

La Revisione delle Nano-imprese

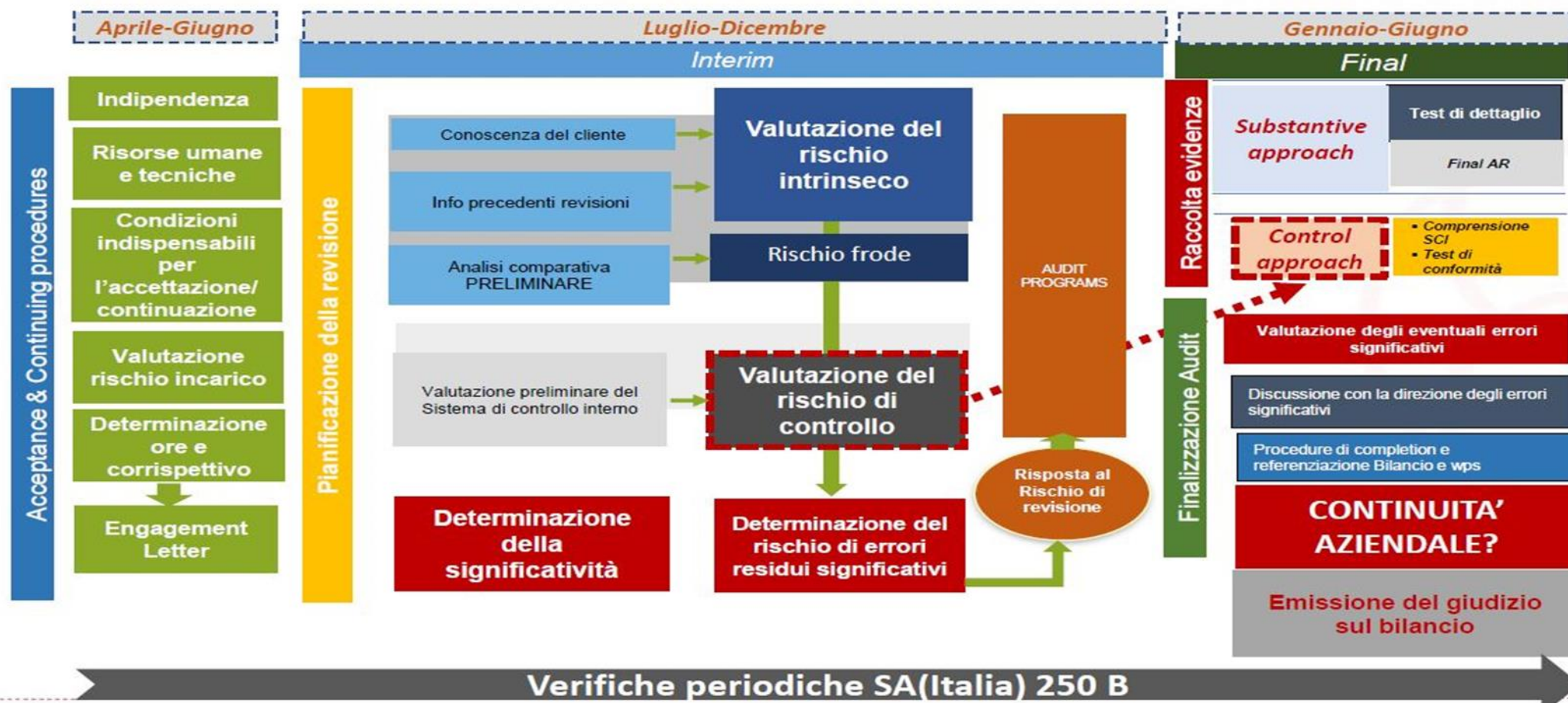
Francesco Spataro

Segretario Commissione UNGDCEC Bilancio, Principi Contabili e Revisione

Revisione Legale in Tour – Roma 20/06/2025



GLI ASSETTI ORGANIZZATIVI NELL'OTTICA DELLA REVISIONE



DEFINIZIONE DI NANO-IMPRESA

PARAMETRI QUALITATIVI

ISA Italia 200, Par. A64

*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);*

- a) 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 numero limitato di controlli interni;*
 - v. un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli; ovvero*
 - 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.

DEFINIZIONE DI NANO-IMPRESA

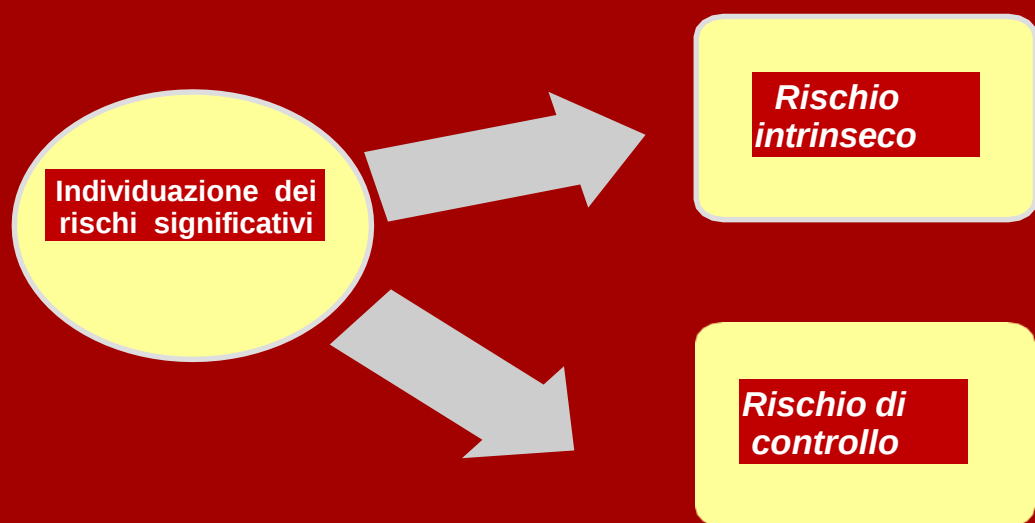
PARAMETRI QUALITATIVI

Documento «La revisione legale nelle nano-imprese»

