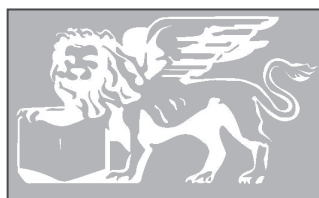


***IL COMMERCIALISTA VENETO*** n. 275 - 2023



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

# INSERTO

**Micro Imprese e controllo qualità  
nella Revisione Legale:  
sintesi della metodologia  
e tecnica applicabili**

**Parte IV**

ALBERTO PESENATO

Ordine di Verona

# Micro Imprese e controllo qualità nella Revisione Legale: sintesi della metodologia e tecnica applicabili

## (Parte IV)

Alberto Pesenato<sup>1</sup>  
Dottore Commercialista in Verona

Lo schema del D. lgs. di attuazione della legge del 19 ottobre 2017 “crisi d’impresa” all’art. 379 impone la revisione legale alle “**Micro Imprese**”. Si propone la procedura utile alla determinazione del **Rischio Intrinseco** e le tecniche di revisione applicabili. Il fine è di indicare la concreta possibilità di eseguire la Revisione Legale in dette entità aziendali.

### 1. COSA CI HA PORTATO LA RISACCA? ... LE MICRO IMPRESE (*mantra*)<sup>2</sup>

E’ ormai a tutti noto che l’attività di Revisione è svolta *in toto* dalle società di revisione in quanto l’applicazione di questa specifica professione, svolta dal singolo professionista, è stata disattesa fin dagli anni ’70 del secolo scorso e questo dagli organi deputati alla tutela e sviluppo della professione: (ODC) Dottori Commercialisti e (ORPC) Ragionieri e Periti Commerciali<sup>3</sup> (ante 2005) e (ODCEC) Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (post 2005)<sup>4</sup>. Affermo tale concetto in base ai dati della *Tavola 1*, in quanto nel 1976 le società multinazionali di revisione (allora *Big Eight*) contavano in tutto il territorio nazionale non più di 700/800 addetti (dai *partners* all’ultimo assistente e *ne sono personalmente testimone*) e ora possono operare con oltre 22.000 collaboratori con un fatturato che ad oggi supera abbondantemente il miliardo di euro, circa 20 (venti) miliardi di fatturato delle vecchie lire (*purtroppo non posso mostrarvi il labiale*) (*Tav. 1*).

In questi **47 (quarantasette) anni** è svanito l’intento di qualsiasi singolo professionista di crearsi una propria struttura di revisione. Sicuramente gli organi preposti alla professione sono stati lungimiranti, in quanto già dal 1976 avevano previsto che non era necessario apprendere come verificare il controllo interno (*un lavoraccio*): meglio attendere il 2019 (termine spostato al 2022), quando il mercato sarebbe stato, per i revisori, solo quello delle “**Micro Imprese**”, *frittura mista* (le definisco io) e per di più *avvelenata* (dal decreto Crisi d’impresa), dove non è necessaria la verifica dello stesso (controllo interno).

Il revisore che voglia individualmente operare nella revisione nelle **Micro Imprese** (*Raschio del barile*) applicando i principi di revisione ISA Italia e adottando il metodo del *Risk Approach* dovrà valutare e determinare il **solo Rischio Intrinseco** tralasciando il *Rischio di Controllo* ed il (*Rischio*) *Livello di Individuazione* non applicabili nella revisione delle **Micro Imprese** in quanto riferiti alle procedure che in questo tipo di aziende è assente. Nei paragrafi che seguono si propone una sintesi del lavoro che il revisore deve svolgere e la metodologia e tecniche che deve applicare.

**Tavola 1 - Espansione delle società di Revisione da “Big Eight” (1976: 800 collaboratori\*) a “Four Sisters” o “4 Sorelle” e altre (2023: 22.000 collaboratori\*) Fatturato 2022: Euro 1.086.400.000**

1976	2020
Coopers & Lybrands Price Waterhouse & co	Ora <b>PWC</b> (PriceWaterhouseCoopers)
Arthur Young & Co Ernst & Whinney	Ora <b>E&amp;Y</b> (Ernst & Young)
Peat Marwick & Mitchell KMG (Klynveld Main Goerdeler) Fides Certificazione	Ora <b>KPMG</b> (Klynveld Peat Marwick Goerdeler)
Deloitte Haskins & Sells Reconta Touche & Ross	Ora <b>Deloitte</b>
Arthur Andersen	Soppressa da SEC nel 2005**

\*Professionisti e collaboratori che operano nel campo della revisione in Italia

\*\* 25.000 dipendenti in USA e 85.000 nel mondo confluiti in Italia essenzialmente alla Deloitte

### 1. PICCOLE MEDIE IMPRESE (PMI) – PICCOLE IMPRESE (PI) E MICRO IMPRESE (MI): I RIFERIMENTI TEORICI

Le imprese e gli enti minori (*PMI o Piccole Medie Imprese – PI o Piccole Imprese – MI o Micro Imprese*<sup>5</sup>) hanno di norma un unico proprietario che generalmente è direttamente coinvolto nella gestione quotidiana. Il *proprietario-amministratore*<sup>6</sup> esercita un controllo diretto e sicuramente efficace su *tutte* le decisioni ed ha la possibilità di intervenire direttamente e immediatamente con efficacia in *qualsiasi* transazione per far fronte ad eventuali rischi collegati al modificarsi delle congiunture economiche o di mercato.

