

Newsletter - Ottobre 2019

Commissione di Studio Revisione PMI

La Commissione di Studio Revisione PMI ha curato la pubblicazione della presente Newsletter con l'obiettivo di fornire ai colleghi indicazioni di carattere operativo – pratico per lo sviluppo dell'attività che il professionista svolge nell'ambito di un Collegio Sindacale incaricato della revisione o in qualità di Revisore legale di aziende di piccola e media dimensione (di seguito "Revisore legale").

La Newsletter, che fa seguito a quella predisposta dalla stessa Commissione a marzo 2019, è divisa in due parti:

- > nella prima parte sono riportate alcune segnalazioni e approfondimenti relativi a tematiche considerate di particolare interesse anche tenendo conto del periodo dell'anno in cui ci troviamo. Gli argomenti trattati sono i seguenti:
 - 1. Verifica dei saldi di apertura in occasione di un nuovo incarico di revisione
 - 2. La valutazione degli errori qualitativi in virtù delle novità introdotte dal Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (CCII)
 - 3. La sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali da parte dei soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione al bilancio
 - 4. Rapporti tra revisore legale e collegio sindacale
 - 5. Procedure di revisione obbligatorie: l'inventario fisico delle rimanenze
 - 6. Cessazione anticipata dell'incarico di revisione contabile
- > nella seconda parte è riportato un riepilogo dei principali documenti e supporti di riferimento per il revisore legale.

Il presente documento è stato predisposto dai componenti della Commissione Revisione PMI sulla base di quanto pubblicato dagli organismi di riferimento in materia di revisione legale alla data odierna.

Ancona, 3 ottobre 2019

Commissione di Studio Revisione PMI

Consigliere Delegato: Leandro Tiranti
Presidente: Gabriella Manella

Componenti: Lorenzo Buldrini, Marco Cruciani, Paola D'Angelo, Gabriele Di

Giovacchino, Gabriele Giammarini

1. Verifica dei saldi di apertura in occasione di un nuovo incarico di revisione

A seguito dell'accettazione di un nuovo incarico di revisione, il revisore dovrà prestare particolare attenzione all'analisi dei saldi di apertura derivanti dal bilancio dell'esercizio precedente, in coerenza con quanto previsto dal principio di revisione ISA Italia n. 510 "Primi incarichi di revisione contabile - Saldi di apertura" e con quanto osservato nel capitolo 21 del Manuale "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori", emanato nell'aprile 2018 dal CNDCEC.

L'attività di verifica dei saldi di apertura è quindi successiva allo svolgimento delle attività di valutazione preliminare del rischio di incarico, mentre è propedeutica alle procedure di revisione del bilancio e indirizza con i suoi risultati l'attività di pianificazione del lavoro del revisore.

L'obiettivo del revisore in relazione ai saldi di apertura è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i saldi di apertura contengano errori che possano influire significativamente sul bilancio dell'esercizio in esame e se siano stati applicati principi contabili appropriati.

Il principio ISA n. 510 introduce poi un'importante distinzione, che ha riflessi operativi sull'attività di verifica dei saldi di apertura; il revisore può trovarsi infatti in una delle seguenti situazioni:

- il bilancio dell'esercizio precedente è stato oggetto di revisione contabile da parte di un altro revisore;
- il bilancio dell'esercizio precedente non è stato oggetto di revisione contabile, in quanto la società non era obbligata alla nomina del revisore.

Nel primo caso, il revisore entrante è sicuramente agevolato dalla presenza di un lavoro di revisione già svolto sul bilancio dell'esercizio precedente; tuttavia, egli non può limitarsi a prendere atto della relazione di revisione al bilancio dell'esercizio precedente, ma deve anche esaminare le carte lavoro, che il revisore uscente dovrà mettere a sua disposizione nel rispetto dei doveri di collaborazione previsti dall'art.9bis, c. 5, del D.Lgs. 39/2010.

Il revisore uscente, nell'ambito della procedura di verifica, dovrà acquisire preliminarmente le lettere di manleva da parte della società e del revisore entrante; a seguito dello svolgimento dell'attività di verifica delle carte lavoro, il revisore entrante redigerà un apposito memorandum da includere nelle carte di lavoro relative al bilancio in chiusura.

Nel caso in cui il bilancio precedente non sia stato oggetto di revisione, il revisore sarà comunque tenuto a svolgere specifiche procedure di revisione per acquisire elementi probativi sui saldi di apertura, tenendo conto della natura dei saldi contabili, dei rischi di errori significativi individuati e della rilevanza dei saldi patrimoniali relativi all'esercizio precedente.

Va osservato come questa seconda situazione, in cui il bilancio dell'esercizio precedente non sia stato oggetto di revisione, potrebbe presentarsi piuttosto frequentemente con l'entrata in vigore delle norme del Decreto c.d. "Sblocca Cantieri", che riducono i limiti per l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore nelle S.r.l., imponendone la nomina in caso di superamento per due esercizi consecutivi di almeno

uno dei seguenti limiti:

attivo patrimoniale: euro 4 milioni;

ricavi: euro 4 milioni;

media dipendenti occupati: 20 unità.

A seguito dell'entrata in vigore dei nuovi limiti, infatti, numerose società potrebbero trovarsi nella situazione di nominare per la prima volta l'organo di revisione, il quale si troverà quindi ad esaminare i saldi di apertura emergenti dal bilancio dell'esercizio precedente non soggetto a revisione

In entrambi i casi appena esaminati, la verifica dei saldi di apertura ha comunque un'importanza fondamentale per la revisione del bilancio del primo esercizio successivo alla nomina, tanto che ove il revisore non ritenga di aver ottenuto elementi probativi sufficienti ed appropriati in relazione ai saldi di apertura, ne dovrà tenere conto ai fini del giudizio sul bilancio (giudizio con rilievi, impossibilità di esprimere un giudizio, giudizio negativo, a seconda della gravità della situazione).

