



Scelta del campione e controlli specifici in base al contratto individuale di lavoro: aspetti pratici

**Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Civitavecchia
in collaborazione con la Commissione Diritto del Lavoro ODCEC di Roma**

Convegno 29 marzo 2019

ODCEC Viterbo

Francesco Mengucci

Dottore Commercialista

Consulente del Lavoro

in Roma e Civitavecchia

Le voci di bilancio relative al personale

Per lo stato patrimoniale:

Voce dell'attivo C) II – 5-bis Crediti tributari (ritenute in acc.to su TFR)

Voce del passivo B) 1) e 4) Fondi per rischi (contenzioso – TFM ecc)

Voce del passivo C) Trattamento fine rapporto di lavoro subordinato

Voce del passivo D) Debiti

12) Debiti Tributari (ritenute – addiz.li ecc)

13) Verso istituti di previdenza e sicurezza sociale

14) Altri (personale)

Per il conto economico:

B) Costi della produzione

7) per compensi per lavoratori autonomi atipici/flessibili e collaboratori parasubordinati

9) Per il personale:

a) salari e stipendi , b) oneri sociali, c) trattamenti di fine rapporto

d) trattamento di quiescenza e simili e) altri costi

Verifiche di sistema e di controllo

Il revisore deve individuare il rischio complessivo dell'area lavoro, e per farlo effettua dei test sulle procedure aziendali che mirano a valutare l'affidabilità del sistema aziendale e dei controlli interni messi in atto dal management.

A tal fine il revisore predispone delle [check-list di sistema](#) e delle [check-list di controllo](#) con le quali testa l'affidabilità del sistema impresa e dei controlli interni predisposti.

Qualora il revisore per svolgere i controlli documentali (test di sostanza) nella fase finale di revisione, necessita della selezione di un campione, i parametri tecnici del campione di operazioni da sottoporre a verifica vengono determinati attraverso le informazioni acquisite nel corso degli Audit di Sistema e di controllo.

Analisi e individuazione dei rischi

Il revisore, al fine di determinare il livello di rischio dell'intera area lavoro, deve individuare per ciascuna operazione aziendale svolta il rischio intrinseco, il rischio di controllo e successivamente il rischio di identificazione.

Pertanto egli deve procedere a:

- ✓ analizzare i processi dell'area lavoro;
- ✓ individuare per ciascun processo i rischi, definiti come eventi in grado di pregiudicare il raggiungimento degli obiettivi dell'intervento, nonché i relativi controlli posti a mitigazione degli stessi;
- ✓ calcolare, per ciascuna operazione, il Misstatement Risk (MR), ottenuto dal prodotto del rischio inerente per il rischio di controllo;
- ✓ determinare il livello di rischio di ciascun processo esaminato attraverso la media aritmetica dei MR calcolati;
- ✓ calcolare il livello di rischio dell'area lavoro attribuendo un peso differente a ciascuno dei processi.

Risk Assessment

La revisione è basata sull'approccio al rischio.

L'iter razionale da seguire richiede al revisore di identificare le aree di rischio a livello più elevato

Rischio di revisione (AR) = rischio di esprimere un giudizio errato

E' scomposto nelle 3 componenti:

Rischio Intrinseco (IR) – Rischio di Controllo (CR) – Rischio di Individuazione (DR)

Specifica:

- ✓ **Rischio Intrinseco (IR):** consiste nella suscettibilità di un'asserzione di contenere un errore che può essere significativo, considerato singolarmente o in aggregato con altri errori, e ciò indipendentemente dalla presenza di controlli interni. Si pensi ad esempio a come stime contabili soggette a significative incertezze nella misurazione (accantonamenti e incidenza contributiva ratei) o fattori esterni (cambi di normativa sfavorevoli) possano determinare rischi significativi in bilancio
- ✓ **Rischio di Controllo (CR):** è il rischio che un errore significativo non sia prevenuto o individuato e corretto tempestivamente dalle procedure di controllo interno dell'impresa. E' un rischio correlato all'efficacia della struttura del controllo interno.
- ✓ **Rischio di Individuazione (DR):** è il rischio che il revisore non individui un errore significativo.

Determinazione Rischio Revisione e Scala Valutativa

Il rischio di revisione viene determinato nel seguente modo:

$$(AR) = IR \times CR \times DR$$

da cui si ricava che: $DR = AR / (IR \times CR)$

Rischio Intrinseco (IR) – Rischio di Controllo (CR) – Rischio di Individuazione (DR)

Specifica:

- ✓ Per applicare concretamente i sopra esposti principi occorre dotarsi di una metodologia che fornisca una **“metrica”** valutativa dei rischi e una **“cinghia di trasmissione”** (seppur filtrata dal giudizio professionale) che colleghi il rischio valutato con l'estensione del lavoro.
- ✓ Il Manuale pubblicato ad aprile 2018 dal CNDCEC intitolato “Approccio metodologico alla revisione legale affidata al Collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni” propone una scala valutativa del **rischio intrinseco** basata su **3 livelli (basso; moderato; alto)** e del **rischio di controllo** basata su **2 livelli (alto, affidamento sui controlli basso; basso, affidamento sui controlli alto)**.
- ✓ La **combinazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo** porta a **4 livelli** di rischio residuo di errori significativi: **minimale (IR basso e CR basso); basso (IR basso e CR alto); moderato (IR moderato e CR basso); alto (IR moderato e CR alto)**.
- ✓ A fronte di un **rischio intrinseco significativo** (alto) occorre che il revisore effettui speciali considerazioni al fine di rispondere al rischio valutato nel modo più appropriato.

Analisi e individuazione dei rischi

Il revisore può individuare sulla base del proprio giudizio professionale i processi su quali individuare i livelli di rischio.

Il revisore può ad esempio suddividere l'area lavoro nei seguenti processi:

1. procedure di contrattualizzazione dei lavoratori (c.d. amministrativa);
2. procedure di contabilizzazione delle voci di bilancio (c.d. contabile);
3. procedure di adempimenti obblighi di sostituto d'imposta e previdenziali dell'impresa.

Per ciascun processo il revisore effettua l'analisi dei rischi e determina il rischio di errori significativi (dato dal prodotto tra il rischio intrinseco e il rischio di controllo) e successivamente il rischio di identificazione.

Analisi e individuazione dei rischi

Le tipologie di rischio possono essere oggetto di classificazione al fine di quantificarne la portata.

