

Revisione legale e controllo qualità: le verifiche periodiche e i relativi verbali

di Alberto Pesenato (*)

Il controllo di qualità stabilito dal D.Lgs. n. 39/2010 è basato sui Principi di Revisione ISA: 200 - 220 - ISCQ. Il revisore legale, nelle verifiche periodiche, deve redigere il verbale che riassume il lavoro svolto. Il presente contributo propone un verbale completo ed esaustivo delle verifiche eseguite con riferimento ad un concreto e valido orientamento professionale (doc. Assirevi n. 190).

Introduzione

Il verbale del Revisore Legale o i quattro verbali del Collegio Sindacale con incarico della revisione legale (1) possono essere definiti come un riepilogo degli accertamenti compiuti nelle verifiche previste dalla legge (2) ed è parte essenziale del più ampio «controllo della qualità» (3) che sarà richiesto dal Regolamento in redazione del MEF. Il principale riferimento delle verifiche da effettuarsi è costituito dalla Comunicazione CONSOB n. DAC/99023932 del 29 marzo 1999. Il contenuto delle verifiche oggetto del presente contributo sono tratte dal documento 190 Assirevi (4) ed hanno come riferimento la comunicazione CONSOB sopra riportata. Come in uso nella pratica professionale (in particolar modo internazionale) nel verbale sono riportati, in sintesi, i riferimenti ai tests o controlli eseguiti e la tipologia del lavoro svolto; mentre si rimanda alle carte di lavoro per le evidenze dello stesso (*evidential matters*). Il documento n. 190 Assirevi (Tavola 1) stabilisce che ogni verifica periodica deve essere documentata nelle carte di lavoro del revisore, dalle quali dovrà risultare il programma di lavoro predisposto in funzione delle caratteristiche della società revisionata, le verifiche svolte ed i loro risultati. Al completamento dell'ultima verifica, nelle carte di lavoro, si riporterà un memorandum conclusivo e riassuntivo dei controlli svolti. In dottrina il revisore legale deve innanzitutto identificare il Rischio di Revisione (5) per

stabilire se esso sia ad un livello accettabile e quindi stabilire se applicare verifiche di conformità (compliance) o di validità (*substantive*) sulle transazioni. I concetti di significatività e campionamento statistico sono stati già trattati in questa rivista (6).

Il verbale del revisore

Nella Tavola 2 si propone il verbale che riassume il lavoro svolto dal revisore o sindaco incaricato della Revisione Legale seguendo

Note:

(*) *Revisore legale, Consulente Area D. Lgs. 231/2001, Dottore commercialista in Verona*

(1) Il revisore incaricato della sola revisione legale usualmente compie la sua verifica (di *interim*) nei mesi di settembre ed ottobre completandola poi nell'esercizio successivo; quindi i verbali possono essere 2.

(2) Rf. 2403 c.c e l'art. 14 del D.Lgs. 39 del 27 gennaio 2010.

(3) I precedenti 20 contributi sul controllo di qualità pubblicati su questa Rivista ed il presente illustrano in sintesi altrettanti punti cardine che il Revisore Legale deve seguire nella professione e che sono, con più completezza dettagliati nelle Parti II III IV e V del *Manuale del revisore legale* WKI Ipsoa V Edizione 2012. www.albertopesenato.net

(4) Nel documento di ricerca n. 190 Assirevi si auspica che l'attività di verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione possa essere oggetto di future integrazioni normative e/o di uno specifico principio di revisione in materia.

(5) Cfr. *Amministrazione&finanza* n. 1/2011, 10/2011, 7/2012.

