



La revisione legale

Milano – 25 Ottobre 2017

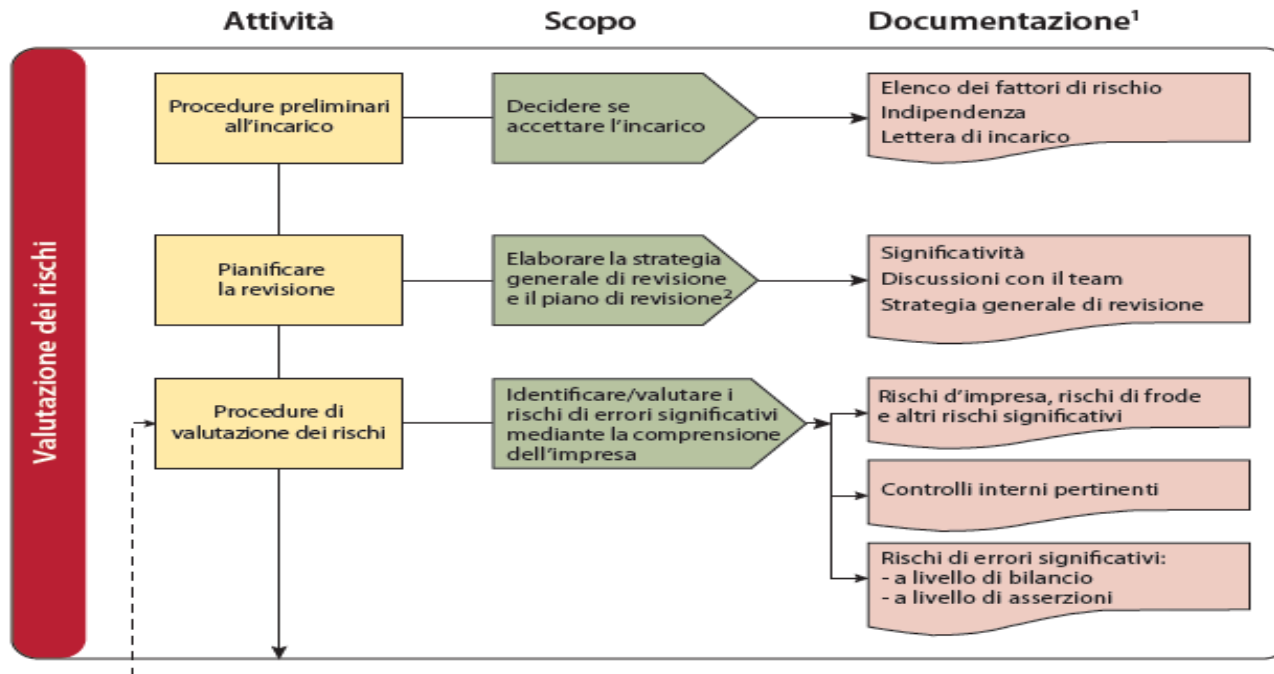
Massimiliano Sironi



Una premessa



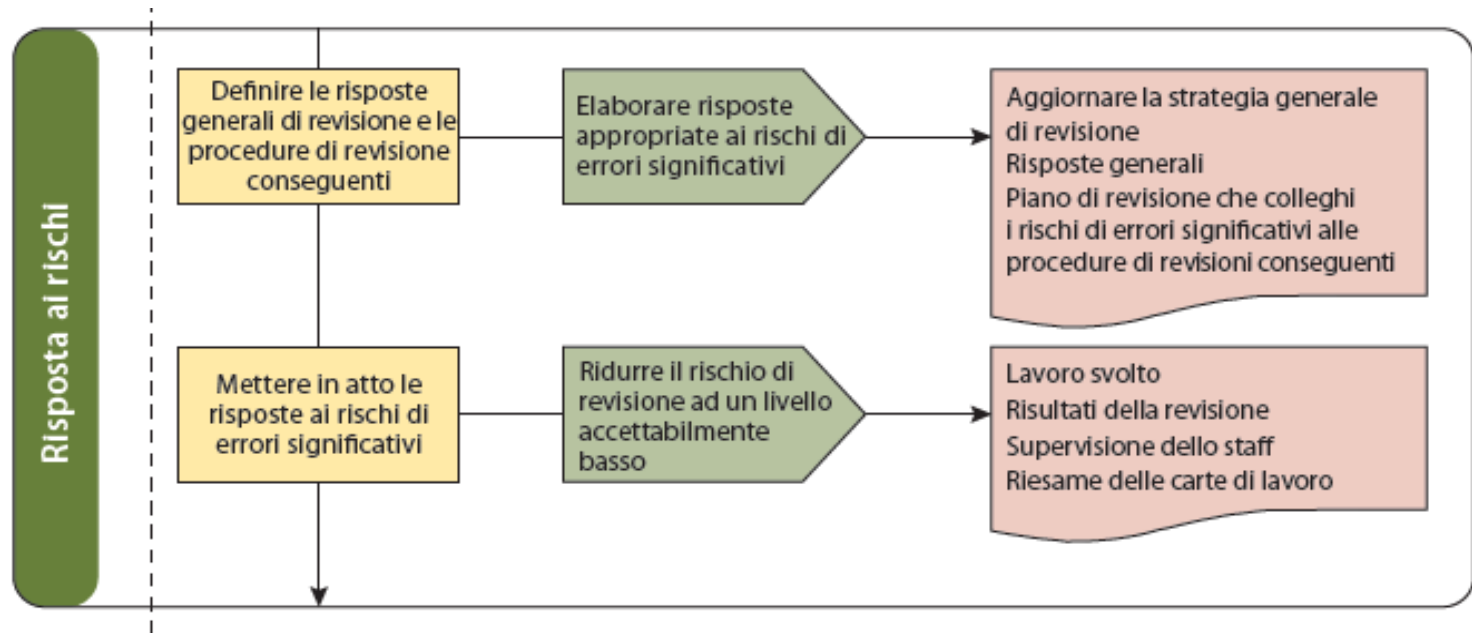
Una premessa - 1



* Guida IFAC – volume 2°



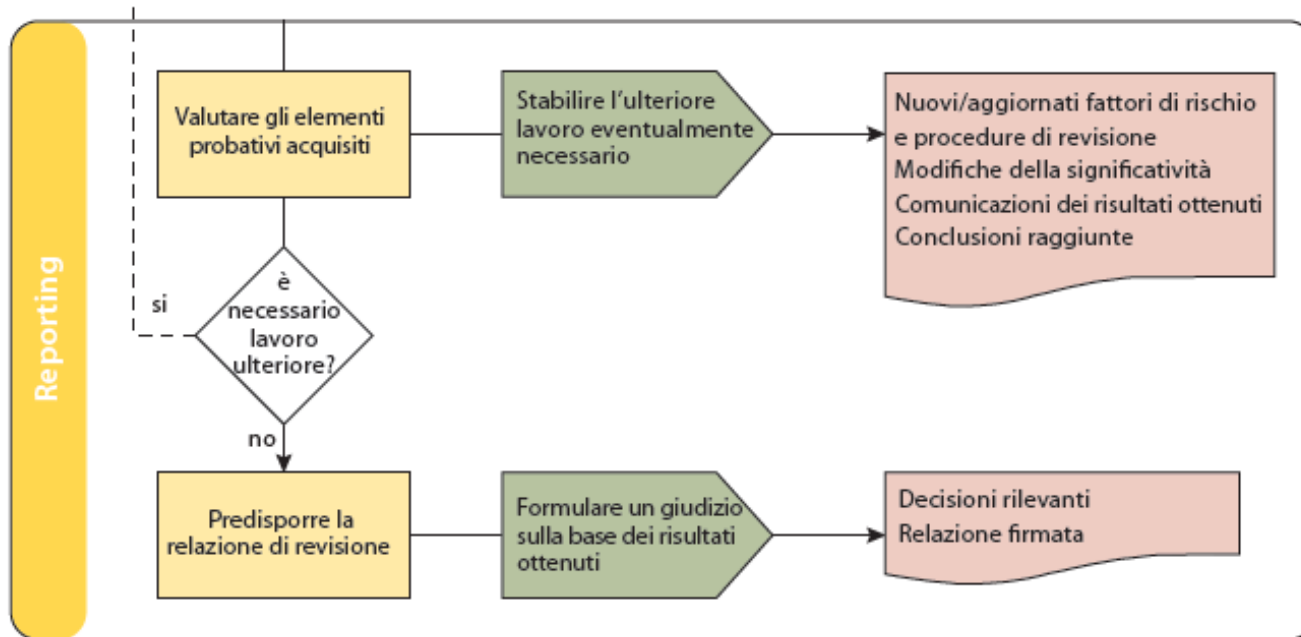
Una premessa - 2



* Guida IFAC – volume 2°



Una premessa - 3



* Guida IFAC – volume 2°



Una premessa/le asserzioni

Asserzioni	Descrizione
Completezza (C)	<p>È stato incluso nel bilancio tutto ciò che avrebbe dovuto essere stato registrato in contabilità o esposto in nota integrativa.</p> <p>Non ci sono attività, passività, transazioni o eventi non registrati o non esposti, la nota integrativa non ha elementi mancanti o incompleti.</p>
Esistenza (E)	<p>Tutto ciò che è registrato o esposto nel bilancio esiste e deve esservi incluso.</p> <p>Le attività, le passività, le transazioni registrate e gli altri aspetti inclusi in nota integrativa esistono, si sono manifestati e sono pertinenti all'impresa.</p>
Accuratezza e Competenza (A)	<p>Tutti i ricavi, i costi, le attività e le passività sono proprietà dell'impresa e sono stati registrati per un corretto importo e per competenza nell'esercizio corretto. Tale aspetto include anche l'appropriata classificazione degli importi e l'appropriata esposizione nella nota integrativa.</p>
Valutazione (V)	<p>Le attività, le passività ed il patrimonio netto sono registrati in bilancio ad un valore appropriato. Qualsiasi correzione causata da valutazioni o classificazioni richiesta dalla loro natura o dai principi contabili applicabili è stata correttamente registrata.</p>



Il ciclo di magazzino



Obiettivi revisione/rischi

Paragrafo	Obiettivi dei principi di revisione internazionali
240.10	<p>Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none">a) identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi;b) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi, mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate;c) fronteggiare adeguatamente frodi o sospette frodi individuate durante la revisione.
315.3	<p>L'obiettivo del revisore è quello di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi.</p>

* Guida IFAC – volume 2°



Obiettivi revisione/rischi

Rischio di frode

- Fatturazione di quantitativi maggiori rispetto a quelli consegnati;
- Mancato controllo da parte del magazziniere;
- Carico a magazzino di quantità inesistenti.

