BILANCI E RENDICONTI ANNUALI DEGLI ENTI NON PROFIT

ATTIVITA' DI REVISIONE CONTABILE SUI BILANCI E SULLA INFORMATIVA DEGLI ENTI

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

Fabio Sardelli

Roma 22 Aprile 2013

CONTROLLO OBBLIGATORIO

Il controllo negli Enp è obbligatorio quando:

- la disciplina speciale o tributaria richiede la presenza di un soggetto indipendente incaricato di compiti di controllo:

  ONLUS: D.Lgs.460/97 art.25

  Imprese Sociali. D.Lgs.155/96

- lo statuto prevede la figura del collegio dei revisori o di altro organo monocratico o collegiale incaricato del controllo

CONTROLLO OBBLIGATORIO

In mancanza di specifiche disposizioni e laddove non previsto diversamente si suggerisce:

Enp che non superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività due dei tre parametri previsti dall'art. 2435 bis, c.c., ridotti a metà

→ NOMINA ORGANO DI CONTROLLO MONOCRATICO

Enp che superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività due dei tre parametri previsti dall'art. 2435 bis, c.c., ridotti a metà e che non superano due dei tre parametri previsti dall'art. 2435 bis, c.c.

→ NOMINA ORGANO DI CONTROLLO COLLEGIALE

CONTROLLO OBBLIGATORIO

Enp che superano per 2 esercizi consecutivi o nel primo esercizio di attività due dei tre parametri previsti dall'art. 2435 bis, c.c.

→

NOMINA DI UN ORGANO DI CONTROLLO COLLEGIALE E DI UN REVISORE (SOCIETA' DI REVISIONE)

TIPOLOGIE DI CONTROLLI

Revisione contabile → Si sostanzia nelle operazioni di controllo contabile e amministrativo

Attività di vigilanza →
- Controlli legali e statutari
- Controlli sulle attività dell'ente
- Controlli fiscali

REVISIONE CONTABILE

Per attività di “revisione contabile” (o di auditing) si intende l’insieme delle attività di controllo relative all’operato dei soggetti interni preposti alla governance di organizzazioni (profit e non profit), circa la regolare tenuta della contabilità.

L’attività di revisione contabile effettuata sugli Enti No Profit non si differenzia nella sostanza da quella svolta per le imprese commerciali, e per tale ragione hanno valenza le disposizioni dettate dal D. Lgs. 39/2010 e le norme elaborate dal CNDCEC, con particolare riferimento all’applicazione degli ISA.

OBIETTIVO GENERALE

L'**obiettivo della revisione contabile** è:

- acquisire ogni elemento necessario (elementi probativi) per consentire al revisore di esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso e che lo stesso sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni che ne disciplinano i criteri di redazione

- minimizzare il *rischio di revisione*

Con il termine "***rischio di revisione***" si definisce il rischio che il revisore esprima un giudizio non corretto nel caso in cui il bilancio sia significativamente inesatto

OBIETTIVO DELLA REVISIONE PER GLI ENP

Mutuando l'obiettivo generale, è possibile affermare che l'**obiettivo della revisione contabile** con particolare riferimento agli ENP è :

- acquisire ogni elemento necessario (elementi probativi) per consentire al revisore di esprimere un giudizio professionale sul bilancio, inteso, in tale sede, come chiara, corretta e veritiera rappresentazione dell'andamento economico–patrimoniale e *sociale* dell'attività svolta e quindi incrementare il livello di fiducia dei diversi stakeholders

- minimizzare il rischio di revisione, inteso come:
  1. inherent risk
  2. control risk
  3. detection risk

ELEMENTI PROBATIVI

Per **elementi probativi** si intendono tutte le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alla conclusione su cui basare il proprio giudizio sul bilancio **(ISA 500)**

Metodologie e strumenti:

- Ispezioni (esame di registrazioni, documenti, ecc…)
- Osservazioni (assistere a procedure eseguite da terzi)
- Indagini e conferme (es. procedura di circolarizzazione)
- Ricalcolo (controllo correttezza aritmetica dei documenti)
- Procedure Analitiche (analisi di indici, analisi di variazioni, ecc…)
- Riesecuzione dei controlli