Anche in caso di assenza di rilievi in proposito, il revisore dovrà comunque evidenziare nella propria relazione la circostanza che il bilancio dell'esercizio precedente è stato assoggettato a revisione legale da parte di un altro revisore o non è stato assoggettato a revisione legale.

2. La valutazione degli errori qualitativi in virtù delle novità introdotte dal Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (CCII)

Il Principio di revisione ISA (Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile" definisce "errore" qualsiasi "differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile". Al fine di determinare quali errori debbano essere considerati dal revisore rilevanti ai fini dell'espressione del proprio giudizio professionale, vengono stimate opportune soglie di significatività, che guidano il professionista lungo l'intero processo di revisione contabile del bilancio. Nello specifico, devono necessariamente essere determinate sia la significatività complessiva (utile ai fini della valutazione degli errori non corretti, con i diretti riflessi sulla relazione di revisione) che quella operativa (necessaria per determinare l'estensione delle procedure di revisione); facoltativamente (ma vivamente consigliato nella prassi operativa) può essere determinata anche una soglia di errore chiaramente trascurabile al di sotto della quale eventuali errori identificati e non corretti non vengono presi in considerazione ai fini della revisione.

Seppur basate su assunti e presupposti pertinenti e logici, le soglie di significatività non possono <u>da sole</u> supportare il giudizio professionale del revisore, in quanto espressione di mere grandezze quantitative, mancando quindi dell'accezione qualitativa dell'analisi che deve necessariamente essere effettuata. Di fronte ad alcune peculiari tipologie di errori, ed in particolare di quelle tipicamente afferenti all'asserzione della *presentation/disclosure*, addirittura le soglie numeriche di significatività presentano bassa capacità di

supporto al giudizio professionale del revisore. Si pensi, a tal proposito, alle difficoltà legate ad esempio alla valutazione della significatività di un'eventuale carenza informativa. Come evidenziato anche nel Manuale "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori", emanato nell'aprile 2018 dal CNDCEC, gli errori di natura qualitativa (carenza ed assenza di informativa appunto, così come rischi di errori significativi derivanti da frodi) sono necessariamente oggetto di singola valutazione, non potendo essere analizzati in maniera aggregata con altri errori.

Con specifico riferimento agli <u>errori di riclassifica</u> delle voci di bilancio, preme osservare come la valutazione della loro significatività debba oggi necessariamente tenere in considerazione le rilevanti ed incisive novità contenute nel DLgs n. 14/2019 che, al fine di supportare i processi di tempestiva emersione dei fattori delineanti situazioni di crisi aziendale, con potenziale perdita del fondante requisito della continuità, hanno introdotto una serie di previsioni che traggono origine proprio dai dati di bilancio. Nello specifico, l'art. 13 del decreto stabilisce che costituiscono indicatori della crisi gli "squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario ... rilevabili attraverso appositi indici che diano evidenza della sostenibilità dei debiti per almeno i sei mesi successivi e delle prospettive di continuità aziendale". Sempre nel medesimo articolo, è inoltre previsto che "sono indici significativi quelli che misurano la sostenibilità degli oneri dell'indebitamento con i flussi di cassa che l'impresa è in grado di generare e l'adeguatezza dei mezzi propri rispetto a quelli di terzi. Costituiscono altresì indicatori di crisi ritardi nei pagamenti reiterati e significativi". In attesa dell'elaborazione degli specifici indici da parte del CNDCEC, è evidente come il quadro di riferimento degli indicatori della crisi comporti una maggiore attenzione già da subito su quelle grandezze di bilancio che potrebbero comportare il superamento di soglie di criticità.

Con riferimento, a puro titolo di esempio, ai parametri previsti nell'art. 24 relativamente ai debiti per retribuzioni (se scaduti da almeno 60 giorni e superiori al 50% dell'ammontare mensile delle retribuzioni) e debiti verso fornitori (se scaduti da almeno 120 giorni e superiori all'ammontare dei debiti non scaduti), è logico comprendere come una errata (ed intenzionale) riclassifica dei conti afferenti a tali due categorie possa falsare la situazione aziendale e ritardare l'emersione di un indicatore della crisi che, *in primis* da parte degli amministratori ed in secondo luogo in sede di verifica da parte del revisore, avrebbe dovuto invece essere opportunamente e tempestivamente evidenziato.

Le attività di verifica del revisore, dati tali presupposti, dovranno in futuro obbligatoriamente comprendere specifiche procedure mirate ad indentificare e valutare proprio potenziali errori di riclassifica che potrebbero inficiare il calcolo degli indici posti alla base della disciplina degli indicatori della crisi, soffermandosi sovente sul processo di definizione delle grandezze contabili confluenti nel bilancio al fine di intercettare potenziali manipolazioni nella reportistica economico-finanziaria. Sotto un profilo prettamente operativo, appare logico desumere che tali attività specificatamente focalizzate sulla verifica da parte del revisore del continuo monitoraggio da parte degli amministratori circa il permanere degli adeguati assetti organizzativi e della sussistenza dell'equilibrio aziendale, nonché del prevedibile andamento della gestione, debbano indubbiamente essere pianificate e svolte in occasione delle verifiche periodiche, che diventano quindi un fondamentale momento di confronto, analisi e valutazione da parte del revisore anche del rispetto dei requisiti introdotti dalla riforma, in considerazione delle pesanti responsabilità connesse ad una eventuale non tempestiva segnalazione di indicatori di squilibrio.