Il rischio intrinseco viene valutato come BASSO, MEDIO, e ALTO associando un determinato grado di probabilità a ciascun livello **sulla base del giudizio professionale del revisore.**

Ad esempio:

Rischio intrinseco “basso”	—————>	0,45
Rischio intrinseco “medio”	—————>	0,65
Rischio intrinseco “elevato”	—————>	1.

Allo stesso modo si può procedere a una quantificazione del rischio di controllo:

Rischio di controllo “basso”	—————>	0,17
Rischio di controllo “medio”	—————>	0,28
Rischio di controllo “alto”	—————>	1

Analisi Rischio amministrativo

Analisi del rischio amministrativo				
Tipologia rischio	RI	Tipologia di controllo	RC	AR
Assunzione di personale con profili non richiesti dall'azienda	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Procedure di assunzioni che danno luogo all'approvazione scritta del personale responsabile e alla creazione di un dossier del lavoratore	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Modifiche delle condizioni contrattuali non correttamente comunicate all'ufficio del personale e all'ufficio paghe	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Presenza di scambi di informazioni tra gli uffici del personale alle condizioni contrattuali dei lavoratori	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Errata predisposizione del cedolino paga	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Predisposizione dei cedolini utilizzando i resoconti dei tempi o i cartellini timbrati	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Errori nella fase di pagamento degli stipendi	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Effettuazione del pagamento degli stipendi da parte della tesoreria solo sulla base delle autorizzazioni di pagamento	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Mancata rilevazione di modifiche delle retribuzioni e delle condizioni contrattuali	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Presenza di flussi di comunicazione costante tra l'ufficio paghe, la tesoreria e l'ufficio del personale	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Erroneo calcolo del complessivo carico fiscale annuale dei lavoratori	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Calcolo a fine anno da parte dell'ufficio paghe del carico fiscale dei lavoratori e degli eventuali differenziali da riconoscere o da trattenere ai lavoratori	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC

Analisi Rischio Contabile

Analisi del rischio contabile				
Tipologia rischio	RI	Tipologia di controllo	RC	AR
Costi del personale non in linea con il numero dei dipendenti e attività aziendale	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Procedure di confronto periodicamente il numero di dipendenti e del costo del personale per centro di spesa?	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Esistenza di retribuzioni corrisposte per prestazioni non riconosciute o non effettuate	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Procedure di controllo relativi alla timbratura cartellini orologio e alla predisposizione di timesheet settimanali, quindicinali, mensili	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Registrazioni contabili imprecise, non complete, non accurate	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Controlli sulla registrazione in contabilità analitica di contributi sociali, ferie e permessi, e adeguate procedure di codifica	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Mancato rispetto delle norme di legge con riferimento ai debiti verso enti previdenziali e le ritenute sulle retribuzioni	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Procedure di supervisione sui debiti verso enti previdenziali e sulle corrette ritenute applicate in base alla normativa	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Debiti esposti per le quote TFR che non si riferiscono a personale effettivamente assunto dall'impresa	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Procedura di confronto tra il numero dei fondi TFR accumulati con il numero dei dipendenti esistenti a libro unico del lavoro	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Le registrazioni contabili dei costi del personale e dell'accantonamento al TFR effettuati in modo non completo e accurato	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Procedura di quadratura alla chiusura dell'esercizio dei partitari del debito per TFR con il saldo di bilancio	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC

Analisi Rischio sostituto d'imposta

Analisi di rischio del sostituto di imposta				
Tipologia rischio	RI	Tipologia di controllo	RC	AR
Erronea determinazione delle ritenute operate su tutti i compensi erogati dall'impresa	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Conguaglio operato dall'azienda tra le ritenute operate e l'imposta dovuta entro i termini di legge	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Ritenute operate in momenti diversi dalla determinazione del compenso	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Procedure di controllo sul sistema contabile nella rilevazione delle ritenute sul compenso	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Ritenute versate in ritardo rispetto al 16 del mese successivo a quando sono state operate	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Procedure di controllo dell'ufficio tesoreria sul corretto versamento degli F24 alle previste date di scadenza	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Non correttezza della determinazione degli imponibili da assoggettare a ritenuta	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Controllo e quadratura tra gli imponibili fiscali e le ritenute versate con la corretta applicazione dell'aliquota prevista	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Erronea consegna delle certificazioni uniche	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Corrette procedure di comunicazione e informazioni per il rilascio delle CU	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Compilazione della dichiarazione dei 770 non conforme al modello approvato per legge	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Utilizzo di software informatici adeguati e aggiornati nella predisposizione delle dichiarazioni fiscali	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC

Analisi Rischio sostituto previdenziale

Analisi di rischio del sostituto previdenziale				
Tipologia rischio	RI	Tipologia di controllo	RC	AR
Erronea classificazione del datore di lavoro ai fini previdenziali ed assistenziali in relazione all'attività economica svolta dall'impresa	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Riscontro del codice ATECO con il CSC codice statistico contributivo	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Contributi dovuti al Fondo d'integrazione salariale FIS	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Procedere al controllo dei dipendenti mediamente occupati nel semestre precedente in azienda: fino a 5= nessun contributo. Da 6 a 15=contributo dell'0,45%. Da 16 in poi= contributo dell'0,65%.	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Erogazione di somme fuori contribuzione	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Verificare le procedure di controllo attuate dall'ufficio del personale sulla conformità della documentazione prodotta a supporto	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Trasmissione telematica dei flussi E-mens	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Controllare l'esatto rispetto dei termini di invio, anche acquisendo la documentazione probativa	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC
Compilazione, trasmissione telematica delle certificazioni uniche (CU)	0,45 (basso) 0,66 (medio) 1 (alto)	Verificare ed acquisire copia delle ricevute di inoltrato telematico	0,17 (basso) 0,28 (medio) 1 (alto)	RI * RC

Analisi e individuazione dei rischi

Il rischio complessivo dell'area lavoro, ottenuto come somma algebrica dei rischi di errore e attribuendo diversi pesi a ciascuno dei processi, rappresenta il livello di affidabilità dell'area lavoro.

Per giungere alla determinazione del livello di significatività il revisore prende come riferimento il modello di rischio di audit (AR), definito come il rischio che il revisore formuli un parere positivo quando l'area lavoro contiene errori rilevanti, o viceversa, un parere negativo quando l'area lavoro risulta priva di errori rilevanti.

(formula da usare $AR = IR * CR * DR$)

Il revisore fissa in considerazione delle attività di controllo svolte, e sulla base del proprio giudizio professionale, la percentuale del rischio di audit.