Rischio connesso all'attività svolta

- Magazzino semilavorati;
- Errore nello scarico delle referenze da parte del magazziniere;
- Disallineamento tra fisico e contabile

Possono coesistere



Obiettivi della revisione/rischi (2)

Rischio significativo

Rischio intrinseco

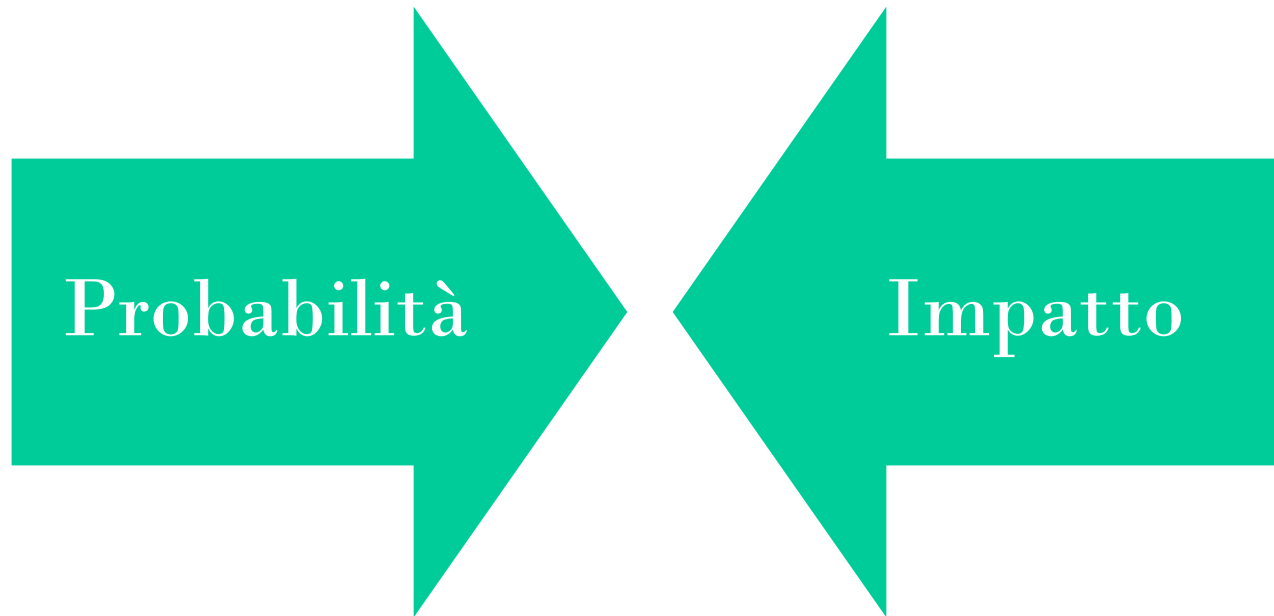
- Conoscenza dell'ambiente economico di riferimento;
- Settore di appartenenza;
- Caratteristiche tecnico-economico dei beni (per es.: obsolescenza)

Rischio di controllo

- Esistenza del SCI;
- Valutazione del SCI;
- Risposte del SCI

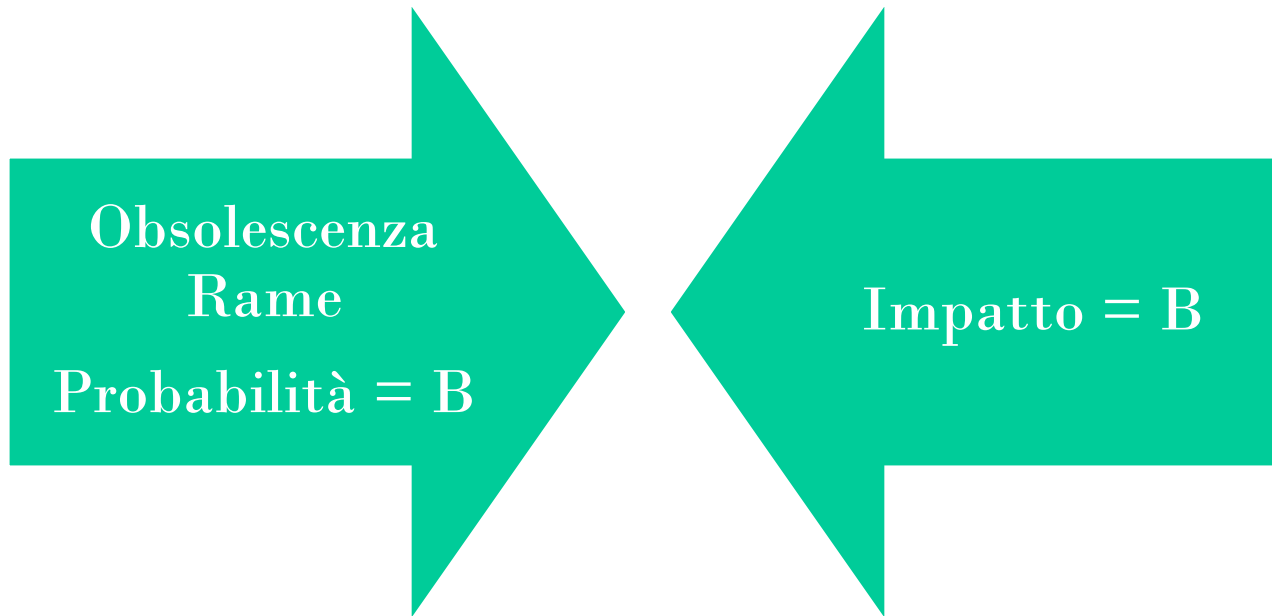


I rischi significativi



I rischi significativi/un esempio

Rischio intrinseco



I rischi significativi



* Guida IFAC – volume 2°



Permanent - Procedure

Cliente:	Ciclo del magazzino e produzione	PF 33
Esercizio:		
Data:		Vale quanto riportato per la carta di lavoro PF 30

Descrizione	Procedura		Grado di Controllo	Punti da migliorare	Ultimo aggiornamento
	Esistente	Rilevata			

Interlocutori	Responsabile del servizio	Interno



Permanent – Analisi comparativa

Indice foglio lavoro	Descrizione del contenuto	Carta di lavoro ¹	Firma	Data	Ultimo Aggiornamento
40	DOCUMENTAZIONE CONTABILE E FINANZIARIA				
PF 40	Bilanci della società				
PF 41	Piano dei conti				
PF 42	Principi contabili adottati				
PF 43	Discipline speciali di bilancio				
PF 44	Stati Patrimoniali comparativi		-		
PF 45	Conti Economici comparativi				
PF 46	Analisi progressiva dei conti del Patrimonio Netto				
PF 47	Prospetti comparativi dei rendiconti finanziari				
PF 48	Indici finanziari				



Preliminare– Valutazione sistema controllo interno

Cliente:	Guida standard per l'analisi dell'affidabilità della procedura di controllo interno del ciclo del magazzino	400 PRG CI
Esercizio:		
Data:		

Rischi potenziali	Controlli sulla procedura	Affidabilità prevista		Punto debole	
		SI	NO	SI	NO
<p>Rischio che le movimentazioni di magazzino non siano rilevate:</p> <p>a) tempestivamente;</p> <p>b) correttamente;</p> <p>c) nel periodo di competenza.</p>	<p>1. Sono richieste per tutti i carichi a magazzino per materiali di acquisto e per i resi a fornitori una apposita documentazione interna ed apposite autorizzazioni.</p> <p>2. Adeguate procedure di controllo garantiscono la completa e tempestiva contabilizzazione di tali documenti.</p> <p>3. Un responsabile supervisiona ed approva le contabilizzazioni.</p> <p>4. I prelievi, i trasferimenti e i resi vengono effettuati con documenti interni prenumerati o numerati sequenzialmente.</p> <p>5. le autorizzazioni di tali movimenti sono fatte da persone indipendenti rispetto a chi gestisce i magazzini o tiene la contabilità di magazzino.</p> <p>6. Con metododi adatti (conteggi, pesature, ecc.) si determinano le quantità prelevate o rese.</p> <p>7. La completa e tempestiva contabilizzazione di tali documenti e' garantita dal sistema ed anche attraverso il controllo da parte di un supervisore.</p> <p>8. I versamenti a magazzino di prodotti semi finiti o finiti sono determinati secondo metodi adeguati ed effettuati sulla base di appositi buoni prenumerati.</p> <p>9. Gli scarichi di prodotti finiti ed i resi da clienti sono effettuati sulla base di appositi documenti contabili prenumerati.</p> <p>10. La completa e tempestiva contabilizzazione di tali documenti e' garantita dal sistema.</p> <p>11. Una adeguata contabilita' di magazzino rileva i movimenti delle quantita' delle materie prime, sussidiarie e di consumo, dei prodotti semilavorati e dei prodotti finiti e merci e prevede un controllo contabile anche per i lavori in corso.</p> <p>12. La contabilità di magazzino e' tenuta da persone non coinvolte con la gestione dei materiali.</p> <p>13. Conti separati o appositi causali di movimento accolgono ed evidenziano le rettifiche apportate ai valori di magazzino, ad es. per obsolescenza, per differenze d'inventario, ecc.</p> <p>14. Un responsabile accerta l'effettiva attuazione di tali procedure.</p>				



Preliminare– Valutazione sistema controllo interno

Rischio che le quantità a bilancio non corrispondano con il fisico e non siano di proprietà

Rischio che i costi utilizzati per la valorizzazione non siano correttamente determinati

Rischio di mancata svalutazione al minor valore di mercato

Rischio obsolescenza (slow moving – no moving) e presunto valore di realizzo



Preliminare– SCI – i test

Cliente: 0	Foglio di lavoro per il test sulla procedura del ciclo del magazzino	400 TEST
Esercizio: 30-dic-1899		
Data:		

CARICHI MATERIA PRIMA													
REF.	FORNITORE	COD.	MERCE	DDT				CARICO MAGAZZINO		PRODUZIONE			NOTE
				N°	Data	Data Cons.	Q.tà	Data	Q.tà	Bolla interna			
										Data	N°	Q.tà	

E' necessario un programma (formalizzato dei test) da condividere con gli altri soggetti del team. E' altresì necessario procedere a redigere conclusioni test con riflessi su affidabilità SCI ed evidenziazione punti da discutere con il management.



Final – programma

Ciente:	PROGRAMMA DI LAVORO MAGAZZINO	C PRG
Esercizio:		
Data:		

Descrizione	Sigla Revisore	Data	REF.
Verifica dell'esistenza fisica			
Individuare con il personale della Società i luoghi di giacenza delle merci in magazzino ed ottenere il programma di inventari fisici e le procedure valutandone l'adeguatezza. Organizzare tempestivamente il nostro intervento.			
Verificare se la Direzione della società ha formalizzato le istruzioni inventariali ed ha provveduto a fornire copia al personale incaricato delle conte fisiche: Nel caso in cui la società non sia in possesso di specifiche istruzioni proporre l'adozione delle istruzioni inventariali standard .			
Ai fini delle conte fisiche utilizzare il questionario per l'osservazione di inventari fisici o, in alternativa, predisporre un apposito programma di lavoro che preveda i seguenti punti:			
a) luogo e tempistica dell'inventario;			
b) tipologia di giacenze in oggetto delle nostre conte;			
c) estensione delle conte;			
d) dati da riportare nei fogli di lavoro;			
e) descrizione della fase di avanzamento dei prodotti in corso di lavorazione;			
f) controlli da effettuare sulla distribuzione e sull'utilizzo dei cartellini inventariali (se adottati);			
g) accertamento sulla proprietà dei beni;			
h) segnalazioni relative a materiale obsoleto o a lento rigiro;			
i) dati da raccogliere per i test di cut-off;			
l) procedure societarie di conservazione ed elaborazione dei dati dell'inventario fisico;			
m) circolarizzare eventuali depositari di merce.			