3. La sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali da parte dei soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione al bilancio

Riferimenti normativi

L'art. 1, comma 5, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, prevede che "la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'imposta sul reddito delle società sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali è sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione. La dichiarazione priva di tale sottoscrizione è valida, salva l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 9, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni.".

L'art. 9, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (novellato ad opera dell'art. 15, comma 1, lett. i), n. 4, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 – c.d. Riforma dei reati tributari), stabilisce che se la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'IRES sottoposti al controllo contabile ai sensi del Codice civile o di leggi speciali "non è sottoscritta dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione ai sensi dell'art. 1 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322", si applica la sanzione amministrativa fino al trenta per cento del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente, con un minimo di 250 euro.

Inoltre, nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, Mod. 770, è precisato che anche essa deve essere sottoscritta dai soggetti che hanno redatto la relazione di revisione. Per quanto riguarda il Modello Redditi, il Modello Irap e il Modello 770, i contribuenti che utilizzano in compensazione crediti per importi superiori a 5.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35, co. 1, lett. a), d.lgs. 241/1997, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito. In alternativa, la dichiarazione può essere sottoscritta dai soggetti di cui all'art. 1, comma 5, D.P.R. 322/1998, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del codice civile, attestante l'esecuzione dei controlli di cui all'art. 2, comma 2, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164.

Per quanto riguarda la dichiarazione Iva, la sottoscrizione da parte dei revisori è prevista solo in alternativa all'apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e viene apposta per attestare l'esecuzione dei controlli di cui all'art. 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999.

Pertanto i modelli dichiarativi soggetti a sottoscrizione da parte dei revisori, al di fuori dei casi di eventuale sottoscrizione per attestazione alternativa al visto di conformità, casistica che esula dalla presente trattazione, sono i seguenti:

- Modello Redditi;
- Modello Irap;
- Modello 770.

Finalità della sottoscrizione

Assirevi ha affermato, nel Documento di ricerca n. 208/2017, che la sottoscrizione della dichiarazione da parte dei revisori del bilancio non esprime un giudizio di merito circa la correttezza e completezza della stessa ed il rispetto della normativa tributaria. L'Associazione ha quindi escluso che sussista una diretta responsabilità dei revisori ai fini fiscali, in quanto dette valutazioni di natura tributaria rimangono di

esclusiva competenza e responsabilità degli organi sociali.

Nel medesimo documento viene affermato che lo scopo esclusivo della sottoscrizione delle dichiarazioni è quello di identificare il soggetto che ha svolto la revisione contabile e che ha espresso il giudizio sul bilancio.

La Corte di Cassazione ha, invece, affrontato più volte la questione concernente la "particolare forza attestatrice" della relazione di certificazione del bilancio, affermando il principio della rilevanza solo civilistica della certificazione stessa. In merito, gli Uffici delle Entrate non possono, però, "ignorare" la relazione di revisione ma, qualora intendano disattenderne le risultanze, devono fornire la prova specifica e documentata della loro inattendibilità, contrapponendo documenti che siano in grado di dimostrare "omissioni, errori, mancanze o travisamenti - colposi o dolosi - del revisore". L'onere della prova contraria incombe in questo caso in capo all'Amministrazione finanziaria.

Giurisprudenza di legittimità - mancanza di efficacia probatoria ai fini fiscali della relazione di revisione al bilancio - Riferimenti¹

Attività di verifica finalizzate alla sottoscrizione

Le attività che devono svolgere i revisori ai fini della sottoscrizione delle dichiarazioni si sostanziano nel riscontro dei dati esposti nelle dichiarazioni dei redditi con le scritture contabili.

Le procedure di verifica concernenti il Modello Redditi - comprese quelle delle imprese che optano per il consolidato fiscale - e il Modello Irap riguardano:

- il riscontro con le scritture contabili dei dati esposti nella dichiarazione;
- l'analisi del prospetto di raccordo tra valori civilistici e fiscali unicamente sotto il profilo della continuità dei valori con i corrispondenti valori dell'esercizio precedente.

Quelle concernenti, invece, il Modello 770 riguardano:

- il riscontro con le scritture contabili dei dati esposti nel Modello 770;
- il riscontro, per alcuni soggetti scelti con il metodo del campione, per i quali sono state applicate le ritenute, dei dati risultanti dal Modello 770 con quanto risulta in contabilità.

Tali procedure possono essere integrate in funzione di particolari circostanze (quale l'opzione per il consolidato fiscale) e delle specificità di settore.

Infine si evidenzia la necessità da parte del revisore di ricevere la lettera di attestazione rilasciata da parte della Direzione prima della sottoscrizione dei dichiarativi sopra menzionati, così come avviene in sede di relazione al bilancio.

¹ Sentenza 8 giugno 2007, n. 13491, Sentenza 14 marzo 2008, n. 6939, Sentenza 12 marzo 2009, n. 5926, Sentenza 18 marzo 2009, n. 6532, Sentenza 26 giugno 2015, n. 13252.

Revisore che ha sottoscritto la relazione di revisione al bilancio diverso da quello in carica al momento della sottoscrizione/presentazione delle dichiarazioni

Nella risoluzione 8 giugno 2011, n. 62/E, l'Agenzia delle entrate ha rilevato che, poiché i soggetti obbligati alla sottoscrizione della dichiarazione sono coloro che sottoscrivono la relazione di revisione, che hanno, quindi, espresso il giudizio sul bilancio, tale obbligo di sottoscrizione non riguarda il soggetto incaricato del controllo contabile in carica al momento della presentazione della dichiarazione, qualora risulti diverso da quello precedente. In altre parole, il soggetto che ha sottoscritto la relazione di revisione riferita ad un anno di imposta, ancorché cessato dal suo incarico, sarà comunque obbligato a sottoscrivere anche le dichiarazioni riferite alla medesima annualità.