Questo controllo immediato, diretto e tempestivo *compensa sicuramente* le deboli procedure di controllo interno in essere nella piccola impresa dovuta al numero esiguo del personale impiegato. La semplicità dei controlli non significa di per sé che esiste un alto rischio di errore o peggio di frode, ma è possibile che il *proprietario-amministratore approfitti* della sua posizione dominante per eludere tutti i controlli e **forzare** la rappresentazione o la valutazione dei fatti di gestione secondo la sua volontà. Sono, quindi, le doti di integrità del *proprietario-amministratore* a determinare il rispetto dei principi di corretta amministrazione e, in particolare, l’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo, contabile adottato dalla società e il suo concreto funzionamento (Art.2403 c.c.), nonché la regolare tenuta della contabilità sociale (*P.R. SA Italia SA 250 B Art.14 ex D. Lgs. 39 c. 1 lettera a*) e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili (*Art.14 ex D. Lgs. 39 c. 1 lettera b*) del 27/01/2010<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> Autore dei manuali: “*Revisore Legale*” IX Edizione 2020 WKI Ipsa e “*Organismo di Vigilanza*” IX Edizione 2023 WKI Ipsa. Altri contributi in [www.albertopesenato.net](http://www.albertopesenato.net) [www.formazionerevisori.net](http://www.formazionerevisori.net) <https://www.andoc.info/>

<sup>2</sup> Dizionario De Mauro: Religioso.: inno, preghiera vedica / nell’Induismo e nel Buddismo tantrico, formula sacra che viene ripetuta molte volte come pratica meditativa.

<sup>3</sup> ODC (Ordine dei Dottori Commercialisti) e ORPC (Ordine dei Ragionieri e Periti Commerciali) ante legge 24/2/2005 n.34 e dopo tale data ODCEC (vari Ordini dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili) retti dal CNDCEC, Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

<sup>4</sup> Si legga l’articolo “*Professioni perdute: Revisione legale & Co.*” Disponibile nei siti elencati nella nota 1.

<sup>5</sup> **Micro Imprese** definite **Nano imprese** nel documento del CNDCEC “LA REVISIONE LEGALE NELLE NANO-IMPRESSE – Riflessioni e strumenti operativi” 25 ottobre 2019. <https://commercialisti.it/visualizzatore-articolo?articleId=1393254> <https://commercialisti.it/visualizzatore-articolo?articleId=1402832&plid=46498>

<sup>6</sup> Denominazione utilizzata nel P.R. ISA Italia 200 A 71 (vedi Tav.2).

<sup>7</sup> <https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/normativa/principiRevisione/elencoPrincipiInternazionali/>

Il revisore legale<sup>8</sup>, anche in queste condizioni dettate dalla dimensione dell'impresa, deve svolgere il proprio incarico con l'usuale scetticismo professionale senza desumere la disonestà, né l'indiscussa onestà del proprietario-amministratore. Il revisore legale non è in grado di controllare tutte le operazioni effettuate durante il periodo amministrativo sottoposto a revisione, ma è sicuramente in grado di verificare le transazioni di maggior rilievo (le più significative) e può quindi basarsi sul grado di affidabilità dei controlli preminentemente eseguiti dal proprietario-amministratore.

Si tenga conto, inoltre, che parte o gran parte delle rilevazioni dei fatti di gestione nelle Micro Imprese possono essere **esternalizzate** come per esempio la tenuta della contabilità e dei libri contabili, gli adempimenti fiscali (determinazione delle imposte d'esercizio; predisposizione dei modelli dichiarativi; gestione dei versamenti ecc.) e del lavoro (elaborazione delle buste paga, adempimenti contributivi e assicurativi, tenuta dei libri del lavoro), la funzione IT ed altro.

Per tale motivo, è necessario procedere ad una valutazione dei servizi prestati dal professionista o ente che gestisce tali procedure, sia procedendo con richieste di conferma scritta, sia eseguendo verifiche di conformità sulle procedure adottate anche utilizzando dei questionari (ISQC) all'uopo predisposti. Può anche essere richiesta una lettera di attestazione sulla conformità delle procedure adottate da esso (service esterno). Un sistema perfetto ed ideale è soltanto possibile in grandi organizzazioni strutturate laddove le dimensioni aziendali permettono una completa separazione delle mansioni garantendo un certo grado di affidabilità.

Nella pratica le **PMI (Piccole Medie Imprese)**, ma soprattutto le **PI (Piccole Imprese)** e le **MI (Micro Imprese)**, fanno uso di sistemi di rilevazione estremamente semplici che non possono soddisfare di per sé stessi l'attendibilità delle registrazioni. La valutazione del *Rischio di Revisione* e la successiva pianificazione del controllo contabile possono richiedere un tempo limitato ai colloqui periodici con il *proprietario-amministratore*.

Nelle Micro Imprese, dove il personale è limitato, il Revisore Legale dovrà accertare che la società abbia almeno previsto l'effettuazione di alcuni controlli fondamentali minimi, ovvero che il *proprietario-amministratore* abbia il controllo puntuale e totale su tutte le transazioni.

In queste realtà aziendali il revisore legale dovrà impostare il lavoro di revisione interamente sull'esecuzione di **controlli di validità o sostanziali** (substantive, Tav.5) o su altre procedure alternative. Nel caso peggiore in cui la società non abbia in essere neanche minime ed elementari procedure di controllo interno, il revisore dovrà allora opportunamente considerare la possibilità di non poter emettere un giudizio (la relazione di revisione) sul bilancio e addirittura di rinunciare all'incarico.