Final – Altre aree del programma

Analisi sui saldi di bilancio

Procedure per la verifica del periodo di competenza

Valutazione materie prime, prodotti finiti, semi-lavorati (focus su commesse)

Verifica del materiale obsoleto e del valore di mercato

Controlli finali di congruità

Verifica corretta classificazione e rappresentazione bilancio + nota integrativa



Final – capo-scheda (lead)

Ciente:	0	CAPOSCHEDA	C
Esercizio:	30-dic-1899		MAGAZZINO
Data:			

Descrizione	REF.	Data precedente esercizio	% variazione	30-dic-1899
Rimanenze:				
1) materie prime, sussidiarie e di consumo			0,00	
2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati			0,00	
3) lavori in corso su ordinazione			0,00	
4) prodotti finiti e merci			0,00	
5) acconti			0,00	
			0,00	
			0,00	
			0,00	
			0,00	
Totale		0,00	0,00	0,00

Sub-lead

Memo Conclusivo	
Obiettivi del lavoro	
Lavoro svolto	
Osservazioni	
Conclusioni	
<i>Fonti della documentazione</i>	



Final – Depositari

Cliente: 0	RIEPILOGO CIRCULARIZZAZIONE DEPOSITARI	C 100
Esercizio: 30-dic-1899		
Data:		

Depositario	REF.	Importo/Quantità	Circularizzato	Risposte pervenute			Risposte non pervenute	
				in accordo	riconciliate	non riconciliate	Importo/quantità	Procedura alternativa
Totale		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	



Final – cut-off

ULTIMI SCARICHI				30-dic-1899				DDT		SCARICO MAGAZZINO		FATTURA						MATCH DDT/ FATT.	MATCH DDT/ SCAR. MGZ
REF.	CLIENTE	COD.	MERCE	N°	Data	Data Consegna	Q.tà	Data	Q.tà	N°	Data	Q.tà	IMP.	IVA	TOT.	Data Reg.			
															0,00				

PRIMI SCARICHI				31-dic-1899				DDT		SCARICO MAGAZZINO		FATTURA						MATCH DDT/ FATT.	MATCH DDT/ SCAR. MGZ
REF.	CLIENTE	COD.	MERCE	N°	Data	Data Consegna	Q.tà	Data	Q.tà	N°	Data	Q.tà	IMP.	IVA	TOT.	Data Reg.			
															0,00				



Per acquisti e vendite – attenzione estensione campione

Principali procedure – riepilogo e connessione con asserzioni



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

RIMANENZE

Descrizione della procedura	Rimanenze finali				Variazione delle rimanenze		
	C	E	A	V	C	E	A
Procedure principali							
Partecipare alle operazioni di inventario fisico:	X	X	X		X	X	X
- Accertare l'esistenza e il rispetto delle procedure di inventario.							
- Ottenere il tabulato di magazzino valorizzato alla data della verifica.							
- Effettuare la conta fisica selezionando un campione di codici dal tabulato di magazzino valorizzato fornito dalla società (c.d. selezione dal contabile al fisico)							
- Ricontrare le conte di cui al punto precedente con quelle effettuate dai dipendenti della società: in caso di discordanza effettuare una seconda conta.							
- Selezionare alcune merci e procedere alla loro conta, verificare la corrispondenza con i dati riportati nel tabulato di magazzino valorizzato fornito (c.d. selezione dal fisico al contabile).							
- Se l'inventario è stato effettuato in prossimità della chiusura dell'esercizio, verificare tramite l'analisi di documentazione di supporto pertinente il corretto raccordo tra le quantità esistenti alla chiusura dell'esercizio e le quantità riscontrate in sede di inventario.							
Effettuare procedure di analisi comparativa	X	X	X	X	X	X	X
Verificare la corretta valorizzazione delle rimanenze: verificare a campione la correttezza del metodo di determinazione del costo, del valore di mercato e del confronto tra le due grandezze, secondo quanto stabilito dalle norme di legge e dai Principi Contabili.				X			
<i>Costo di acquisto:</i>							
- Verificare che il metodo di costo (F.I.F.O., L.I.F.O. ecc.) sia determinato correttamente.							
- Verificare a campione che i costi e le quantità utilizzate nel calcolo siano documentate (fatture, documenti di trasporto, ecc.).							
- Verificare che eventuali oneri accessori siano documentati.							
<i>Costi di produzione:</i>							
- Verificare che i costi diretti utilizzati siano determinati correttamente e documentati.							
- Verificare che i costi indiretti e generali di produzione siano correttamente attribuiti e documentati.							



Principali procedure – riepilogo e connessione con asserzioni/2



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Descrizione della procedura	Rimanenze finali				Variazione delle rimanenze		
	C	E	A	V	C	E	A
<i>Valore di mercato:</i>							
<ul style="list-style-type: none"> - Verificare la corretta determinazione del valore di mercato per il confronto con il costo: <ul style="list-style-type: none"> o costo di sostituzione o valore di realizzo (valore di mercato al netto di spese dirette commerciali). - Verificare che la valutazione sia avvenuta al minore tra costo e mercato. 							
Discutere con i responsabili e gli amministratori la necessità di svalutare i beni obsoleti o a lento rigiro. Qualora la società abbia provveduto a svalutare i beni obsoleti o a lento rigiro, verificare il metodo di determinazione del fondo svalutazione magazzino e la sua congruità.				x			
Verificare a campione il rispetto della competenza di periodo per i costi e i ricavi connessi alle entrate ed alle uscite della merce (test di cut-off). Selezionare un campione di documenti costituito da: <ul style="list-style-type: none"> - gli ultimi X documenti di entrata e di uscita da ogni magazzino per l'esercizio in chiusura, - i primi X documenti di entrata e di uscita da ogni magazzino per il nuovo esercizio, - le ultime X fatture di acquisto e di vendita per l'esercizio in chiusura, - le prime X fatture di acquisto e di vendita per il nuovo esercizio. Per ogni documento di entrata e di uscita selezionato, risalire alla relativa fattura di acquisto e di vendita; per ogni fattura selezionata, risalire al relativo documento di entrata e di uscita. Per ogni documento verificare, il rispetto del principio della competenza per i movimenti di carico e di scarico di magazzino e per i costi ed i ricavi corrispondenti.	x	x	x		x	x	x
Accertare la continuità di applicazione nel tempo di Principi Contabili omogenei o, in caso contrario, il rispetto del Principio Contabile sui cambiamenti di criterio.				x			
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili.	x	x	x	x	x	x	x
Altre procedure							
Effettuare la quadratura dei saldi iniziali con le carte di lavoro dell'esercizio precedente, e dei saldi finali con il tabulato di magazzino valorizzato fornito dalla società. Calcolare la variazione delle rimanenze finali e					x	x	x



Principali procedure – riepilogo e connessione con asserzioni/3



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Descrizione della procedura	Rimanenze finali				Variazione delle rimanenze		
	C	E	A	V	C	E	A
verificare l'importo iscritto dalla società a conto economico.							
Selezionare un campione di depositari e/o di terzisti ed inviare richieste di conferma delle giacenze detenute, chiedendo di indicare nella risposta le quantità loro risultanti. Riconciliare la risposta ottenuta con quanto riportato dalla società nel tabulato di magazzino.	x	x					
Esaminare la documentazione relativa agli acconti a fornitori iscritti in bilancio, verificandone la recuperabilità.		x		x			
Inviare lettere di richiesta di conferma relative a beni di terzi detenuti presso la società sottoposta a revisione.	x		x				



Il ciclo «imposte»

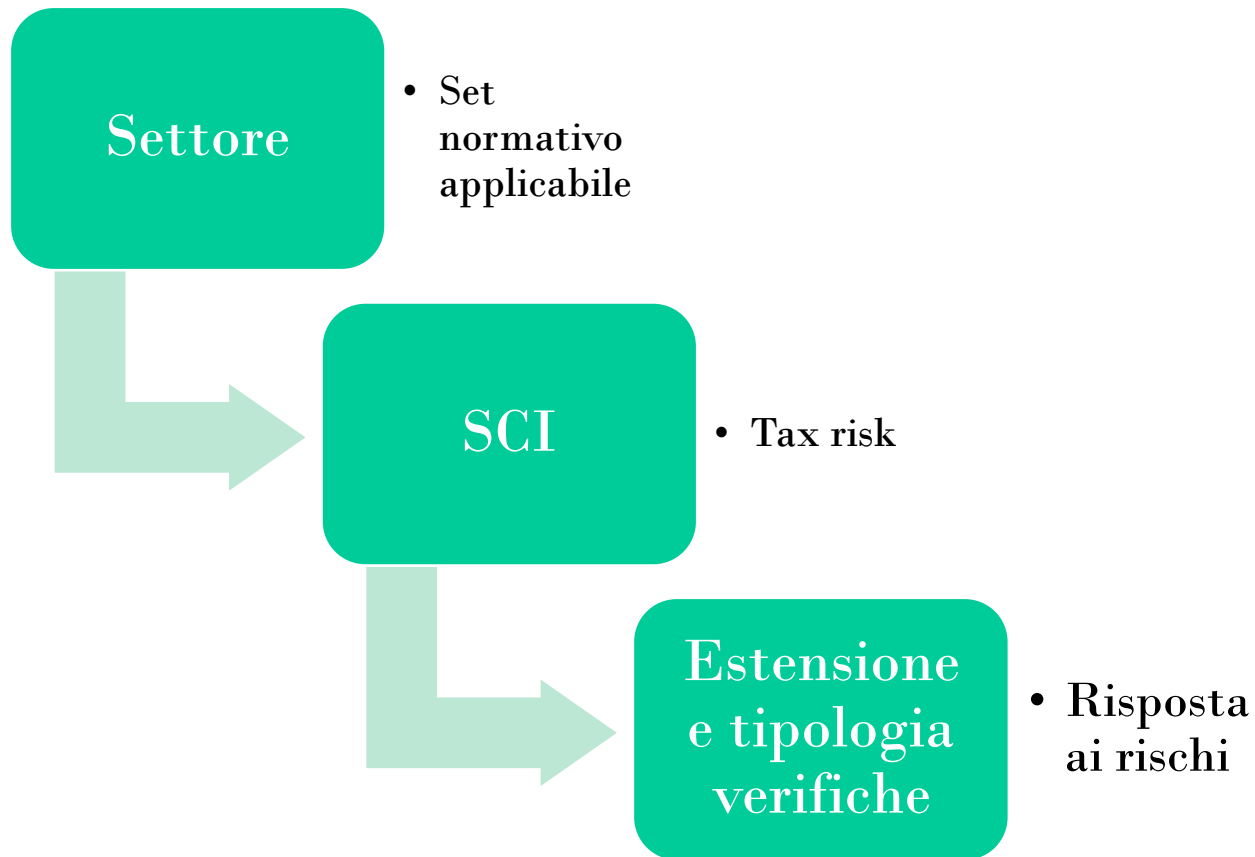


Le peculiarità di tale ciclo

- Particolare complessità dell'area
- Esame di molteplici prospetti extra-contabili e correlati adempimenti
- Delimitazione dell'area di revisione (suddivisa per comparto impositivo. Opportunità di valutare rischi significativi per singolo comparto impositivo)
- Validità delle asserzioni (richiamo a premessa).



