

Bilanci. Dal Consiglio nazionale dei commercialisti in arrivo un vademecum con le indicazioni operative per le aziende minori

Revisione guidata per le Pmi

Controlli per ridurre al minimo i rischi di promuovere un rendiconto errato
Claudio Ceradini

In arrivo dal Consiglio dei commercialisti il manuale per la revisione legale nelle Pmi. È terminata, infatti, il 2 febbraio la fase di pubblica consultazione del documento del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili (Cndcec) dal titolo: «Approccio metodologico alla revisione affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni». Ora, dopo l'esame delle osservazioni, prevedibilmente in tempo per orientare le fasi conclusive della revisione dei bilanci 2017, costituirà il riferimento operativo per i sindaci incaricati anche ai sensi dell'articolo 2409-bis del Codice civile. Sotto il profilo tecnico, la bozza di manuale traccia la via al sindaco revisore, declinando il contenuto dei principi Isa Italiae delineando le fasi del processo di revisione, dall'accettazione dell'incarico, alla programmazione del lavoro, sino alla sua esecuzione ed alla organizzazione delle carte di lavoro, senza trascurare puntuali indicazioni sulla verifica delle condizioni di indipendenza. Il documento richiama l'articolo 10 del Dlgs 39/2010, oltre alle norme applicative emesse dallo stesso Cndcec, allineandosi alla interpretazione secondo cui, dopo le modifiche apportate dal decreto legislativo 135/2016, debbano considerarsi definitivamente abrogati l'articolo 2409-quinquies del codice civile e l'articolo 39 del Dpr 99/1998. Il sindaco-revisore deve pianificare il proprio lavoro, con l'obiettivo di limitare il rischio di revisione, e quindi la possibilità di emettere un giudizio positivo su un bilancio affetto da errori tali da comprometterne la funzione informativa e non individuate e corrette. Devono essere a questo scopo apprezzate le determinanti esogene del rischio, estranee alla azione di verifica del sindaco revisore, costituite da un lato dalla probabilità intrinseca del bilancio o di alcune sue poste di contenere errori, in ragione ad esempio della complessità dell'attività svolta, e dall'altro dalla capacità del sistema di controllo interno aziendale di intercettarli precocemente, e correggerli. In risposta alle condizioni di rischio rilevate, il sindaco-revisore determina secondo la propria sensibilità il livello di significatività, e cioè la soglia massima di errori che, pur permanendo nel bilancio, non ne compromettono la funzione informativa. Rischio e significatività sono tra loro correlati. Condizioni di rischio elevate, in cui è più probabile che alcuni errori possano sfuggire ai controlli, impongono al revisore maggiore prudenza nella determinazione del livello di significatività, cosicché il giudizio che il sindaco maturerà possa "resistere" anche alla ineludibile limitatezza delle verifiche. Il quadro che emerge dalle analisi orienta la programmazione del lavoro di verifica e applicazione concreta delle procedure di validità (circularizzazione, inventario, etc.), la cui capillarità deve essere proporzionale alle condizioni di rischio rilevate, affinché l'opera del revisore contenga il complessivo rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso. La bozza del manuale contiene precise indicazioni anche sulle modalità con cui eseguire i controlli, e mantenerne traccia nelle carte di lavoro. Le tecniche di campionamento, e quindi di limitazione dell'ampiezza dei controlli, di richiesta di conferme esterne, quali tipicamente le circularizzazioni, di ricalcolo e revisione delle stime contabili sono ampiamente descritte, ed accompagnate da esempi chiari ed esaurienti. Il manuale consegna ai sindaci un approccio estremamente sofisticato e complesso, probabilmente l'unico possibile per il momento, fino a che un set di principi adatti alle realtà minori non sarà ufficialmente disponibile. Il punto dolente non è tanto la declinazione tecnica, ma la circostanza per cui il collegio sindacale dispone di risorse molto, troppo, limitate, in termini soprattutto organizzativi. Sarebbe quindi auspicabile che il manuale definitivo contenesse, a integrazione di quanto già offerto dal principio Sa Italia 250B, indicazioni pratiche su come le verifiche periodiche debbano strutturarsi in corso di esercizio, affinché il necessario quadro informativo, sul rischio sia acquisito tempestivamente, e la revisione svolta nel rispetto degli elevati parametri di qualità che il manuale stesso impone.

LA PAROLA CHIAVE

Obiettivo della revisione 7 È l'espressione di un giudizio sul bilancio nella ragionevole sicurezza che non contenga errori significativi, tali da indurre il destinatario dell'informativa ad assumere decisioni diverse da quelle che avrebbe altrimenti preso. Il percorso da seguire 23 4 ACCETTAZIONE INCARICO STIMA DEL RISCHIO PIANIFICAZIONE E RISPOSTE AL RISCHIO PROCEDURE DI VALIDITÀ I RISULTATI E IL GIUDIZIO FINALE Le condizioni per il sì Il sindaco revisore deve prima comprendere se ci sono le condizioni, in termini di risorse, tempo, competenze e informazioni sulla società, per svolgere l'incarico in conformità agli standard professionali richiesti. I riferimenti normativi sono gli articoli 10e 10-bis del Dlgs 39/2010, l'articolo 2399 del Codice civile e le norme di comportamento del Cndcec da 1.1a 1.5. Isa Italia 210, 220, 230, 300e Iscq1 Doppio check Il professionista deve apprezzare il rischio di revisione, nelle componenti, intrinseche di controllo; la prima è la probabilità che una asserzione o un saldo contabile, o il bilancio nel complesso contengano errori significativi, in base alle caratteristiche dell'attività. La seconda misura la capacità del controllo interno di individuare ed eliminare preliminarmente errori frodi. Isa Italia 300, 315 I perimetri da circoscrivere Il revisore programma le procedure di validità e i controlli, sulla base del rischio apprezzato, per ridurre al minimo possibili giudizi errati. Definisce l'ampiezza delle indagini, per definizione campionarie, e stabilisce il livello di significatività. Il legame di proporzionalità rispetto al rischio apprezzato è diretto per l'ampiezza delle indagini ed inverso per la significatività. Isa Italia 315, 320, 330, 240 Dalla circolarizzazione all'analisi comparativa Con l'esecuzione delle procedure di validità (ad esempio circolarizzazione, inventario, ricalcolo, analisi comparativa) il sindaco revisore acquisisce gli elementi probativi necessari a valutare l'avveramento delle asserzioni (Isa Italia 315, punto A111) e a maturare di conseguenza il proprio giudizio professionale sul bilancio sottoposto a revisione. Isa Italia da 500a 590 Quattro esiti possibili Le procedure di validità devono consentire al revisore di esprimere il giudizio sul bilancio, che può essere senza modifica se positivo, o con modifica, e cioè: 8 con rilievi, in presenza di errori significativi ma non pervasivi; 8 negativo se gli errori sono anche pervasivi; 8 di impossibilità ad emettere un giudizio in assenza di elementi probativi. Isa Italia da 700a 720e Sa Italia 720B