- A. - *Il supporto informativo al processo decisionale è scarso o inesistente. Il principale soggetto incaricato della produzione di informazioni economico-finanziarie è, tipicamente, un professionista esterno, che si occupa degli adempimenti verso l'amministrazione finanziaria e anche della tenuta delle scritture contabili obbligatorie.*
- B. - *L'imprenditore-proprietario conosce tutti i suoi dipendenti e si occupa anche della gestione operativa. Sono assenti forme di delega manageriale o ruoli intermedi. L'imprenditore-proprietario, inoltre, non tiene conto delle gerarchie organizzative e interviene direttamente anche in attività quotidiane.*
- C. - *L'imprenditore-proprietario ha un rapporto diretto e capillare con la rete dei clienti e dei fornitori. La conoscenza con gli uni e con gli altri non è intermediata e il successo delle politiche di marketing dipende prevalentemente dai contatti personali dell'imprenditore stesso.*
- D. - *Manca qualsiasi proiezione internazionale dell'attività aziendale.*

APPROCCIO DEL REVISORE

IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEL RISCHIO

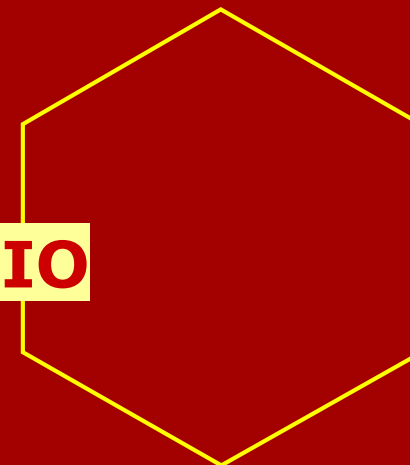


Eventualità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore significativo indipendentemente da qualsiasi controllo ad essa riferito

Eventualità che un errore significativo, che potrebbe riguardare un'asserzione, un saldo contabile o un'informativa, non sia prevenuto, o individuato e corretto in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa

APPROCCIO DEL REVISORE

IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEL RISCHIO



		Rischio di controllo	
		Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Rischio inerente	Basso	Minimale (1)	Moderato (3)
	Moderato	Basso (2)	Alto (4)
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione (5)	
		Rischio residuo	

APPROCCIO DEL REVISORE

RISPOSTE AI RISCHI

ISA Italia 330, par. 6: Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni.

NATURA

PROCEDURE DI CONFORMITA'

PROCEDURE DI VALIDITA'

ISPEZIONE OSSERVAZIONE
CONFERMA SCRITTA RICALCOLO
RIESECUZIONE
PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA
INDAGINE

APPROCCIO DEL REVISORE RISPOSTE AI RISCHI

ISA Italia 330, par. 6: Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui **natura, tempistica ed estensione** sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni.

ESTENSIONE

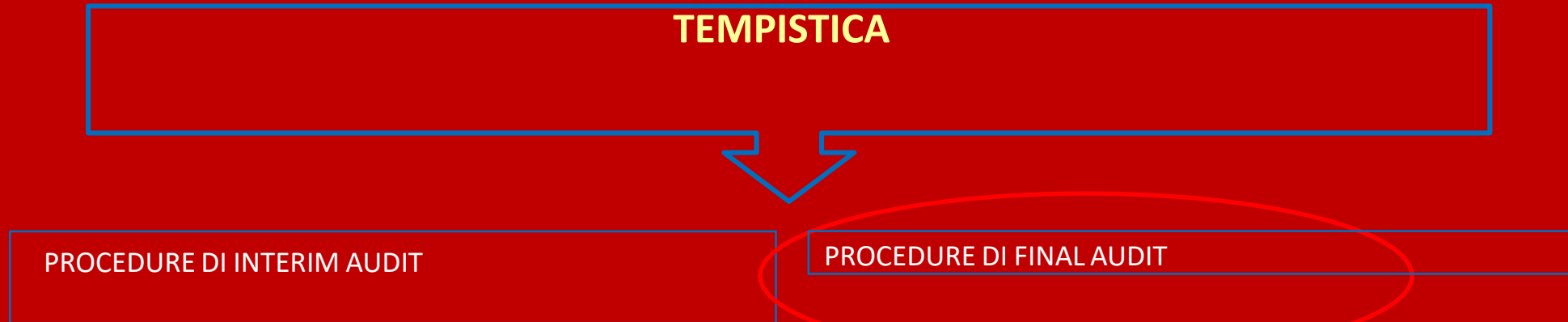
PROCEDURE CHE HANNO PER OGGETTO UN
UNIVERSO