4. Rapporti tra revisore legale e collegio sindacale

Qualora il ruolo di vigilanza e il ruolo di revisore legale dei conti non siano attribuiti allo stesso soggetto, il Collegio Sindacale e il soggetto incaricato della revisione legale, per il corretto espletamento delle specifiche attività, si devono scambiare tempestivamente tutte le informazioni che ritengono rilevanti. Tale obbligo è sancito, oltre che dal legislatore nazionale, anche dai principi di revisione internazionali che, pongono particolare enfasi sulla necessità di uno scambio informativo tra revisori e responsabili della governance (di cui, nel nostro ordinamento, il Collegio Sindacale fa parte).

I Riferimenti normativi principali sono gli artt. 2403-bis, co.3, 2409-septies del c.c., l'ISA 260 e le Norme di Comportamento del Collegio Sindacale per le società non quotate, pubblicate dal CNDCEC, al punto 5.3.. In particolare la norma fondamentale che inquadra quelli che devono essere i rapporti tra il Collegio Sindacale e il Revisore è l'art 2409-septies del c.c. il quale prevede che i due organi rispettivamente incaricati del controllo contabile e del controllo sulla gestione ".... si scambiano tempestivamente le informazioni rilevanti per l'espletamento dei rispettivi compiti".

Questa collaborazione, basata sulla condivisione delle informazioni rilevanti, è di particolare importanza se si considera la differente natura di tali organi di controllo e delle funzioni che sono chiamati a svolgere:

- da un lato il controllo di legalità e conformità allo statuto dell'attività sociale (Collegio Sindacale),
- dall'altro la verifica del rispetto della corretta rilevazione dei fatti contabili e della loro corretta rappresentazione nei documenti a valenza esterna, nell'ottica generale della prevenzione di errori significativi e/o frodi (Revisore).

Detta collaborazione, ancora, è da ritenersi imprescindibile dal momento che c'è una evidente asimmetria informativa tra i due organi di controllo anche dovuta al loro diverso coinvolgimento nella vita della Società e ai flussi decisionali e informativi che ne derivano. Si pensi, infatti, che il Collegio Sindacale, in qualità di **organo interno** alla società, partecipa alle riunioni degli organi sociali e, pertanto, accede in modo diretto al flusso informativo interno e può vantare una maggiore tempestività informativa rispetto a qualsiasi altra entità esterna. Al contrario il Revisore è **"esterno"** agli organi decisionali e gestionali.

Tutto ciò premesso già da tempo il CNDCEC ha avvertito l'esigenza di disciplinare questo reciproco scambio di dati e di informazioni suggerendone i Contenuti, i Tempi e le Modalità.

In particolare le norme di comportamento del Collegio Sindacale per le società non quotate, pubblicate dal CNDCEC al punto 5.3., con riferimento ai Criteri Applicativi, specificano che il Collegio Sindacale può chiedere al Revisore:

- le eventuali comunicazioni destinate alla direzione,
- le informazioni relative alla frequenza pianificata delle verifiche,
- gli esiti delle verifiche periodiche,
- le informazioni sulla generale portata e pianificazione della revisione e sui risultati significativi emersi,
- la relazione di revisione legale sul bilancio d'esercizio e, se redatto, sul bilancio consolidato

Allo stesso modo il Collegio Sindacale dovrà mettere al corrente il Revisore qualora si manifestino fatti censurabili o irregolarità, così come informazioni circa comportamenti che, in relazione al ruolo svolto dai revisori, potrebbero costituire indizi di comportamenti illegittimi o anomali posti in essere dalla società. Saranno oggetto di scambio informativo eventuali informazioni circa il rispetto della normativa, dei principi di corretta amministrazione, ma anche sulla sussistenza di un adeguato assetto organizzativo e, non ultimo, della continuità aziendale.

La trasmissione di queste informazioni deve avvenire con un *timing* adeguato al fine di permettere al Collegio Sindacale di esprimere un giudizio nella propria relazione che sarà contenuto nella relazione destinata all'assemblea di soci. Le stesse norme di comportamento, inoltre, suggeriscono che i due organi di controllo si incontrino in fase di avvio delle attività di revisione, ma anche e soprattutto in fase conclusiva della verifica del bilancio.

Le riunioni, così come le informazioni acquisite dal Collegio Sindacale, devono essere verbalizzate nel libro delle adunanze e delle deliberazioni del Collegio Sindacale mentre per il Revisore dovranno trovare riscontro nelle c.d. "carte di lavoro".

5. Procedure di revisione obbligatorie: l'inventario fisico delle rimanenze

La verifica fisica delle giacenze di magazzino è una delle poche procedure specifiche considerata obbligatoria dai principi di revisione, al punto da risultare evitabile solo nei casi in cui il valore delle rimanenze non sia significativo. Infatti, mentre, in generale, il revisore definisce quali procedure di verifica porre in essere per ogni voce di bilancio e relativa asserzione sulla base del suo giudizio professionale, la verifica fisica delle rimanenze di magazzino - come evidenziato dall'ISA Italia 501 - costituisce la procedura essenziale tramite la quale il revisore può accertarsi dell'esistenza delle scorte che saranno oggetto di valutazione nel bilancio, e come tale viene svincolata dal giudizio soggettivo.