A conferma di quanto esposto, si ricorda che il principio di revisione **ISA Italia 200<sup>9</sup>, A 70/A 73**, indica una nozione dell'entità aziendale di minori dimensioni che può essere riferita sia alle **PMI (Piccole Medie Imprese)**, sia alle **PI (Piccole Imprese)** nonché alle **MI (Micro Imprese)** ed il principio **ISQC 1 in appendice indica le modalità di approccio**.

#### Tavola 2 - P.R. ISA Italia 220

**ISA Italia 200, § A 70/A 72**, indica una nozione dell'entità aziendale di minori dimensioni che può essere riferita sia alle **PMI (Piccole e Medie Imprese)**, sia alle **MI (Micro Imprese)**: nella gestione della stessa come **"proprietario-amministratore"**.

#### Considerazioni relative alla scalabilità

**§ A69.** In alcuni principi di revisione internazionali (ad esempio il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, sono state incluse considerazioni relative alla scalabilità che illustrano l'applicazione delle regole a tutte le imprese a prescindere dal fatto che la loro natura e circostanze siano più o meno complesse. Le imprese meno complesse sono imprese alle quali si possono applicare le caratteristiche di cui al paragrafo **§ A70**.

**§ A70.** Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per la revisione contabile delle imprese di dimensioni minori, l'espressione **"impresa di dimensioni minori"** si riferisce ad un'impresa che generalmente possiede caratteristiche qualitative quali:

a) la concentrazione della proprietà e della direzione in un numero limitato di soggetti (**spesso un singolo soggetto** – può trattarsi di una persona fisica o di un'altra impresa che possiede l'impresa di dimensioni minori purché il proprietario presenti le relative caratteristiche qualitative);

b) una o più delle seguenti caratteristiche:

i) operazioni semplici e lineari;

ii) semplicità delle registrazioni contabili;

iii) un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell'ambito delle singole linee di attività;

iv) un sistema di controllo interno semplificato;

v) un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli; ovvero 27-ter Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D. Lgs. 39/10, quanto previsto negli ultimi due periodi del paragrafo A67 non è applicabile.

vi) un numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni.

Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive delle imprese di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali imprese.

**§ A72.** I principi di revisione definiscono il proprietario di un'impresa di dimensioni minori coinvolto quotidianamente nella gestione della stessa come **"proprietario-amministratore"**. Considerazioni specifiche per strumenti e tecniche automatizzati.

#### Tavola 3 - ISQC 1 – Appendice 1<sup>10</sup>

Appendice (Italia)

#### Ulteriori considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori

La presente Appendice (Italia) contiene ulteriori considerazioni utili nell'applicazione delle regole contenute nel principio ISQC Italia 1 in maniera proporzionale alla dimensione del soggetto abilitato che svolge incarichi di revisione presso enti diversi da quelli di interesse pubblico.

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

Il principio ISQC Italia 1 fa spesso riferimento all'esistenza di una struttura articolata del soggetto abilitato o alla presenza di un team di revisione più o meno numeroso. Ciò apparentemente rende il principio parzialmente applicabile a soggetti abilitati di dimensioni minori. Tuttavia, coerentemente con i principi di revisione internazionali (ISA Italia), anche l'ISQC Italia 1 richiede l'applicazione delle regole in esso contenute in modo proporzionato alle caratteristiche organizzative e dimensionali del soggetto abilitato. Ciò comporta, in primo luogo, che alcune regole possono risultare non applicabili perché non sussiste la fattispecie alla quale si riferiscono. In secondo luogo, ciò comporta che il soggetto abilitato eserciti appropriatamente il proprio giudizio professionale per implementare il sistema di controllo della qualità proporzionato alla propria dimensione, motivando e documentando adeguatamente le proprie scelte. Pertanto, il soggetto abilitato di dimensioni minori è tenuto a perseguire, attraverso la conformità alle regole, i medesimi obiettivi posti dal principio ISQC Italia 1. Ciò che varia è la declinazione del principio generale in direttive e procedure che consentano la gestione delle singole circostanze secondo criteri di efficienza, efficacia e non gravosità del sistema di controllo della qualità.

<sup>8</sup> Con il termine Revisore Legale si intende anche il Sindaco che è incaricato dell'attività di revisione legale.

<sup>9</sup> PR ISA Italia 200 <https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/ISA-Italia-200-15.06.2022.pdf>

PR ISA Italia 220 [Con CA 250R \(mef.gov.it\)](https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/ISA-ITALIA-220-15.06.2022.pdf)

<sup>10</sup> ISQC 1 <https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/ISA-ITALIA-003-ISQC-ITALIA-1-CL-10-12-14.pdf>

**Definizione di soggetti abilitati di dimensioni minori**

Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per il sistema di controllo della qualità dei soggetti abilitati di dimensioni minori, l'espressione "soggetto abilitato di dimensioni minori" si riferisce ad un soggetto abilitato che generalmente possiede le seguenti caratteristiche qualitative: – la clientela è costituita per la maggior parte da imprese di dimensioni minori; – un numero limitato di incarichi; – un numero limitato di personale professionale; – l'utilizzo di risorse esterne per integrare risorse tecniche limitate. Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive del soggetto abilitato di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali soggetti.