Analisi e individuazione dei rischi

Qualora ad esempio il rischio di errori (IR * CR) dell'area lavoro, derivato dalla precedente analisi dei rischi, si attestasse sul livello medio basso del 15%, e il revisore stabilisse di conseguenza un giudizio sul rischio di revisione (AR) del 5% (livello basso), allora ne deriverebbe il rischio di individuazione come segue:

$$DR = AR / IR * CR \quad \text{ovvero} \quad 5\% / 0,15 = 33,33$$

Pertanto, posto DR (rischio di individuazione) pari a 33,33%, il livello di materialità, dato dalla formula 1-DR, risulterebbe pari a 66,67%.

Ovvero gli errori diventano significativi, e quindi in grado di influenzare l'opinione di terzi fruitori del bilancio, solo quando essi superano la soglia del 66,67%.

Valutazione significatività

Le attese di rischio dell'area lavoro sono piuttosto basse e sono generalmente comprese nella soglia 5% - 1%.

Come punto di partenza nella determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso, viene spesso applicata una percentuale ad un valore di riferimento prescelto.

Valore di riferimento	ISA guide IFAC		Contesto nazionale	
	% min	% max	% min	% max
Ricavi	1	3	0,5	1
Risultato Operativo	3	7	n/a	n/a
Utile ante imposte	n/a	n/a	5	10
Totale attivo	1	3	0,5	1
Patrimonio netto	3	5	1	5

Legenda : n/a = non attribuito

Calcolo del livello di significatività

Si utilizza il bilancio depositato

Si individuano i parametri di bilancio da utilizzare (che hanno impatto per l'area lavoro)

Si fissano in misura percentuale:

	Significatività		Contesto aziendale
	% min	% max	% max
Ricavi	1%	5%	3%
Risultato Operativo	3%	7%	3%
Utile ante imposte	20%	25%	25%
Totale attivo	1%	3%	3%
Patrimonio netto	//	1%	1%

NB % di riferimento per “**significatività operativa**” per prassi si attesta tra 60% e 85% della significatività - % di riferimento per “**errore trascurabile**” per prassi si attesta fra il 5% e il 15% della significatività operativa

Esempio calcolo significatività

Ipotesi di parametri di bilancio da utilizzare (esempio):

1) Utile ante imposte		641.810,00
% applicata per significatività	25%	= 160.453,00
2) Patrimonio netto di bilancio		2.092.010,00
% applicata per significatività	1 %	= 20.920,00
3) Ricavi di vendita (metodo prescelto) – valore produzione		7.014.697,00
% applicata per significatività	3 %	= 210.441,00

% di riferimento per significatività operativa 85% (tra 60% e 85%) = **178.875,00**

% di riferimento per errore trascurabile 15% (tra 5% e 15%) = **26.831,00**

ERRORE TRASCURABILE ARR.TO CALCOLATO PER OGNI AREA DI BILANCIO = **25.000,00**

(non per il totale degli errori riscontrati)

SINTESI RISCHIO SIGNIFICATIVITA'

LIMITE	RISCHIO	ESITO
Fino a 25.000	trascurabile	giudizio positivo
Tra 25.000 e 180.000	non trascurabile ma non significativo	giudizio possibile ma con rilievo
Oltre 180.000	significativo	giudizio negativo

Procedura di campionamento

Per procedere all'estrazione del campione il revisore deve determinare:

- il metodo di campionamento, statistico o non statistico;
- l'unità di campionamento;
- la numerosità campionaria;
- l'errore atteso;
- la deviazione standard ovvero la variabilità degli errori nella popolazione.

Una volta effettuata la procedura di campionamento ed estratte le unità campionarie, probabilmente determinate come le transazioni, o le voci di bilancio, il revisore inizia il controllo documentale (test di sostanza) su di esse.

Il ciclo del personale

Il ciclo paghe e personale (“Ciclo payroll”) è costituito dall’insieme delle operazioni relative all’assunzione, da parte di un’azienda, dei servizi prestati dal personale dipendente (collaborazione all’attività di impresa) a fronte del riconoscimento di una retribuzione in parte immediata (retribuzione periodica) e in parte differita (trattamento fine rapporto), nel rispetto delle leggi e degli accordi che disciplinano tale rapporto.

Gli obiettivi della revisione test di sostanza:

Completezza

Il fondo TFR si riferisce a tutti i dipendenti in forza alla chiusura dell’esercizio.

Esistenza

Le retribuzioni addebitate al conto economico si riferiscono a effettive prestazioni di lavoro dipendente e gli altri costi del personale sono inerenti ai dipendenti a libro paga.

Accuratezza

Le rilevazioni devono trovare rispondenza nell’applicazione della norma civilistica e contrattuale di riferimento

Valutazione (Validità)

Il fondo TFR deve rappresentare l’effettiva quota maturata ai sensi di legge dai dipendenti per il trattamento di fine rapporto che sarà a loro erogato al momento della cessazione del rapporto di lavoro subordinato.

I costi del personale comprendono tutte le indennità di diritto maturate dai dipendenti alla data di chiusura del bilancio

Gli obiettivi delle revisione (test di sostanza)

Competenza

Tenere conto di tutti gli elementi componenti la retribuzione di competenza dell'esercizio, comprese le mensilità aggiuntive spettanti al lavoratore in base al contratto di lavoro e le ferie maturate e non godute.

Esposizione

Tutti i debiti relativi al personale dell'azienda alla data di bilancio sono stati correttamente accolti e classificati nel bilancio stesso.

Uniformità

Qualora i principi contabili adottati in un esercizio siano diversi rispetto a quelli dell'esercizio precedente il revisore deve verificare i motivi del cambiamento e assicurarsi che sia correttamente riflesso in bilancio l'effetto di tale cambiamento sul patrimonio netto e sul risultato d'esercizio.

Fattori di rischio

1. Rischio che i costi del personale non siano:
 - ❖ relativi a personale regolarmente assunto ed in forza all'organico;
 - ❖ autorizzati e controllati;
 - ❖ relativi a prestazioni di lavoro dipendente effettivamente svolte;
 - ❖ determinati secondo le norme di legge e gli accordi contrattuali.
2. Rischio che i costi, le passività e i pagamenti nei confronti del personale non siano rilevati:
 - ❖ In modo completo e tempestivo;
 - ❖ correttamente;
 - ❖ nel rispetto del principio della competenza.
3. Rischio che gli accantonamenti al TFR non siano determinati in accordo all'art. 2120 del c.c.
Controlli chiave
 - ❖ Procedure relative alle risoluzioni del rapporto di lavoro;
 - ❖ controllo del trattamento di Fine rapporto;
 - ❖ controllo di eventuali integrazioni.
4. Rischio che eventuali fondi per trattamento di quiescenza o fondi integrativi di previdenza non siano calcolati secondo gli accordi contrattuali e contabilizzati in funzione delle previste metodologie attuariali.

