni,
A. Bonghi, A. Bortoletto, E. Bozza,
B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi,
G.M. Colombo, C. Corghi, L. Dall'Oca,
C. De Stefanis, S. Dimitri, A. Di Vita,
B. Garbelli, A. Guerra, M.R. Gheido,
P. Lacchini, P. Meneghetti, M. Nicola,
M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta,
C. Pollet, R.A. Rizzi, A. Scaini,
S. Setti, L. Simonelli, L. Sorgato,
M. Taurino, E. Valcarengi,
L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
P. Bisi, P. Di Biase,
E. Bozza, F. Fiameni, M. Fiameni,
G. Greco, A. Pratesi, A. Romano,
A. Scaini, S. Spitti, R. Stanghellini,
S. Stringa, S. Zanon

Stampa
Tiber Spa - Via Industriale, 24/26
Rodengo Saiano (BS) - Tel.
030/6810155

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via Bonfiglio, n. 33 - C.P. 25
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130 - Fax. 0376/770151
P. IVA e C.F. 01392340202
lunedì-venerdì
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30
Sito Web: WWW.RATIO.IT
servizioclienti@gruppocastelli.com

Iscrizione al Registro Operatori
della Comunicazione n. 3575
Autorizzazione del Tribunale
di Mantova n. 2/2007
Periodico mensile,
spedizione in abbonamento postale

Chiuso per la stampa il 25.09.2024

RATIO

Revisori & Sindaci

Periodico dedicato agli organi di controllo delle società e degli enti

Sommario 10/2024

Opinione	- Novità a tappeto per revisori, sindaci e imprese	3
Notizie in breve		5

Vigilanza

Normativa	- Trasformazione S.p.a. in S.r.l. ed esonero del collegio sindacale	6
Verifiche	📎 - Monitoraggio del collegio sindacale sul concordato preventivo biennale	10
	- Misure cautelari e protettive e ruolo dell'attestatore	12

Revisione legale

Principi contabili	- Corretta rilevazione dei ratei e risconti	16
Normativa	- Pianificazione revisione del bilancio 2024	21
	- Abilitazione alla certificazione di sostenibilità dei revisori	26
Verifiche	📎 - Verifiche della regolare tenuta della contabilità	30
	- Calcolo della significatività nei bilanci 2024	36

Enti locali

Verifiche	- Fasi della revisione dell'organo di controllo negli enti pubblici	40
	📎 - Gravi irregolarità rilevate dal revisore dell'Ente locale	44

Rubriche

Quesiti Agenzia Entrate	- Dematerializzazione note spese	48
--------------------------------	----------------------------------	-----------

PIANIFICAZIONE REVISIONE DEL BILANCIO 2024

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

(ISA Italia) 300 - (ISA Italia) 315 - (ISA Italia) 240 - (ISA Italia) 320 - (ISA Italia) 330 - (ISA Italia) 520

La qualità di un incarico di revisione passa necessariamente per una buona pianificazione che consti di procedure di revisione particolarmente qualificate (che come tali devono essere svolte dai componenti più esperti del team). In fase di pianificazione il revisore deve rivedere il rischio dell'incarico inizialmente valutato (in sede di procedure di accettazione/mantenimento dell'incarico); determinare i livelli di significatività; operare una valutazione del rischio di errori significativi sia a livello di bilancio nel suo complesso sia di singole voci e asserzioni; stabilire la strategia di revisione e le appropriate risposte da fornire ai rischi identificati e valutati. Nel presente contributo saranno affrontate tali tematiche sulla base delle indicazioni metodologiche fornite dal Cndcec contenute nei documenti pubblicati al riguardo.