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

Documentazione del sistema di controllo della qualità L'estensione della documentazione delle direttive e procedure che costituiscono il sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato di dimensioni minori è un aspetto materia di giudizio professionale, tenendo in considerazione l'obiettivo generale di fornire evidenza dell'operatività del sistema di controllo implementato. La forma ed il contenuto della documentazione, pertanto, possono variare in relazione alla complessità della struttura organizzativa del soggetto abilitato di dimensioni minori. La comunicazione delle direttive e procedure al personale (ove presente) può essere effettuata utilizzando qualsiasi forma di comunicazione interna disponibile piuttosto che nel corso di riunioni di pianificazione delle strategie organizzative o attraverso eventi formativi.

**Risorse umane (Rif.: Par. A28)**

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

**Consultazione (Rif.: Par. A40)**

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

- un trattamento contabile significativo, complesso e/o nuovo;
- tematiche di revisione particolarmente complesse;
- frodi o altre irregolarità sospette o rilevate;
- dubbi sull'integrità della direzione;
- presenza di significative incertezze che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale. Per tutte le consultazioni esterne sono rispettati i diritti alla privacy ed i requisiti di riservatezza del cliente.

**Riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Par. A50)**

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

**Monitoraggio (Rif.: Par. A68)**

Nel caso di soggetti abilitati di dimensioni minori normalmente le procedure di monitoraggio vengono svolte dalle stesse persone responsabili della configurazione e della messa in atto del sistema di controllo della qualità o che svolgono il riesame della qualità dell'incarico (se ritenuto necessario in base alle direttive del soggetto abilitato). Ove ciò non sia fattibile a causa della esiguità delle risorse disponibili, il soggetto abilitato può stipulare accordi con una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero un altro revisore legale o un'altra società di revisione legale, al quale assegnare le funzioni di monitoraggio, inclusa l'ispezione. Tali accordi costituiscono le procedure di monitoraggio. Il ciclo ispettivo non dovrebbe superare i sei anni.

**Reclami e segnalazioni (Rif.: Par. A72)**

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

**1. SINTESI DELLA METODOLOGIA DA SEGUIRE: LA PARTE ESECUTIVA**

In breve, la metodologia da seguire viene realizzata come segue:

- a) **Conoscenza della società:** Archivio Permanente, Archivio Imposte (*qui tavv. 4 e 5*);
- b) **Questionario sulla conoscenza dell'attività aziendale;** (*qui Tav. 6*);
- c) **Conoscenza da parte del Management dell'Ambiente di controllo** (*qui Tav.7*);
- d) **Identificazione delle procedure esternalizzate:** circolarizzazione delle stesse;
- e) **Eventuale verifica tramite ICQ delle procedure esternalizzate;**
- f) **Verifiche di sostanza o validità** (*qui Tav. 8*);
- g) **Conferme esterne<sup>11</sup>;**
- h) **Verifica delle merci in giacenza;**
- i) **Verifica del bilancio**
- j) **Lettera di attestazione;**
- k) **Relazione di revisione.**

**2. MICRO IMPRESE: LA PARTE APPLICABILE DEL METODO DEL RISK APPROACH**

Le componenti del **Rischio di Revisione** sono il *Rischio Intrinseco* (*Tav. 6*), il *Rischio di Controllo* e il (*Rischio*) *Livello di Individuazione*:

- a) il **Rischio Intrinseco:** etica del CdA, del *Management* e valutazione del controllo sulla società (*qui Tav. 6*); (*applicabile nella revisione delle Micro Imprese*)
- b) il **Rischio di Controllo:** il sistema delle procedure, dei controlli e la separazione dei compiti; (*non applicabile nella revisione delle Micro Imprese*)
- c) il (*Rischio*) **Livello di Individuazione:** risultato della ponderazione dei due precedenti. (*non applicabile nella revisione delle Micro Imprese*)

I punti b) e c) **non** sono applicabili nella revisione delle **Micro Imprese**.

**3. CONOSCENZA DELL'ATTIVITÀ AZIENDALE P.R. ISA Italia 315**

Il Revisore lega deve conoscere la società in tutti gli aspetti possibili a tal uopo sono utili e vengono in aiuto al professionista 2 archivi che qui si espongono (*Tav. 4, Tav. 5*) e una specifica check list (*Tav. 6* in riassunto).

**Tavola 4 – Archivio Permanente**

1	Iscrizione alla Camera di Commercio - Tribunale
2	Statuto e aggiornamenti – Atto Costitutivo
3	Informazioni generali
3.1	- Società controllante, collegate, controllate

<sup>11</sup> Crediti, debiti, istituti di credito, merci presso terzi e di terzi presso la società, services esterni, leasing, factoring, recupero crediti, assicurazioni, consulenti del lavoro, debiti a lungo termine (mutui o simili).