Gli obiettivi delle revisione (test di sostanza)

Modalità di risoluzione del rapporto di lavoro, in particolare per quanto riguarda:

- esistenza delle lettere/comunicazioni delle di dimissioni o di licenziamento;
- rispetto dei termini di preavviso;
- elementi considerati per il conteggio della indennità di anzianità;
- corretto trattamento fiscale dell'indennità di anzianità;
- consegna al dipendente cessato del modello Certificazione Unica (CU);
- verifica dell'avvenuta consegna al dipendente cessato della CU;
- compilazione del prospetto di liquidazione.

Verifiche di Analisi Comparativa

Dopo aver identificato e descritto i controlli chiave esistenti nella procedura del personale è necessario ottenere gli elementi probativi che essi siano effettivamente in forza. Per ottenere questa conferma e quindi essere in grado di valutare il sistema di controllo interno e decidere l'ampiezza del lavoro di revisione da effettuare sui dati di bilancio, si effettuano le verifiche di conformità.

1. Spiegare le variazioni tra anno corrente, anno precedente e budget, indagando quelle non normali od inattese relativamente a:
 - costi del personale per reparto, centro di costo o linea di produzione
 - costi del personale per un campione di mesi selezionati
 - pagamenti mensili
2. Spiegare le variazioni tra anno corrente, anno precedente e budget, indagando quelle non normali od inattese relativamente a:
 - numero dipendenti per reparto, centro di costo o linea di produzione
 - numero di dipendenti inclusi nel T.F.R.
 - costo medio per categoria

segue Verifiche di Analisi Comparativa

3. Spiegare le variazioni tra anno corrente, anno precedente e budget, indagando quelle non normali od inattese relativamente al rapporto costi del personale con il fatturato o con i ricavi aziendali.
4. Confrontare, per tipologia, l'importo di contributi sociali e delle imposte con il totale dei salari e degli stipendi.
5. Confrontare il rapporto tra costo del personale amministrativo e costo del lavoro diretto, con quello dell'esercizio precedente.
6. Confrontare i rapporti tra bonus, ore lavorate, numero di personale e totale costi del personale con quelli dell'esercizio precedente.
7. Confrontare le provvigioni di vendita con le vendite.
8. Analizzare il numero dei dipendenti, riconciliando le presenze dell'esercizio precedente con quelle attuali.
9. Rivedere le registrazioni di salari e stipendi analizzando gli importi eccedenti i limiti autorizzati o stabiliti.
10. Spiegare le variazioni tra anno corrente, anno precedente e budgets, indagando quelle non normali od inattese relativamente alle altre passività connesse al personale.

segue Verifiche di Analisi Comparativa

11. Verificare la riconciliazione tra le operazione registrate da due o più uffici indipendenti:

- totale costi del personale registrati dall'Ufficio Paghe = totale salari e stipendi registrati da Ufficio amministrativo / contabilità
- totale dei salari e stipendi netti registrati dall'Ufficio Paghe = pagamenti registrati da Ufficio finanziario (Cassa/Banche)
- totale ore pagate registrate dall'Ufficio Paghe = totale ore lavorate registrate dai reparti produttivi

12. Verificare i costi di lavoro:

- moltiplicando il numero medio del personale per l'importo medio dello stipendio
- moltiplicando la percentuale della componente lavoro per le quantità prodotte

13. Verificare i costi di lavoro prendendo i costi per reparto dell'esercizio precedente e rettificandoli per:

- le variazioni nel numero del personale
- le variazioni nella composizione del personale
- gli incrementi nelle componenti salariali.

Verifiche di Dettaglio

Quadratura dei dipendenti (completezza)

Dipendenti all'inizio dell'esercizio (da quadrare con le carte dell'anno precedente)

+ assunti (quadrare con libro unico)

- dimessi (da TFR)

- eventuali congedi parentali, aspettativa, altro

= **dipendenti alla fine del periodo** (o esercizio), (da quadrare con libro unico)

Libro Unico del lavoro (accuratezza)

Dall'ufficio Personale ottenere il libro unico (LUL), per un periodo scelto a campione, ed effettuare i seguenti controlli:

- Verificare a campione la correttezza dei totali del libro unico
- Riconciliare i totali dal libro unico con i totali riassuntivi mensili e con i totali registrato nel partitari della co.ge.

Verifiche di Dettaglio

- Riconciliare i totali dei contributi sociali, delle trattenute fiscali, del netto pagato, ricavati dal libro unico con le rispettive registrazioni in contabilità e con i versamenti corrispondenti (IRPEF, contributi sociali, dipendenti e parasubordinati)
- Individuare un gruppo di retribuzioni a dipendenti (dirigenti, impiegati, intermedi, operai) erogate durante l'esercizio e riportare i nominati su un foglio di lavoro e svolgere per ognuno di essi i controlli previsti nei punti successivi (la scelta deve fare riferimento alla struttura produttiva della società e deve aiutare a coprire altre aree della verifica come, ad esempio il controllo dei costi orari)
- Analizzare le ritenute non obbligatorie o derivanti da adempimenti contrattuali o giudiziari (esempio: rimborso prestiti concessi, cessioni del 1/5, pignoramenti, fondi spese, erogazioni in natura, welfare aziendale) e, consultando la cartella personale del dipendente o qualsiasi altra documentazione, accertarne la validità
- Esaminare la corretta compilazione della modulistica riguardante le indennità economiche sostitutive della retribuzione (allattamento, maternità ecc.) o quelle per le indennità per congedi straordinari (legge n.104/92 ecc.)
- Presenziare **se ritenuto necessario e per particolari casistiche** alla corresponsione delle paghe ai dipendenti, verificando che gli emolumenti siano pagati a mezzo strumenti tracciati (bonifico-assegno bancario NT-ecc) sulla base dei payroll consegnati ai dipendenti della società in servizio effettivo

segue Verifiche di Dettaglio

Per i dipendenti selezionati effettuare i seguenti controlli:

- Accertarsi che tutti gli elementi componenti la retribuzione mensile lorda (minimo contrattuale, indennità di contingenza, superminimo ed altri elementi variabili) siano elencati separatamente nel cedolino paga
- Accertare che gli elementi di cui al punto precedente, fissati dai contratti collettivi di lavoro o soggetti a cambiamenti periodici, siano quelli in vigore alla data delle verifica
- Confrontare le ore pagate con i documenti giustificativi (cartellini orologio, registri di presenza, etc....)
- Verificare che le ore di lavoro straordinario siano state autorizzate e che la loro valorizzazione sia in linea con quanto previsto dai contratti collettivi di lavoro
- Controllare l'esatta applicazione delle ritenute previdenziali
- Controllare che l'imponibile fiscale tenga conto dei seguenti elementi: stipendi o salari, competenze accessorie (indennità), lavoro straordinario, indennità di trasferta, altri compensi eccezionali, indennità di malattia
- Controllare che il netto a pagare in busta paga sia corrispondente con il pagamento effettuato

NB: Dal 1.07.2018 le retribuzioni e ogni anticipo devono essere pagate esclusivamente con mezzi tracciabili, bonifico, strumenti di pagamento elettronico, pagamento in contanti allo sportello dove il datore abbia un conto corrente di tesoreria con mandato di pagamento e assegno (consegnato al lavoratore o suo delegato in caso di impedimento).

segue Verifiche di Dettaglio

- Controllare l'esatta applicazione delle ritenute fiscali e le detrazioni d'imposta spettanti
- Controllare le ricevute del pagamento fatte al dipendente o altri documenti analoghi
- Verificare che l'indennità di trasferta sia stata inclusa nell'imponibile fiscale solo per la quota che eccede il limite di legge
- Verificare che nella cartella personale del dipendente sia inserita la dichiarazione, firmata dal dipendente stesso delle detrazioni di imposta spettanti e che detta dichiarazione sia aggiornata a seguito delle eventuali variazioni avvenute nel periodo
- Controllare che la società abbia provveduto alla fine dell'anno o precedentemente in caso di cessazione del rapporto di lavoro al conguaglio ai fini IRPEF
- Verificare i calcoli del conguaglio ed accertare l'esatta spettanza delle detrazioni d'imposta secondo la vigente legislazione
- Accertarsi che nella cartella personale del dipendente ci sia copia:
 - del modello fiscale attestante l'ammontare delle somme corrisposte e delle ritenute effettuate
 - del modello previdenziale attestante la richiesta degli assegni nucleo familiare e altri sussidi

segue Verifiche di Dettaglio

Controllo globale dei versamenti dei contributi previdenziali e delle imposte

- Controllare che il versamento dei contributi sociali obbligatori sia stato effettuato rispettando il criterio della competenza ed entro i termini di legge
- Verificare che il versamento delle ritenute fiscali sia stato effettuato nei termini di legge con i corretti codici tributo
- Verificare che il bonus Renzi eventualmente erogato sia effettivamente spettante
- Accertare inoltre che le aliquote contributive applicate siano quelle in vigore e che la rilevazione dei contributi a carico della società sia avvenuta in modo corretto
- Verificare che la trasmissione telematica agli enti previdenziali ed assistenziali sia stata fatta entro i termini stabiliti
- Controllare che i versamenti previdenziali ed assicurativi siano stati effettuati utilizzando le corrette matricole / PAT con i giusti i codici
- Controllare che i crediti in compensazione orizzontale siano effettivi, correttamente utilizzati, spettanti e senza oggetto di eventuali restrizioni (visto conformità crediti tributari, certificazione/ attestazione credito su spese R&S, bonus SUD, ecc) o soggetti a sospensione delle deleghe di pagamento per un massimo 30 gg (deleghe ineseguite, eseguite, sospese).

segue Verifiche di Dettaglio

Controllo delle retribuzioni

Per un periodo scelto a campione, possibilmente già individuato per le verifiche precedentemente elencate, eseguire i seguenti controlli:

- Identificare le mansioni svolte e rintracciare le ore lavorate nel periodo scelto nel riepilogo delle retribuzioni e degli oneri a carico dell'azienda
- Se trattasi di personale addetto alla produzione verificare che l'imputazione delle ore lavorate alle commesse, processi, reparti, etc... sia avvenuta sulla base "dei rapportino giornalieri delle ore lavorate con quelle figuranti nel cartellino orologio"
- Se trattasi di lavori in corso su ordinazione, lavori interni in economia oppure lavori ultrannuali, controllare che siano state imputate correttamente le ore lavorate
- Verificare che il metodo utilizzato per stabilire il costo orario di manodopera, preso a base per la determinazione del costo del prodotto, sia in linea con i dati in precedenza verificati (questo controllo deve essere concepito quale lavoro preliminare per la verifica della valutazione delle componenti di magazzino)

segue Verifiche di Dettaglio

Verifica sui saldi di fine anno

- Verificare la corretta determinazione e, se possibile, l'avvenuto pagamento dei debiti di fine anno
- Relativamente alle retribuzione riferite al mese di dicembre verificare che la corresponsione degli emolumenti contempli le previsioni di cui all'articolo 51 del DPR n. 917/1986 (criterio della cassa allargata)
- Controllare la completezza e accuratezza nella determinazione degli accantonamenti di fine periodo relativi ad oneri quali: ferie, mensilità aggiuntive, premi, permessi ecc.

Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato

- Predisporre un prospetto con i movimenti del fondo durante l'esercizio. Quadrare il saldo iniziale con le carte di lavoro dell'anno precedente
- Effettuare un ricalcolo di tipo overall del fondo TFR a fine esercizio (vedi working paper)

Test di dettaglio sul TFR

- Ottenere il tabulato analitico di determinazione del TFR della società, quadrarlo con il bilancio e verificarne l'accuratezza matematica
- Predisporre un controllo con le quote di TFR destinate alla previdenza complementare, alla Tesoreria INPS, oppure rimaste in azienda dopo le erogazioni delle anticipazioni.

TFR

Il trattamento di fine rapporto, è disciplinato dall'art. 2120 del Codice Civile, che prevede:

La corresponsione al dipendente, alla cessazione del rapporto di lavoro subordinato, di un trattamento, calcolato in stretta relazione al tempo di impiego presso il datore di lavoro e alla retribuzione nel frattempo percepita.