LE PROCEDURE DI REVISIONE

Al fine di svolgere le attività prefissate, il revisore, quindi, mette in atto le procedure che gli consentono di raggiungere il proprio obiettivo, e quindi raccogliere sufficienti ed appropriati elementi probativi:

PROCEDURE DI CONFORMITA’

Si riferiscono principalmente ai controlli e:

- accertano o confermano la conoscenza da parte del revisore dei sistemi del cliente e dei suoi controlli chiave
- corroborano l’efficace funzionamento dei controlli chiave per il periodo in cui il revisore farà affidamento su di essi

PROCEDURE DI VALIDITA’

Forniscono elementi probativi diretti della validità delle operazioni e dei saldi inclusi nelle registrazioni contabili o nel bilancio. Comprendono:

- indagine e attestazioni;
- controllo tramite comparazioni e indici;
- controlli dettagliati delle operazioni e dei saldi mediante:
    1. ispezione dei relativi documenti e delle altre registrazioni
    2. conferme esterne
    3. controllo fisico

PROCEDURE DIAGNOSTICHE

Includono principalmente:

- analisi della natura e del volume delle operazioni incluse quelle significative, insolite o infrequenti;
- analisi delle scritture nei conti di mastro;
- analisi dei saldi dei conti, inclusi i dettagli degli elementi più rilevanti;
- analisi delle riconciliazioni tra partitari e conti di mastro;
- analisi delle rettifiche per ammontare o causa;
- analisi dei conti transitori o delle operazioni respinte dal sistema.

ANALISI COMPARATIVA

Consiste nel confronto dei dati e di informazioni finanziarie, patrimoniali ed economiche dell'ente con altri dati comparabili.

IL PROCESSO DI REVISIONE

Le fasi del processo di revisione possono essere suddivise in:

1. Accettazione (mantenimento) del cliente
2. Definizione dei termini dell'incarico
3. Pianificazione delle attività
4. Esame del controllo interno
5. Effettuazione test di sostanza
6. Completamento della revisione
7. Emissione della relazione di revisione

ACCETTAZIONE (MANTENIMENTO) DEL CLIENTE

Obiettivo:

Comprensione dell'ENP e prima identificazione delle principali criticità.

Occorre quindi procedere ad una valutazione di ogni cliente:

- Prima di **accettare** l'incarico
- Prima di **continuare** a fornire il servizio

ACCETTAZIONE (MANTENIMENTO) DEL CLIENTE

Elementi da valutare:

- Considerare la propria indipendenza
- Considerare la capacità di fornire un servizio adeguato
- Considerare l'integrità dell'Ente
- Considerare eventuali limitazioni allo svolgimento del lavoro
- Considerare la natura dell'attività svolta dall'Ente
- Verificare l'integrità degli organi preposti alla governance

DEFINIZIONE DEI TERMINI DELL'INCARICO

La determinazione delle risorse professionali e delle ore previste per l'incarico si basa su:

- Dimensione, composizione e rischiosità del bilancio
- Preparazione tecnica ed esperienza richieste
- Necessità di assicurare livello di qualità del lavoro, nel rispetto dei statuiti principi di revisione

PIANIFICAZIONE ATTIVITA’

Obiettivo:

Comprensione e sviluppo di una strategia generale e predisposizione del piano di revisione al fine di ridurre il rischio ad un livello accettabilmente basso **(ISA 300)**

LA PREDISPOSIZIONE DELLA STRATEGIA DI REVISIONE COMPORTA:

- definizione del gruppo di lavoro
- determinazione di un appropriato livello di significatività
- identificazione delle principali **aree critiche** e relative procedure di revisione

Per “aree critiche” si intendono quelle aree del bilancio per le quali vi è un maggior rischio che siano presenti errori significativi, o quelle aree i cui valori appaiono significativi ai fini della comprensione della situazione aziendale.

