



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia Aziendale

L’ATTIVITÀ DI REVISIONE LEGALE NELLE
“NANO-IMPRESSE”

THE AUDIT OF SMALLER ENTITIES

Relatore:
Prof.ssa Catia Zoccarato

Rapporto Finale di:
De Angelis Roberto

Anno Accademico 2019/20

Vorrei ringraziare, innanzitutto, la relatrice di questa tesi, la professoressa Catia Zoccarato, per la disponibilità e l'attenzione dimostrate durante la stesura del lavoro.

Ringrazio poi tutta la mia famiglia e la mia ragazza per il sostegno costante di ogni giorno, in particolare a mia nonna, Maria, che ha sempre creduto in me.

Un grazie sincero, infine, a tutti gli amici e compagni di corso.

INDICE

<i>Presentazione</i>	<i>pag.</i>
INTRODUZIONE	2
CAPITOLO 1	
LE “NANO-IMPRESA”	
1.1 Il nuovo documento emanato dal CNDCEC “La revisione legale nelle nano-imprese”	4
1.2 Nozioni e caratteristiche delle “nano-imprese”	5
CAPITOLO 2	
LA REVISIONE NELLE “NANO-IMPRESA”: PECULIARITÀ E CRITICITÀ	
2.1 L’attività di revisione nelle piccole imprese: l’ISA Italia 200	10
2.2 L’attività di revisione nelle “nano-imprese”: il documento emanato dal CNDCEC.....	16
2.3 L’identificazione e la valutazione del rischio di revisione.....	20
2.4 Le risposte ai rischi identificati e le procedure di revisione conseguenti	27
CAPITOLO 3	
LE PROCEDURE DI REVISIONE APPLICATE AL FORNITORE DI SERVIZI	
3.1 Il principio di revisione ISA Italia 402.....	35
3.2 L’importanza della collaborazione tra il professionista e il revisore legale.....	37
3.3 La responsabilità del revisore legale	44
CONCLUSIONI	48
BIBLIOGRAFIA E RIFERIMENTI	50
LINKOGRAFIA	51

INTRODUZIONE

Il presente elaborato si prefigge di descrivere in maniera esaustiva il documento emanato dal CNDCEC, il quale offre riflessioni e strumenti operativi in merito alle procedure di revisione da adottare nelle cosiddette “nano-imprese”, una nuova tipologia di impresa derivante dalla riforma della Legge 14 giugno 2019, n.55 *“Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza”*. Tale riforma prevede una modifica dei limiti dimensionali sanciti dall’art. 2477 c.c., relativi all’obbligo di revisione legale per le società a responsabilità limitata e, di conseguenza, anche per tutte le altre imprese che rimandano alla suddetta disciplina. Essa ha, quindi, dilatato l’area di applicazione della revisione legale a una fascia di imprese che è stata ormai convenzionalmente etichettata sotto la denominazione di “nano-imprese”, in riferimento alla minore entità dei parametri di bilancio a cui si deve far riferimento e alle differenti caratteristiche delle stesse.

L’intento è quello di fornire strumenti di supporto ai dottori commercialisti e agli esperti contabili nello svolgimento degli incarichi di revisione dei bilanci delle “nano-imprese”, adattando il proprio approccio e scegliendo le procedure di revisione più appropriate alle criticità e peculiarità dell’incarico.

Il primo capitolo avrà lo scopo di fornire informazioni esaustive sulla definizione di “nano-impresa”, individuandone tutte le caratteristiche che le contraddistinguono dalle altre imprese, evidenziate in particolare dal principio ISA Italia 200.

Nel secondo capitolo si tratterà della revisione legale in senso stretto in contesti come quelli delle “nano-imprese”, con l’obiettivo di evidenziare tutte le peculiarità e le criticità

che caratterizzano l'incarico, avvalendosi delle istruzioni fornite dai principi di revisione ISA Italia 200, 315 e 330.

Il terzo capitolo, infine, avrà l'obiettivo di descrivere una caratteristica tipica delle "nano-imprese", quella dell'esternalizzazione della contabilità, affidata ad un fornitore di servizi e, attraverso le indicazioni del principio ISA Italia 402, si approfondiranno le relazioni che si dovranno instaurare tra il revisore dell'impresa e il professionista esterno.

CAPITOLO 1

LE “NANO IMPRESE”

1.1 IL NUOVO DOCUMENTO EMANATO DAL CNDCEC “LA REVISIONE LEGALE NELLE NANO-IMPRESA”.

Nel mese di Gennaio 2020 è stata approvata la versione definitiva del nuovo documento *“La revisione legale nelle nano-imprese, riflessioni e strumenti operativi”*, redatto da parte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC), a seguito dell’esito della pubblica consultazione chiusa il 20 novembre 2019. L’obiettivo è quello di fornire strumenti di supporto ai professionisti per lo svolgimento degli incarichi di revisione del bilanci delle imprese di “piccole”¹ dimensioni, nell’ambito degli attuali standard professionali di riferimento. Il documento vuole quindi rappresentare una guida pratica all’applicazione dei principi di revisione ISA Italia nel contesto delle “nano-imprese” e alla soluzione di alcuni problemi operativi tipici della revisione legale in tali realtà produttive.