Per ogni anno di servizio il dipendente matura il diritto a percepire una somma pari alla retribuzione dell'anno divisa per 13,5, considerando proporzionalmente le frazioni di anno.

L'incremento del trattamento complessivamente maturato da ciascun dipendente – con esclusione della quota dell'anno – su base composta al 31 dicembre di ogni anno, secondo un tasso costituito da una percentuale fissa dell'1,5 e da una variabile in misura del 75% dell'aumento dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, c.d. "indice Istat" in quanto accertato da questo Istituto per l'anno appena trascorso.

segue TFR

Le disposizioni relative a singole voci dello stato patrimoniale, contenute nell'art. 2424bis, precisano tra l'altro che:

(comma 3) Gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati o l'ammontare o la data di sopravvenienza;

(comma 4) Nella voce "trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato" deve essere indicato l'importo calcolato a norma dell'art. 2120.

L'art. 2425 circa il contenuto del conto economico, indica alla voce B) costi della produzione, n. 9) (costi) per il personale, lett. c) trattamento di fine rapporto e lett. d) trattamento di quiescenza e simili.

L'art. 2427 stabilisce che la nota integrativa deve indicare le variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo. In particolare, per i fondi e per il trattamento di fine rapporto, le utilizzazioni e gli accantonamenti.

segue TFR

Elementi retributivi utili e non al calcolo della quota da accantonare a titolo di TFR

Rimborso spese	No
Minimo contrattuale	Si
Indennità di contingenza	Si
E.D.R.	Si
Superminimi	Si
Scatti di anzianità	Si
13a e 14a mensilità	Si
Liberalità	No
Sconto per l'utilizzo o l'acquisto dei beni aziendali	Si
Equivalente di prestazioni corrisposte in natura	Si
Indennità di preavviso	Si
Indennità per ferie non godute	No

Debiti verso istituti di previdenza ed erariali

Trattasi dei debiti verso gli istituti di previdenza sociale e assistenziali (Inps e altre forme di assistenza), per la parte di oneri sociali a carico dell'impresa e per le ritenute effettuate nei confronti dei dipendenti.

Il versamento dei contributi agli Enti competenti scade il 16 del mese successivo alla maturazione delle retribuzioni. Il datore di lavoro opera nei confronti dei propri dipendenti, in qualità di “sostituto d'imposta”, le ritenute fiscali (IRPEF – Addizionali Regionali e Comunali) trattenendole dalla retribuzione.

Dette ritenute vengono versate all'Erario il giorno 16 del mese successivo all'effettivo pagamento della retribuzione. L'aliquota varia in funzione della situazione fiscale personale del singolo dipendente (detrazioni, oneri deducibili).

La conferma esterna

ISA Italia 500.A18

Una conferma esterna costituisce un elemento probativo acquisito dal revisore come una risposta diretta in forma scritta al medesimo da parte di un soggetto terzo (il soggetto circularizzato), in formato cartaceo o elettronico ovvero in altro formato. Le procedure di conferma esterna sono spesso rilevanti quando riguardano asserzioni associate a determinati saldi contabili ed ai relativi elementi. Tuttavia, le conferme esterne non si limitano necessariamente ai saldi contabili. Per esempio, il revisore può richiedere conferma dei termini di accordi o di operazioni dell'impresa con terze parti; la richiesta di conferma può essere configurata per chiedere se siano state apportate modifiche all'accordo e, in caso affermativo, quali siano i dettagli di tali modifiche. Le procedure di conferma esterna sono utilizzate inoltre per acquisire elementi probativi sull'assenza di determinate condizioni, per esempio, l'assenza di "accordi a latere" che possono influenzare la rilevazione dei ricavi. [...]

Le fonti esterne

Una fonte esterna all'impresa sottoposta a revisione è in grado di garantire un maggiore livello di indipendenza in relazione ai dati e alle informazioni che è in grado di fornire, elevando il grado di affidabilità e sicurezza che i relativi elementi probativi offrono al revisore. Inoltre, qualsiasi informazione direttamente ottenuta dal revisore, senza intermediazione alcuna di referenti aziendali, può parimenti aumentare il grado di attendibilità e sicurezza che tale informazione riveste ai fini della revisione contabile.

La conferma esterna nell'aera lavoro

La conferma esterna consiste nella raccolta, mediante invio di apposita lettera di richiesta, di informazioni presso terzi, in rapporto con la società cliente, in merito al loro rapporto. È comunemente conosciuta come “**circularizzazione**” in quanto, applicandosi di solito a una pluralità di soggetti nella stessa posizione (clienti, fornitori, ecc.), la fase di richiesta avviene con una lettera circolare.

La conferma esterna nell'aera lavoro richiede una serie di **informazioni aggiuntive** rispetto alle normali conferme previste dalla prassi.

Le conferme esterne sono le procedure maggiormente utilizzate nella revisione anche per effetto della loro **flessibilità applicativa** e per testare le **asserzioni di bilancio** al fine di rispondere al rischio di revisione che occorre mitigare.

L'esecuzione delle procedure di richiesta di conferma esterna

L'efficacia e l'attendibilità dell'utilizzo di procedure di richiesta di **conferma esterna**, coerentemente con gli obiettivi generali di revisione e le risposte ai rischi individuati e valutati di errori significativi, dipendono in larga parte dall'attenzione e dalla cura con le quali il revisore effettua non solo la pianificazione di tali attività ma anche e soprattutto la sua corretta esecuzione. Le **procedure di richiesta** di conferma esterna devono essere strutturate in funzione della ragionevole sicurezza che le relative risposte sono in grado di fornire al revisore.

Poiché gli elementi probativi dipendono dalla collaborazione del **soggetto terzo** (soggetto circolarizzato), e non semplicemente da una fonte esterna direttamente accessibile dal revisore (dati pubblicamente disponibili, report ufficiali di mercato, bilanci di società concorrenti), occorre considerare un'ulteriore variabile di aleatorietà legata alla possibilità che il soggetto terzo non fornisca le conferme richieste.

L'esecuzione delle richieste di conferma è libera e discrezionale e può essere adattata in base alla esigenza di percezione del fenomeno aziendale revisionato ed è rimessa alla discrezionalità e sensibilità del revisore.

Gli elementi probativi

Il revisore definisce e svolge le procedure di revisione che gli consentono di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio (Capitolo 3 CNDCEC).

La valutazione circa la sufficienza e l'appropriatezza degli **elementi probativi acquisiti** per ridurre il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso e consentire al revisore di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio forma oggetto di giudizio professionale.