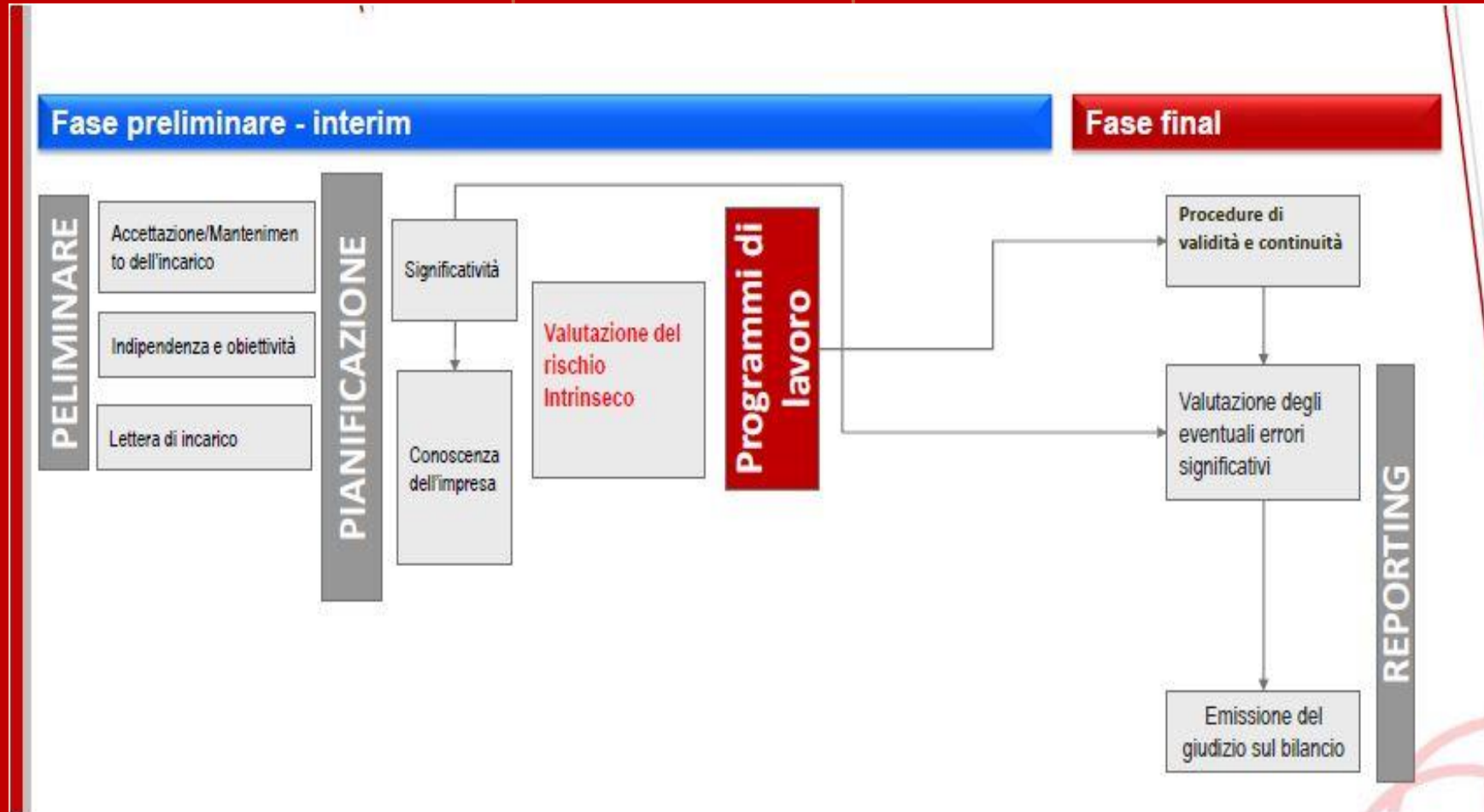
PROCEDURE CHE HANNO PER OGGETTO UN CAMPIONE

APPROCCIO DEL REVISORE

RISPOSTE AI RISCHI

ISA Italia 330, par. 6: Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui **natura, tempistica ed estensione** sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni.



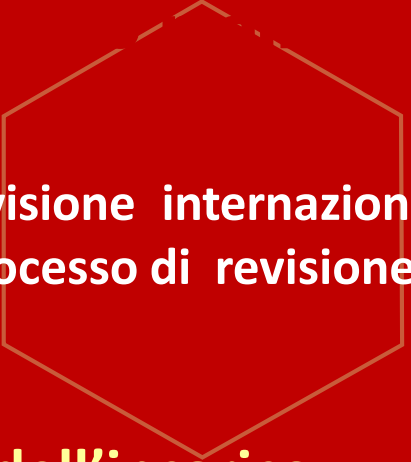




Le **procedure di validità** nella revisione dei bilanci delle imprese di minori dimensioni, comprese le cosiddette “**nano imprese**”, devono essere **definite e svolte** nell’ambito del **processo di revisione contabile** previsto dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) **attualmente in vigore**.

Tutti i **soggetti abilitati** alla revisione legale sono tenuti ad applicare il processo di revisione tenendo conto del criterio di **proporzionalità** sia **della propria organizzazione** che delle **caratteristiche delle imprese sottoposte a revisione**.

Si ritiene quindi utile richiamare brevemente gli **elementi fondamentali** che **caratterizzano il processo di revisione secondo gli attuali principi (ISA Italia)** anche per una più diretta correlazione con gli aspetti trattati successivamente in merito alla **revisione contabile nelle “nano imprese”** alla luce delle novità del nuovo **Codice della crisi e dell’insolvenza** introdotte con il D.Lgs. 14/2019 e s.m.i.



Come indicato nel **principio di revisione internazionale (ISA Italia) 300 – Pianificazione della revisione contabile del bilancio**, il processo di revisione comincia con l'attività di:

Acquisizione o mantenimento dell'incarico

che **comprende** in particolare due degli elementi fondamentali del sistema di controllo della qualità di cui devono dotarsi i soggetti abilitati alla revisione legale:

- la **verifica preliminare dell'indipendenza rispetto alla compagine societaria ed agli organi di governance dell'impresa** e
- l'**acquisizione di tutte le informazioni (comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera)** necessarie per **valutare la disponibilità ad accettare e la capacità di svolgere l'incarico di revisione.**

Nelle carte di lavoro il revisore deve lasciare evidenza di queste attività.

Pianificazione del lavoro

La seconda fase riguarda la **pianificazione generale** (strategia di revisione) e la **pianificazione specifica** (programma di lavoro)

Pianificazione del lavoro

che comprende le **seguenti principali attività**:

- ❑ valutazione del rispetto dei **principi etici**, compresa l'**indipendenza**, e degli altri elementi **fondamentali del sistema di controllo della qualità** applicabili all'incarico di revisione **(ISA Italia) 220**;
- ❑ definizione dei **livelli di significatività generale e operativa**;
- ❑ definizione della **strategia generale di revisione**;
- ❑ elaborazione del **piano di revisione** per:
 - **l'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni**;
 - **programmazione delle verifiche di revisione conseguenti ai rischi di errori significativi identificati e valutati**.

Nelle carte di lavoro il revisore deve lasciare evidenza di queste attività.



Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 315 – *L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera*

I **rischi di errori significativi** dovuti a frode o comportamenti/eventi non intenzionali, devono essere **identificati** con riferimento a **tre aspetti diversi**:

intrinseco, riferito alla natura dell'attività svolta dall'impresa (settori con rischi specifici: tutela ambientale, obsolescenza rapida dei beni, ecc.) ed alle caratteristiche dell'organizzazione interna (capacità ed affidabilità degli organi di governance, esistenza o meno di procedure interne rilevanti per la revisione, utilizzo di sistemi informatici adeguati, ecc.)

di controllo, basato sull'esistenza e sull'effettivo funzionamento dei controlli interni nel processo di formazione dei dati contabili e dell'informativa finanziaria

di identificazione, riferito alla definizione di un programma di revisione che non rileva la presenza di errori significativi in bilancio

Per i **rischi di errori significativi dovuti a frodi**, si deve fare **riferimento al principio di revisione internazionale (ISA Italia) 240** – *La responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio*,

che **comprende esempi specifici** di fattori che possono determinare la presenza di questi rischi.