3.2	- Soci, sindaci, amministratori
3.3	- Responsabili da contattare - Indirizzo, sede,
3.4	- Consulenti esterni (nominativi, funzioni)
3.5	- Notizie pubblicate sulla stampa
3.6	- Elenco degli uffici stabilimenti, filiali dell'azienda
4	Organigramma funzionale
4.1	- elenco delle persone con poteri di firma
5	Lettere alla direzione - Punti di debolezza proposti alla direzione (cronologiche)
5.1	
6	Lettera di attestazione (cronologiche)
7	Relazioni di revisione (cronologiche)
8	Determinazione del Rischio di Revisione: riepiloghi
9	Contratti
9.1	- Leasing
9.2	- Royalties, commissioni
9.3	- Assicurazioni
9.4	- Agenti
9.5	- Locazioni
9.6	
10	Libri sociali e Bilanci
10.1	- Libro soci
10.2	- Libro verbali consiglio di amministrazione
10.3	- Libro verbali assemblee
10.4	- Libro sindaci
10.5	- Libro degli obbligazionisti
10.6	- Copie degli ultimi 3 bilanci
11	Riunioni con altri organi di controllo (Audit Committee, OdV 231/01, revisori interni, altri) cronologico
12	Pratiche al legale – Fondo svalutazione crediti – Contenzioso
13	Fondi Rischi ed oneri
13.1	- Movimenti di conto capitale - Riserva legale - Riserva di rivalutazione - Altre Riserve - Utili indivisi
14	Finanziamenti
14.1	- Lista dei debiti a lungo termine - Piani di ammortamento
14.2	- Finanziamento soci
14.3	- Finanziamenti bancari
14.4	- Prestiti obbligazionari
14.5	- Garanzie date e ricevute
15	Immobilizzazioni – Fondi di ammortamento
15.1	- Formazione delle immobilizzazioni materiali e relativi fondi di ammortamento
15.2	- Formazione delle immobilizzazioni immateriali e ammortamenti eseguiti
15.3	- Rivalutazioni economiche e di legge
16	Certificazione ISO e altre:
17	Valutazione rischio sicurezza ambiente lavoro D. Lgs. 81
18	Relazioni di consulenti esterni
19	Black List Companies
20	Agevolazioni e contributi percepiti
21	Strumenti finanziari derivati
22	Valutazioni Fair value (Riepilogo)
23	C.C.N.L. (Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro)
24	Modello ex d. lgs. 231/2001
25	Altre certificazioni. (specificare)
26	Fondi pensione aziendali

**Tavola 5 – Archivio Imposte**

1	Bilancio dell'esercizio (corredato di nota Integrativa, relazione sulla gestione)
2	Dichiarazione dei redditi definitiva corredata da prospetti esplicativi delle riprese in aumento o diminuzione effettuate per determinare l'imponibile fiscale - i moduli di versamento
3	Dichiarazione annuale IVA con ricevuta di presentazione
4	Dichiarazione dei sostituti d'imposta - Mod. 770 bis relativa all'anno oggetto di revisione
5	Dichiarazione dei sostituti d'imposta - Mod. 770 bis relativa all'anno precedente con: - quietanze di versamento; - ricevuta di presentazione
6	Prospetto riassuntivo con: - gli accertamenti ricevuti; - il contenzioso in essere; - gli importi contestati in ogni contenzioso; - le motivazioni contenute negli accertamenti; - ricorsi contro gli accertamenti - il grado di discussione raggiunto; - l'esito riportato nei vari gradi di giudizio; - la previsione dell'esito finale di ogni contenzioso;
7	Notifiche di decisioni di commissioni tributarie
8	Copia della dichiarazione dei redditi (successiva) presentata dalla società nel caso di ravvedimento operoso
9	Elenco dettagliato delle eventuali agevolazioni fiscali ottenute dalla società
10	Delibere assembleari, contratti, atti, scritture private, relazioni e prospetti utili ad illustrare, e ottemperare alle norme di legge in caso di operazioni straordinarie avvenute nel corso dell'esercizio;
11	Copia di eventuali contratti con consociate estere ( <i>royalties, management fees, technical agreements</i> );
12	Elenco degli atti depositati presso l'Ufficio del registro ancora assoggettabili a rettifica; Elenco delle denunce presentate all'Ufficio del registro per assolvere la relativa imposta;
13	Ogni altro documento fiscale rilevante

**3.1 Completare la conoscenza dell'attività aziendale P.R. ISA Italia 315: qui la sintesi.**

Per completare la conoscenza dell'attività aziendale (P.R. ISA Italia 315) diamo qui di seguito una estrema sintesi di tutti gli aspetti aziendali affrontati con la serie di domande settore per settore che compongono la scheda che deve essere dettagliatamente completata dai vari responsabili della società sottoposta a revisione ed in seguito esaminata approfonditamente dal revisore e discussa punto per punto con i responsabili dei vari settori che compongono l'azienda:

- 1) **Informazioni generali (54)**
- 2) **Il processo industriale (43)**
- 3) **Gestione della tesoreria (23)**
- 4) **Investimenti in titoli e in partecipazioni (10)**
- 5) **La struttura del capitale (proprio e di terzi) (17)**
- 6) **Altri settori (9)**
- 7) **Coronavirus – Covid 19<sup>12</sup> (28)**

In totale **156** domande riferite all'attività dell'azienda e **28** specifiche per la pandemia Covid 19.