(6) Cfr. Significatività *Amministrazione&finanza* n.1/2011, Campionamento statistico *Amministrazione&finanza* n. 6/2013.

le linee guida del documento di ricerca Assirevi n. 190 già citato. Il verbale è supportato da una serie di prospetti (in questo contributo se ne propone un estratto) che in pratica seguono ed ottemperano i dettami delle linee guida del documento in oggetto e di conseguenza assolvono anche l'art. 14 del D.Lgs. 39 del 27 gennaio 2010. La revisione, se svolta trimestralmente dal collegio sindacale con funzioni anche di revisore legale, dovrà essere conclusa con il verbale qui riportato (7) che evidenzia il lavoro svolto e le verifiche eseguite riportando il riferimento alle carte di lavoro dove le verifiche sono archiviate. Se la verifica è condotta dal solo revisore legale, che generalmente svolge il proprio in-

tervento professionale nei mesi di settembre e successivi, il verbale sarà unico e completato con un altro similare quando il revisore legale procederà alla verifica del bilancio ed al naturale aggiornamento delle verifiche dalla data di intervento di interim (nel caso qui indicato: da settembre) alla fine dell'esercizio (nota 1).

Nota:

(7) Il verbale del Collegio sindacale incaricato della revisione Legale sarà ripetuto nelle 4 Visite previste con verifiche aggiornate.

Tavola 1 - Documento di studio n. 160 - Assirevi - Appendice 1

| |
|---|
| <p>Le principali procedure rientranti nell'ambito delle verifiche periodiche sono di seguito riepilogate:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ottenimento di informazioni circa eventuali cambiamenti nel sistema di controllo interno, per quanto riguarda il sistema contabile-amministrativo, intervenuti nel periodo. Acquisizione di informazioni relative alle (ovvero a significativi cambiamenti nelle) modalità seguite dalla società per: <ol style="list-style-type: none"> a. accertare tutti i libri obbligatori da tenere; b. introdurre nuovi libri obbligatori richiesti; c. assicurare l'osservanza degli adempimenti, con particolare riferimento alle norme fiscali e previdenziali; d. accertare la tempestività e la regolarità delle vidimazioni di legge. 2. Esame dei libri contabili obbligatori (ad es.: libro giornale, inventari, etc.) per accertare la loro corretta vidimazione e/o bollatura (ove applicabile) nonché la tempestività dell'aggiornamento secondo quanto stabilito dalle norme in materia. 3. Esame campionario dell'esistenza dei documenti formali relativi agli adempimenti tributari e previdenziali e dei documenti comprovanti i pagamenti dei relativi oneri. 4. Svolgimento di sondaggi di conformità campionari ritenuti adeguati nella fattispecie per accertare che le operazioni di gestione siano rilevate nelle scritture contabili in conformità alle procedure previste dal sistema contabile - amministrativo e dal connesso sistema dei controlli interni. 5. Svolgimento di sondaggi, con l'utilizzo del metodo del campione, per accertare che le operazioni relative agli adempimenti tributari e previdenziali siano rilevate nelle scritture contabili in conformità alle previsioni di legge in merito alla loro tempestiva ed appropriata rilevazione nei libri e nei documenti formali. 6. Esame della sistemazione dei fatti riscontrati in occasione degli accertamenti svolti nel corso della verifica precedente. 7. Accertamento dell'esistenza e tempestività di preparazione delle riconciliazioni bancarie predisposte a data intermedia ed esame campionario delle poste in riconciliazione per alcuni conti bancari. 8. Effettuazione della conta di cassa e/o titoli a data intermedia. 9. Lettura dei verbali dell'Assemblea degli Azionisti, delle riunioni del Consiglio di Amministrazione, del Comitato Esecutivo, del Collegio Sindacale e dei Revisori Interni, tenutisi nel periodo intercorso dall'ultima verifica. Lettura delle comunicazioni pervenute dalle Autorità di Vigilanza. 10. Analisi comparativa sulla base della situazione contabile a data intermedia al fine di individuare i principali scostamenti rispetto alla situazione contabile intermedia precedente, alla situazione periodica relativa al corrispondente periodo dell'esercizio precedente ed al budget). 11. Colloqui con la Direzione della Società, utilizzando anche gli scostamenti di cui al punto precedente, con lo scopo di ottenere informazioni su eventuali operazioni ed eventi significativi che si sono verificati nel periodo. Ottenimento di riscontri documentali per le operazioni ritenute particolarmente significative. 12. Colloqui con il Collegio Sindacale (*) per acquisizione di informazioni in merito all'attività di vigilanza svolta sull'adeguatezza del sistema di controllo interno ai fini del controllo gestionale - aziendale. |
|---|

(*) Nel documento 160 - Assirevi non si parla dell'Organismo di Vigilanza ma l'estensore ritiene essenziale anche che siano tenuti colloqui anche con questo Organismo interno all'azienda.