SCHEMA DI SINTESI

<p>SCOPO DELLA PIANIFICAZIONE</p>	<ul style="list-style-type: none"> • In ogni attività di controllo che si basi su un “approccio al rischio” è fondamentale, prima di immergersi nei controlli, pianificare natura ed estensione di questi ultimi, sulla base dei rischi identificati e valutati. • Nel caso di un incarico di revisione legale dei conti, il rischio è quello che il bilancio contenga errori significativi non individuati e corretti dall'impresa, in prima battuta e, a seguire, dal revisore. • Per i suddetti motivi, i principi di revisione dispongono che, obbligatoriamente, prima ancora che il bilancio sul quale si esprimerà sia redatto, il revisore debba svolgere e documentare nelle carte di lavoro specifiche procedure di pianificazione. Solo in tal modo, infatti, si sarà in grado di dedicare maggiori e migliori risorse (comunque limitate) alle aree di bilancio che presentano maggiore probabilità di contenere errori significativi. 				
<p>PIANO GENERALE DELLA REVISIONE</p>	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="400 1014 549 1137">Funzione</td> <td data-bbox="553 1014 1489 1137">Il piano generale della revisione deve illustrare l'estensione e le modalità di svolgimento della revisione. La forma e l'estensione dipenderanno dalla dimensione della società, dalla complessità del lavoro di revisione e dalle specifiche metodologie utilizzate dal revisore.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="400 1144 549 1397">Contenuto</td> <td data-bbox="553 1144 1489 1397"> <ul style="list-style-type: none"> • Nel piano generale della revisione, generalmente, devono essere riportati i seguenti aspetti: <ul style="list-style-type: none"> .. la comprensione acquisita dell'impresa e del contesto in cui opera; .. la comprensione acquisita dei sistemi contabili e delle procedure di controllo interno; .. la determinazione dei livelli di significatività; .. l'identificazione e la valutazione dei rischi con riferimento al bilancio nel suo complesso e per singola voce e asserzione; .. la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico di revisione. </td> </tr> </table>	Funzione	Il piano generale della revisione deve illustrare l'estensione e le modalità di svolgimento della revisione. La forma e l'estensione dipenderanno dalla dimensione della società, dalla complessità del lavoro di revisione e dalle specifiche metodologie utilizzate dal revisore.	Contenuto	<ul style="list-style-type: none"> • Nel piano generale della revisione, generalmente, devono essere riportati i seguenti aspetti: <ul style="list-style-type: none"> .. la comprensione acquisita dell'impresa e del contesto in cui opera; .. la comprensione acquisita dei sistemi contabili e delle procedure di controllo interno; .. la determinazione dei livelli di significatività; .. l'identificazione e la valutazione dei rischi con riferimento al bilancio nel suo complesso e per singola voce e asserzione; .. la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico di revisione.
Funzione	Il piano generale della revisione deve illustrare l'estensione e le modalità di svolgimento della revisione. La forma e l'estensione dipenderanno dalla dimensione della società, dalla complessità del lavoro di revisione e dalle specifiche metodologie utilizzate dal revisore.				
Contenuto	<ul style="list-style-type: none"> • Nel piano generale della revisione, generalmente, devono essere riportati i seguenti aspetti: <ul style="list-style-type: none"> .. la comprensione acquisita dell'impresa e del contesto in cui opera; .. la comprensione acquisita dei sistemi contabili e delle procedure di controllo interno; .. la determinazione dei livelli di significatività; .. l'identificazione e la valutazione dei rischi con riferimento al bilancio nel suo complesso e per singola voce e asserzione; .. la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico di revisione. 				
<p>PROGRAMMI DI REVISIONE DETTAGLIATI</p>	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="400 1424 549 1525">Funzione</td> <td data-bbox="553 1424 1489 1525">L'ultima fase delle procedure di pianificazione è quella della predisposizione dei programmi dettagliati delle procedure di revisione da svolgere per rispondere, quanto a natura ed estensione, ai rischi identificati e valutati.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="400 1532 549 1666">Contenuto</td> <td data-bbox="553 1532 1489 1666">Spesso i programmi di revisione sono forniti in modo standard (sono contenuti anche nel documento Cndcec del 2018) e dettagliano le procedure di revisione per ogni voce di bilancio e asserzione correlata; il revisore potrà attingere dagli stessi avendo, però, cura di personalizzarli rispetto al caso concreto.</td> </tr> </table>	Funzione	L'ultima fase delle procedure di pianificazione è quella della predisposizione dei programmi dettagliati delle procedure di revisione da svolgere per rispondere, quanto a natura ed estensione, ai rischi identificati e valutati.	Contenuto	Spesso i programmi di revisione sono forniti in modo standard (sono contenuti anche nel documento Cndcec del 2018) e dettagliano le procedure di revisione per ogni voce di bilancio e asserzione correlata; il revisore potrà attingere dagli stessi avendo, però, cura di personalizzarli rispetto al caso concreto.
Funzione	L'ultima fase delle procedure di pianificazione è quella della predisposizione dei programmi dettagliati delle procedure di revisione da svolgere per rispondere, quanto a natura ed estensione, ai rischi identificati e valutati.				
Contenuto	Spesso i programmi di revisione sono forniti in modo standard (sono contenuti anche nel documento Cndcec del 2018) e dettagliano le procedure di revisione per ogni voce di bilancio e asserzione correlata; il revisore potrà attingere dagli stessi avendo, però, cura di personalizzarli rispetto al caso concreto.				
<p>IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI</p>	<p>Il principio (ISA Italia) 300, con riguardo alle imprese di dimensione minore, afferma che la pianificazione non è un compito necessariamente complesso o dispendioso in termini di tempo, e che essa varia a seconda della dimensione della società e della complessità della revisione. Nei casi più semplici la pianificazione può essere effettuata anche in occasione di un incontro con il proprietario-amministratore o quando la documentazione necessaria per la revisione si rende disponibile.</p> <p>In altri termini, in caso di società che vedono proprietà e amministrazione concentrata in una o poche persone e che hanno un'attività con scarsa diversificazione e limitate risorse umane, il revisore può adottare un approccio semplificato, anche nella documentazione della revisione, che però, è bene precisare, non può prescindere dalla identificazione e valutazione dei rischi significativi, dalla determinazione dei livelli di significatività e dal fornire adeguata risposta ai rischi in termini di natura ed estensione delle procedure di revisione.</p>				