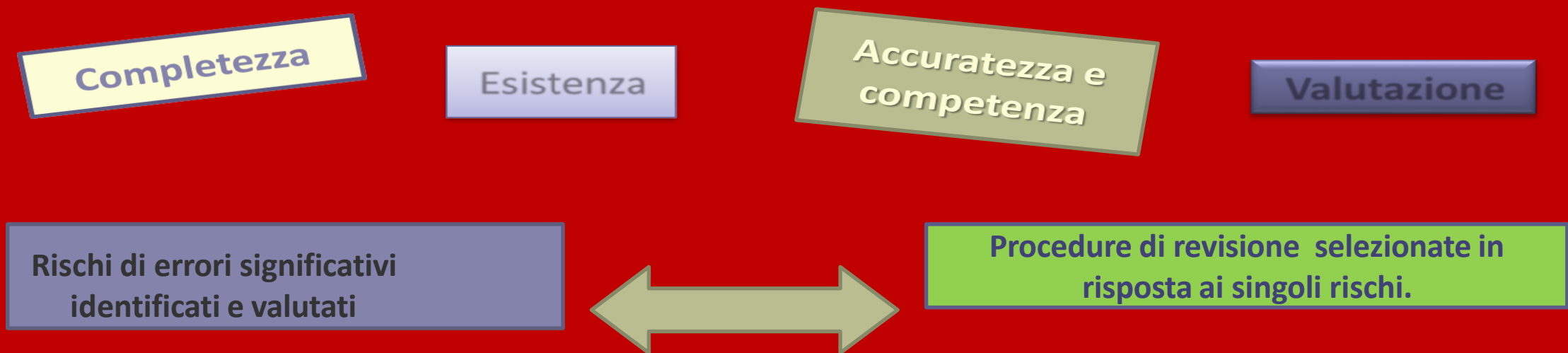
Ad esempio, tra le «Considerazioni per le **imprese di minori dimensioni**» presenti nel documento, si rileva come **fattispecie significativa, referibile pienamente alle “nano imprese”**, il caso in cui:

La direzione dell'impresa è
composta da una sola persona
(*spesso rappresentata dal proprietario-
amministratore*)

**mancono controlli compensativi di supervisione da
parte di organi di *governance***

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 330 – Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati

I rischi di errori ritenuti significativi ed il relativo programma delle verifiche di revisione definite in risposta ai rischi devono essere sviluppati per singola asserzione di bilancio (*gli obiettivi della revisione contabile per le singole classi di operazioni, voci di bilancio ed informativa finanziaria*) con evidenza della **correlazione tra rischi e verifiche di revisione.**



Le procedure di revisione si distinguono, in base al loro obiettivo, in:

Procedure di conformità

Hanno l'obiettivo di verificare l'adeguatezza del sistema contabile e di controllo interno in atto presso l'impresa, a prevenire, rilevare e correggere eventuali errori significativi nonché il loro effettivo funzionamento in maniera efficace.

Procedure di validità

Hanno l'obiettivo di individuare la presenza di eventuali errori significativi nel bilancio con riguardo alle singole asserzioni.

Le verifiche di validità possono essere di due tipi:

- verifiche di dettaglio sulle classi di operazioni e sui saldi di bilancio,
- procedure di analisi comparativa.

L'insieme delle procedure di conformità e validità deve consentire al revisore, **secondo la propria valutazione**, di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto del giudizio sul bilancio.

Come indicato nel Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 500 – *Elementi probativi*, esistono diverse tipologie di verifiche di dettaglio utilizzabili sia come procedure di conformità che di validità:

Ispezione

Consiste nell'esame delle registrazioni dei contabili, documenti cartacei ed elettronici e la verifica fisica dei beni materiali

detenuti dall'impresa oppure da terzi.

(*circularizzazione*) riferita a saldi contabili ed informazioni collaterali.

Conferma esterna

Consiste nella risposta diretta in forma scritta oppure elettronica da parte di terzi

Osservazione

Consiste nella verifica diretta di un'operazione o di una procedura durante il suo svolgimento (esempio, la rilevazione fisica delle giacenze di magazzino)..

Indagine

Consiste nella richiesta verbale o scritta di informazioni all'interno o all'esterno dell'impresa su aspetti contabili e/o organizzativi e la verifica delle informazioni ottenute.

Selezione delle voci da esaminare

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 500 indica anche le possibili modalità di selezione delle voci da esaminare per le classi di operazioni ed i saldi di bilancio. In particolare è possibile considerare,

Selezione di voci specifiche

Si tratta di una selezione soggettiva che può riguardare:

- a) tutte le voci superiori ad un importo **determinato** (*livello di significatività operativa definito nella pianificazione*);
- b) le voci di valore unitario più elevato, le voci sospette o inusuali presenti nella popolazione;
La selezione b) deve essere giustificata nelle carte di lavoro in quanto in deroga al livello di significatività operativa predeterminato.

Selezione di tutte le voci

Questa selezione è ritenuta applicabile in presenza di una popolazione costituita da un numero limitato di voci di valore unitario elevato oppure in presenza di un rischio di errori significativi identificato oppure come scelta più conveniente per il revisore in funzione delle caratteristiche del sistema contabile in atto.

Anche in questo caso occorre giustificare nelle carte di lavoro la scelta se in deroga al livello di significatività operativa predeterminato.



Questa selezione non rappresenta un campionamento di revisione e, pertanto, i risultati delle verifiche non possono essere proiettati all'intera popolazione.

Svolgimento dell'incarico ed emissione della relazione di revisione

L'incarico di revisione legale assegnato ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010, comprende:

Verifiche periodiche

Sulla regolare tenuta della contabilità e sulla corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

Verifiche di revisione

Sulle classi di operazioni, sui dati contabili e sull'informativa finanziaria del bilancio, il cui svolgimento avviene normalmente in più fasi e cioè:

- ✓ fase preliminare prima della data di chiusura del bilancio
- ✓ controllo delle giacenze di magazzino normalmente riferito alla data di chiusura del bilancio
- ✓ fase finale successiva a tale data

Nella fase preliminare sono svolte le verifiche di conformità mentre quelle di validità sono svolte in prevalenza nella fase finale.

