



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

Problematiche di revisione durante la pandemia

# Documenti tecnico-professionali di riferimento e loro contenuto principale

**Dott. Luca Redaelli, dottore commercialista, revisore legale e ex-partner PwC**

16 ottobre 2020

# Indice degli argomenti

1. Premessa
2. I documenti del CNDCEC a disposizione del revisore ai tempi del Covid-19
3. Altri documenti
4. Articoli 6 e 7 del Decreto Liquidità
5. Sistemi di controllo interno e rischio di frode
6. Attività di vigilanza e revisione dell'esercizio successivo al 2019
7. Come dovrebbero organizzarsi i dottori commercialisti che fanno anche revisione legale



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



# 1. Premessa

---

# Premessa: come deve essere interpretato il Covid-19 dal punto di vista dei principi contabili?

- Secondo lo IAS 10 «Eventi successivi alla data di bilancio» vi sono due tipi di eventi successivi:
  - a. «Adjusting events» – Eventi che forniscono maggiori informazioni circa condizioni già esistenti alla data di bilancio (e che quindi possono dare luogo a aggiustamenti delle poste di bilancio)
  - b. «Non-adjusting events» - Eventi che sono indicativi di condizioni sorte dopo fine esercizio (e che quindi non danno luogo a aggiustamenti delle poste di bilancio)

# IAS 10 - segue

- Anche se la Cina ha informato la WHO (OMS) circa i primi casi di Covid-19 prima del 31 dicembre 2019, le informazioni più importanti sulla diffusione del virus sono divenute pubbliche solo nel 2020 (l'OMS ha dichiarato il virus Emergenza Internazionale il 30 gennaio 2020), così come gli impatti sull'economia mondiale e Italiana in particolare hanno iniziato a verificarsi nel 2020.

# IAS 10 - segue

- Pertanto le società con data di chiusura del bilancio al 31 dicembre 2019 o precedente, hanno considerato, in linea di massima, l'impatto del Covid-19 come un «non-adjusting event», limitandosi a integrare come opportuno le informazioni in nota integrativa. Per queste società i primi documenti contabili per i quali il Covid-19 potrà essere un «adjusting event» saranno le semestrali 2020 (e le trimestrali se predisposte).

# I principi contabili Italiani

- I concetti dello IAS 10 di cui alle due slides precedenti sono stati recepiti dall'OIC 29, e quindi si applicano anche ai bilanci redatti in accordo con gli Italian GAAP.
- Un discorso a parte deve essere fatto in merito al presupposto della continuità aziendale (in quanto quando tale presupposto viene meno, si verifica sempre, in base ai principi contabili internazionali, un «adjusting event»). Riprenderemo tale argomento quando commenteremo gli artt. 6 e 7 del cd. Decreto Liquidità, ma solo brevemente, in quanto esso sarà sviscerato nell'intervento della dott.ssa Negri.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



## 2. I documenti del CNDCEC a disposizione del revisore ai tempi del Covid-19

---

# I documenti del CNDCEC a disposizione del revisore ai tempi del Covid-19

Il CNDCEC ha emesso due documenti principali di interesse dei revisori contabili in relazione al Covid-19, intitolati:

- **Le procedure di revisione ai tempi del COVID-19: la resilienza del sindaco-revisore**
- **La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti**

Vi è inoltre un Documento di Ricerca della Fondazione Nazionale dei Commercialisti (FNC) intitolato «**L'impatto dell'emergenza sanitaria sulla continuità aziendale e sulla applicazione dei principi contabili nazionali – prime indicazioni**»

Il secondo e il terzo dei documenti sopra elencati, e in parte anche il primo, saranno oggetto specifico dell'intervento della dott.ssa Negri.

Farò quindi qui solo dei cenni a alcuni contenuti del primo documento.