APPROFONDIMENTI

**RISCHIO
DI REVISIONE**

- Il rischio di revisione, nei principi di revisione, è suddiviso in 3 categorie concettuali che seguono una precisa logica in termini di declinazione pratica.

- **Rischio intrinseco**

- È il rischio che il bilancio possa contenere errori significativi e ciò indipendentemente dalla presenza di procedure di controllo interno che potrebbero mitigarne gli effetti. In altri termini, il revisore, sulla scorta del bilancio dell'esercizio precedente, di una situazione contabile aggiornata a data più recente (ad esempio: 30.06.2024 o 30.09.2024), della conoscenza dell'impresa e del contesto in cui opera, della storia pregressa della società, in termini di errori commessi e di altre informazioni acquisite, determina il rischio di errori significativi sia con riferimento al bilancio nel suo complesso sia a livello, maggiormente analitico, di voce di bilancio e singola asserzione.

- **Generano un rischio più elevato di errori significativi, ad esempio:**
 - .. calcoli complessi;
 - .. stime contabili soggette a significative incertezze nella misurazione o a elevata soggettività valutativa;
 - .. dubbi sulla continuità aziendale.

- Lo stesso settore in cui opera la società può determinare rischi specifici di errori significativi (si pensi, ad esempio, a settori, quali quelli della moda o dell'elettronica che determinano evidenti fenomeni di obsolescenza del magazzino).

- Nella valutazione del rischio intrinseco particolare attenzione deve essere posta ai casi che possono generare il rischio di frodi (ISA Italia 240).

- **Rischio di controllo**

- È il rischio che un errore significativo non sia prevenuto/individuato e corretto tempestivamente dal sistema di controllo interno dell'impresa.

- **Tale rischio deve essere valutato dopo che il revisore ha proceduto a valutare il rischio intrinseco** per comprendere se esistano procedure di controllo interno in grado di mitigare il rischio che l'errore approdi in bilancio. Situazione necessaria soprattutto nel caso in cui il rischio intrinseco sia stato valutato alto.

- **Rischio di individuazione**

- È il rischio che il revisore non individui un errore contenuto in un'asserzione, che potrebbe essere significativo.

- Appare chiaro come **più alto è il rischio intrinseco e maggiore è il rischio di controllo, minore sarà il rischio di individuazione che il revisore "potrà permettersi"**; per conseguire tale obiettivo maggiori e migliori dovranno essere le procedure di revisione da svolgere in risposta ai rischi identificati e valutati.

**ASSERZIONI
DELLA REVISIONE**

- **Definizione**

- L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi deve essere condotta sia a livello di bilancio nel suo complesso (si pensi ai rischi di continuità o legati all'impreparazione degli addetti alla contabilità) sia a livello più granulare, ossia con riferimento alla voce di bilancio e al suo interno alle singole asserzioni. Con tale termine, i principi di revisione intendono, di fatto, le affermazioni che gli amministratori fanno nel bilancio sia implicitamente che esplicitamente.

Ad esempio, con riferimento alle rimanenze finali di magazzino, nella nota integrativa affermeranno in modo esplicito i criteri di valutazione seguiti, ma, al contempo, implicitamente affermano che le quantità in giacenza esistono, che sulle stesse vantano i dovuti diritti, che sono complete e corrette, che i calcoli sono accurati, che è stato rispettato il principio della competenza economica nella registrazione delle movimentazioni di magazzino e nei conseguenti costi e ricavi, e così via.

- **Compito del revisore**

- Il revisore, con riferimento a tali singole asserzioni, dovrà valutarne il rischio, in quanto raramente tutte presentano lo stesso rischio di errore significativo (non è detto, tornando al nostro esempio, che il rischio che le rimanenze non siano correttamente valutate sia lo stesso che le quantità non esistano).