Emissione della relazione di revisione

Imprese di minori dimensioni e prevalenza delle verifiche di validità

Caratteristiche delle imprese di minori dimensioni

Il **processo di revisione**, come detto, deve essere **applicato** anche **nelle imprese di minori dimensioni** secondo il criterio della proporzionalità e tenendo conto delle **considerazioni applicative specifiche contenute nei singoli principi di revisione (ISA Italia)** per queste imprese.

Le imprese di minori dimensioni si identificano normalmente in base ad **elementi quantitativi** (*totale attivo, totale ricavi e numero medio dei dipendenti in base alle norme del Codice Civile*) oppure in base ad **aspetti qualitativi**:

Concentrazione della proprietà e della direzione

Controlli interni limitati

Limitate fonti di ricavi e semplicità dei sistemi contabili

In queste imprese ci sono di norma pochi proprietari e spesso, **soprattutto nelle "nano imprese"**, un **unico proprietario** direttamente coinvolto nella gestione quotidiana (*proprietario-amministratore*).

Ai fini dell'**identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi**, in particolare per i rischi dovuti a frode, assume in questi casi molta importanza per il revisore la **conoscenza sia dell'impresa che dell'integrità morale del proprietario-amministratore**. Ad esempio:

Esistenza di motivi specifici da parte del proprietario-amministratore per falsare il bilancio (*per dipendenza economica dal successo dell'impresa*) e la possibilità di farlo.

Atteggiamento del proprietario-amministratore verso i controlli interni ed il processo di formazione del bilancio che non contenga errori significativi.

Misure prese dal proprietario-amministratore al fine di prevenire ed individuare frodi ed errori significativi da parte del personale dipendente.

Pressioni per il completamento della revisione contabile.

Sulla base di situazioni simili, il revisore è indotto a valutare ALTO il rischio intrinseco e fare prevalere la scelta per le verifiche di revisione di validità.

Limitate fonti di ricave e controlli interni limitati

Nelle imprese di minori dimensioni si ha spesso una **gamma limitata di prodotti o servizi** e si opera in un'unica sede (*oppure in un numero limitato*).

In questi casi i **sistemi contabili adottati** possono essere **semplici** oppure **limitati** e questo rende **più alto il rischio di un bilancio errato**.

In queste imprese risulta spesso **difficile attuare una separazione di funzioni** come forma di controllo sulle transazioni aziendali anche se **attenuata dalla presenza del proprietario-amministratore**.

Allo stesso tempo il proprietario-amministratore potrebbe approfittare della propria posizione dominante, **eludendo i controlli** (*ad esempio pretendendo dal personale l'effettuazione di pagamenti senza adeguata documentazione*) e facendo **aumentare il livello di rischio di errori significativi nel bilancio**.

*Sulla base delle situazioni indicate sopra che comportano maggiore lavoro per l'analisi e valutazione delle procedure interne, il revisore è indotto, per motivi di efficienza, a valutare **ALTO il rischio di controllo** e fare prevalere la scelta per le verifiche di revisione di validità.*

Il revisore è **richiesto** di verificare l'esistenza e valutare l'adeguatezza dell'assetto organizzativo dell'impresa **in funzione della futura gestione delle situazioni di crisi** e del mantenimento e/o **recupero della continuità aziendale**. Si tratta in questo caso di attività già presenti nel principio di revisione (ISA Italia) 570 – Continuità aziendale.

Invece, la nuova normativa richiede di utilizzare **dati prospettici spesso non disponibili tra le informazioni finanziarie dell'impresa**.

Infine, molte imprese di minori dimensioni **affidano all'esterno la tenuta di tutta la contabilità** oppure parte di essa. In questi casi, la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile devono tenere conto delle disposizioni contenute nel principio di revisione

internazionale (ISA Italia) 402 – *Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi.*

Quanto sopra comporta la necessità di cambiamenti gestionali (e anche culturali), l'introduzione di nuovi strumenti finanziari, la predisposizione di dati prospettici ed una diversa organizzazione per lo svolgimento delle verifiche di revisione. Aspetti da considerare da parte del revisore.

APPROCCIO DEL REVISORE

PROCEDURE DI REVISIONE APPLICATE AL FORNITORE DI SERVIZI CONTABILI (RINVIO)

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402 *Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitore di servizi*

**TRATTA DELLE RESPONSABILITÀ DEL REVISORE DELL'IMPRESA UTILIZZATRICE DEI SERVIZI
ESTERNALIZZATI**

Le procedure di revisione applicate al fornitore di servizi contabili

Acquisire la comprensione dei servizi prestati dal fornitore dei servizi, incluso il controllo interno.

- Dal contratto o dall'accordo sul livello dei servizi tra l'impresa utilizzatrice ed il fornitore di servizi si possono acquisire informazioni su numerosi aspetti, quali (ISA (Italia) 402, §A.8):
- le informazioni da fornire all'impresa utilizzatrice e le responsabilità per la rilevazione delle operazioni svolte dal fornitore di servizi;
- l'applicazione delle disposizioni degli organismi di vigilanza riguardanti la forma della tenuta delle registrazioni, ovvero l'accesso ad esse;

Le procedure di revisione applicate al fornitore di servizi contabili

- l'eventuale indennizzo da corrispondere all'impresa utilizzatrice in caso di inadempimenti relativi alla prestazione;
- se il fornitore di servizi fornirà una relazione (di tipo 1 o 2) sui propri controlli;
- il diritto del revisore dell'impresa utilizzatrice di accedere alle registrazioni contabili dell'impresa utilizzatrice tenute dal fornitore di servizi e alle altre informazioni necessarie allo svolgimento della revisione contabile;
- la possibilità, consentita dall'accordo, di una comunicazione diretta tra il revisore dell'impresa utilizzatrice e il revisore del fornitore di servizi, affinché quest'ultimo svolga per suo conto procedure di conformità sui controlli esistenti presso il fornitore di servizi oppure procedure di validità sulle operazioni e sui saldi del bilancio dell'impresa utilizzatrice, tenuti dal fornitore di servizi.