# Documento CNDCEC «Le procedure di revisione ai tempi del COVID-19: la resilienza del sindaco-revisore». Contenuti

- Principali impatti del COVID-19 sui bilanci d'esercizio Ita-Gaap
- Effetti sulle attività di vigilanza e sulle procedure di revisione:
  - Riconsiderazione del rischio di revisione
  - Riconsiderazione del risk approach nelle attività di vigilanza
  - Valutazione di sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi raccolti
  - Valutazione degli eventi successivi
  - Procedure in tema di continuità aziendale
  - Riflessi sulla lettera di attestazione
  - Attività di vigilanza e revisione nel 2020

Approfondiremo in questa presentazione i primi due punti e l'ultimo

- Il supporto tecnologico alle procedure di revisione

## Diapositiva 10

---

LR1

Luca Redaelli, 13-Oct-20

# Riconsiderazione del rischio di revisione

L'ISA 300, par. 10 prevede che il revisore aggiorni e modifichi la strategia e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione.

Per facilitare la riconsiderazione del rischio di revisione nello scenario nuovo e incerto determinato dal COVID-19, il CNDCEC ha predisposto 4 questionari, che integrano il materiale tecnico-professionale esistente per quanto attiene agli effetti del COVID-19.

# Riconsiderazione del rischio di revisione

I 4 questionari sono:

1. Questionario conoscenza dell'impresa e del contesto in cui essa opera – integrazione COVID-19
2. Questionario per l'identificazione e la valutazione del rischio di frode - integrazione COVID-19

# Riconsiderazione del rischio di revisione

3. Questionario sul sistema di controllo interno - integrazione COVID-19
4. Questionario sul sistema informatico - integrazione COVID-19

Alcune indicazioni sul rischio di frode e sul sistema di controllo interno saranno fornite nel prosieguo della presentazione.

# Riconsiderazione del risk approach nelle attività di vigilanza (art. 2403 CC)

Il Documento CNDCEC identifica le seguenti aree come particolarmente critiche per effetto dell'emergenza causata dal COVID-19:

1. Adeguatezza degli assetti organizzativi (piani di emergenza, nuove modalità di lavoro da remoto, nuovi rischi informatici).
2. Conformità alle norme in materia di sicurezza e salute dei lavoratori (in particolare per le attività «essenziali» la cui prosecuzione è stata consentita anche durante il lockdown).

# Riconsiderazione del risk approach nelle attività di vigilanza (art. 2403 CC)

3. Rischi operativi (affidabilità delle controparti, specie quelle strategiche, nel nuovo scenario).

4. Rischi di liquidità (flussi di cassa a breve, valore di realizzo degli attivi, sforamento di *covenant*, etc.).

5. Rischi antiriciclaggio (possibili condotte fraudolente per ottenere finanziamenti o agevolazioni a garanzia pubblica).

# Riconsiderazione del risk approach nelle attività di vigilanza (art. 2403 CC)

Sempre in materia di attività di vigilanza, si ricorda che l'art. 5 del Decreto Liquidità ha rinviato al 1° settembre 2021 l'entrata in vigore del Codice della Crisi e dell'Insolvenza (CCI), inizialmente prevista per il 15 agosto 2020.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



### 3. Altri documenti

---

# Altri documenti

## Autorità Italiane

- Governo e Parlamento Italiano
  - Decreto Liquidità artt. 6 e 7
  - Decreto liquidità art. 5
- Consob
  - Richiamo di attenzione n.6/20 del 9 aprile 2020
  - Comunicazione n.3/2020 del 10 aprile 2020
- OIC
  - Documento Interpretativo 6 (del Decreto Liquidità) – giugno 2020

# Altri documenti

## Enti Internazionali

- FRC
- IAASB
- Altri (elenco provvedimenti fornito sul sito [www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk) sotto il titolo International Responses):
  - EU
    - ESMA – EBA – CEAOB – EIOPA – ECB – TEG
  - International
    - IASB – IFIAR – IOSCO – FSB - IFAC
  - USA
    - PCAOB – SEC - FASB



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



## 4. Articoli 6 e 7 del Decreto Liquidità (Decreto-Legge 8 aprile 200, n.23, convertito con la Legge 5 giugno 2020, n.40)

---

## Art. 6 Decreto Liquidità – disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale

A decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto e fino al 31 dicembre 2020 per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data non si applicano gli artt. 2446, commi 2 e 3, 2447, 2482-bis, commi 4, 5 e 6, e 2482-ter del Codice Civile. (segue)

## Art. 6 - segue

Per lo stesso periodo non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4) e 2545-duodecies del Codice Civile.