Tavola 2 - Il Verbale trimestrale (o di interim)

Revisione Contabile verifiche ex art.14 b) - D. Lgs . 39 del 27 gennaio 2010

In attuazione di quanto previsto dall'Art.14 ex D. Lgs . 39 del 27/01/ 2010, nei giorni _____, presso la sede *sociale* (oppure presso gli uffici amministrativi, la sede secondaria, la filiale) sita in _____ Via _____, abbiamo effettuato le verifiche di nostra competenza connesse alla regolare tenuta della contabilità sociale ed alla corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili relativamente al periodo..... Tali verifiche sono state svolte nell'ambito dell'incarico di revisione del bilancio che chiude al 31 Dicembre 20XX.

(nel caso di assunzione dell'incarico in corso d'anno - l'incarico per i servizi di revisione contabile relativo al periodo 20XX-20X(X+N) è stato conferito dall'Assemblea degli Azionisti del...)

ii. Procedure di verifica applicate

Le principali procedure, i cui dettagli sono riportati nelle nostre carte di lavoro, sono le seguenti:

1. Ottenimento di informazioni circa eventuali cambiamenti nel sistema di controllo interno, per quanto riguarda il sistema contabile-amministrativo, intervenuti nel periodo (ove applicabile, descrivere sinteticamente i cambiamenti significativi).

Tra l'altro sono state acquisite informazioni relative alle (ovvero a significativi cambiamenti nelle) modalità seguite dalla società per:

- a. accertare tutti i libri obbligatori da tenere
- b. introdurre nuovi libri obbligatori richiesti
- c. assicurare l'osservanza degli adempimenti, con particolare riferimento alle norme fiscali e previdenziali d. accertare la tempestività e la regolarità delle vidimazioni di legge. (vedere prospetti W 1 - W 5)

2. Esame dei libri contabili obbligatori (indicare quali, ad es.: libro giornale, inventari, etc.) per accertare la loro corretta vidimazione e/o bollatura (ove applicabile) nonché la tempestività dell'aggiornamento secondo quanto stabilito dalle norme in materia; (vedere prospetti W 1 - W 5)

3. Esame a campione dell'esistenza dei documenti formali relativi agli adempimenti tributari e previdenziali e dei documenti comprovanti i pagamenti dei relativi oneri. (se ritenuto opportuno: *Sono state esaminate le seguenti evidenze: indicare le dichiarazioni e versamenti specifici esaminati, indicando il periodo di riferimento, - ad es.: la dichiarazione dei redditi anno 200X modello ..., il versamento di acconti e saldi IRES e/o IRAP relativi al periodo 200X, il versamento delle ritenute Irpef su lavoro autonomo nei mesi di ...;* (vedere prospetti W 1 - W 5)

4. Svolgimento di sondaggi di conformità (*) "a campione" ritenuti adeguati nella fattispecie per accertare che le operazioni di gestione siano rilevate nelle scritture contabili in conformità alle procedure previste dal sistema contabile - amministrativo e dal connesso sistema dei controlli interni (indicare i conti o i cicli o i processi contabili interessati: Su campioni liberamente scelti, vengono eseguite verifiche di sostanza e conformità, su un numero significativo di transazioni, controllando ordini, documenti di trasporto, fatture, relativi movimenti finanziari e corretta contabilizzazione.(/ E-100 / H-100/ K-100 / K-200 /M-100 / N-100 / X-100 (**).

Le verifiche eseguite, come risulta dai programmi di revisione contabile e fogli di lavoro tenuti agli atti, consistono nel controllo della corretta rilevazione contabile dei documenti relativi ai suddetti movimenti. Svolgimento di sondaggi, con l'utilizzo del metodo del campione, per accertare che le operazioni relative agli adempimenti tributari e previdenziali siano rilevate nelle scritture contabili in conformità alla legge in merito alla loro tempestiva ed appropriata rilevazione nei libri e nei documenti formali. Il dettaglio delle verifiche è contenuto nelle carte di lavoro come dettagliato in precedenza.