Il programma di revisione



Obiettivi revisione/rischi

Rischio di frode

- Occultamento di ricavi con soggetti esteri;
- Incasso dei correlati flussi finanziari su c/c esteri intestati a soggetti non formalmente riferibili a società.

Rischio connesso all'attività svolta

- Incertezza quadro normativo;
- Sopravvenuto cambiamento durante una specifica operazione (execution risk).

Possono coesistere



Una proposta di programma di lavoro per aree

Verifiche iniziali	Crediti e debiti tributari	Imposte sul reddito
Imposte non correnti	IVA	Fiscalità locale
Altre imposte indirette	Operazioni straordinarie	Tax compliance
Passività potenziali	Contenzioso	Ravvedimenti e com. irr.



Le verifiche periodiche e quelle sul bilancio

Verifiche periodiche

```
graph TD; A[Verifiche periodiche] --> B[Interim audit]; B --> C[Final audit];
```

Interim audit

Final audit



Permanent – area fiscale

Indice foglio lavoro	Descrizione del contenuto	Carta di lavoro ¹	Firma	Data	Ultimo Aggiornamento
70	FISCALE E SOCIALE				
	FISCALE				
PF 70	Dichiarazione dei redditi				
PF 71	Dichiarazioni IVA				
PF 72	Particolarità fiscali				
PF 73	Altri adempimenti tributari				
PF 74	Pareri dei consulenti tributari				
PF 75	Controlli fiscali da parte della amministrazione finanziaria				



Permanent – area fiscale/riforma bilancio

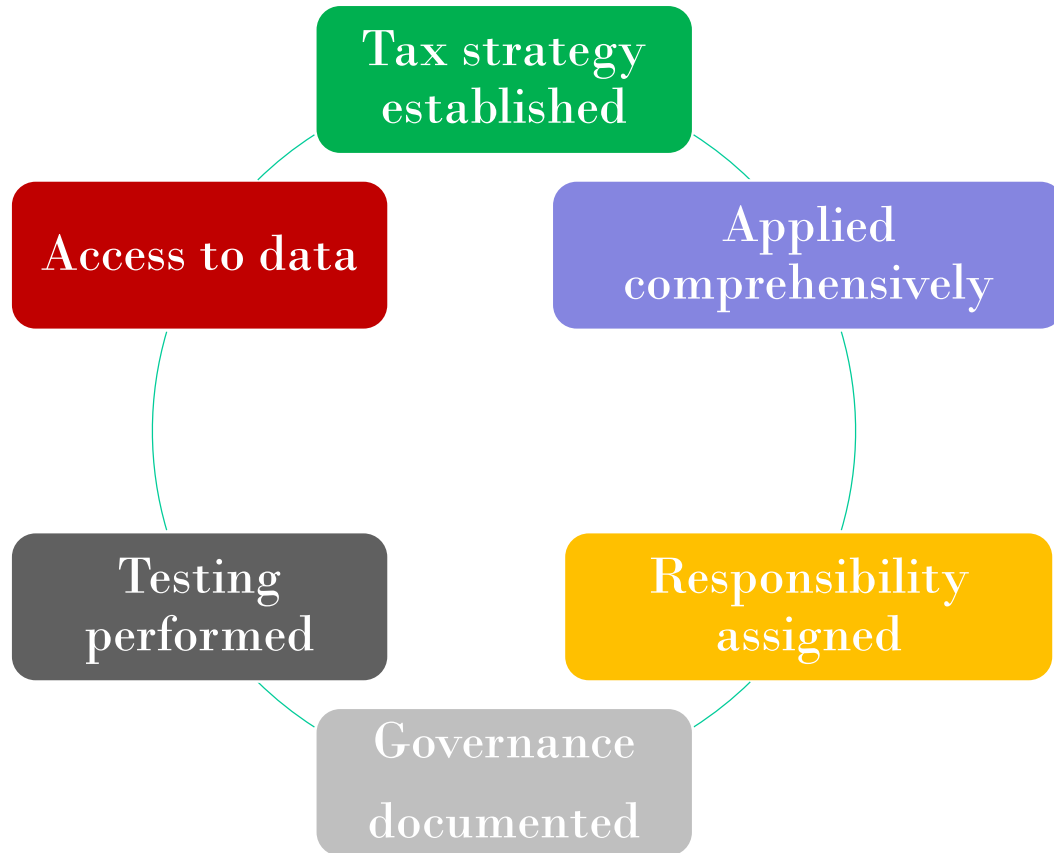
Cliente:	Principi contabili adottati	PF 42
Esercizio:		
Data:		

PRINCIPI CONTABILI

Area	Principio adottato	Valutazione del criterio adottato	Note
Magazzino			
Immobilizzazioni tecniche			
Lavori in corso su ordinazione			
Debiti e crediti in valuta			
Partecipazioni			
Titoli			
Altri			



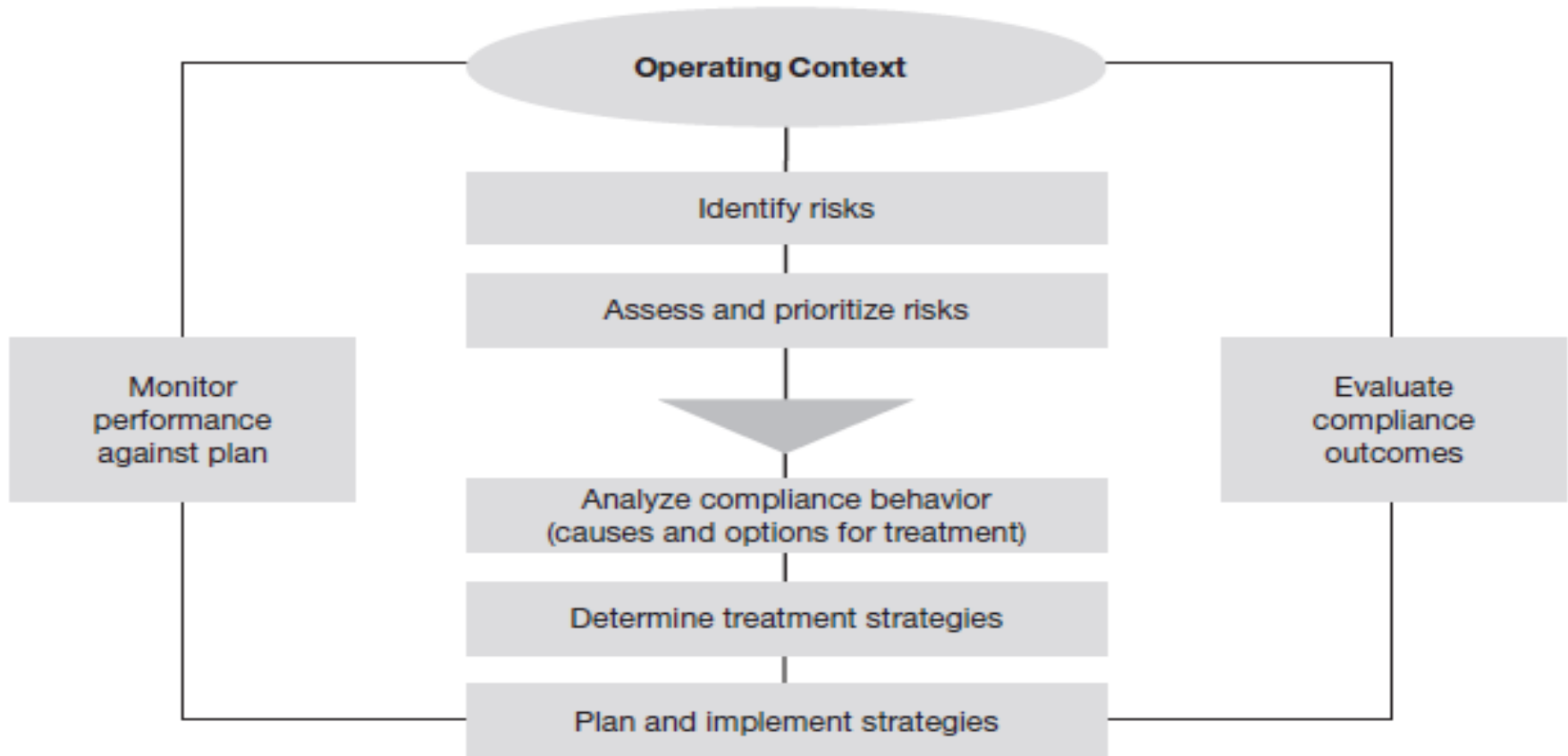
Preliminare – TCF/SCI



(*) *co-operative tax compliance*
«Building better tax control framework»
OECD 2016



L'approccio per la costruzione di modelli TCF



(*) «Revenue administration: developing a taxpayer Compliance program» - I.M.F. – novembre 2010



La matrice di rischio per il TCF (un esempio)

Consequence	<i>Extreme</i>	High	High	Severe	Severe	Severe
	<i>Very High</i>	High	High	High	Severe	Severe
	<i>High</i>	Significant	High	High	High	High
	<i>Medium</i>	Moderate	Moderate	Significant	Significant	Significant
	<i>Low</i>	Low	Low	Moderate	Moderate	Significant
			<i>Rare</i>	<i>Unlikely</i>	<i>Possible</i>	<i>Likely</i>
Likelihood						

(*) «Compliance risk management: managing and improving tax compliance» - OECD 2004



Final – area fiscale

Cliente:	PROGRAMMA DI LAVORO DEBITI TRIBUTARI E FONDO IMPOSTE	T-TT PRG
Esercizio:		
Data:		

Descrizione	Sigla Revisore	Data	REF.
Ricostruire i movimenti intervenuti nei conti “debiti tributari” e “fondo imposte” dal _____ al _____ .			
Verificare la corrispondenza del saldo iniziale al saldo di chiusura dell'esercizio precedente, riportato nei fogli di lavoro.			
Analizzare la documentazione comprovante i pagamenti dei debiti relativi all'esercizio precedente, riscontrandone l'adeguatezza dell'ammontare e dei termini di versamento.			
Esaminare la dichiarazione dei redditi presentata per l'esercizio precedente e verificare se risulta correttamente predisposta:			
a) nei termini di legge e su modelli ministeriali;			
b) nella determinazione delle imposte mediante confronto tra l'imponibile fiscale dichiarato con quello da noi stimato l'anno precedente, spiegando eventuali differenze.			
Analizzare l'evoluzione del contenzioso fiscale, ove emerso nell'esercizio precedente, integrandolo con eventuali situazioni originatesi nel corso dell'esercizio, e considerare se sia necessario modificare l'accantonamento proposto in precedenza.			
Qualora per gli anni non definiti vi siano passività significative per:			
a) interessi o penalità per ritardato pagamento;			
b) interessi o penalità per obblighi del sostituto d'imposta; provvedere ad un calcolo approssimativo dell'onere previsto alla data di chiusura dell'esercizio.			
Valutare la rilevanza di altre eventuali imposte e in presenza di importi ritenuti significativi, procederne alla relativa analisi con l'ausilio dei nostri esperti fiscali.			