# Art. 7 – Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio

1. Nella redazione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020, la valutazione delle voci nella prospettiva della continuazione dell'attività di cui all'art. 2423-bis del Codice Civile può comunque essere operata se risulta sussistente nell'ultimo bilancio di esercizio chiuso in data anteriore al 23 febbraio 2020, fatta salva la previsione di cui all'art. 106 del Decreto-Legge 17 marzo 2020, n.18. (segue)

# Art. 7 Decreto Liquidità - segue

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche ai bilanci chiusi entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati.

## Art. 7 - segue

- La norma dell'art.7 che sospende le regole di continuità aziendale per gli esercizi 2019 e 2020 si applica alle società "sane" che in assenza di Covid - 19 non avrebbero avuto problemi di going concern , ma che si trovano ad approvare il bilancio senza una reale chiara percezione del futuro.
- Le suddette disposizioni si applicano ai bilanci redatti in accordo con gli Italian Gaap.
- Ne restano, invece, escluse, sempre e comunque, le società che adottano i principi contabili internazionali.

# Art. 7 - segue

## Riepilogo applicabilità:

1. Società che redigono il bilancio con principi internazionali (IAS/IFRS), ovvero società quotate, banche, assicurazioni, SIM, Sicav, Imel, etc.: applicano le regole consuete in materia di continuità aziendale, e non l'art.7

# Art. 7 - segue

## 2. Società che redigono il bilancio con principi Ita Gaap:

- a) Se hanno problemi di continuità non legati al COVID-19 applicano le regole consuete (OIC 11 par. 21-24)
- b) Se hanno problemi di continuità legati al COVID-19, applicano l'art.7

Per le procedure di revisione da applicare, si rimanda all'intervento della dott.ssa Negri



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



## 5. Sistemi di controllo interno e rischio di frode

---

# Sistemi di controllo interno e rischio di frode

Oltre ai rischi di frode consueti, in tempi di COVID-19 occorre considerare quanto segue:

1. In situazioni di revisione effettuata «da remoto» su dati ricevuti in PDF dal cliente, occorre assicurarsi che i tali dati:
  - a. Non siano stati corrotti durante la trasmissione
  - b. Siano archiviati in modo sicuro
  - c. Corrispondano ai dati originali disponibili presso il cliente

# Sistemi di controllo interno e rischio di frode

Per gli aspetti di cyber-security si rimanda all'intervento della dott.ssa Lorè.

Per quanto riguarda la corrispondenza dei dati ricevuti a quelli contenuti nei documenti originali, l'unico modo di assicurarla è andare almeno una volta dal cliente, e verificare a campione tale corrispondenza.

# Sistemi di controllo interno e rischio di frode

2. Nei casi di approcci di revisione basati su elevato o moderato affidamento sui sistemi di controllo interno contabile del cliente, occorre tener presente che, se tali sistemi sono basati almeno in parte sulla presenza fisica (per esempio: inventario fisico del magazzino; conta fisica della cassa; ispezione fisica dei cespiti; approvazione di fatture per il pagamento mediante apposizione della firma del responsabile sulle stesse; etc. etc.), essi devono essere rivisitati, e l'affidamento del revisore su di essi va riconsiderato.

# Sistemi di controllo interno e rischio di frode

Per i bilanci chiusi al 31 dicembre 2019, i sistemi di controllo interno dovrebbero aver funzionato regolarmente nel 2019, e quindi il problema si pone solo per le operazioni di chiusura contabile, stima e valutazione di fine anno e redazione del bilancio.

Per i bilanci chiusi al 31 dicembre 2020, la rivisitazione dei sistemi di controllo interno dovrebbe invece essere pervasiva e significativa, sia per i clienti, sia per i revisori.