- **Asserzioni come obiettivo della revisione**

- Le asserzioni costituiscono veri e propri obiettivi di revisione a cui deve essere associato il corrispondente rischio di revisione identificato e valutato e, conseguentemente, l'appropriata risposta in termini di natura ed estensione del lavoro di revisione.

Tavola n. 1

Asserzioni secondo Ifac e Cndceec

L'Ifac e il Cndceec hanno raggruppato le asserzioni combinandole nel seguente modo.

C - Completezza	<ul style="list-style-type: none"> Tutto ciò che dovrebbe essere registrato o formare oggetto di informativa di bilancio è stato incluso. Non vi sono attività, passività, operazioni o eventi che non siano stati registrati o oggetto di informativa; non vi sono note al bilancio mancanti o incomplete.
E - Esistenza	<ul style="list-style-type: none"> Tutto ciò che è registrato o forma oggetto di informativa di bilancio esiste alla data appropriata e dovrebbe essere incluso. Le attività, le passività, le operazioni registrate e gli altri aspetti inclusi nelle note al bilancio esistono, hanno avuto luogo e attengono all'impresa.
A - Accuratezza	Tutte le passività, i ricavi, i costi e i diritti sulle attività (sotto forma di possesso o controllo) sono di proprietà o un obbligo dell'impresa e sono contabilizzati per l'importo corretto e imputati nell'esercizio di competenza. Ciò include anche la corretta classificazione degli importi, dei saldi e dell'informativa di bilancio.
V - Valutazione	<ul style="list-style-type: none"> Le attività, le passività e le interessenze nel Patrimonio netto sono registrate in bilancio per l'importo o valore corretto. Ogni rettifica di valutazione richiesta dalla loro natura o dai principi contabili applicabili è stata registrata correttamente.

METODOLOGIA VALUTATIVA CNDCEC

• **Scala dei rischi**

- Il processo di valutazione dei rischi presuppone l'adozione di un approccio metodologico che determini la scala dei rischi.
- Il Cndceec, nel documento **"Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori", 2018, ha proposto il seguente approccio:**
 - .. rischio intrinseco - Basso, Medio e Alto;
 - .. rischio di controllo - Basso e Alto;
 - .. rischio residuo (rischio intrinseco x rischio di controllo);
 - .. rischio di errori significativi - Minimale, Basso, Medio e Altro.

• **Matrice di combinazione del rischio**

- La matrice di combinazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo è la seguente.

	Rischio di controllo	
Rischio intrinseco	Basso	Alto
Basso	Minimale	Medio
Medio	Basso	Alto
Alto	Medio	Alto

- Il rischio intrinseco valutato, a fronte di procedure di controllo efficaci e testate (test di conformità) abbassano il rischio residuo di errori significativi mentre, al contrario, in caso di inefficacia delle procedure di controllo interno, il livello di rischio residuo si innalza.

Tavola n. 2

Esempio di stralcio di carta di lavoro di valutazione dei rischi per asserzione con riferimento alle rimanenze finali di magazzino

VOCE DI BILANCIO		IMPORTI		VALUTAZIONE DEI RISCHI E APPROCCIO DI REVISIONE											
Codice	Descrizione	Bilancio al 30/09/24	Bilancio al 31/12/2023	Rischio intrinseco				Rischio di controllo				Rischio di errori significativi			
				C	E	A	V	C	E	A	V	C	E	A	V
D.8	Materie prime, sussidiarie e di consumo	2.515.065,85	2.491.702,50	Basso	Medio	Basso	Medio	Basso	Basso	Basso	Basso	Minimale	Basso	Minimale	Basso
D.8	Prodotti in corso di lavorazione e semilavorati														
D.8	Lavori in corso su ordinazione														
D.8	Prodotti finiti e merci	407.575,93	481.854,15	Basso	Medio	Basso	Alto	Basso	Basso	Basso	Basso	Minimale	Basso	Minimale	Medio
D.8	Acconti	5.250,00	93.094,55	Basso	Basso	Medio	Basso	Basso	Basso	Basso	Basso	Minimale	Minimale	Basso	Minimale

CONOSCENZA DELL'AZIENDA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

• **Finalità**

- Il revisore, per identificare e valutare i rischi di errori significativi in bilancio, deve acquisire un'adeguata comprensione delle operazioni e delle procedure aziendali della società che lo mettano in grado di identificare e comprendere gli eventi che possono avere un effetto significativo sul bilancio.
- Fondamentale è anche, per il revisore, valutare l'ambiente di controllo, ossia lo stile della direzione aziendale, i valori etici a cui si ispira e la consapevolezza delle proprie responsabilità sul bilancio e sul controllo interno.