L'attività di verifica delle giacenze comporta la presenza presso gli stabilimenti della società revisionata in concomitanza con gli inventari fisici svolti a fine anno (salvo situazioni particolari di seguito delineate); è quindi necessaria un'adeguata pianificazione di questa attività da parte del revisore nel corso delle procedure di verifica preliminari (cd. "interim", periodo ottobre -dicembre per le società con esercizio solare).

In questa fase preliminare il revisore incontrerà la direzione della società con i seguenti obiettivi:

- a) conoscere e valutare le procedure inventariali adottate per lo sviluppo dell'inventario; procedura che acquisirà, ove formalizzata, nelle sue carte di lavoro o riporterà in forma narrativa in un apposito memorandum;
- b) individuare le giornate di svolgimento dell'inventario fisico, per poter definire poi le date in cui direttamente o tramite il suo team – sarà presente per i controlli presso gli stabilimenti della società, adeguandosi come sotto indicato, alle caratteristiche dell'azienda;
- c) definire il valore atteso delle rimanenze e le relative ubicazioni (ad esempio, nel caso di più unità produttive o di utilizzo di depositi esterni) al fine di valutare l'ampiezza delle verifiche e le unità in cui si rende necessaria la sua presenza.

Nell'ambito delle verifiche inventariali, una situazione particolare è costituita dal caso in cui la società revisionata utilizzi una procedura di inventario rotativo; la società, cioè, si avvale di una metodologia sistematica di riscontro tra giacenze fisiche e contabili attraverso inventari distribuiti nel corso dell'esercizio. In questi casi il revisore, valutata l'appropriatezza di detta procedura, potrà decidere di partecipare ad alcuni degli inventari svolti nel corso dell'esercizio, invece di concentrare il suo intervento nella fase di chiusura dell'anno. E' da sottolineare, tuttavia, che l'utilizzo di procedure di inventario rotativo è raramente riscontrabile nel caso di imprese di dimensioni minori.

Diversa è, invece, la situazione in cui la società, per motivi di carattere pratico, effettui gli inventari completi in periodi diversi dalla data di riferimento del bilancio. Si pensi, ad esempio, ad un'impresa che produce giocattoli e che effettui l'inventario di fine anno nel periodo immediatamente successivo alle festività. In questi casi, il revisore, valutata l'affidabilità ai suoi fini degli inventari completi svolti in date antecedenti o successive alla chiusura dell'esercizio, parteciperà nella misura necessaria agli inventari effettuati dalla società; tuttavia, dovrà anche svolgere adeguati riscontri della movimentazione delle giacenze intervenuta nel periodo tra la chiusura dell'esercizio e lo svolgimento dell'inventario attraverso l'analisi della relativa documentazione di supporto. Date le caratteristiche del controllo da effettuare, è evidente che questo periodo dovrà essere ragionevolmente contenuto.

In chiusura si evidenzia che l'ISA Italia 501 segnala anche la possibile esistenza di situazioni in cui l'inventario fisico non risulti "fattibile"; è opportuno sottolineare che il principio si riferisce a circostanze molto particolari, quali il caso di rimanenze detenute in un luogo che può comportare minacce per la sicurezza del revisore, e non certo a situazioni di disagio di carattere generale del revisore. In queste delimitate situazioni, come evidenziato dal principio, il revisore dovrà verificare la percorribilità di procedure alternative o si troverà ad esprimere un giudizio con modifica nella sua relazione di revisione.

6. Cessazione anticipata dell'incarico di revisione contabile

La fattispecie è disciplinata principalmente dall'art. 13 del D.lgs. 39/2010 e dal regolamento attuativo ex D.M. 261/2012.

L'art. 13 è lo stesso che disciplina anche il conferimento dell'incarico, e tutto il testo risponde allo stesso principio cardine di rendere per quanto possibile "stabile" (e quindi indipendente) l'incarico di revisione

legale. L'incarico va quindi conferito per un periodo prefissato di tre anni e può essere cessato solo al ricorrere di certe condizioni previste dalle norme. Inoltre, è l'assemblea che deve conferirlo ed è sempre l'assemblea dei soci che deve deliberare sullo scioglimento.

La cessazione anticipata ricorre nei tre casi elencati dalla norma:

- revoca (da parte della società),
- dimissioni (da parte del revisore)
- risoluzione consensuale.

Fra le condizioni necessarie, c'è quella per cui il contratto cessa solo al ricorrere di una giusta causa o di circostanze idonee elencate dal D.M 261/2012. Fra le giuste cause abbiamo ad esempio la "situazione sopravvenuta idonea a compromettere l'indipendenza del revisore" e fra le circostanze idonee "il mancato pagamento del corrispettivo".

Qui si richiama l'attenzione sul fatto che la norma configura una vera e propria procedura di scioglimento, che comporta l'intervento dell'organo amministrativo, dell'assemblea e, qualora sussista, anche dell'organo di controllo. E pone degli obblighi di comunicazione al registro dei revisori a carico della società (ed in caso di inerzia della stessa all'organo di controllo) e a carico del revisore uscente.

Una sintesi della procedura e degli adempimenti è contenuta anche nella Determina RGS 2 aprile 2013, che unitamente alle altre normative citate è consultabile sul portale della revisione legale all'indirizzo https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/Revisione-legale/registroRevisori/cessazioneAnticipata/

Un'ulteriore considerazione è da riservare al regime di <u>prorogatio</u>: in caso di dimissioni o di risoluzione consensuale dell'incarico, la revisione legale continua ad essere esercitata dal soggetto uscente fino a quando la delibera di conferimento del nuovo incarico non diviene efficace e, comunque, <u>non oltre sei mesi</u> dalla data delle dimissioni o della risoluzione. La norma cerca di contemperare l'esigenza di dare continuità all'attività di revisione contabile con quella di garantire l'autonomia contrattuale delle parti. Tuttavia, la norma non disciplina cosa possa succedere qualora, spirato il termine di sei mesi, il nuovo revisore non sia stato ancora incaricato. Senza dubbio, in presenza dell'organo di controllo, lo stesso dovrà vigilare ed attivarsi ai sensi dell'art. 2403 e ss. del codice civile.