**Tavola 6 - la conoscenza dell'attività aziendale P.R. ISA Italia 315**

<p><b>1) Informazioni generali (54)</b>                  A. Che cosa produce e vende l'azienda (2)                  B. Tipologia dei clienti (9)                  C. Metodi di vendita (11)                  D. Come viene eseguita la distribuzione (4)                  E. Politiche di vendita e di credito (9)                  F. Influenza della concorrenza (3)                  G. Esperienza passata dell'azienda (5)                  H. Il sistema informativo dell'azienda è adeguato? (11)</p> <p><b>2) Il processo industriale (43)</b>                  A. Caratteristiche dei prodotti (10)                  B. Fonti di approvvigionamento delle materie prime (7)                  D. Impianti o macchinari esistenti (5)                  E. Politiche operative (8)                  F. Esperienza della società (6)                  G. Il reperimento di materie prime per la produzione è connesso a problemi energetici?(1)                  H. La documentazione contabile e della produzione è adeguata alla natura e al volume d'affari? (6)</p> <p><b>3) Gestione della tesoreria (23)</b>                  A. Quali procedure sono attuate per prevedere i fabbisogni della tesoreria? (11)                  B. I fabbisogni della tesoreria sono controllati in modo adeguato? (4)</p>	<p>C. Tipi di finanziamento utilizzati (3)                  D. Servizi di gestione della tesoreria forniti da terzi alla società (4)                  E. per i pagamenti sono utilizzate procedure di E – banking (1)</p> <p><b>4) Investimenti in titoli e in partecipazioni (10)</b>                  A. La società ha effettuato investimenti in titoli? (4)                  B. Natura degli investimenti (6)</p> <p><b>5) La struttura del capitale (proprio e di terzi) (17)</b>                  A. Natura dei debiti a lungo termine (8)                  B. Natura del capitale proprio (9)</p> <p><b>6) Altri settori (9)</b>                  A. Imposte (4)                  B. Assicurazioni (1)                  C. Politica del personale (3)                  D. Autorità pubbliche (1)</p> <p><b>7) Coronavirus – Covid 19 (28)</b>                  A. Informazioni generali (7)                  B. Obiettivi e strategie (9)                  C. Settore, regolamentazione e fattori esterni (7)                  D. Natura dell'impresa (4)                  E. Indicatori di performance (1)</p>
--	--

**4. LA DETERMINAZIONE DEL RISCHIO INTRINSECO**

Il revisore deve procedere alla determinazione del rischio intrinseco e per fare ciò si avvale delle check list all'uopo tratte dagli statuiti principi di revisione che qui si presentano. Egli sceglierà quali utilizzare in riferimento alla società sottoposta alla revisione.

Chi scrive consiglia comunque di utilizzare al minimo le tavole 9.1 – 10.5 – 10.7.3 – 10.7.4.

All'interno delle domande di ogni check list il professionista proporrà le domande pertinenti ed adatte alla società revisionata

**Tavola 7 - Check list utili per la determinazione del Rischio Intrinseco (metodi A e B)**

RISCHIO INTRINSECO		B) Metodo del "Rischio Residuo"	A) Metodo Professionale o Critico		
W/P ref.	Descrizione check list (Archivio Generale)	%	Alto	Medio	Basso
9.1 Cap. 16	Documento CoSO Framework SCIGR: Principi Guida per la valutazione del Controllo del Management sulla società				
9.2 Cap. 16	Documento CoSO Framework SCIGR: Strumenti di valutazione del controllo del Management sulla società - P.R. ISA Italia 315 App. 1				
10.3 Cap. 20	Antiriciclaggio - P.R. ISA Italia 250				
10.4 Cap. 21	Transazioni con le parti correlate - P. R. ISA Italia 550				
10.5 Cap.22	Eventi successivi – P.R. ISA Italia 560				
10.6 Cap. 23	Continuità aziendale - P.R. ISA Italia R. 570				
10.7.1 Cap. 24	1) Falsa informativa economico – finanziaria 2) Appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa - P.R. ISA Italia 240 App. 1				
10.7.2 Cap. 25	Esempi di circostanze che indicano la possibile esistenza di frodi - P.R. ISA Italia 240 App. 3				
10.7.3 Cap. 26	Condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi - P.R. ISA Italia 315 App. 2				

<sup>12</sup> Fondazione Dottori Commercialisti – 20/4/2020 - “Le procedure di revisione ai tempi del Covid 19” – Vedi anche Archivio Generale CoSO Report I e CoSO Framework SCIGR Check list 9.1 e Falsa informativa economico finanziaria Check list 10.7.1

10.7.4 Cap. 27	Corretta amministrazione e conformità alle leggi - P.R. ISA Italia 250				
10.7.5 Cap. 16	Documento CoSO Framework SCIGR: Strumenti di valutazione del controllo interno – Parte generale - P.R. ISA Italia 315 App. 1				
Descrizione Questionari I.C.Q. (Archivio Procedure)					
1.a Cap. 37	a) Conoscenza dell'attività aziendale - P.R. ISA Italia 315				
A) Valutazione finale Rischio Intrinseco metodo "PROFESSIONALE O CRITICO" Sulla base dei risultati delle valutazioni sopra eseguite il Revisore Legale dia il Suo giudizio sul Livello Rischio Intrinseco complessivo (da riportare in ogni singolo ciclo)			Alto	Medio	Basso
B) Valutazione finale Rischio Intrinseco con il metodo del "RISCHIO RESIDUO" Sulla base dei risultati delle valutazioni sopra eseguite il Revisore Legale dia il Suo giudizio sull'indice di Rischio Intrinseco complessivo da 0 a 100% (da riportare in ogni singolo ciclo)			%		
Commento					
Completamento Check lists ed aggiornamento		20____	20____	20____	20____
		20____	20____	20____	20____

Le check lists qui proposte hanno carattere pluriennale, vanno compilate il primo anno ed aggiornate negli anni successivi, esse seguono il lavoro del Revisore per più anni e quindi vanno inserite nel nuovo Archivio Generale ad ogni revisione. Si potrà, in questo modo, monitorare l'evoluzione del Rischio Intrinseco nel tempo.