Se applicabile: *Esame della sistemazione delle irregolarità riscontrate in occasione degli accertamenti svolti nel corso della verifica precedente (specificare le irregolarità riscontrate nelle precedenti verifiche) e trascritti nel libro della revisione in data;*

5. Accertamento dell'esistenza e tempestività di preparazione delle riconciliazioni bancarie predisposte dalla società alla data del ... (W- 8 B-50 e ove ritenuto opportuno esame campionario delle poste in riconciliazione per i seguenti conti bancari intrattenuti:.....); effettuazione della conta di cassa/titoli (W-5 B-10 D-10 ovvero: *effettuazione di sondaggi per la verifica a campione della rendicontazione esterna fisica e contabile delle disponibilità liquide e dei titoli di proprietà presso la sede centrale e/o periferica di ..., alla data del.....)*

6. Lettura dei verbali dell'Assemblea degli Azionisti, delle riunioni del Consiglio di Amministrazione, del Comitato Esecutivo (se esiste), del Collegio Sindacale e dei Revisori Interni (se esiste), tenutisi nel periodo intercorso dall'ultima verifica. Lettura delle comunicazioni pervenute dalle Autorità di Vigilanza.

7. Presa visione della situazione infrannuale al _____. Sulla base di tale situazione infrannuale è stata effettuata l'analisi comparativa, sono stati determinati i principali scostamenti rispetto alla situazione periodica precedente, alla situazione periodica relativa al corrispondente periodo dell'esercizio precedente (se applicabile: al budget), e (se ritenuto opportuno - sono stati calcolati gli indici di bilancio più rappresentativi). *Da tale analisi sono emersi i seguenti fatti che rivestono significativa rilevanza (ad esempio: valutazione della posizione finanziaria in presenza di sintomi di squilibrio finanziario).*

Colloqui con la Direzione della Società, utilizzando anche gli scostamenti di cui al punto precedente, con lo scopo di ottenere informazioni su eventuali operazioni ed eventi significativi che si sono verificati nel periodo. Ottenimento di

(segue)

(continua)

riscontri documentali per le seguenti operazioni ritenute particolarmente significative: *(dettagliare se applicabile)*
 8. Colloqui con il Collegio Sindacale per reciproco scambio di informazioni. In particolare si sono ottenute informazioni circa l'attività di vigilanza intrapresa dal Collegio per verificare l'adeguatezza del sistema di controllo interno ai fini del controllo gestionale - aziendale. Da tali colloqui sono emerse le seguenti informazioni rilevanti: *(indicare quali)*;
 9. *(Specificare eventuali altre procedure di verifica che siano state ritenute necessarie)*

* * *

iii. Conclusioni

(al termine di ciascuna verifica nel corso dell'esercizio ed in presenza di irregolarità riportare una conclusione riassuntiva del seguente tenore)

Dalle verifiche sopradescritte è emerso quanto segue:..... Tali risultanze sono state comunicate a....., in data....., tramite..... per le opportune azioni di competenza.

Dalle verifiche svolte non sono emerse irregolarità da segnalare.

Luogo __, Data ____

Firma

Cfr. Manuale del Revisore Legale V Edizione 2012 - Capp. 20 - 67 - 68 pagg. 1523/1530 - CD punto 8 - Exell

[*] Come in uso nella prassi internazionale si rimanda al lavoro svolto ed alle verifiche eseguite raccolti nelle carte di lavoro.

[**] Le verifiche contabili svolte nei cicli operativi: E Vendite - Clienti, H Crediti diversi, K Consociate, M Acquisti - Fornitori N debiti diversi, X Conto Economico non possono essere qui esemplificate per esiguità di spazio.