- I servizi di tenuta di contabilità sono rilevanti ai fini della revisione, in quanto influiscono su:
- le classi di operazioni, nelle attività svolte dall'impresa utilizzatrice, che sono significative per il bilancio della stessa;
 - le procedure (con sistemi informatici, manuali o misti) con le quali sono rilevate, elaborate, corrette e trasferite nei libri contabili le operazioni aziendali e riportate nel bilancio;
 - le relative registrazioni contabili (sia manuali sia in formato elettronico), le informazioni di supporto e gli specifici conti di bilancio utilizzati per rilevare, registrare, elaborare le operazioni aziendali e darne informativa, ivi comprese le correzioni delle informazioni non corrette e le modalità con le quali sono trasferite nei libri contabili;
 - il modo con cui il sistema informativo dell'impresa utilizzatrice recepisce eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, che siano significativi ai fini del bilancio;
 - il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, utilizzato per redigere il bilancio, incluse le stime contabili significative e l'informativa;
 - i controlli relativi alle scritture contabili, incluse quelle non standard utilizzate per registrare le operazioni o le rettifiche non ricorrenti o inusuali.

Le procedure di revisione applicate al fornitore di servizi Contabili – Isa Italia 402

Il revisore deve acquisire informazioni riguardanti la natura dei servizi contabili prestati dal fornitore, **soprattutto dal contratto o accordo** che lega l'impresa utilizzatrice e il fornitore di servizi e da eventuali relazioni di quest'ultimo.

Se una società utilizza un fornitore di servizi, alcuni controlli sulle attività di quest'ultimo possono essere rilevanti ai fini della capacità della prima di registrare, processare ed elaborare informazioni finanziarie coerenti con le asserzioni di bilancio.

L'utilizzo di un fornitore di servizi **non elimina o riduce le responsabilità** degli amministratori dell'impresa utilizzatrice di mantenere procedure di controllo interno efficaci sul processo di predisposizione del bilancio.

Le procedure di revisione applicate al fornitore di servizi Contabili – Isa Italia 402

ISA Italia 402.A5

Le imprese di dimensioni minori possono avvalersi di servizi di contabilità esterni che vanno dall'elaborazione di specifiche operazioni (ad esempio, il pagamento di oneri fiscali relativi alle retribuzioni) alla tenuta delle registrazioni contabili sino alla redazione del loro bilancio.

L'esternalizzazione di attività per la redazione del bilancio mediante l'utilizzo di fornitori di servizi **non esime la direzione** dell'impresa di dimensioni minori e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance dalle loro responsabilità per il bilancio.

Aspetto non secondario sul quale il revisore deve acquisire un'appropriata conoscenza è quello del livello d'interazione tra le attività del fornitore di servizi e quelle dell'impresa utilizzatrice.

Il livello d'interazione rappresenta la misura in cui l'impresa utilizzatrice è in grado e sceglie di porre in essere controlli efficaci sulle attività di elaborazione svolte dal fornitore di servizi.

Esempio di policy di approccio di revisione per le “nano” imprese

Viene svolta un'analisi preliminare della natura e della rilevanza delle attività svolte dal fornitore di servizi nonché del livello di interazione di quest'ultimo e dell'impresa utilizzatrice dei servizi al fine di acquisire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni, inclusi quegli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile.

- [...]

Esempio di policy di approccio di revisione per le “nano” imprese

Ad eccezione di quanto riportato nelle carte di lavoro per specifici incarichi, non si fa affidamento sulle procedure di controllo interno in quanto:

- non esiste un'adeguata separazione delle funzioni in termini di autorizzazione, esecuzione e registrazione delle operazioni e di custodia dei correlati beni;

(e/o)

- non esiste una adeguata documentazione dello svolgimento delle procedure di controllo interno ai fini dello svolgimento dei test di conformità;

(e/o)

- Il tempo necessario per lo svolgimento di test di conformità sulle procedure di controllo supererebbe il risparmio temporale derivante dallo svolgimento di test di sostanza meno estesi;

(e/o)

- [...]

Esempio di policy di approccio di revisione per le “nano” imprese

Ad eccezione di quanto riportato nelle carte di lavoro per specifici incarichi, non si fa affidamento sulle procedure di controllo interno in quanto:

- non esiste un'adeguata separazione delle funzioni in termini di autorizzazione, esecuzione e registrazione delle operazioni e di custodia dei correlati beni;
(e/o)

- non esiste una adeguata documentazione dello svolgimento delle procedure di controllo interno ai fini dello svolgimento dei test di conformità;
(e/o)

- Il tempo necessario per lo svolgimento di test di conformità sulle procedure di controllo supererebbe il risparmio temporale derivante dallo svolgimento di test di sostanza meno estesi;
(e/o)

- [...]

Le risposte ai rischi di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi

Nel caso il fornitore di servizi dovesse conservare elementi significativi delle registrazioni contabili dell'impresa utilizzatrice, il revisore di quest'ultima dovrà avere l'accesso diretto alle registrazioni contabili per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per comprovare le operazioni e i saldi in esse iscritti.

Tale accesso può implicare:

- l'ispezione fisica delle registrazioni presso i locali del fornitore di servizi; ovvero
- la consultazione delle registrazioni tenute in formato elettronico dall'impresa utilizzatrice, o in un'altra sede.

Le risposte ai rischi di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi

Il revisore dell'impresa utilizzatrice determina la natura e l'ampiezza degli elementi probativi da acquisire sui saldi e sulle operazioni gestite dal fornitore di servizi tramite le seguenti procedure:

- ispezione delle registrazioni e dei documenti tenuti dall'impresa utilizzatrice;
- ispezione delle registrazioni e dei documenti tenuti dal fornitore di servizi;
- acquisizione delle conferme dal fornitore di servizi in merito ai saldi e alle operazioni, laddove l'impresa utilizzatrice tenga registrazioni autonome dei saldi e delle operazioni;
- svolgimento di procedure di analisi comparativa sulle registrazioni tenute dall'impresa utilizzatrice ovvero sulle relazioni ricevute dal fornitore di servizi.