PIANIFICAZIONE ATTIVITA’

IL PIANO DI REVISIONE DEVE INCLUDERE:

- descrizione della natura, tempistica ed estensione delle procedure pianificate per la valutazione dei rischi di errori significativi e/o di **frodi**

- descrizione della natura, tempistica ed estensione delle conseguenti procedure di revisione pianificate a livello di asserzione per ogni significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa

- le altre procedure di revisione che è necessario svolgere per le finalità dell’incarico in conformità con i principi di revisione

PIANIFICAZIONE ATTIVITA'

Al fine di individuare eventuali rischi di **frode**, attraverso colloquio con la direzione e nell'ambito del lavoro di revisione, il revisore indaga circa:

- Esistenza di un programma e di controlli antifrode implementati dall'Enp

- Controlli da parte del management relativamente a:
  - scritture contabili
  - riconoscimento dei ricavi
  - transazioni inusuali significative
  - stime
  - conti transitori

Inoltre, si segnala che la lettera di attestazione ricevuta dall'Enp contiene uno specifico paragrafo inerenti le frodi.

PIANIFICAZIONE ATTIVITA’

Con riferimento a tutte le voci possono essere individuate una serie di affermazioni (o **asserzioni**, nella terminologia utilizzata nei principi di revisione).

ASSERZIONI	Esistenza	Tutte le attività e passività iscritte in bilancio ed il patrimonio netto **esistono**
	Diritti e obbligazioni	Tutte le voci iscritte nell’attivo costituiscono attività e le passività costituiscono obbligazioni per l’impresa
	Completezza	**Sono state considerate tutte le operazioni** che dovevano essere registrate, cioè il bilancio è completo
	Valutazione e imputazione	Tutte le attività e passività sono indicate in bilancio ad un **importo appropriato** ed imputate nel rispetto del principio di competenza economica
	Presentazione e informativa in bilancio	Tutte le voci del bilancio sono **classificate ed illustrate correttamente**

ESAME DEL CONTROLLO INTERNO

Definizione:

Il sistema di controllo interno (S.C.I), come definito dal COBIT, è l'insieme di pratiche, procedure e attività definite da una struttura al fine di ottenere sufficiente assurance sul corretto perseguimento degli obiettivi prefissati.

ESAME DEL CONTROLLO INTERNO

Obiettivo:

Comprensione e valutazione dell'affidabilità del sistema di controllo interno (S.C.I.) dell'Ente. Il revisore deve comprendere:

- Il rischio di errori significativi nelle operazioni non identificati e corretti dal S.C.I.
- Il rischio di errori nei dati base per la redazione del bilancio d'esercizio
- L'esistenza di procedure contabili che vengono applicate periodicamente

SISTEMA CONTROLLO INTERNO

ESAME DEL CONTROLLO INTERNO

Sistema controllo interno direzionale:

Insieme delle direttive, procedure e tecniche che permettono di organizzare e controllare le operazioni aziendali allo scopo di raggiungere gli obiettivi di gestione prefissati.

Sistema controllo interno amministrativo contabile:

Il sistema di controllo interno amministrativo-contabile è l'insieme delle procedure e delle tecniche che permettono di raggiungere i seguenti obiettivi:

a. le operazioni sono effettuate secondo le direttive generali o specifiche impartite dalla direzione aziendale
b. tutte le operazioni sono registrate correttamente
c. l'accesso ai beni aziendali è consentito solo nei limiti delle autorizzazioni conferite dalla direzione
d. le registrazioni relative ai beni aziendali trovano riscontro nell'esistenza fisica dei beni stessi e opportune azioni vengono intraprese in merito a eventuali differenze riscontrate.

ESAME DEL CONTROLLO INTERNO

Sistema controllo interno IT:

Per la valutazione del sistema di controllo interno è necessario valutare:

- esistenza protezione fisica e logica all'accesso non autorizzato al sistema;
- esistenza di adeguate misure che garantiscano che il sistema sia operativo e funzionante nei tempi e nelle modalità richieste dai processi dell'ENP;
- esistenza di corrette metodologie di sviluppo e di manutenzione dei sistemi applicativi che assicurino che le funzioni di elaborazione di questi sistemi siano sempre quelle attese dagli utenti.