**Tavola 3 - Riepilogo delle procedure di verifica e controllo contabile
(ex art. 14 b) D. Lgs. 27 gennaio 2010) (W 1 - W 11)**

CLIENTE: _____

| DESCRIZIONE TESTS | | Data | Data | Data | Data |
|--|--------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| | | .././20xx | .././20xx | .././20xx | .././20xx |
| A) VERIFICA DEI LIBRI OBBLIGATORI | WP'S REF | □□ | □□ | □□ | □□ |
| Libri soggetti a vidimazione/bollatura | W-1 | | | | |
| Libri soggetti soltanto alla numerazione progressiva, per i quali non sussiste più l'obbligo di bollatura | W-2 | | | | |
| B) VERIFICA ADEMPIMENTI TRIBUTARI | WP'S REF | □□ | □□ | □□ | □□ |
| Verifica versamenti Tributarî Periodici (IVA, IRPEF, CCIAA, RI-FIUTI, Etc) | W-3 | | | | |
| Verifica versamenti Imposte dirette (IRPEG e IRAP): acconti e saldi | W-3 | | | | |
| Verifica versamenti ICI (acconto e saldo) | W-3 | | | | |
| Verifica invio Mod. Unico | W-3 | | | | |
| Verifica invio Dichiarazione IVA | W-3 | | | | |
| Verifica invio 770 | W-3 | | | | |
| Verifica deposito Bilancio d'Esercizio | W-3 | | | | |
| Verifica deposito cariche | W-3 | | | | |
| Verifica invio Comunicazione Annuale dati IVA | W-3 | | | | |
| C) ADEMPIMENTI CONTRIBUTIVI | WP'S REF | □□ | □□ | □□ | □□ |
| Verifica versamenti Contributi INPS dipendenti, INAIL e dirigenti | W-4 | | | | |
| D) DISPONIBILITÀ LIQUIDE E TITOLI DI PROPRIETÀ | WP'S REF | □□ | □□ | □□ | □□ |
| Presenza visione fisica della cassa | W-5 / B -10 | | | | |
| Presenza visione fisica dei titoli e/o della connessa documentazione bancaria | W-7/ D - 10 | | | | |
| Riconciliazioni bancarie | W-8 / B-50 | | | | |
| Adempimenti societari | W - 6 | | | | |
| E) SITUAZIONI PERIODICHE | | □□ | □□ | □□ | □□ |
| Effettuare l'analisi comparativa della situazione patrimoniale ed economica o della situazione gestionale infrannuale, indagando eventuali scostamenti significativi e ottenendo documentazione giustificativa | Gen - 13/ X | | | | |

(segue)

(continua)

| DESCRIZIONE TESTS | | Data | Data | Data | Data |
|---|----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| | | .././20xx | .././20xx | .././20xx | .././20xx |
| F) INCONTRI CON LA DIREZIONE | WP'S REF | □□ | □□ | □□ | □□ |
| G) INCONTRI COL COLLEGIO SINDACALE | WP'S REF | □□ | □□ | □□ | □□ |
| | gen-08 | | | | |
| H) VERIFICA DELLE IRREGOLARITÀ RISCONTRATE NELLE VERIFICHE PRECEDENTI | WP'S REF | □□ | □□ | □□ | □□ |
| | W-11 gen - 2 | | | | |
| I) SISTEMA CONTABILE E SISTEMA CONTROLLO INTERNO: AGGIORNAMENTO DELLE PROCEDURE RILEVATE ED EFFETTUAZIONE DI TEST DI CONFORMITÀ SUI CICLI AZIENDALI RILEVANTI | WP'S REF | □□ | □□ | □□ | □□ |
| Procedura Acquisti e Pagamenti | M -100 - X | | | | |
| Procedura Vendite e Incassi | E - 100 - X | | | | |
| Procedura Personale | O - 100 | | | | |
| Procedura Crediti Diversi - Altre Attività | G -100 | | | | |
| procedura Debiti Diversi | N -100 | | | | |
| Procedura Titoli | D - 100 | | | | |
| Crediti e Debiti verso Consociate | K - 100 / K - 200 | | | | |
| altre verifiche. Specificare | | | | | |
| L) INCONTRI CON L'ORGANO DI VIGILANZA ex D. LGSL 231/2001 | WP'S REF | □□ | □□ | □□ | □□ |