Final – area fiscale (lead e sub-lead)

Cliente:	CAPOSCHEDA	T
Esercizio:		
Data:		CREDITI TRIBUTARI E IMPOSTE ANTICIPATE

Descrizione	REF.	Data esercizio precedente	Incrementi	(Decrementi)	30-dic-1899
Crediti tributari					
esigibili entro l'esercizio successivo				0,00	0,00
esigibili oltre l'esercizio successivo				0,00	0,00
				0,00	0,00
Imposte anticipate					
esigibili entro l'esercizio successivo				0,00	0,00
esigibili oltre l'esercizio successivo				0,00	0,00
				0,00	0,00
				0,00	0,00
				0,00	0,00
Totale		0,00	0,00	0,00	0,00

Memo Conclusivo	
Obiettivi del lavoro	
Lavoro svolto	
Osservazioni	
Conclusioni	
Fonti della documentazione analizzata	



Final – area fiscale -circularizzazioni

Cliente: 0	RIEPILOGO CIRCULARIZZAZIONE DEI FISCALISTI	TT 100
Esercizio: 30-dic-1899		
Data:		

FISCALISTA	REF.	Risposte che evidenziano rischi				Risposte che non evidenziano rischi
		Descrizione	Situazione	Previsione rischio	Acc.to operato dalla società	
0	0	0	0	0,00	0,00	



Final – fac-simile

SITUAZIONE PRATICHE IN CORSO PRESSO IL CONSULENTE FISCALE

Da redigere su carta intestata della società soggetta a revisione legale

Luogo, data

Spett.le

p.c.c.

Nome e indirizzo del revisore

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore (Collegio Sindacale)

(Collegio Sindacale della Società presso)

NOME E COGNOME

INDIRIZZO

CAP CITTÀ

FAX

EMAIL

1. Periodi di imposta accertabili da parte delle autorità competenti.
2. Eventuali esenzioni ed agevolazioni tributarie di cui usufruiamo o di cui è stata richiesta applicazione alle autorità fiscali competenti.
3. Eventuali opzioni effettuate e regimi speciali impiegati dalla società in materia di IVA: modificazioni rispetto al precedente periodo di imposta.
4. Eventuali accertamenti e/o verifiche tributari ricevuti durante l'esercizio e situazione dell'eventuale contenzioso fiscale in essere con indicazione degli importi contestati, delle motivazioni contenute nell'accertamento, del grado di trattazione raggiunto comprensivo degli esiti riportati nei vari gradi, nonché delle Vostre previsioni sul futuro esito delle controversie.
5. Natura, effetti ed eventuali aspetti di particolare rilevanza in relazione ad operazioni straordinarie.
6. Dettaglio di eventuali istanze di condono tributario: specificazione delle relative regolarizzazioni contabili resesi eventualmente necessarie, avvenute negli esercizi non ancora definiti.
7. Elenco di tutte le altre possibili passività laddove vi sia una ragionevole possibilità che il manifestarsi possa influire in maniera rilevante e negativa sulla situazione patrimoniale della Società.
8. Qualsiasi altra informazione di natura fiscale a Vostra conoscenza e per la quale la Vostra opinione dovrebbe essere portata a conoscenza degli azionisti o di altri terzi interessati.
9. Ammontare degli onorari e delle spese dovuti e non ancora a voi liquidati alla data del 31/12/20XX.



Final – fac-simile

Segue

Vi preghiamo di far pervenire risposta alla presente entro il XXXX.

Vi informiamo che i dati assunti da XXXXX, titolare del trattamento, saranno utilizzati esclusivamente ai fini della revisione legale dei conti del nostro bilancio e saranno conservati a cura dello stesso in archivi cartacei ed in archivi elettronici nel rispetto delle misure di sicurezza previste dal D.Lgs. 196/2003. Si rinvia all'articolo 7 del citato decreto per i diritti spettanti all'interessato a propria tutela.

Distinti saluti

(Nome della Società)

Legale rappresentante o Procuratore



Procedure e asserzioni

IMPOSTE SUL REDDITO: CORRENTI, ANTICIPATE E DIFFERITE

Descrizione della procedura	Crediti e debiti tributari, Fondo imposte differite				Imposte sul reddito		
	C	E	A	V	C	E	A
Procedure principali							
Imposte correnti							
Accertare la conformità della dichiarazione dei redditi dell'esercizio precedente con il calcolo provvisorio effettuato nel medesimo esercizio per lo stanziamento in bilancio. Verificare la corretta rilevazione tra le sopravvenienze attive/passive della eventuale differenza tra carico tributario dichiarato e contabilizzato in bilancio. Indagare sui motivi che hanno generato la differenza.					x		
Verificare nel corso dell'esercizio che gli acconti per imposte IRAP e IRES siano stati correttamente determinati e puntualmente versati.	x	x	x				
Confrontare i saldi di debito/credito ed i costi per imposte correnti iscritti a conto economico con quelli del periodo precedente, ed indagare sulle variazioni impreviste o sull'assenza di variazioni previste. Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio.	x	x	x	x	x	x	x
Sulla base della bozza di calcolo delle imposte predisposta, esaminare le principali variazioni in aumento e in diminuzione;	x	x	x	x	x	x	x



Procedure e asserzioni/2

Descrizione della procedura	Crediti e debiti tributari, Fondo imposte differite				Imposte sul reddito		
	C	E	A	V	C	E	A
confrontare le variazioni con quelle degli esercizi precedenti ed esaminare la documentazione di supporto; accertarsi che tutte le voci significative siano state considerate.							
Nel caso di coinvolgimento di esperti fiscali, ottenere un memorandum sull'attività svolta e sulle conclusioni raggiunte	x	x	x	x	x	x	x
Verificare il calcolo matematico delle imposte sul reddito e la corretta applicazione dell'aliquota d'imposta vigente.			x				x
Considerare la ragionevolezza del trattamento di voci che possono dar adito a contestazioni fiscali.	x				x		
Confrontare l'incidenza del carico fiscale per imposte sul reddito (IRES e IRAP correnti rapportate rispettivamente all'utile dell'esercizio e al valore della produzione) con quello dell'esercizio precedente, tenendo conto delle differenze temporanee e permanenti riportate nella bozza di calcolo delle imposte fornita dalla società.	x	x			x	x	
Valutare l'opportunità di chiedere conferma al consulente fiscale della società. In tal caso verificare la risposta ricevuta e le possibili implicazioni sullo stanziamento delle imposte correnti e sulle passività potenziali di natura fiscale.	x	x			x	x	
Verificare la correttezza di eventuali riclassifiche dal/al passivo patrimoniale.			x				
Verificare la presenza dei requisiti per l'iscrizione di crediti tributari (istanza di rimborso).		x	x	x			
Verificare la liquidazione IVA di periodo.	x		x				
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	x	x	x	x	x
Imposte anticipate e differite							
Svolgere procedure di analisi comparativa, indagando su variazioni anomale o sull'assenza delle variazioni previste.	x	x	x	x	x	x	x
Esaminare gli incrementi ed i decrementi del fondo imposte differite o del credito per imposte anticipate. Supportare tali verifiche con ricalcoli ed analisi delle variazioni in aumento e diminuzione indicate dalla società nella bozza di calcolo delle imposte correnti. Verificare la correttezza delle aliquote utilizzate per il calcolo.	x	x	x		x	x	x
Valutare la necessità di apportare variazioni a quanto iscritto in passato sulla base di intervenute modifiche alle circostanze pertinenti (variazioni di aliquote, di previsioni, ecc.).			x		x		
Valutare la completezza dei costi per imposte differite e la sussistenza del presupposto della ragionevole certezza per gli stanziamenti di imposte anticipate (in particolare nel caso di perdite fiscali). Verificare che l'aliquota applicata per la fiscalità differita e anticipata, sia coerente con quanto previsto dall'OIC 25, paragrafo 91.	x			x	x		
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	X	x	x	x	x



Focus frodi fiscali



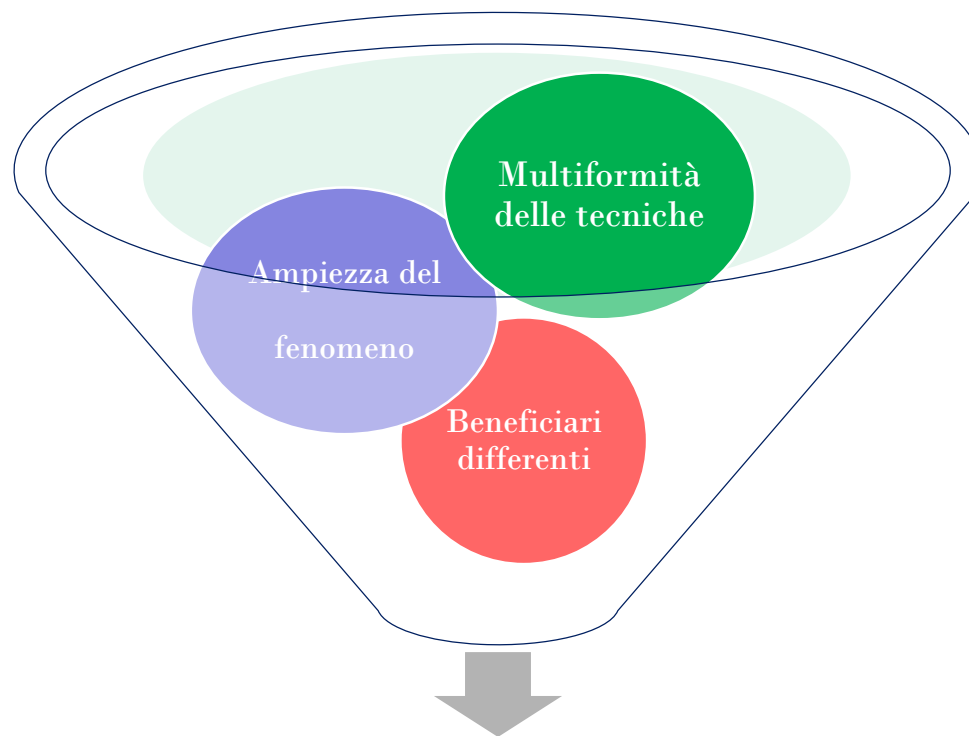
Premessa – Pervasività rischio

«Tutte le transazioni in cui l'impresa è coinvolta possono riguardare la sua posizione fiscale in un modo o in altro, e ciò significa che il *tax control framework* (TCF) deve essere in grado di governare l'intera gamma delle attività d'impresa e deve idealmente essere parte integrante della quotidiana gestione delle operazioni»^(*)



* *Co-operative tax compliance – «Building better tax control framework» - OECD May 2016*