Procedure e strumenti:

- Indagini presso la direzione e altri soggetti ***(predisposizione narrative)***
- Procedure di analisi comparativa ***(analytical review)***
- Osservazioni ed ispezioni ***(walkthrough analysis)***
- *Mapping*

ESAME DEL CONTROLLO INTERNO - ENP

Il revisore, con particolare riferimento agli ENP, nell'analisi del sistema di controllo interno, deve porre maggiore enfasi sui seguenti aspetti:

- Accertare la coerenza fra la mission definita dallo statuto e l'attività svolta

- Accertare che l'ENP stia operando al fine di perseguire l'obiettivo stabilito al momento della sua costituzione; in particolare, il revisore dovrà accertare, durante il lavoro, che le rendicontazioni conclusive siano, più che un bilancio, uno «*statement of activities*»

ESAME DEL CONTROLLO INTERNO - ENP

- Accertare l'integrità degli organi esecutivi

- Assicurarsi che gli organi preposti alla governance operino a solo beneficio dell'ENP e dei suoi stakeholders (i.e. verificare la corretta conservazione del patrimonio)

ESAME DEL CONTROLLO INTERNO - ENP

- Verificare che all'interno dell'organizzazione le procedure messe in atto garantiscano livelli di segregazione delle attività adeguati alla struttura organizzativa.

ESAME DEL CONTROLLO INTERNO - ENP

- Verificare la corretta formalizzazione dei controlli posti in essere dall'organizzazione

Il revisore deve poter tracciare e ripercorrere i controlli interni posti in essere dall'organizzazione al fine di poter verificare il rispetto e l'adeguatezza degli stessi in relazione alla complessità dell'ENP.

ESECUZIONE DELLE VERIFICHE

Obiettivo:

Svolgimento di tutte le procedure previste dal programma di revisione, con l'evidenziazione dei risultati in apposite carte di lavoro che devono indicare in modo chiaro e sintetico:

- obiettivi prefissati
- procedure di verifica effettuate
- documenti esaminati
- conclusioni raggiunte

Strumenti:

- Programmi di lavoro
- Memorandum di sezione

ESECUZIONE DELLE VERIFICHE

Il revisore deve quindi:

- accertare se viene tenuta una contabilità separata per le attività commerciali ovvero in funzione della organizzazione dell'ente; qualora la struttura amministrativa non fosse ritenuta congrua alla dimensione e/o all'attività esercitata, è opportuno considerare i connessi rischi ai fini della revisione
- verificare che le scritture contabili siano regolarmente tenute ed archiviate
- verificare la corretta impostazione del piano dei conti in funzione all'attività svolta
- controllare quale forma di bilancio ovvero di rendiconto siano previsti dalla legge, ovvero, dall'atto costitutivo e se il bilancio prodotto rispetti tali schemi

ESECUZIONE DELLE VERIFICHE

- accertare la corrispondenza tra le scritture contabili e i dati risultanti dal bilancio ovvero dal rendiconto
- verificare che il patrimonio dell'Enp sia esistente ed adeguato a garantire il pieno adempimento delle obbligazioni assunte e la possibilità di continuare a svolgere la propria attività
- accertare che i beni materiali ed immateriali di proprietà dell'Enp siano adeguatamente inventariati e che siano state adottate idonee misure atte a garantirne un'adeguata conservazione
- accertare la congruità dei criteri di valutazione ed esposizione adottati

L'organo di revisione può avvalersi nella propria opera di ausiliari che non sostituiscono, ma coadiuvano, l'organo di revisione nella propria attività.

ESECUZIONE DELLE VERIFICHE

Il revisore deve quindi esprimere un parere, in base alle analisi effettuate, sulla veridicità del bilancio ovvero del rendiconto, e dei documenti ad esso allegati.

La veridicità è espressa, oltre che con la trasparente rappresentazione delle attività dell'ente, mediante la esaustiva rendicontazione, non meramente quantitativa, delle diverse aree nelle quali l'ente esplica le sue attività.

ANALISI DELL'INFORMATIVA

Cruciale importanza ai fini di un corretto giudizio è l'analisi dell'informativa.

Nel bilancio degli Enp, la nota integrativa fornisce ulteriori informazioni quantitative e descrittive rispetto a quelle contenute negli schemi.