Tavola 4 - Libri soggetti a vidimazione/bollatura W 1

| Descrizione | data ultima vidimazione | protocollo e numero pagine vidimate | data ultima registrazione | ultima pagina trascritta | review verbali Wp's ref |
|--|-------------------------|-------------------------------------|---------------------------|--------------------------|-------------------------|
| Libro Soci | | | | | |
| Libro Soci Sovventori | | | | | |
| Libro adunanze e deliberazioni delle Assemblee dei Soci | | | | | |
| Libro adunanze e deliberazioni del C d A | | | | | |
| Libro adunanze e deliberazioni del Collegio Sindacale | | | | | |
| Libro adunanze e deliberazioni del Comitato Esecutivo | | | | | |
| Libro delle obbligazioni | | | | | |
| Libro adunanze e deliberazioni assemblea obbligazionisti | | | | | |
| Libro Unico del lavoro | | | | | |

Le Tavole 4, 5, 6 e 7 sono solo 4 (estratto) dei prospetti che il revisore legale deve predisporre come riepilogo delle verifiche eseguite. *Manuale del Revisore Legale V* Edizione 2012 Capp. 20 - 67 - 68 pagg. 1523/1530 - CD punto 8 - Exell

Tavola 5 - Libri soggetti soltanto alla numerazione progressiva, per i quali non sussiste più l'obbligo di bollatura W 2

Libri non soggetti a vidimazione/bollatura

| Libro | WP'S | Descrizione delle verifiche effettuate |
|----------------|------|--|
| Libro Giornale | | |

(segue)

(continua)

| Libro | WP'S | Descrizione delle verifiche effettuate |
|----------------------------------|------|--|
| Libro degli Inventari | | |
| Registro IVA fatture di vendita | | |
| Registro riepilogativo IVA | | |
| Registro IVA dei corrispettivi | | |
| Registro IVA fatture di acquisto | | |
| Registro dei beni ammortizzabili | | |

Tavola 6 - Verifica adempimenti tributari W 3-1

W-3-1

Adempimenti tributari

| | WP's ref. | Verifica date adempimenti |
|---|-----------|---------------------------|
| a. Versamenti Ritenute Erariali, Regionali, Comunali (1001, 1040, 1041, 1038, etc.) | | |
| b. Versamenti Imposte dirette (IRES e IRAP): acconti e saldi | | |
| c. Versamenti IVA (periodici ed acconto) | | |
| d. Versamenti ICI / IMU (acconto e saldo) | | |
| e. Versamento altre imposte e tasse (es. CCIAA, Rifiuti) | | |
| f. Verifica compensazioni | | |
| g. Invio Mod. Unico | | |
| h. Invio Mod. sostituti d'imposta 770 | | |
| i. invio Dichiarazione IVA annuale | | |
| l. comunicazione annuale dati IVA | | |
| m. liquidazione annuale IVA e IVA DI GRUPPO | | |
| n. comunicazione CONSOLIDATO NAZIONALE | | |
| o. Versamento 3% a Coopfond | | |
| p. versamento dell'imposta sostitutiva dell'11% sulla rivalutazione TFR (cod. 1713) | | |
| q. verifica versamento ritenute su interessi prestito sociale (cod.1030) | | |
| r. Invio Elenco clienti - fornitori | | |
| s. Invio Istanza Rimborso Iva Auto | | |
| t. Versamento Fondi Pensione | | |

Tavola 7 - Adempimenti contributivi W 4

W-4

Adempimenti contributivi

| | Wp's Ref. | Verifica date adempimenti |
|--|-----------|---------------------------|
| a. Versamento Contributi INPS dipendenti | | |
| b. Versamento Contributi INPS ex co.co.co. | | |
| c. Versamento Contributi INAIL | | |
| d. Versamento Contributi Dirigenti | | |
| e. Versamento Contributi ex SCAU | | |
| f. Consegna Mod. DM10 | | |
| g. Trasmissione telematica DMAG OTI OTD | | |
| h. Versamento contributi E.N.P.A.I.A. | | |
| i. Trasmissione telematica E.N.P.A.I.A. | | |