CONOSCENZA DELL'AZIENDA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA (segue)

- **Ambito oggettivo**
 - **Aspetti peculiari da considerare, al fine dell'acquisizione della comprensione della natura dell'impresa e del contesto in cui opera, comprendono:**
 - .. le condizioni del settore economico di appartenenza che possono influenzare la società e, quindi, avere riverberi in bilancio;
 - .. le caratteristiche principali della società, della sua attività, delle performance, degli obblighi peculiari di informativa;
 - .. eventuali cambiamenti avvenuti dalla data della precedente revisione;
 - .. il sistema amministrativo e contabile di cui è dotata la società e la modalità di tenuta delle scritture contabili;
 - .. il livello generale di competenza del personale;
 - .. le principali fonti di ricavo;
 - .. la composizione dei clienti, dei fornitori e dei finanziatori;
 - .. i principali contratti;
 - .. la variabilità dei prezzi di acquisto dei fattori produttivi e di vendita dei prodotti e servizi;
 - .. la tipologia di investimenti effettuati;
 - .. le eventuali operazioni straordinarie fatte o programmate;
 - .. la presenza di parti correlate e la tipologia di operazioni svolte con le stesse.

- **Piccole imprese**
 - Il revisore, nel caso di piccole imprese, **dovrà analizzare, con particolare attenzione, l'atteggiamento del proprietario-amministratore valutando la eventuale sussistenza di:**
 - .. specifici e identificabili motivi per falsificare il bilancio;
 - .. tendenza a confondere gli affari personali con quelli dell'impresa (spese non inerenti; prelevamenti non giustificati, ecc.);
 - .. rilevanti e frequenti operazioni con mezzi anomali di pagamento;
 - .. tenore di vita non compatibile con le remunerazioni attinte dall'impresa;
 - .. situazioni di frequente sostituzione di consulenti;
 - .. pagamenti a collaboratori, consulenti, procacciatori che appaiono eccessivi;
 - .. rilevanti controversie con le autorità fiscali, previdenziali, con dipendenti, ecc.

COMPRESIONE PROCEDURE DI CONTROLLO INTERNO

- **Attività di verifica**
 - Il revisore deve, inoltre, acquisire una comprensione del sistema di controllo interno per considerare se sia appropriato svolgere test di conformità su procedure che mitigano il rischio di errori significativi in bilancio; solo attraverso lo svolgimento di detti test, infatti, il rischio intrinseco inizialmente valutato può essere abbassato.

- **Nelle imprese di minori dimensioni il revisore adotta, generalmente, un approccio di "sostanza",** ossia non fa affidamento sulle procedure di controllo interno, in quanto, in tali contesti, sussiste scarsa separazione delle funzioni e assente o non idonea formalizzazione delle procedure di controllo interno.
- Con un approccio di sostanza il revisore estende maggiormente i test di dettaglio sulle voci di bilancio (campioni più estesi).

- **Strumenti informatici**
 - Un aspetto di particolare rilievo da considerare nell'ambito della valutazione del sistema di controllo interno è quello relativo al grado di utilizzo di strumenti informatici nell'ambito del sistema amministrativo e contabile.

Generalmente le imprese di dimensione minore utilizzano software standardizzati acquisiti in licenza d'uso che garantiscono una maggiore affidabilità in quanto ampiamente testati sul mercato con nulle o non rilevanti personalizzazioni.

ANALISI COMPARATIVA PRELIMINARE

- **Attività**
 - Nell'identificazione e valutazione dei rischi, **il revisore utilizza la procedura di analisi comparativa,** che consiste nel mettere in comparazione dati di bilanci d'esercizio e/o intermedi, situazioni contabili, indicatori di bilancio, e altri aggregati finanziari e non finanziari.

- **Finalità**
 - In questo modo il revisore può cogliere scostamenti o andamenti anomali o inattesi e valutare, altresì, la significatività delle singole voci di bilancio (ossia, la loro potenzialità di contenere errori significativi).

DETERMINAZIONE
SIGNIFICATIVITÀ• Errori
significativi

- Obiettivo del revisore è acquisire sufficienti e appropriati elementi probativi che gli consentano di concludere, con ragionevole sicurezza, che il bilancio non contiene errori significativi.
- **Il principio di revisione che si occupa di significatività è l'(ISA Italia) 320.**
- La significatività degli errori è un elemento che percorre l'intero iter dell'incarico e che deve essere determinata sia a livello di bilancio nel suo complesso sia in relazione a singoli conti, classi di operazioni e transazioni.