ALBERO DECISIONALE

Comprendere come l'impresa utilizzatrice utilizza i servizi del fornitore di servizi nella fornitura di servizi di contabilità:

- natura dei servizi prestati e loro rilevanza
- natura e significatività delle operazioni elaborate, dei processi relativi alla contabilizzazione o alla predisposizione del bilancio
- livello di interazione tra attività del fornitore dei servizi e quelle dell'impresa utilizzatrice
- natura del rapporto tra impresa utilizzatrice e fornitore dei servizi, inclusi i relativi termini contrattuali

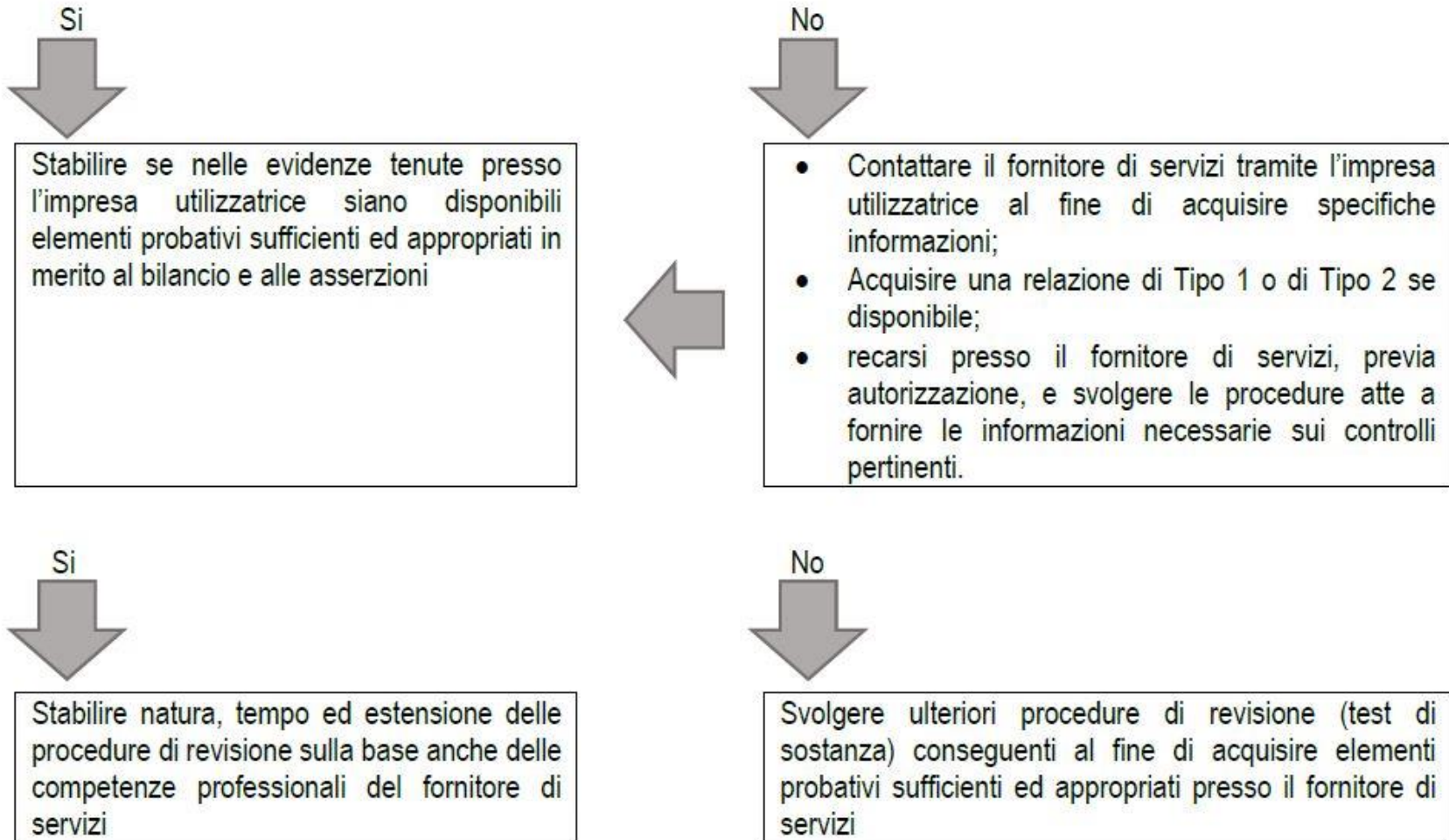


Valutare la configurazione e l'implementazione di controlli rilevanti della società sui servizi forniti dallo studio professionale, inclusi quelli applicati alle operazioni elaborate dallo studio professionale





Stabilire se sia stata acquisita una comprensione sufficiente della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore di servizi e del loro effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile, tale da fornire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi



PIANO DI LAVORO - NANO

- **UNO/DUE MESI DOPO LA NOMINA**
- Incontro con il management
- Questionario sul contesto in cui l'impresa opera
- Definizione del piano di revisione
- Reperire documenti/informazioni per creare un fascicolo
- "Permanent"

PIANO DI LAVORO - NANO

PRIMA VERIFICA / SUCCESSIVAMENTE ALL'APPROVAZIONE DEL BILANCIO

- Verifiche a campione: cassa, riconciliazioni bancarie, clienti, fornitori, acquisti e vendite
- Verifica aggiornamento registri IVA/contabilità
- Informazioni su finanziamenti, piani ammortamento e andamento dei pagamenti
- Verifica versamento imposte dirette/indirette/contributi
- Verifica adempimenti fiscali in scadenza/scaduti
- Aggiornamento libri sociali
- Informazioni sui rapporti intercompany

PIANO DI LAVORO - NANO

SECONDA VERIFICA (settembre/ottobre)

- Analisi procedure vendite e acquisti: verifica della procedura a campione
- Verifica a campione liquidità: cassa, riconciliazioni bancarie
- Verifica aggiornamento registri IVA/contabilità
- Se ci sono dipendenti: verifica procedure rilevazione paghe, versamento ritenute, contributi, pagamento stipendi, eventuale regolarità contributiva
- Se contabilità esterna: lettera dal fornitore del servizio/verifica flussi

PIANO DI LAVORO - NANO

- **TERZA VERIFICA (dicembre)**
- Verifica procedura di magazzino
- Partecipazione all'inventario di fine anno