Infine, va ricordato che la procedura di scioglimento risulta più complessa ed articolata nel caso in cui la revisione contabile sia esercitata dall'organo di controllo. Infatti, nel caso in cui la revoca o le dimissioni interessino anche la funzione di sindaco, le norme ricordate vanno raccordate con quelle previste dal codice civile all'art. 2400 e ss.

Principali documenti e supporti di riferimento per il revisore legale

(aggiornamento 30 settembre 2019)

Le disposizioni in materia di revisione e di principi contabili sono in continua evoluzione e sono altresì numerosi i supporti e gli altri contributi messi a disposizione dei sindaci revisori e, in generale, dei revisori legali da parte del nostro Consiglio Nazionale e delle altre istituzioni. Pertanto, si ritiene utili riportare di seguito un breve riepilogo dei principali documenti e strumenti sia in materia di revisione sia in materia di redazione del bilancio, unitamente ai link per la consultazione degli stessi. Sono esclusi dal presente documento i riferimenti normativi e gli altri contributi interpretativi e tecnici sugli impatti in materia di revisione derivanti dalla prossima entrata in vigore del nuovo Codice della Crisi di impresa e dell'insolvenza, argomento ancora in evoluzione e oggetto di ampia trattazione nella stampa specializzata e non.

Riferimenti per la Revisione Legale delle PMI

I **principi di revisione ISA Italia** non hanno subito modifiche dopo la Determina del Ragioniere dello Stato del 12 gennaio 2018. I principi di revisione internazionali (ISA Italia) vigenti sono reperibili sul sito www.revisionelegale.mef.gov.it. Per il progetto di semplificazione degli ISAs ai fini della revisione delle imprese di dimensioni minori e le altre modifiche degli ISA Internazionali si rinvia a quanto riportato nel sotto-paragrafo di seguito.

Il riferimento principale per la revisione legale delle PMI è costituito dal Manuale CNDCEC - Approccio metodologico alla revisione legale affidata al Collegio Sindacale nelle imprese di minori dimensioni, emesso a cura del gruppo di lavoro del CNDCEC "Sfida Qualità" ad aprile 2018. Anche se predisposto per i collegi sindacali incaricati della revisione, il Manuale CNDCEC costituisce un importante riferimento anche per i professionisti che svolgono la revisione legale, senza essere contestualmente organo di vigilanza. https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo? articleId=254728

Di seguito si riportano i riferimenti ad alcuni documenti emessi dal CNDCEC in anni precedenti, che sono ancora validi e di utilità per lo sviluppo della revisione legale:

- CNDCEC, Linee Guida per il Sindaco-Revisore alla luce degli ISA Italia, luglio 2016, che tratta alcuni aspetti particolari della revisione svolta dal Collegio Sindacale ed è richiamato anche dal Manuale CNDCEC. https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo? articleId=254964
- CNDCEC, Documento applicativo del principio di revisione (SA Italia) 250B, del 2015, che fornisce indicazioni e anche carte di lavoro esemplificative per lo sviluppo delle verifiche periodiche della corretta tenuta della contabilità. https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo? articleId=254896

Con riferimento alla **Lettera di attestazione** e alla struttura della **Relazione di revisione** si rinvia rispettivamente ai capitoli 22 e 26 del Manuale CNDCEC, in cui sono riportate indicazioni metodologiche ed esemplificazioni. Inoltre, si riportano di seguito i riferimenti dei più recenti documenti specifici emessi ad

oggi dal Consiglio Nazionale e da Assirevi; documenti che, comunque, potrebbero essere oggetto di aggiornamenti nelle prossime settimane:

- CNDCEC La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti 31 dicembre 2018 (aggiornato in data 13 marzo 2019)
 https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo? articleId=1235623
- Assirevi DdR 215R La relazione di revisione sul bilancio: linee guida per casi particolari (aggiornato a dicembre 2018)
- Assirevi DdR 230 Le attestazioni della Direzione (luglio 2019)

Ai fini dello sviluppo dell'attività di revisione è possibile fare riferimento ad alcuni Documenti di Ricerca emessi da Assirevi nel corso del 2019 ed esercizi precedenti che trattano **aspetti particolari dell'attività di revisione**:

- DdR 228 La relazione della società di revisione indipendente sulla verifica di conformità dei processi amministrativi e contabili e dei sistemi informativi coinvolti nella memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate, (maggio 2019)
- DdR 227, Normativa "Protezione dei Dati Personali" per i casi di revisione (legale e volontaria) e incarichi disciplinati da legge o regolamenti, (febbraio 2019)
- DdR 222 La relazione del revisore sulla deducibilità ai fini IRAP dei costi del personale addetto alla ricerca e sviluppo
- DdR 221 I pareri richiesti alla società di revisione nei casi di aumento del capitale sociale con esclusione del diritto di opzione ai sensi dell'art. 2441, quarto e quinto comma, del Codice Civile e dell'art. 158 D. Lgs. N. 58/1998
- DdR 220 La revisione contabile dei conti annuali separati redatti dalle società del settore dell'energia elettrica, del gas e dai gestori del sistema idrico integrato
- DdR 219 Il parere della società di revisione ai sensi dell'art. 2433-bis, comma 5, del codice civile (distribuzione di acconti su dividendi)
- o DdR 218 Le attività di revisione contabile sui dati finanziari richieste per scopi specifici
- DdR 216 La relazione della società di revisione indipendente sui dati segnalati relativamente alla seconda serie delle operazioni mirate di rifinanziamento a più lungo termine
- o DdR 208 Sottoscrizione dei dichiarativi fiscali, (settembre 2017)