• Valutazione

- **Nella fase di pianificazione il revisore deve effettuare una valutazione preliminare del livello di significatività per:**
 - .. selezionare le voci di bilancio significative rispetto alle quali fare speciali considerazioni;
 - .. definire le procedure di revisione di risposta al rischio;
 - .. definire i metodi di campionamento e la relativa estensione.
- La concreta determinazione del livello di significatività è basata sul giudizio professionale del revisore; occorre tener conto delle caratteristiche del settore in cui opera la società, della natura e delle aspettative degli utilizzatori del bilancio e dello stato in cui si trova l'impresa.

• Significatività
complessiva

- Parametri comunemente accettati nella prassi operativa (Ifac e Cndcec) per determinare la significatività complessiva nell'ambito delle imprese di dimensioni minori, sono, ad esempio:

Voce di Bilancio	Minimo	Massimo
Ricavi o costi	1%	3%
Risultato operativo	3%	7%
Totale Attivo	1%	3%
Patrimonio netto	3%	5%

• Significatività
operativa

- Per svolgere procedure di revisione sulle specifiche voci di bilancio e tener conto del rischio che errori sotto il livello della significatività complessiva possano, se cumulati, assumere una magnitudo significativa, il revisore deve stabilire un livello di significatività più bassa di quella complessiva denominata "Significatività operativa".
- **Il livello di significatività operativa, secondo le indicazioni Ifac-Cndcec, è determinato in un range che varia dal 60% all' 85% del livello di significatività complessiva.**
- Nella valutazione degli errori il revisore non tiene solo conto della dimensione quantitativa degli stessi, ma anche di aspetti qualitativi.
- Si pensi, **ad esempio, a errori dovuti a frodi** che determino non conformità normative quali la violazione del disposto degli articoli 2446 e 2447 c.c. e che facciano riferimento a omessa o errata informativa di nota integrativa.

FASI DELLA REVISIONE DELL'ORGANO DI CONTROLLO NEGLI ENTI PUBBLICI

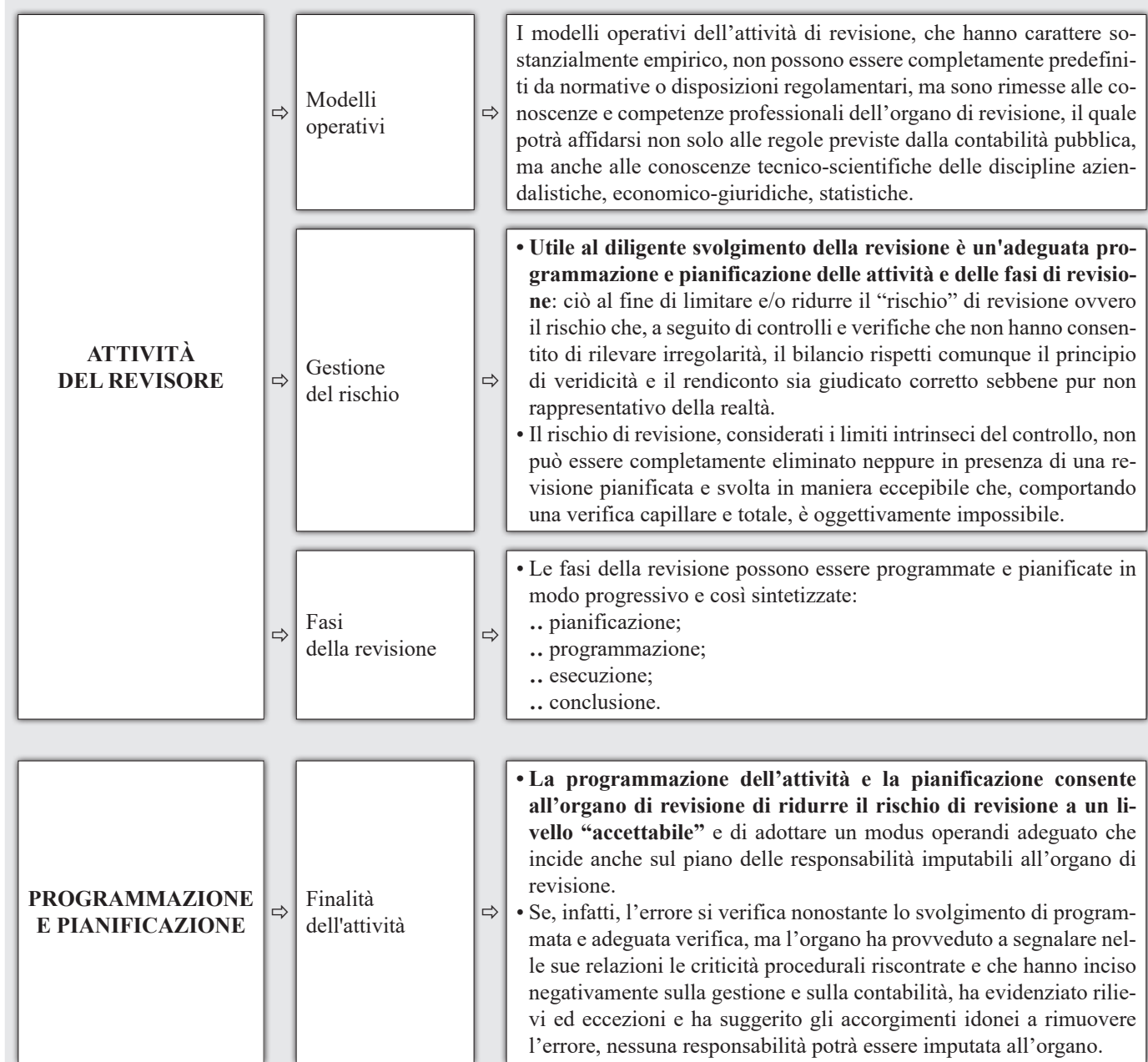
SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- FASI DELLA REVISIONE