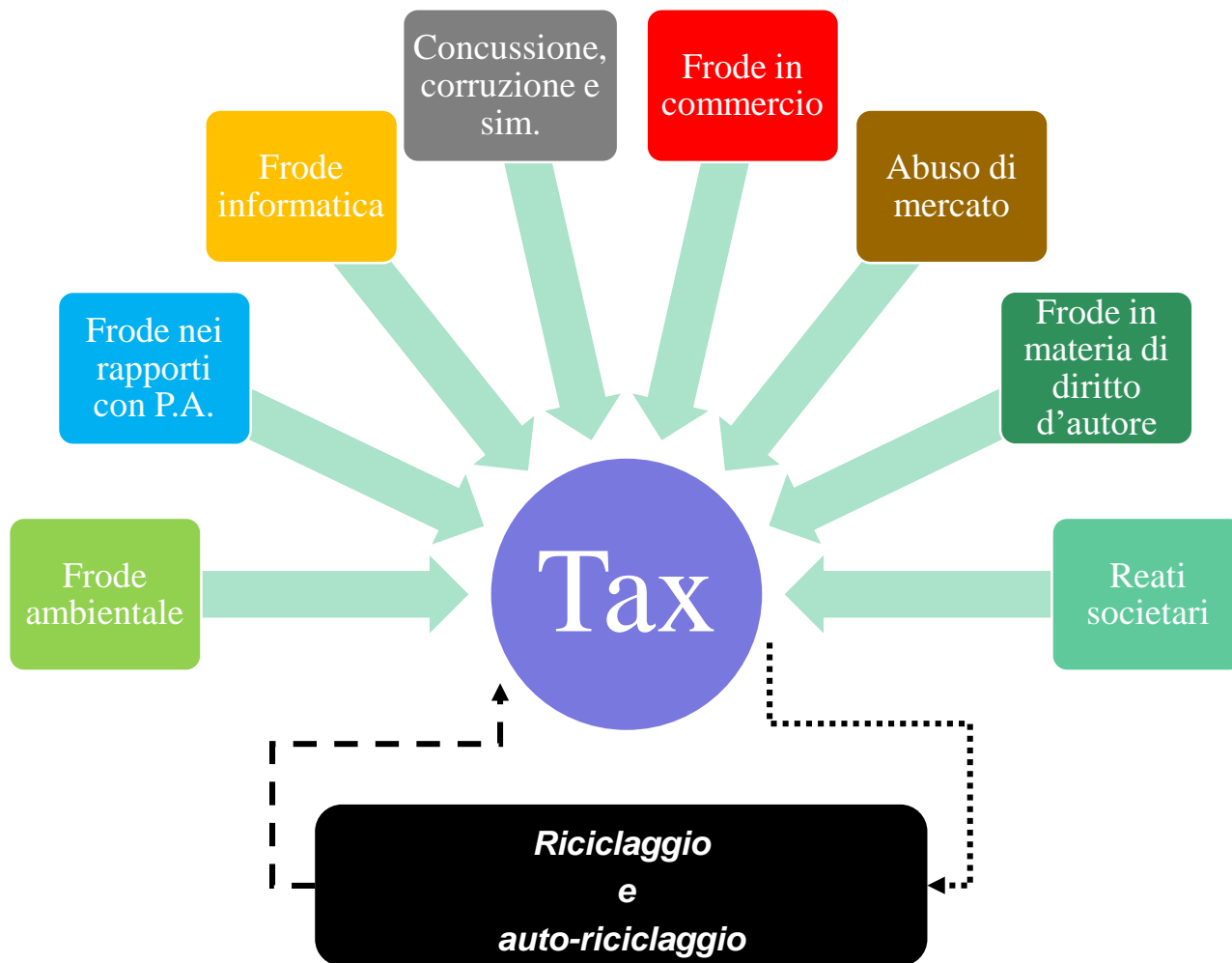
Quindi



Impatto fiscale della frode



1. Ampiezza del fenomeno



2. «Multiformità delle tecniche»

Acln

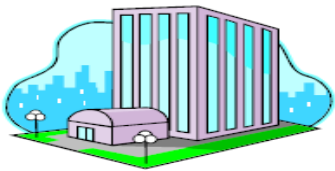
Si tratta di un caso molto recente (ottobre 2002) e di importanza minore rispetto a quelli precedentemente elencati, ma interessante per la sua caratteristica di «truffa assoluta» sfuggita a tutti i controlli. Si tratta di una società cipriota per il trasporto di automobili di lusso nel Corno d’Africa. In quattro anni dall’Initial public offering (Ipo) il corso del titolo aveva raggiunto 50 dollari, passando dal Nasdaq al Nyse (superando quindi esami supplementari della borsa e della Sec). Dopo che un giornalista finanziario si accorse che qualcosa non quadrava, si scoprì che la società denunciava ricavi del tutto inventati, elencando conti correnti e contratti inesistenti ()*

() Tratto da – Confindustria – «Rapporti di previsione n.2 dicembre 2002 – cap. 4*

Vd. anche «<http://www.nytimes.com/2002/10/09/business/market-place-a-car-shipper-sold-shares-sec-implies-it-sold-illusions.html>»

Vd. anche «<https://www.sec.gov/litigation/complaints/comp17776.htm>»





Società Beta

SETTORE CONTIGUO



Società Gamma

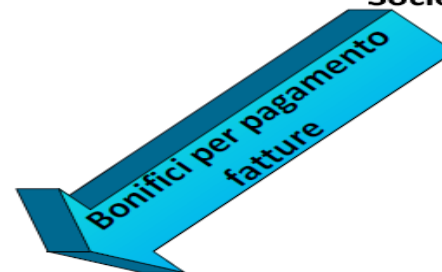
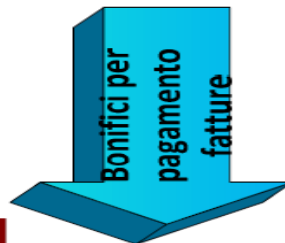
SETTORE CONTIGUO



Società Delta



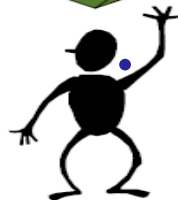
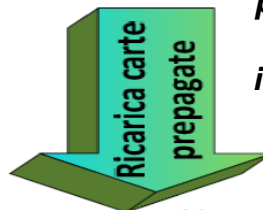
SETTORE EDILE



Società Alfa

Euro 200.000
in lasso
temporale
ristretto (circa
15-20.000 €
settimana)