PIANO DI LAVORO - NANO

- **QUARTA VERIFICA (avvio revisione bilancio)**
- determinazione livello di significatività
- invio lettere circolarizzazione a banche, consulenti, assicurazioni
- verifiche su area dipendenti, adempimenti fiscali correlati
- verifica versamento imposte dirette/indirette/contributi
- verifica adempimenti fiscali in scadenza/scaduti
- Informazioni su finanziamenti, piani ammortamento e andamento dei pagamenti

PIANO DI LAVORO - NANO

REVISIONE BILANCIO

- analisi comparativa
- procedure di validità sui saldi di fine anno
- analisi risposte clienti fornitori a circolarizzazioni inviate
- verifica saldo cassa, riconciliazioni bancarie
- verifiche su area dipendenti, TFR, ratei

Principali procedure di validità in fase di final audit

- Lead schedule – (carta di lavoro)
 - Foglio di Lavoro in forma tabellare da cui parte la fase di final audit
 - Fornisce informazione sommaria storica delle poste oggetto di controllo,
 - Fornisce evidenze sugli andamenti aziendali e loro congruità relativa
 - Strumento di collegamento tra sotto-sistema operativo esaminato ed i riflessi sulle quantità di bilancio
- Sub-lead schedule - (carta di lavoro)
 - Foglio di lavoro che permette il raccordo tra i saldi dei conti del sotto-sistema amministrativo aziendale
 - Evidenzia i saldi finali dell'esercizio corrente e dell'esercizio precedente
 - Tante sub-lead-schedule tante quante sono le poste di bilancio contenute nella Lead schedule

Le principali procedure di validità – Elementi probativi – CICLO MAGAZZINO

L'analisi comparativa

La verifica dell'inventariazione delle rimanenze

La richiesta delle conferme esterne

Le verifiche di cut-off

Le verifiche di dettaglio

L'analisi comparativa

- Per procedure di analisi comparativa si intendono le Valutazioni dell'informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria sia di altra natura.
- Tali procedure consentono
 - Assistere il revisore nella conoscenza dell'impresa e nella pianificazione della natura, delle tempistiche e dell'ampiezza delle altre procedure di revisione
 - Contribuire a ridurre il rischio che non siano rilevati eventuali errori significativi nelle specifiche asserzioni di bilancio;
 - Esaminare il bilancio nel suo insieme nella fase finale del lavoro di revisione.

Procedure di analisi comparativa

- *Analisi verticale:*

Peso percentuale su Totale Attivo e PN

- *Analisi orizzontale:*

Scostamenti anomali o inusuali sia in termini assoluti che in termini di ratios.

La verifica dell'inventariazione delle rimanenze

- Beni da inventariare
- Disponibilità in senso formale
- Pianificazione della presenza
- Data dell'inventario
- Mancata conta
- Azioni in presenza
- Prima della conta, durante la conta, dopo la conta

Controllo della conta di magazzino

Il collegio sindacale della Beta srl, composto dal dott. A (presidente) B e C, procede ai controlli in fase final audit sul bilancio di esercizio chiuso al 31.12.N, e verifica la conta di magazzino.

Nella riunione del 21/12/N, tenuta in azienda, il Collegio sindacale procede a:

- Raccogliere tutti i dati relativi alla pianificazione della conta di magazzino;
- Esaminare le istruzioni aziendali («Guida all'inventario annuale») per la conta di magazzino;
- Definire chi del collegio sarà presente;
- Verificare la politica aziendale in merito alle consegne, alle spedizioni, all'interruzione delle attività di stabilimento nel periodo inventariazione;
- Predisporre le carte di lavoro.

Controllo della conta di magazzino

In data 02.01.N+1, il dott. B partecipa alla conta di magazzino procedendo a:

- Presentarsi alle ore 8.00 (ora prevista 8.30);
- Verificare che la pianificazione della conta e le «Guida all'inventario annuale» siano effettivamente applicate;
- Verificare l'apposizione dei cartellini sui lotti;
- Controllare la corrispondenza tra evidenze d'inventario e annotazioni;
- Selezionare un cluster di codici materie prime dalla stampa della contabilità di magazzino, ispezionandone la consistenza effettiva

La richiesta di conferme esterne

- Disponibilità in senso formale.
- In generale ISA Italia 505

Le verifiche di cut-off - Competenza

- Sugli acquisti:

Confrontare i DDT di entrata relative alla merci ricevute immediatamente prima della chiusura dell'esercizio con le fatture dei fornitori e controllare che siano state registrate nell'esercizio di competenza. Il confronto deve essere effettuato partendo sia dai DDT di entrata sia dalle fatture.

- effettuare lo stesso controllo per i DDT di entrata e le fatture di fornitori relative alle merci ricevute immediatamente all'inizio dell'esercizio successivo.

- Sulle vendite:

Confrontare gli ultimi DDT di uscita relative alle merci spedite immediatamente prima della chiusura dell'esercizio con le fatture a clienti. Il confronto deve essere effettuato partendo sia dai DDT di uscita sia dalle fatture.

Effettuare lo stesso controllo per i DDT di uscita e le fatture a clienti relative alle merci spedite all'inizio dell'esercizio successivo.

Le verifiche di cut-off - Competenza

- Il collegio sindacale della Beta srl, composto dal dott. A (presidente), B e C, procede ai controlli in fase final audit sul bilancio di esercizio chiuso al 31.12.N, e applica la verifica di cut-off al ciclo magazzino:

Nella riunione del 21/12/N, tenuta in azienda, il Collegio sindacale procede a:

- Ricevere l'elenco e analizzare le bolle di entrata nel magazzino degli ultimi quindi giorni dell'anno N
- Ricevere l'elenco e analizzare le bolle di uscita dal magazzino degli ultimi quindi giorni dell'anno N
- Ricevere l'elenco e analizzare le bolle di entrata nel magazzino dei primi quindi giorni dell'anno N+1
- Ricevere l'elenco e analizzare le bolle di uscita dal magazzino dei primi quindi giorni dell'anno N+1
- Individuare le anomalie

Grazie per l'attenzione!

Francesco Spataro

Segretario Commissione UNGDCEC Bilancio, Principi Contabili e Revisione

Revisione Legale in Tour – Roma 20/06/2025