I Documenti di Ricerca Assirevi sono scaricabili dal sito <u>www.assirevi.it</u>, sezione Documenti Assirevi. Inoltre, si segnala la **monografia** pubblicata a gennaio 2019 da **Assirevi** sul sistema di controllo interno, *COSO Framework: guida alla lettura* (sito Assirevi, sezione Monografie).

<u>Progetto di semplificazione degli ISA per le imprese di dimensione minore e Altre modifiche degli ISA Internazionali</u>

La necessità di semplificare i principi di revisione internazionali per la revisione delle imprese di minore dimensione è un argomento da sempre al centro dell'attenzione degli organismi nazionali e internazionali; problematica questa sicuramente ancora più rilevante in considerazione degli impatti per il professionistarevisore derivanti dalle modifiche introdotte dal nuovo Codice della Crisi di impresa e dell'insolvenza.

Lo International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ha pubblicato nel corso del 2019 un Discussion Paper sulla revisione contabile delle imprese meno complesse – "Audits of less complex entities: exploring possible options to address the challenge in applying the international standards on auditing (ISAs)" - in consultazione fino al 12 settembre scorso. Il documento mira a definire le modalità di intervento per la semplificazione della revisione di queste imprese: modifica dei principi esistenti, per renderli più scalabili, oppure, in alternativa, sviluppo di principi di revisione specifici. Il documento è consultabile: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Discussion-Paper-Audits-of-Less-Complex-Entities.pdf

Infine, si segnala che lo IAASB sta lavorando per modificare e integrare alcuni principi di revisione, tra i quali l'ISA 315, principio relativo all'identificazione e valutazione dei rischi e l'ISA 600, relativo alla revisione del bilancio consolidato.

Riferimenti per l'attività di vigilanza del Collegio Sindacale

I principali riferimenti per l'attività di vigilanza del Collegio Sindacale delle PMI sono costituiti dalle specifiche guide emesse dal Consiglio Nazionale, con riferimento alle società non quotate e anche al sindaco unico. Inoltre, costituisce un importante strumento di lavoro il documento emesso dal Consiglio Nazionale nel 2016 che riporta una raccolta di bozze dei verbali del collegio sindacale.

Si riportano sotto i riferimenti delle ultime versioni di questi documenti.

- CNDCEC, Documento a cura del Gruppo di Studio per le Norme di Comportamento degli Organi di Controllo Legale delle Società, *Principi di comportamento del Collegio sindacale delle società non quotate*, settembre 2015.
 - https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo? articleId=1303678&plid=323467
- CNDCEC, Documento a cura del Gruppo di Studio per le Norme di Comportamento degli Organi di Controllo Legale delle Società, *Linee guida per il sindaco unico*, dicembre 2015. https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo? articleId=1298998
- CNDCEC, Documento a cura della Commissione Sistemi di controllo e collegio sindacale area Principi Contabili, Principi di Revisione e Sistemi dei Controlli, *Verbali e procedure del collegio sindacale*, aprile 2016.
 - https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo? articleId=1311208&plid=323467

Si segnala, inoltre, la pubblicazione da parte del CNDCEC in tema di **autovalutazione** del collegio sindacale: L'autovalutazione del collegio sindacale – Norme di comportamento del collegio sindacale di società quotate Norma Q.1.1., del mese di maggio 2019. Il documento, espressamente dedicato al collegio sindacale di società quotate, è comunque applicabile anche nel caso di collegi sindacali di società non quotate, nei limiti di compatibilità.

 $\frac{https://www.commercialisti.it/documents/20182/1236821/CNDCEC+autovalutazione+20.05.19+def.pdf/0a6b2dff-0ba6-4360-8b33-390db1e695c2$

Principi contabili e bilancio

Nel corso del 2019 la Fondazione OIC non ha apportato modifiche ai **principi contabili nazionali** ma ha emesso due documenti interpretativi, a cui si era già fatto riferimento preliminarmente nella Newsletter di marzo 2019:

- Interpretativo n. 4: Decreto Legge 23 ottobre 2018, n.119 (convertito con Legge 17 dicembre 2018, n. 136). Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati .
- Interpretativo n. 5: Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019). Aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa.

Il testo dei principi contabili OIC in vigore è scaricabile dal sito dell'OIC (www.fondazioneoic.eu).