D.Lgs 18.08.2000, n. 267

L'attività dell'organo di revisione deve essere ispirata ai criteri dettati dai principi di vigilanza e controllo, che rappresentano una regola etico-professionale cui uniformarsi nella formulazione del giudizio e il cui adempimento costituisce un parametro di riferimento per valutare il corretto esercizio della funzione di revisione.

SCHEMA DI SINTESI



FASI DELLA REVISIONE

PIANIFICAZIONE

• **Attività**

• Nella fase di pianificazione l'organo di revisione provvede a esaminare l'ente e la sua struttura organizzativa, compreso il controllo interno e il contesto in cui l'ente opera, al fine di individuare eventuali criticità e valutare i rischi significativi.

PROGRAMMAZIONE

• **Attività**

• Nella successiva fase di programmazione l'organo di revisione deve identificare le aree e i fattori di rischio e, sulla base della mappatura, impostare le attività programmando le verifiche da attuare, l'ampiezza delle attività da svolgere, le tempistiche per realizzarle e, nel caso di organo collegiale, la suddivisione dei compiti.

• **L'organo di revisione non si dovrà limitare alle verifiche periodiche trimestrali**, ma dovrà adeguare e strutturare i controlli in ragione degli obiettivi di vigilanza e controllo prefissati nella fase di programmazione e utili a rendere efficiente la sua attività di vigilanza.

• **Adempimenti obbligatori**

• Verifiche trimestrali di cassa.
 • Parere al bilancio di previsione.
 • Relazione al rendiconto della gestione.
 • Verifica sul rispetto delle disposizioni in materia di acquisizione di beni e servizi.
 • Verifiche sul rispetto dei vincoli del patto di stabilità.

• **Adempimenti consigliati**

• Accertamento delle entrate.
 • Gestione della spesa.
 • Controlli sul patrimonio dell'ente.
 • Adempimenti fiscali e del sostituto d'imposta.
 • Attività contrattuale dell'ente.
 • Aspetti finanziari relativi alle opere pubbliche.
 • Contrattazione collettiva decentrata.

ESECUZIONE

• **Definizione procedure**

• Definito il perimetro di azione e gli obiettivi da perseguire, l'organo di revisione, nella fase di esecuzione, deve definire le procedure di revisione appropriate in risposta ai rischi identificati e adeguate in base alla programmazione.

• Le procedure di revisione sono finalizzate ad acquisire, nel corso dello svolgimento dell'attività di vigilanza e controllo, gli elementi necessari a fondare il giudizio di revisione.

• La fase di esecuzione è pertanto diretta a verificare non solo il rispetto della legge, dei regolamenti e dei principi contabili, ma anche a esaminare le procedure relative al sistema contabile-amministrativo e le tecniche previste dalle procedure interne dell'ente.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, l'organo di revisione deve testare l'efficacia del sistema di controllo interno mediante sondaggi a campione, che presuppongono l'acquisizione di informazioni attraverso interviste ai responsabili di settore o unità operative, o con conferme esterne e/o conte fisiche.