Qualsiasi informazione utilizzata dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio **costituisce un elemento probativo**.

Gli elementi probativi comprendono le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio e qualsiasi altra informazione acquisita dal revisore, anche presso terzi.

La sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi sono correlate. Mentre la sufficienza è la misura della quantità degli elementi probativi, l'appropriatezza è la ponderazione della qualità degli stessi.

Le lettere di circolarizzazione

- Il principio di revisione internazionale **ISA 505** definisce le regole e le linee guida relative al processo di **conferma esterna** nell'ambito dell'attività di revisione. In particolare, viene richiesto al revisore di mantenere il **controllo** sul **processo** di **circolarizzazione** con riferimento soprattutto alla selezione dei soggetti, nonché sulla preparazione e l'invio delle richieste (inclusi gli eventuali solleciti) e alla ricezione delle risposte.
- Tra gli aspetti più **critici** attinenti alla procedura in esame, assume particolare rilevanza l'**attendibilità delle risposte** alle richieste di conferma, che può essere compromessa nei casi di intercettazione, di alterazione ovvero di frode. Tali **rischi** sussistono **a prescindere** dal fatto che le risposte siano acquisite in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato.
- Uno strumento idoneo a soddisfare quanto previsto dai principi di revisione di riferimento è rappresentato dalla posta elettronica certificata ("**PEC**"), in quanto operante in un **ambiente** ragionevolmente **controllato** che **incrementa** l'**attendibilità** della provenienza delle risposte. **L'uso della PEC nella procedura di circolarizzazione aumenta l'attendibilità.**
- A tale riguardo, il recente documento di ricerca **Assirevi n. 187** fornisce **chiarimenti** ed **indicazioni utili** relativamente alla possibilità di **utilizzo** della **PEC**, evidenziando innanzitutto come la **trasmissione** per via **telematica**, effettuata mediante posta elettronica certificata, equivalga, nei casi consentiti dalla legge, alla **notificazione** per mezzo della **posta**, in quanto strumento di comunicazione idoneo ad assicurare la prova certa dell'invio, nonché la consegna e ricezione da parte del destinatario.
- Al pari della lettera raccomandata con ricevuta di ritorno, la trasmissione via PEC prevede, infatti, un sistema di attestazioni aventi ad oggetto l'**invio** e la **consegna** dei messaggi ad opera di soggetti terzi (gestori del servizio).

La selezione dei soggetti da circularizzare

- La selezione del soggetto da circularizzare, strettamente legata alla pianificazione generale delle attività di revisione, comporta l'individuazione esatta dei nominativi nei confronti dei quali il revisore deciderà di attuare una procedura di richiesta di conferma esterna nell'ambito delle procedure di validità.
- Le richieste di conferma esterna, oltre a produrre elementi probativi sufficienti ed appropriati per verificare i normali saldi di bilancio, potrebbero essere utilizzate anche per analizzare le operazioni o i saldi anomali.
- Una volta determinata la lista dei soggetti da circularizzare, sarà necessario individuare con maggiore precisione possibile anche la persona a cui indirizzare tale comunicazione; soprattutto nei casi in cui il soggetto circularizzato sia un'impresa o Ente di grandi dimensioni, sarà tanto più probabile ricevere una risposta alla richiesta di conferma esterna quanto più precisa sarà l'individuazione del referente aziendale del soggetto circularizzato più appropriato a prendere in considerazione a tale richiesta e a darle opportuno corso. Tale aspetto riveste una particolare importanza soprattutto in relazione a quelle richieste che prevedono una risposta o un dettaglio informativo legato a elementi specifici di un determinato saldo contabile, transazione, accordo o contratto; inoltre, occorrerà individuare, qualora possibile, il referente aziendale del soggetto circularizzato che riveste il ruolo più adatto a fornire la risposta che il revisore si aspetta. La corretta individuazione di tale specifico referente comporta necessariamente la collaborazione dell'azienda soggetta a revisione, che intrattiene direttamente i rapporti e le relazioni con le parti terze da circularizzare, e che quindi è in grado più facilmente di agevolare il revisore in questa fase.
- Predisporre ed inviare correttamente le richieste di conferme esterne sono fatti che incidono sul tasso di risposta ottenibile e sul livello di attendibilità delle risposte o delle informazioni fornite, visto che presuppongono un certo livello di attenzione e cura da parte del revisore nell'aver compiuto i passi, coerentemente con la pianificazione delle attività globali.

I destinatari delle lettere di circolarizzazione

- Nel caso di richiesta di conferma esterna ai fini della verifica dell'accuratezza e della valutazione delle passività potenziali, il revisore dovrebbe preliminarmente raccogliere informazioni o dati dall'ufficio legale interno della società. Il revisore deve ottenere una comprensione globale sulle procedure in essere seguite in caso di contestazioni e cause, determinando chi sono i **referenti aziendali coinvolti** e quali **consulenti o collaboratori esterni** sono interpellati in base alla materia oggetto di diatriba: consulente del lavoro, fiscalista, commercialista, studio legale di riferimento.
- È prassi constatare che, in caso di aziende di minori dimensioni, tali funzioni sono sovente esternalizzate a **professionisti esterni**, che interagiscono direttamente con la direzione aziendale; nelle aziende più strutturate è, invece, solitamente operativo un **dipartimento legale interno** che, in base alle aree di specializzazione forense delle risorse inserite, detiene competenze ed informazioni più settoriali.
- Nella richiesta di conferma esterna ai professionisti che assistono l'azienda in controversie legali di vario genere, il revisore deve chiedere l'elenco delle cause in corso e/o di quelle per cui sia stato avviato *l'iter di un contenzioso legale (richiesta di risarcimento per errori nella erogazione delle retribuzioni al personale, rivendicazione di competenze non erogate da parte di dipendenti, richieste di pagamento per differenze economiche differite contrattualmente definite, verbali di verifica e ispezione da parte di enti e autorità pubbliche, ...)*, con evidenza degli importi oggetto di contestazione, degli eventuali interessi e spese legali accessori, e soprattutto con una stima (espressa in percentuale, magari) del grado di probabile soccombenza dell'azienda.