Nel corso del 2019 l'OIC ha pubblicato un "Discussion Paper" ai fini dell'emissione di un principio contabile sul trattamento dei Ricavi, che prevede l'introduzione di importanti modifiche nel trattamento di questa importante posta del bilancio unitamente alla regolamentazione di alcune transazioni ad oggi definite solo in termini di prassi e consuetudini, e quindi oggetto spesso di trattamento difforme. Il Discussion Paper Ricavi è rimasto in consultazione fino al 30 giugno ed al momento sono in fase di analisi le osservazioni che l'OIC ha ricevuto al riguardo. Si segnala che, in risposta alla richiesta dell'OIC, il nostro Ordine ha trasmesso all'OIC un documento contenente le considerazioni e osservazioni formulate dalla scrivente Commissione Revisione PMI.

https://www.fondazioneoic.eu/?page_id=8276

Infine, nel mese di luglio 2019 l'OIC ha pubblicato in consultazione il principio contabile "Passaggio ai principi contabili nazionali" destinato a definire le regole da applicare per la redazione del bilancio in base alle disposizioni del Codice Civile e dei principi contabili nazionali da parte di società che hanno in precedenza redatto il loro bilancio in conformità ad altre regole (IFRS o altri principi contabili). Il documento è in consultazione fino al 15 ottobre 2019 ed è consultabile al seguente link:

https://www.fondazioneoic.eu/?p=14280

Per quanto riguarda i **principi contabili internazionali,** di seguito si riportano i nuovi documenti e gli emendamenti omologati dall'Unione Europea la cui adozione è obbligatoria a partire dal 1 gennaio 2019:

- IFRS 16, Leasing
- Documento di interpretazione IFRIC 23, Incertezza sui trattamenti ai fini dell'imposta sul reddito (ottobre 2018)
- Modifiche allo IAS 28, Interessenze a lungo termine in società collegate e joint venture (febbraio 2019)
- Modifiche allo IAS 19, Modifica, riduzione o estinzione del piano (marzo 2019)
- Modifiche allo IFRS 9, Strumenti finanziari Elementi di pagamento anticipato con compensazione negativa (marzo 2018)

 Ciclo annuale di miglioramenti agli IFRS 2015-2017, che comporta modifiche allo IAS 12 Imposte sul reddito, allo IAS 23 Oneri finanziari, all'IFRS 3 Aggregazioni aziendali e all'IFRS 11 Accordi a controllo congiunto (marzo 2019)

Inoltre, sempre in tema di bilancio è opportuno fare riferimento ai seguenti documenti emessi recentemente dal CNDCEC (in alcuni casi congiuntamente a Confindustria) su **alcune tematiche di particolare rilievo**:

- Documento del CNDCEC L'informativa dei contributi da amministrazioni pubbliche o soggetti a queste equiparati, marzo 2019.
 - https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo? articleId=1308118&plid=323467
- Documento del CNDCEC Aspetti contabili della ristrutturazione dei debiti alla luce del nuovo OIC 19, dicembre 2018.
 - https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo? articleld=1301298&plid=323467
- Documento congiunto del CNDCEC e Confindustria, Relazione sulla gestione, giugno 2018.
 https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo? articleId=1301788&plid=323467
- Documento congiunto del CNDCEC e Confindustria, *Patrimonio netto*, dicembre 2017. https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo? articleld=1320118&plid=323467

Inoltre, si evidenzia che annualmente Assirevi pubblica le *checklist* di controllo sui principi di redazione del bilancio. Sul sito di Assirevi (<u>www.assirevi.it</u>, sezione *Checklist*) è disponibile la versione 2018 delle *checklist* relative all'informativa di un bilancio redatto in base ai principi contabili nazionali OIC e internazionali IAS/IFRS.

Altri riferimenti

Si ricorda che il **Consiglio Nazionale** pubblica trimestralmente una **Informativa Periodica** – "Valutazioni e Controlli", in cui sono riportati aggiornamenti in materia di principi contabili, revisione legale, principi di valutazione e sistema di controllo interno. L'ultimo numero è stato pubblicato in data 1° luglio 2019 (aggiornamento 30 giugno 2019) ed è scaricabile da:

https://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/1395.

Di seguito sono riportati altri documenti recenti rilevanti per l'attività del revisore legale e del professionista in generale, con riferimento in particolare al **codice deontologico**, all'**antiriciclaggio**, e ai **Modelli 231 e Odv**, di recente aggiornamento o emissione:

- CNDCEC, Codice deontologico, versione aggiornata a gennaio 2019. https://www.commercialisti.it/codice-deontologico
- CNDCEC, Obblighi di valutazione del rischio, adeguata verifica della clientela, conservazione dei documenti, dei dati e delle informazioni: regole tecniche e ai sensi dell'art. 11, co. 2, del DLgs 231/2007 come modificato dal d.lgs. 25 maggio 2017, n. 90, (gennaio 2019). Il documento è stato redatto su Parere del Comitato di Sicurezza Finanziaria del MEF del dicembre 2018.
 https://commercialisti.it/visualizzatore-articolo? articleld=1292378&plid=323242

- CNDCEC, Linee guida per la valutazione del rischio, adeguata verifica della clientela, conservazione dei documenti, dei dati e delle informazioni ai sensi del D.LGS. 231/2007 (come modificato dal D.LGS. 25/5/2017, N. 90). Il documento, pubblicato nel mese di maggio 2019, è integrato da un'apposita modulistica in Word.
 - https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo? articleId=1345302&plid=323242
- CNDCEC, Principi consolidati per la redazione dei modelli organizzativi e l'attività dell'organismo di vigilanza e prospettive di revisione del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231 (febbraio 2019). Il documento è stato redatto dal Gruppo di lavoro multidisciplinare sulla normativa relativa all'Organismo di vigilanza congiuntamente ad ABI, Consiglio Nazionale Forense e Confindustria e sostituisce la precedente pubblicazione del 2015.

https://commercialisti.it/visualizzatore-articolo? articleId=1237669

Si segnala infine che in data 5 settembre 2019 il CNDCEC ha pubblicato in consultazione il Documento di ricerca emesso a cura del CNDCEC e FNC (Fondazione Nazionale dei Commercialisti) *Il Transfer Pricing – Profili tecnici e spunti operativi*. Il documento è in consultazione fino al 31 gennaio 2020. https://www.commercialisti.it/visualizzatore-articolo? articleId=1377445&plid=46498