# Sistemi di controllo interno e rischio di frode

3. Compilare il questionario integrativo CNDCEC sul rischio di frode. Valutare attentamente per ogni cliente se con il COVID-19 sono sorti nuovi incentivi, nuove occasioni, nuove inclinazioni/giustificazioni di frode, soprattutto con riguardo a possibili casi di falsa informativa economico finanziaria e di appropriazione illecita di beni e attività.

# Sistemi di controllo interno e rischio di frode

4. Compilare il questionario integrativo CNDCEC sul sistema di controllo interno. Valutare attentamente per ogni cliente se l'ambiente di controllo e i sistemi informativi sono ancora adeguati in tempi di COVID-19.

Accertarsi, in sede di controlli trimestrali e di intervento di revisione finale, se l'attività di controllo interno ha funzionato correttamente durante l'esercizio in esame, e se il cliente ha monitorato tale funzionamento.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

## 6. Attività di vigilanza e revisione dell'esercizio successivo al 2019

# Attività di vigilanza e revisione dell'esercizio successivo al 2019

In aggiunta alle conseguenze dei problemi di accesso ai clienti, delle difficoltà di raccolta delle informazioni e di svolgimento delle attività di revisione e vigilanza, il CNDCEC ha identificato i seguenti 6 settori-chiave, che il revisore dovrà analizzare per identificare eventuali errori e altri effetti generati dalla emergenza sanitaria:

1. Settore di attività del cliente: è stato impattato, e in che misura, dalla crisi?

# Attività di vigilanza e revisione dell'esercizio successivo al 2019

2. Natura dell'impresa: struttura aziendale , proprietà, tipologia di investimenti e finanziamenti permettono rispondere adeguatamente all'emergenza sanitaria?

3. Principi contabili: come la società ha implementato i provvedimenti legislativi di contenimento del contagio, e quelli a sostegno delle aziende in difficoltà?

# Attività di vigilanza e revisione dell'esercizio successivo al 2019

4. Obiettivi e strategie: sono ancora realistici e perseguibili? Sono cambiati?

5. Indicatori di performance: permettono ancora di valutare correttamente l'andamento della società? Come interpretare le risultanze degli indicatori nella nuova situazione?

6. Controllo interno: è in grado di rispondere ai nuovi rischi? E' esso stesso fonte di nuovi rischi?



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



## 7. Come dovrebbero organizzarsi i Dottori Commercialisti che fanno anche revisione legale

---

# Come dovrebbero organizzarsi i Dottori Commercialisti che fanno anche revisione legale

Alcune raccomandazioni pratiche:

1. Effettuare una analisi del proprio portafoglio di clienti di revisione. Riconsiderare il relativo rischio di revisione.
2. Riconsiderare il sistema informativo e le capacità di trasmissione e archiviazione sicura di informazioni e dati, proprio e dei clienti di cui sopra.

# Come dovrebbero organizzarsi i Dottori Commercialisti che fanno anche revisione legale

3. Valutare la situazione in materia di lavoro agile o da remoto, propria, dei propri collaboratori, e dei dipendenti e amministratori dei clienti di revisione e la conseguente possibilità di interagire con loro.

# Come dovrebbero organizzarsi i Dottori Commercialisti che fanno anche revisione legale

4. Considerare ogni possibile limitazione o impedimento al lavoro di revisione derivante dal COVID-19, e l'impatto di queste sul proprio lavoro: sarà sufficiente verbalizzare/riportare le limitazioni subite e i rimedi introdotti, o esse sono così gravi e pervasive da impedire la conclusione del lavoro e l'emissione del giudizio sul bilancio?

# Come dovrebbero organizzarsi i Dottori Commercialisti che fanno anche revisione legale

5. Se per via del lockdown qualche controllo trimestrale è stato effettuato in ritardo o è saltato, recuperarlo entro l'anno documentando bene i motivi del ritardo.

# Come dovrebbero organizzarsi i Dottori Commercialisti che fanno anche revisione legale

6. Esaminare attentamente la questione della continuità aziendale per tutti i clienti di revisione. Per quelli dove la continuità è a forte rischio, o anche soltanto problematici, esigere una completa analisi nella nota integrativa, e richiamarla nella relazione sul bilancio.