ESECUZIONE
(segue)

• **Verbali e carte di lavoro**

• Ogni operazione eseguita dovrà essere documentata e risultare da verbali e/o da carte di lavoro; le tecniche utilizzate per eseguire tali verifiche dovranno essere adeguatamente motivate sia per quanto concerne la loro idoneità a garantire che il campione selezionato e verificato sia rappresentativo e significativo sotto il profilo qualitativo e quantitativo (del bilancio, del rendiconto, ecc.), sia a verificare l'effettiva applicazione delle tecniche e il corretto funzionamento delle procedure amministrative.

• **Ricerca elementi probatori**

• Nello svolgimento dell'attività di vigilanza e controllo e, in particolare nella fase di esecuzione, l'organo di revisione deve definire e svolgere procedure di revisione che gli consentano di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio.

• **Ogni informazione utilizzata dall'organo di revisione per giungere alle conclusioni su cui basa il proprio giudizio costituisce un elemento probativo** ovvero l'insieme delle informazioni contenute nelle rilevazioni contabili e qualsiasi altra informazione acquisita.

• **Natura degli elementi probatori**

• **Gli elementi probativi sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso dell'attività di verifica nel corso dell'esercizio**, ma possono, tuttavia, includere anche le informazioni acquisite da altre fonti quali le revisioni eseguite nei precedenti esercizi o le procedure relative all'accettazione e al mantenimento dell'incarico.

• Gli elementi probativi includono sia le informazioni che supportano e confermano quanto riportato dall'amministrazione dell'ente, sia eventuali elementi contraddittori di tali informazioni. Inoltre, in alcuni casi l'assenza di informazioni (per esempio, il rifiuto a fornire documentazione richiesta) può essere utilizzata dall'organo di revisione come elemento probativo.

Affinché l'organo di revisione acquisisca elementi probativi attendibili, è necessario che le informazioni prodotte dall'ente locale e utilizzate per lo svolgimento delle procedure di revisione siano sufficientemente complete, accurate, precise e dettagliate per le finalità della revisione.

CONCLUSIONE

• **Giudizio**

• In base agli elementi acquisiti e ai risultati raggiunti ed enucleati nella documentazione del lavoro svolto (carte di lavoro), **nella fase finale della revisione l'organo di revisione emette un giudizio in merito alla regolarità contabile, finanziaria ed economica**, formulando rilievi, rilevando eccezioni, esprimendo considerazioni, avanzando proposte che confluiranno nella relazione o parere.

• **Verbali**

• L'organo esplicita l'esito della sua attività procedendo all'elaborazione dei verbali di verifica, dei pareri, delle relazioni, o in caso di gravi irregolarità riscontrate nella gestione, di referti.

• La diligente esecuzione dell'incarico richiede la verbalizzazione dell'attività e la corretta e precisa tenuta di documentazione atta a provare l'attività svolta.

• **Valutazioni**

• All'esito di tale fase l'organo di revisione esprime una motivata valutazione di congruità e, quindi, emette un giudizio sull'esistenza/inesistenza e affidabilità/inaffidabilità del controllo interno.

CONCLUSIONE
(segue)**• Evidenze negative**

- In presenza di evidenze negative l'organo di revisione deve **relazionare all'organo consiliare le debolezze riscontrate nelle procedure amministrative, nonché indicare le criticità rilevate, fornendo anche le misure da adottare per sanare o ridurre tali aspetti negativi.**
- In particolare, nel caso in cui l'organo di revisione abbia riscontrato che **le procedure di controllo interno sono inesistenti o inaffidabili**, esso dovrà predisporre ulteriori controlli di dettaglio sull'*output* della contabilità generate da tali procedure e ampliare le verifiche, applicando il metodo motivato del campionamento.
- In tal caso, l'organo di revisione non risponderà di eventuali errori non rilevati o non riscontrati nella misura in cui abbia dato evidenza nell'apposita relazione le criticità procedurali che fisiologicamente possano generare errori nella contabilità e nella gestione.

- Nell'ipotesi in cui la fase di conclusione fornisca **risultati soddisfacenti in merito alla "tenuta" delle tecniche di controllo**, l'organo di revisione deve verificare, attraverso sondaggi e interviste, l'effettiva applicazione delle tecniche di controllo e il corretto funzionamento delle procedure amministrative.
- In tal modo l'organo di revisione sarà in grado di valutare se le procedure amministrative funzionano, se sono effettivamente seguite sarà in grado di controllare la validità tecnica e l'efficacia delle procedure amministrative dell'ente.