**5. L' ESECUZIONE DELLE VERIFICHE DELLE TRANSAZIONI**

Nelle *Micro Imprese* il revisore legale **non può** determinare il *Rischio di Controllo* con le usuali tecniche di revisione fondate principalmente su *dettagliati* questionari sul controllo interno (ICQ) in quanto nelle *Micro Imprese* detto controllo sulle procedure è prerogativa totale del *proprietario-amministratore* e di conseguenza il revisore **non può** valutare il conseguente (*Rischio*) *Livello di Individuazione* ed infine il *Rischio di Revisione* con la tecnica standard. Concludendo: quando il revisore legale giudica "basso" il Rischio Intrinseco per mezzo di appropriate *check list* (Tav. 7) e "**adeguato**" il controllo interno esercitato dal *proprietario-amministratore* egli (revisore) può basare il proprio giudizio professionale su procedure di validità o sostanza (*substantive*) (Tav. 8)

**Tavola. 8 - Procedure di Validità o di Sostanza (Substantive)**

OBIETTIVO	GENERE	PROCEDURE DI REVISIONE	
<p style="text-align: center;">Valide per le <b>Micro Imprese</b></p> <p>Se il Revisore Legale giudica Basso il Rischio Intrinseco e Alto il controllo sulle procedure da parte del <i>proprietario-amministratore</i>, egli potrà basare i propri giudizi su controlli di tipo sostanziale o di validità (<i>substantive</i>)</p>	<p style="text-align: center;">Procedure di Validità</p>	Analisi Comparativa <i>Analitycal Review</i>	Uniformità Omogeneità
			Indici di bilancio
		Verifiche delle transazioni e dei fatti di gestione significativi	
		Rilevazione fisica dei beni <i>Magazzino, Cassa, Istituti di credito, Valori, Cespiti, beni in leasing, altro</i>	
		Significativa richiesta di conferma esterna (Circolarizzazioni)	
		<p><i>Crediti, debiti, istituti di credito, merci presso terzi e di terzi presso la società, services esterni, leasing, factoring, recupero crediti, assicurazioni, consulenti del lavoro, debiti a lungo termine (mutui o simili).</i></p> <p><i>Servizi esterni*: tenuta della contabilità e dei libri contabili; adempimenti fiscali (determinazione delle imposte d'esercizio; predisposizione dei modelli dichiarativi; gestione dei versamenti ecc.) e del lavoro (elaborazione delle buste paga, adempimenti contributivi e assicurativi, tenuta dei libri del lavoro), funzione IT, altro.</i></p> <p>* Conferme esterne principalmente riferite a Micro Imprese.</p>	
		Tutte le verifiche imposte dal P.R: <b>SA Italia 250 B</b> <i>"Regolare tenuta della contabilità"</i>	
Verifiche saldi di Bilancio		Ricalcolo composizione	
		Verifica incassi e pagamenti successivi	
		Verifica Cut-off	
		Verifica di passività non registrate	
		Verifica corretta valutazione	
		Verifica corretta classificazione	

Il revisore legale, per questi motivi, dovrà seguire la seguente metodologia:

- ✓ Costruire i due archivi: **Archivio Permanente** e **Archivio Fiscale** (qui Tav. 4 e 5), e compilare il questionario “**Conoscenza dell’attività aziendale**” (P.R. ISA Italia 315 qui Tav. 6)).
- ✓ Completare i colloqui con il *proprietario-amministratore* e completare le *check list* minime riferite agli specifici principi di revisione ISA Italia per definire il **Rischio di Intrinseco** (P.R. Isa Italia 240 – 315 – 550 – 570 qui Tav. 7<sup>13</sup>)
- ✓ Eseguire le **verifiche di validità o sostanziali**
  - a) (**verifiche fisiche**: cassa, inventario fisico delle merci di proprietà dell’azienda anche presso terzi ed esistenza dei cespiti);
  - b) **conferme esterne** dei crediti e dei debiti anche verso società collegate, controllate, istituti finanziari, merci presso terzi e di terzi presso la società, services esterni, leasing, factoring, recupero crediti, assicurazioni, consulenti del lavoro) (qui Tav. 6), utili a confortarlo che il rischio di errori significativi sul bilancio non vi siano o vi siano in forma limitata.
- ✓ Eseguire procedure di **conferma di tutti i servizi esternalizzati**: tenuta della contabilità e dei libri contabili, adempimenti fiscali (determinazione delle imposte d’esercizio; predisposizione dei modelli dichiarativi; gestione dei versamenti ecc.) e del lavoro (elaborazione delle buste paga, adempimenti contributivi e assicurativi, tenuta dei libri del lavoro), funzione IT, altro.
- ✓ **Valutare l’affidabilità dei servizi esternalizzati** per mezzo di verifiche mirate e valutando l’affidabilità del “Service”.
- ✓ Farsi rilasciare una **lettera di attestazione** dettagliata<sup>14</sup> dal *proprietario amministratore*.