Più carte
prepagate su
medesimo
intermediario



Sig. Tizio
Amministratore di
Alfa

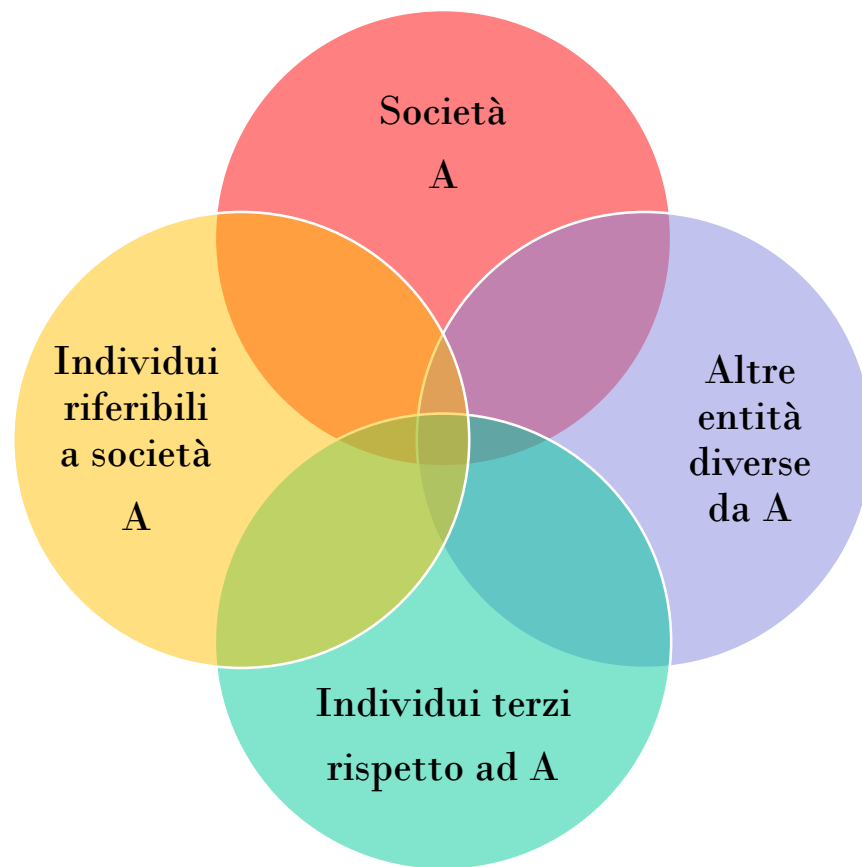


Euro 210.000
nel medesimo
arco
temporale

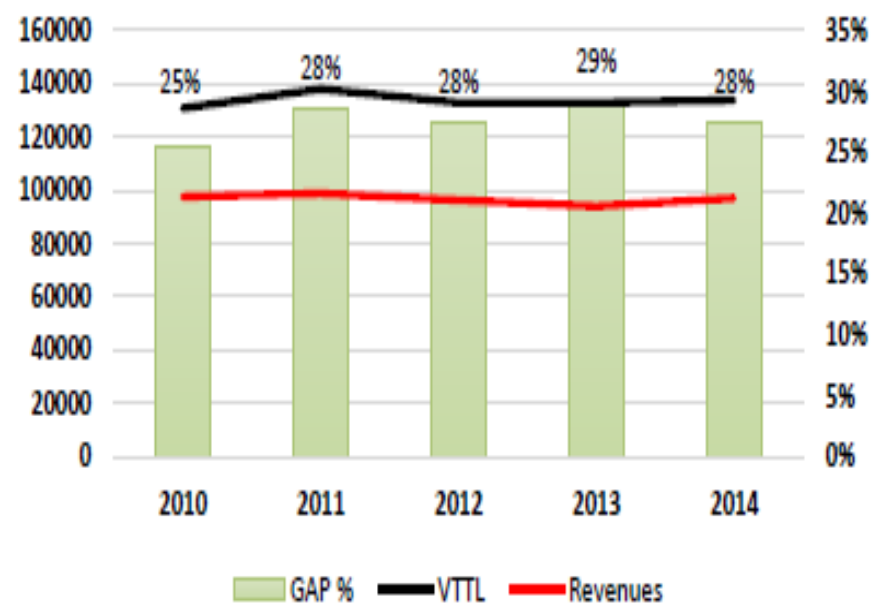
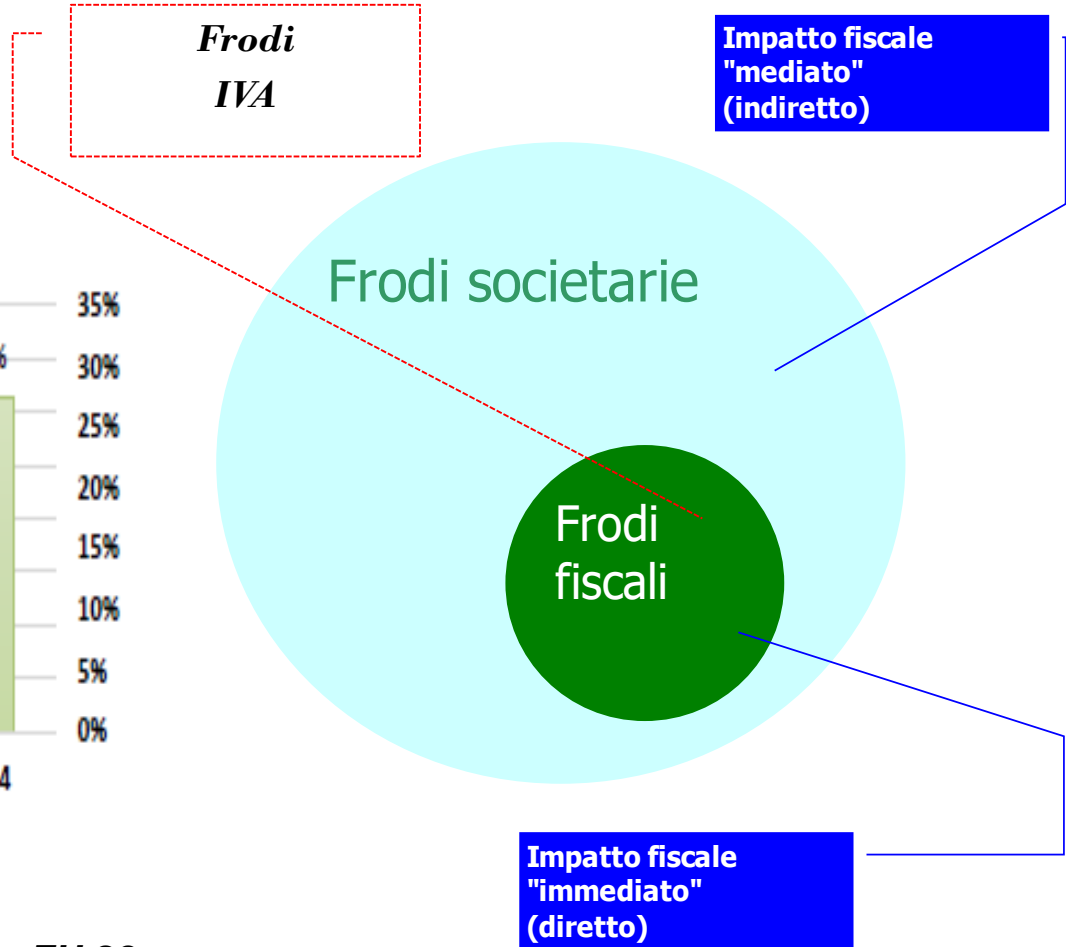
(*) Tratto da – Quaderni UIF n. 2/2015 «casistiche di riciclaggio»



3. Beneficiari differenti (il punto di vista della società)



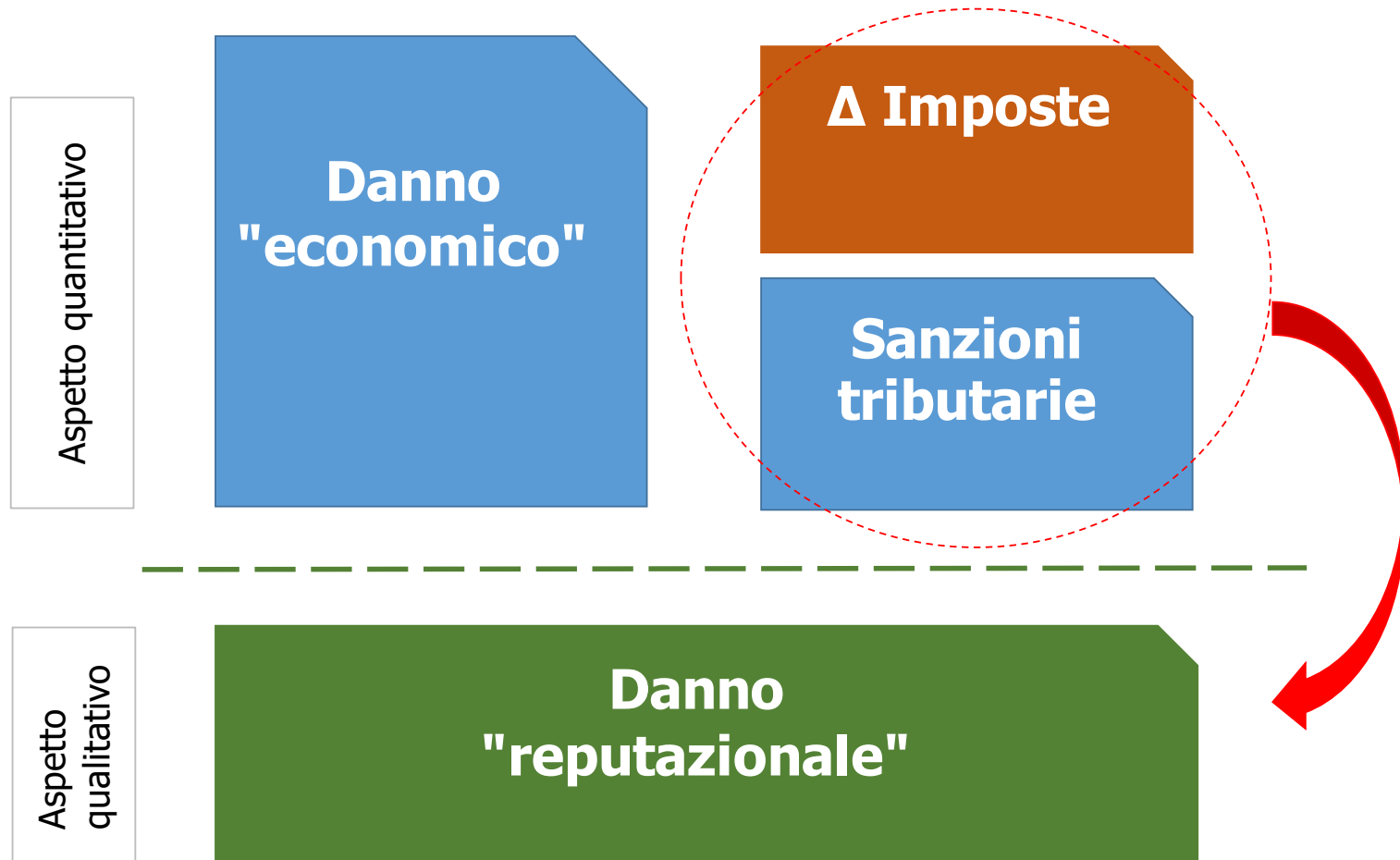
L'impatto fiscale delle frodi



Study and reports on the VAT gap in the EU-28 members State: 2016 final report - 23.08.2016



L'entità del danno fiscale



Danno fiscale mediato e diretto.

Correlazioni con danno reputazionale

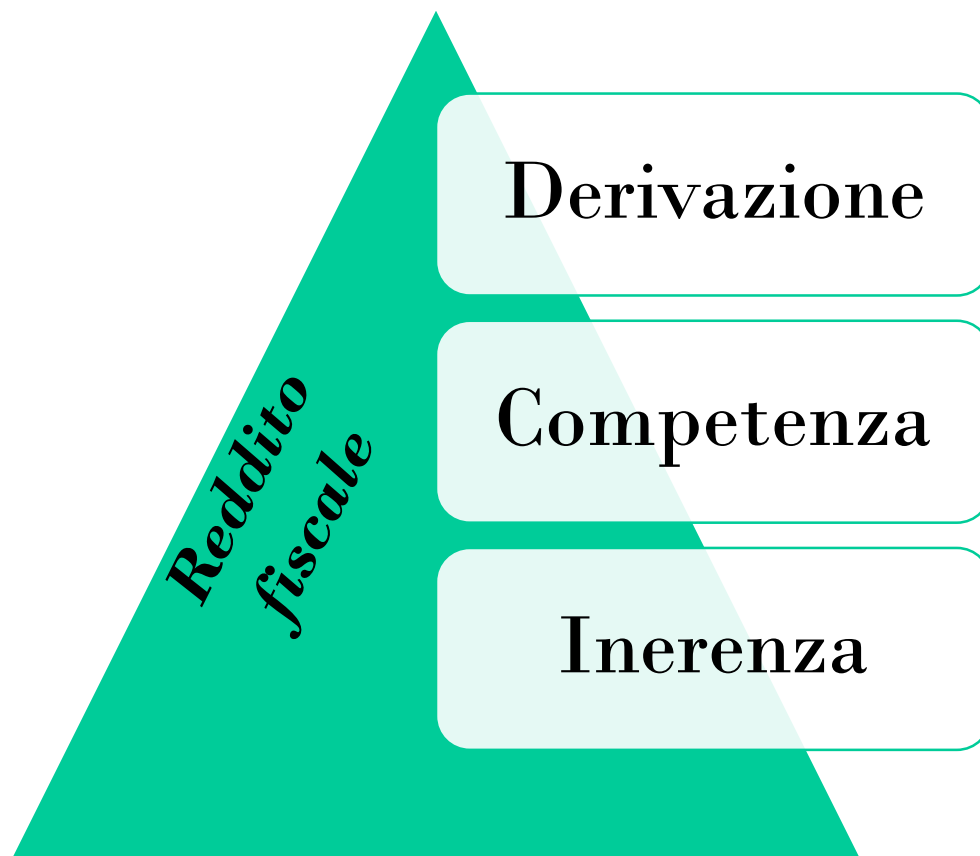
Mediato (o indiretto)



Diretto



Impatto e principi di determinazione di reddito fiscale



Il ciclo lavoro



Le peculiarità di tale ciclo

- Particolare complessità dell'area
- Esame di molteplici prospetti extra-contabili e correlati adempimenti
- Delimitazione dell'area di revisione
- Necessità di ricorrere a un terzo esperto (aspetti CCNL, contributivi e previdenziali)
- Validità delle asserzioni (richiamo a premessa).



Obiettivi revisione/rischi

Rischio di frode

- Pagamento retribuzioni straordinarie «in nero»;
- Evasione contributiva;
- Coperture assicurative infortuni lavoro.

Rischio connesso all'attività svolta

- Errori nell'elaborazione delle buste paga;
- Costi della regolarizzazione;
- Conseguenze nei confronti del lavoratore.