segue Le lettere di circolarizzazione

- A differenza della raccomandata, inoltre, si ritiene che la PEC contribuisca a fornire, nell'ipotesi disciplinata dal quarto comma dell'art. 6 del DPR 68/2005 (che prevede la possibilità che la ricevuta di avvenuta consegna contenga anche la copia completa del messaggio), un **elemento di prova** anche circa l'**integrità** del **contenuto** del messaggio di trasmissione stesso.
- Viene peraltro precisato che i **registri conservati** dal gestore ai sensi dell'art. 11 comma 2 del citato DPR, sebbene possano rappresentare un ausilio ai fini della tracciabilità del processo di conferma esterna, **non modificano** gli **obblighi** di **documentazione** del lavoro di revisione previsto dai principi di revisione.
- Sotto il profilo pratico, nei casi in cui si preveda l'utilizzo della PEC nell'organizzazione di conferma esterna, sarà necessario **definire preventivamente** e comunicare al cliente l'elenco delle **controparti** a cui sarà inviata la richiesta utilizzando tale strumento. Successivamente, se ritenuto necessario, gli indirizzi PEC forniti dalla società potranno essere **oggetto di verifica** per quanto attiene alla loro **autenticità** ed **accuratezza**, mediante la consultazione degli appositi registri pubblici presso le camere di commercio, ovvero presso il portale www.inipec.gov.it.
- Il formato delle richieste di conferma potrà essere un **formato elettronico imm modificabile**, quale a titolo esemplificativo il formato PDF/A, ovvero sulle richieste di conferma in formato cartaceo potrà essere apposta **firma autografa** del legale rappresentante della società cliente, e il documento potrà essere successivamente trasformato nel suddetto formato elettronico imm modificabile, da allegare ad un messaggio PEC.
- Come alternativa, nel documento Assirevi viene previsto che le richieste di conferma possano essere **firmate** anche **digitalmente** dal legale rappresentante della società cliente ed inviate al soggetto terzo come allegati ad un messaggio di PEC.
- Per la circolarizzazione si possono utilizzare dei **FORMAT** secondo **standard ampiamente diffusi** (per settore lavoro cfr allegati: [ISTRUZIONI PER CIRCOLARIZZAZIONE](#))

Il feed back delle lettere di circolarizzazione

ISA Italia 505.A23

Il mancato ricevimento di una risposta ad una richiesta di conferma negativa non indica espressamente la ricezione da parte del soggetto circolarizzato della richiesta di conferma o la verifica dell'accuratezza delle informazioni in essa contenute. Di conseguenza, la mancata risposta del soggetto circolarizzato ad una richiesta di conferma negativa fornisce elementi probativi significativamente meno persuasivi di quelli forniti da una risposta ad una richiesta di conferma positiva. [...]

ISA Italia 315.31

La valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni da parte del revisore può cambiare nel corso della revisione man mano che si acquisiscono ulteriori elementi probativi. Quando il revisore acquisisce elementi probativi mediante lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti ovvero vengono acquisite nuove informazioni e tali elementi probativi o nuove informazioni non sono coerenti con gli elementi probativi su cui aveva originariamente basato la sua valutazione, egli deve riconsiderare la valutazione e modificare di conseguenza le procedure di revisione pianificate in risposta ai rischi identificati e valutati.

Esempio test di sostanza

Di seguito vengono riepilogati gli obiettivi che il revisore deve “perseguire” nello svolgimento dell’attività di revisione legale per l’area patrimonio netto.

Legenda: C= Completezza; E= Esistenza, A= Accuratezza, V= Valutazione (Validità).

Obiettivi	C	E	A	V
Il fondo T.F.R. registrato rappresenta il debito complessivo della società verso i dipendenti in forza a fine periodo	X	X		
Il fondo T.F.R. e l'accantonamento di periodo sono registrati in bilancio nei conti appropriati e per importi corretti			X	X
Tutti i costi del personale sono rilevati in bilancio	X			
I costi del personale registrati riflettono i costi effettivi sostenuti per il personale in forza		X		
I costi del personale sono registrati in bilancio nei conti appropriati e per importi corretti			X	X

Esempio lavoro standard revisione area personale

Programma di lavoro	Completezza	Esistenza	Accuratezza	Validità
Riconciliare i saldi iniziali con i dati finali della revisione precedente.	✓	✓		
Ottenere il dettaglio nominativo del fondo T.F.R. alla data di bilancio e verificare il numero totale dei dipendenti con il libro matricola.	✓	✓	✓	
Controllare a test i nominativi con il libro matricola e con i cedolini paga.	✓			
Ottenere il Contratto Nazionale di categoria sulla base del quale sono stati eseguiti i conteggi ed eseguire una verifica a campione del conteggio dettagliato in base all'anzianità, alla retribuzione base ed ai relativi dettagli.			✓	✓
Eseguire un controllo di somme sull'elenco nominativo ottenuto dalla società e controllarne la corrispondenza con la cifra iscritta a bilancio.	✓		✓	✓
Ottenere una lista di tutti coloro che si sono dimessi durante il periodo e controllare a test che la quota di fondo T.F.R. pagata sia quella dovuta; verificare l'esistenza delle ricevute liberatorie.	✓	✓	✓	
Collegare lo stanziamento dell'anno con i conti di profitti e perdite ed appurare la corretta classificazione nel costo del venduto e nelle spese generali amministrative.	✓			✓

Esempio lavoro standard revisione area personale

Spiegare le variazioni tra anno corrente e anno precedente, indagando quelle non normali od inattese relativamente a:				
1. costi del personale per reparto, centro di costo o linea di produzione;	✓	✓	✓	✓
2. costi del personale per un campione di mesi selezionati;	✓	✓	✓	✓
3. pagamenti mensili.	✓	✓	✓	✓
Spiegare le variazioni tra anno corrente e anno precedente, indagando quelle non normali od inattese relativamente a:				
1. numero dipendenti per reparto, centro di costo o linea di produzione;	✓	✓		
2. numero dipendenti inclusi nel T.F.R.;	✓	✓		
3. costo medio per categoria.	✓	✓	✓	✓
Spiegare le variazioni tra anno corrente e anno precedente, indagando quelle non normali od inattese relativamente al rapporto costi del personale/vendite.	✓	✓	✓	✓
Confrontare, per tipologia, l'importo di contributi sociali e delle imposte con il totale dei salari e degli stipendi.	✓	✓	✓	✓
Confrontare il rapporto tra costo del personale amministrativo e costo del lavoro diretto, con quello dell'esercizio precedente	✓	✓	✓	✓
Confrontare i rapporti tra bonus, ore lavorate, numero del personale e totale costi del personale con quelli dell'esercizio precedente.	✓	✓	✓	✓