Si ricorda qui che anche tutte le verifiche imposte dal P.R: **SA Italia 250 B**<sup>15</sup> “Regolare tenuta della contabilità” e “corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili” rientrano nelle verifiche di validità o di sostanza.

Esempi di controlli **sostanziali** sono i seguenti:

- Analisi comparativa con i dati dell’anno precedente, verificando gli scostamenti significativi;
- La quantità delle merci in giacenza è verificata e la relativa valorizzazione è attendibile;
- Tutti i cespiti sono di proprietà, verificati fisicamente e correttamente contabilizzati;
- Le risorse finanziarie esistono: cassa, istituti bancari (anche debiti a lungo termine);
- Si eseguono procedure di conferme esterne significative (istituti di credito, clienti e crediti, fornitori e debiti, merci presso terzi o di terzi presso l’azienda, service paghe esterno, leasing, factoring, assicurazioni e altro) e senza limitazioni;
- Si eseguono procedure di conferma di tutti i servizi esternalizzati quali: tenuta della contabilità e dei libri contabili; adempimenti fiscali (determinazione delle imposte d’esercizio; predisposizione dei modelli dichiarativi; gestione dei versamenti ecc.) e del lavoro (elaborazione delle buste paga, adempimenti contributivi e assicurativi, tenuta dei libri del lavoro), funzione IT, altro.
- Si controllano le transazioni *significative* per individuare eventuali transazioni *sensibili*;

Si eseguono le verifiche imposte dal P.R: **SA Italia 250 B** “Regolare tenuta della contabilità” “corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili” (nota 13)

## 6. IL CONTROLLO DELLA QUALITÀ IN SINTESI

Qui è bene ricordare ancora che gli ispettori del MEF verificheranno nel dettaglio l’approccio che il revisore legale ha adottato nel proprio intervento e andranno ad eseguire i controlli sulla **metodologia** e le **tecniche** adottate con riferimento ai dettami previsti dal controllo della qualità. In estrema sintesi, le regole riferite al «*controllo della qualità*» pretendono la rigorosa applicazione dei Principi di Revisione (ISA Italia) e della pratica professionale in materia pianificazione, conduzione e gestione del lavoro specifico del revisore legale<sup>16</sup>

### Tavola 9 - Estrema sintesi delle verifiche che gli ispettori del MEF potranno eseguire

- A) Conoscenza della società P.R. ISA Italia 315<sup>17</sup>:**
- 1) **Archivio Permanente\***: informazioni sulla storia della società; \*\*
  - 2) **Archivio Imposte\***: Informazioni sulla storia fiscale della società; \*\*
  - 3) **La conoscenza dell’attività aziendale \*P.R. ISA Italia 315 \*\***
  - 4) **Pianificazione della revisione**
- B) Determinare il Rischio di Revisione e le verifiche eseguite:**
- 5) **Archivio Generale o dell’Organizzazione del Lavoro**. Determinare il *Rischio Intrinseco \*/\*\**  
**Archivio delle Procedure\*\*\***. Determinare il *Rischio di Controllo ICQ* - Questionari sul Controllo Interno. Rispondere alle domande dei questionari ed identificare il *Rischio di Controllo* per ogni ciclo operativo; (**non applicabili nelle Micro Imprese**)
  - 6) **Contestualmente determinare** il (*Rischio*) *Livello di Individuazione\*\*\** ed il *Rischio di Revisione* per ogni ciclo operativo e per posta di bilancio. Definire quali verifiche di conformità o sostanza da applicare. (**non applicabili nella revisione delle Micro Imprese**)
- C) Altre procedure di revisione - Bilancio - Relazione di revisione:**
- 7) **La verifica dell’Inventario fisico\***;
  - 8) **Conferme esterne\***;
  - 9) **Verifiche ex P.R. SA Italia 250B e art. 14 d. lgs. 39 del 27/01/2010 \***;
  - 10) **Bilancio**: Le verifiche sul bilancio al 31/12/20xx. \*
  - 11) Verifica del **Controllo della qualità**;
  - 12) Verifica della **relazione di revisione**.

\* Tutti applicabili nelle **Micro Imprese**

\*\* (*check list e questionari completati nei primi interventi e negli anni successivi puntualmente aggiornati*)

\*\*\* *ICQ e valutazioni non applicabili nella revisione delle Micro Imprese*

<sup>13</sup> Le check list indicate nelle Tavola 7 potranno essere “semplificate” ed adattate alla reale dimensione della microimpresa.

<sup>14</sup> Vedi P.R. ISA Italia 580 Appendice e documento di ricerca Assirevi n. DdR 251 - [DOCUMENTI IN VIGORE – ASSIREVI](#)

<sup>15</sup> I verbali che il Revisore Legale o il Collegio Sindacale incaricato della revisione legale devono redigere sono di 2 tipi:

a) Verbali ex Art 14 c.1 lettera a) del D. lgs. 39 del 27/01/2010 o della “**regolare tenuta della contabilità**” ex P.R. SA Italia 250B;

b) Verbali ex Art 14 c.1 lettera b) del D. lgs. 39 del 27/01/2010 o della “**corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili**”

<sup>16</sup> Controllo qualità: definito nel P.R. ISA Italia 200, che ne anticipa gli elementi e dai P.R. ISA Italia 220 e ISQC 1.

<sup>17</sup> P.R. ISA Italia 315 in app.1 riporta i principi dei documenti CoSO Report I (1992) e CoSO Framework SCIGR (2013)