Possono coesistere



Permanent – ciclo lavoro e procedure

Cliente:	Ciclo delle retribuzioni	PF 35
Esercizio:		
Data:		Vale quanto riportato per la carta di lavoro PF 30

Descrizione	Procedura		Grado di Controllo	Punti da migliorare	Ultimo aggiornamento
	Esistente	Rilevata			



Permanent – ciclo lavoro e procedure/1

	SOCIALE				
PF 76	Estratti dei contratti di lavoro				
PF 77	Modalità di calcolo di remunerazioni particolari				
PF 78	Controlli fatti da organismi di sicurezza sociale e di previdenza				

Oltre ai libri richiesti dalle normative vigenti



Preliminare – ciclo lavoro/programma

Cliente:	Guida standard per l'analisi dell'affidabilità della procedura di controllo interno del ciclo delle retribuzioni	700 PRG CI
Esercizio:		
Data:		

Rischi potenziali	Controlli sulla procedura	Affidabilità prevista		Punto debole	
		SI	NO	SI	NO
<p>Rischio che i costi del personale non siano:</p> <p>a) relativi a personale regolarmente assunto ed in forza all'organico;</p> <p>b) autorizzati e controllati;</p> <p>c) relativi a prestazioni di lavoro dipendente effettivamente svolte;</p> <p>d) determinati secondo le norme di legge e gli accordi contrattuali.</p>	<p>1. Le procedure di assunzione prevedono:</p> <ul style="list-style-type: none"> - definizioni delle necessità di assunzione; - definizioni delle mansioni e dei profili dei candidati; - metodi di selezione e di designazione dei selezionatori in funzione della posizione di lavoro offerta; - autorizzazioni scritte. <p>2. Per tutti i dipendenti sono tenute lettere di assunzione, regolarmente firmate, con indicazione del periodo di prova, la retribuzione iniziale e la qualifica.</p> <p>3. Le procedure prevedono che vi siano autorizzazioni scritte per quanto concerne le variazioni relative a:</p> <ul style="list-style-type: none"> - retribuzioni; - detrazioni fiscali e contributive; - assegni familiari; - anticipi; - altri dati rilevanti; - dimissioni o licenziamenti. <p>4. Un responsabile, indipendente rispetto alla funzione che prepara le retribuzioni, rilascia tali autorizzazioni.</p>				



Preliminare – programma/altri rischi

Rischio che pagamenti
non siano rilevati
completamente,
accuratamente e per
competenza

Rischio sui fondi di
quiescenza e
previdenza

Rischio di inesatta
rilevazione oneri
contributivi e
previdenziali a carico
azienda



Preliminare – ciclo lavoro/test

Cliente:	0	Foglio di lavoro per il test sulla procedura del ciclo delle retribuzioni. Mensilizzazione dei costi del personale	700 TEST
Esercizio:	30-dic-1899		
Data:			

Mese	Ref.	N° Dipendenti	Salari e stipendi	Contributi	Paga media mensile	Incidenza contributi
Gennaio					#DIV/0!	#DIV/0!
Febbraio					#DIV/0!	#DIV/0!
Marzo					#DIV/0!	#DIV/0!
Aprile					#DIV/0!	#DIV/0!
Maggio					#DIV/0!	#DIV/0!
Giugno					#DIV/0!	#DIV/0!
Luglio					#DIV/0!	#DIV/0!
Agosto					#DIV/0!	#DIV/0!
Settembre					#DIV/0!	#DIV/0!
Ottobre					#DIV/0!	#DIV/0!
Novembre					#DIV/0!	#DIV/0!
Dicembre					#DIV/0!	#DIV/0!

Rateo					N.A.	
Rateo	30-dic-1898				N.A.	
Rateo	30-dic-1899	#DIV/0!		N.A.	#DIV/0!	N.A.
Inail	30-dic-1899	#DIV/0!	N.A.		N.A.	#DIV/0!
Totali		#DIV/0!	-	-	#DIV/0!	#DIV/0!
		N° dipendenti medio annuo	Totale annuo salari e stipendi	Totale annuo contributi	Paga media annua	Incidenza annua



Preliminare – ciclo lavoro/test/segue

COD.ASS.	Dipendente	Ref.	Paga mensile lorda	Rateo 14ma ricalcolato	Rateo 14ma da tabul. Studio paghe	Delta	Ref.	Ore ferie residue da cedolino	Ore permessi residue da cedolino
						-			
						-			

Ore ex-festività residue da cedolino	Paga oraria da cedolino	Rateo FERIE ricalcolato	Rateo PERMESSI ricalcolato	Rateo FESTIVITA' ricalcolato	Rateo FERIE da tab.studio paghe	Rateo PERMESSI da tab.studio paghe	Rateo FESTIVITA' da tab.studio paghe	Delta rateo FERIE	Delta rateo PERMESSI
								0	0
								0	0



Final– ciclo lavoro

Cliente:	PROGRAMMA DI LAVORO FONDO TRATTAMENTO FINE RAPPORTO	HH PRG
Esercizio:		
Data:		

Descrizione	Sigla Revisore	Data	REF.
Ottenere una scheda riassuntiva con i movimenti del fondo TFR divisi per categoria di dipendenti ed i saldi comparativi rispetto al precedente esercizio			
Spuntare i saldi iniziali con le carte di lavoro dell'anno precedente e quelli finali con le schede contabili.			
Confrontare l'accantonamento del TFR del periodo con quello del periodo precedente ed ottenere spiegazioni per eventuali fluttuazioni insolite.			
Ottenere un elenco dettagliato del fondo per ogni singolo dipendente, controllare il totale dell'elenco con il saldo contabile e l'accuratezza aritmetica dello stesso.			
Verificare che quanto contabilizzato in conto economico per il TFR corrisponda alla cifra dell'accantonamento dell'anno del TFR e controllarne la ragionevolezza in rapporto alle retribuzioni lorde annue ed alla rivalutazione dell'indennità di anzianità pregressa.			
Eeguire, a campione, i seguenti controlli:			
- corrispondenza delle data di assunzione con quella del libro matricola;			
- corrispondenza dell'importo usato come base per la determinazione dello stipendio con il libro paghe e con il contratto di categoria;			
- il conteggio del TFR di competenza dell'esercizio;			
- accertare che eventuali "fringe-benefits" siano state tenuti presenti nella determinazione dell'accantonamento.			
Verificare che tutti i dipendenti risultanti dal libro matricola siano compresi nell'elenco fornito dalla società.			
Per alcuni dipendenti liquidati durante l'anno verificare:			
a) la correttezza dei conteggi riferiti alla determinazione della liquidazione;			
b) l'esistenza della ricevuta liberatoria firmata dal dipendente.			



Final– principali procedure e asserzioni

COSTO DEL LAVORO

Descrizione della procedura	Trattamento di fine rapporto				Debiti vs istituti previdenziali e vs dipendenti				Costo per il personale			
	C	E	A	V	C	E	A	V	C	E	A	
Procedure principali												
Predisporre la leading, quadrarla con il Bive ed il prospetto di bilancio, effettuare procedure di analisi comparativa sulle voci di costo del personale, come ad esempio: - costo medio per dipendente, per categoria e per mese; - incidenza dei contributi previdenziali sulle retribuzioni, per categoria e per mese.										X	X	X
Ottenere il tabulato nominativo del TFR alla data di bilancio, verificando sia la corrispondenza del totale iniziale con il saldo del bilancio del precedente esercizio sia la corrispondenza del totale finale con il saldo del bilancio in esame. Ottenere inoltre il tabulato con i movimenti contabili dell'esercizio (saldo iniziale + carico dell'anno ± trasferimenti – utilizzi ed anticipazioni = saldo finale) e verificare la corrispondenza con il prospetto nominativo, con la contabilità e con il bilancio.	X	X	X	X						X	X	X
Verificare la completezza del tabulato nominativo del TFR, riconciliando il relativo numero di dipendenti con quelli in forza alla data di fine esercizio come risulta dai libri matricola e dal libro unico del lavoro.	X											
Effettuare un ricalcolo complessivo di ragionevolezza dell'accantonamento TFR, riconciliando l'importo dell'incremento del saldo patrimoniale con l'importo rilevato a conto economico.	X	X	X							X	X	X



Final– principali procedure e asserzioni/segue

Descrizione della procedura	Trattamento di fine rapporto				Debiti vs istituti previdenziali e vs dipendenti				Costo per il personale			
	C	E	A	V	C	E	A	V	C	E	A	
Effettuare procedure di analisi comparativa sui saldi di bilancio dei debiti relativi al personale: - debiti verso istituti previdenziali; - debiti tributari, per la parte relativa alle ritenute su lavoro dipendente; - altri debiti, per la parte relativa al debito per retribuzioni, inclusa la verifica della ragionevolezza del calcolo dei premi a dipendenti.												
Verificare la corretta classificazione e rappresentazione in bilancio, e che l'informativa fornita in Nota integrativa sia completa, accurata e corrisponda alle risultanze contabili. Verificare inoltre la coerenza delle informazioni esposte nella relazione sulla gestione.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Altre procedure												
Per un campione di dipendenti, effettuare il ricalcolo del TFR maturato sulla base di quanto disposto dalla legge e dagli accordi integrativi interni. Considerare inoltre il possibile effetto di eventuali premi o altri emolumenti a carattere continuativo corrisposti al personale (fringe benefits, etc.).	x											
Per un campione di dipendenti dimessi o a cui è stato liquidato in parte il TFR durante l'esercizio, riscontrare quanto a loro effettivamente liquidato con il fondo maturato alla fine dell'esercizio precedente e con le quote maturate nell'esercizio. Verificare la documentazione di supporto (ad esempio, dimissioni, accordo con il dipendente, richiesta di anticipazioni e sussistenza dei requisiti di legge ecc.)		x										
Effettuare a campione il riscontro documentale dei versamenti del TFR al fondo tesoreria INPS o ad altri fondi.		x										
Verificare la correttezza dei calcoli aritmetici del tabulato nominativo del TFR.			x									
Analizzare il dettaglio dei conti dei costi del personale. Selezionare eventuali operazioni anomale e/o inusuali per tipologia o importo. Verificare la corretta registrazione e classificazione contabile, sulla base della relativa documentazione di supporto.										x		x
Verificare la concordanza tra un campione di nominativi risultanti nel Libro Unico del Lavoro con la rilevazione della loro presenza (ad es. cartellino, badge, ecc.).										x		
Effettuare il ricalcolo di alcuni cedolini paga selezionati a campione, verificando le informazioni in essi contenute in base alle fonti pertinenti (CCNL, rilevazione ore, ecc.).												x
Verificare per un mese a campione le registrazioni contabili relative alle retribuzioni con la relativa documentazione di supporto. Verificare la corretta classificazione.										x		x
Ottenere il tabulato nominativo valorizzato delle ferie e dei ROL maturati e non goduti alla fine dell'esercizio. Verificare la concordanza del tabulato con la contabilità generale. Verificare l'accuratezza del dettaglio in base al numero dei dipendenti in forza (come risulta dai libri matricola e dal libro unico del lavoro) e verificare a campione per alcuni nominativi la completezza del debito (ad es. verificando il numero delle ore in base al cedolino paga dell'ultimo mese dell'esercizio).						x				x		
Verificare i principali saldi a debito a fine esercizio con la documentazione attestante il relativo pagamento							x			x		



Final– principali procedure e asserzioni/segue

Descrizione della procedura	Trattamento di fine rapporto				Debiti vs istituti previdenziali e vs dipendenti				Costo per il personale		
	C	E	A	V	C	E	A	V	C	E	A
nell'esercizio successivo.											
Quadratura dei saldi al 31.12 dell'anno oggetto di audit con i dati provenienti da ufficio paghe/studio paghe esterno.	x	x	x	x					x	x	x