Il revisore deve verificare la correttezza, l'appropriatezza e la completezza delle informazioni fornite, che devono includere informazioni su:

- criteri applicati nella valutazione delle voci di bilancio
- composizione e dettaglio su alcune voci del bilancio
- descrizione delle variazioni intervenute nelle voci
- altre informazioni

ANALISI DELL'INFORMATIVA

Secondo le «Linee Guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli Enti Non Profit» emanate dall'ex Agenzia per le ONLUS, il bilancio deve essere accompagnato dalla Relazione di missione, che ha la funzione di esprimere il giudizio degli Amministratori circa l'andamento della gestione.

Il revisore deve verificare la correttezza, l'appropriatezza e la completezza delle informazioni fornite, che devono includere informazioni su:

- missione e identità dell'Ente
- attività istituzionali volte al perseguimento della missione
- attività strumentali rispetto al perseguimento della missione

COMPLETAMENTO DELLA REVISIONE ED EMISSIONE DEL GIUDIZIO

Strumenti

- Memorandum riepilogativi del lavoro svolto
- Lettera di attestazione
- Relazione di revisione

Il processo di revisione si conclude con l'espressione del giudizio sull'attendibilità sostanziale del bilancio e la conseguente stesura della relazione di revisione che può essere:

- Relazione senza rilievi
- Relazione con rilievi (es. in presenza di deviazioni dai principi contabili o di revisione)
- Relazione avversa
- Relazione con astensione dal parere (es. incertezze significative)

DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE

Il principio di revisione 230 stabilisce che il revisore deve preparare con tempestività una documentazione della revisione che fornisca:

- Una sufficiente ed appropriata evidenza degli elementi a supporto della relazione di revisione
- L'evidenza che il lavoro di revisione sia stato svolto in conformità ai principi di revisione di riferimento ed alle norme e ai regolamenti applicabili

DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE

La documentazione:

- può essere formalizzata su supporto cartaceo, elettronico o di altro tipo
- deve permettere la comprensione a terzi della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione svolte
- deve fornire i risultati delle procedure di revisione e gli elementi probativi raccolti
- deve fornire gli aspetti significativi emersi e le conclusioni raggiunte
- deve indicare chi ha svolto la procedura di revisione, chi ha riesaminato il lavoro di revisione ed in quali date tali attività si sono svolte

DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE

La documentazione viene quindi archiviata in dossier a seconda della tipologia di informazione:

- Dossier pluriennali (permanent file)
- Dossier correnti generali (general file)
- Dossier correnti analitici (sections file)

ATTIVITA' DI VIGILANZA

L'attività di vigilanza si sostanzia nella costante attività posta in essere dall'organo di controllo attraverso lo svolgimento delle seguenti tipologie di verifica:

- Controlli legali e statutari
- Controlli sulle attività dell'ente
- Controlli fiscali

ATTIVITA' DI VIGILANZA

Controlli legali e statutari

- Per controllo legale si intende la verifica del rispetto da parte dell'Enp delle previsioni normative del codice civile e della disciplina speciale

- Il controllo statutario è finalizzato a verificare la coerenza tra norme di legge e disposizioni statutarie nonché la corretta applicazione da parte dell'ente di queste ultime

ATTIVITA' DI VIGILANZA

Controlli sulle attività dell'ente

Si intendono i controlli volti a vigilare che le attività e le operazioni poste in essere dall'Enp siano conformi ai principi di corretta amministrazione.

Tali controlli vengono svolti applicando una modalità di selezione dei controlli basata sull'identificazione e la valutazione delle aree di rischio con modalità adeguate alla tipicità delle attività svolte, alle dimensioni dell'ente ed alle altre caratteristiche, anche organizzative, specifiche dell'Enp.

ATTIVITA' DI VIGILANZA

Controlli fiscali

Si intendono i controlli volti a vigilare che le attività e le operazioni poste in essere dall'Enp siano conformi ai principi di corretta amministrazione.

Tali controlli vengono svolti applicando una modalità di selezione dei controlli basata sull'identificazione e la valutazione delle aree di rischio con modalità adeguate alla tipicità delle attività svolte, alle dimensioni dell'ente ed alle altre caratteristiche, anche organizzative, specifiche dell'Enp.