Il CNDCEC ha redatto tale documento tenendo conto delle osservazioni pervenute e delle novità introdotto dal nuovo *Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza*² che introduce delle modifiche relative all’entità dei parametri di bilancio a cui si deve far riferimento e alle caratteristiche differenti delle stesse.

¹ Si preferisce il termine “piccola-impresa” a quello di “nano-impresa” che nell’immagine collettiva può rappresentare non solo un elemento di classificazione dimensionale, come nella lingua inglese, ma anche apparire un giudizio qualitativo diminutivo.

² D. Lgs. 12 gennaio 2019, n.14. *Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n.155.*

I principali approfondimenti riportati riguardano: la fase di pianificazione dell'incarico, la determinazione della significatività generale e operativa, le procedure di risposta al rischio, l'applicazione delle procedure di revisione previste dall'ISA Italia 402³. Proprio quest'ultimo rappresenta una parte corposa del nuovo documento, dedicata appunto all'esternalizzazione della contabilità.

1.2 NOZIONI E CARATTERISTICHE DELLE “NANO-IMPRESA”.

L'espressione “nano-impresa”, come precisa il documento emanato dal CNDCEC, non è presente nella nostra legislazione, ma gradualmente si sta affermando in dottrina per identificare un fenomeno generato da una serie di novelle legislative in tema di controlli societari e revisione legale nelle società di dimensione ridotte.

L'art. 2477 c.c. definiva le società soggette a revisione legale come quelle tenute alla redazione del bilancio consolidato, quelle controllanti una società a sua volta obbligata alla revisione legale dei conti e quelle che, per due esercizi consecutivi, superano due dei limiti quantitativi indicati dal comma 1 dell'art. 2435-bis c.c., il quale recita: *“Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:*

- *totale dell'attivo dello Stato Patrimoniale: 4.400.000 euro;*

³ *in effetti, tale principio si adatta alla situazione tipo in cui si trovano le “nano-impresae” che proprio per le loro dimensioni minime, non gestiscono al proprio interno il sistema informativo-contabile. L'informativa finanziaria e societaria viene interamente prodotta presso un soggetto terzo (dottore commercialista, esperto contabile, ecc...). Di qui la necessità di procedure differenti che coinvolgono due “famiglie” di professionisti (revisori e contabili).*

- *ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;*
- *dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità*".

Tuttavia, il 16 dicembre 2019, a seguito della riforma del *Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*, sono stati modificati i suddetti limiti, introducendo delle nuove quantità che rendono obbligatorie la nomina dell'organo di controllo e/o della revisione legale. La novella del 2019⁴, infatti, ha eliminato il riferimento ai parametri del bilancio in forma abbreviata e ha individuato come quelle società obbligate alla revisione legale quelle che superano "per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:

- *totale dell'attivo dello Stato Patrimoniale: 4.000.000 euro;*
- *ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4.000.000 euro;*
- *dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità*".

Inoltre, con l'introduzione di queste nuove limitazioni, molte SRL saranno obbligate alla nomina del revisore legale.

La stessa norma ha poi precisato che tale obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore cessa nel momento in cui, per tre esercizi consecutivi, non si supera alcun limite sopra indicato⁵.

⁴ Si tratta:

-dell'art. 379, comma 1, del D. Lgs. 12 gennaio 2019, 14;

-dell'art. 2-bis, comma 2, introdotto dalla Legge 14 giugno 2019, n.55, in sede di conversione con modificazioni del D.L. 18 aprile 2019, n.32.

⁵ Il comma 2 dell'art.2477c.c. è ora il seguente: "La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

1)è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;

2)controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;

Ci sono altre caratteristiche qualitative che servono per definire un'impresa come una "nano-impresa". Questo aspetto qualitativo viene espresso dall'ISA Italia 200 "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)" che, nella sezione "Linee guida e altro materiale esplicativo", nel paragrafo A64, fornisce le seguenti indicazioni: "Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per la revisione contabile delle imprese di dimensioni minori, l'espressione "impresa di dimensioni minori" si riferisce ad un'impresa che generalmente possiede caratteristiche qualitative quali:

a) la concentrazione della proprietà e della direzione in un numero limitato di soggetti (spesso un singolo soggetto);

b) una o più delle seguenti caratteristiche:

- numero limitato di linee di attività e di prodotti nell'ambito delle singole linee di attività;

- semplicità delle registrazioni contabili;

- numero limitato di controlli interni;

- numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli;

- numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni."

3) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti: a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro; b) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro; c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui al punto 3) del secondo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei suddetti limiti".

Caratteristiche, quelle delineate, tipiche della generalità delle SRL⁶ che sono entrate, per la prima volta, nell'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore il 16 dicembre 2019, avendo superato, nei bilanci 2018 e 2017, almeno uno dei tre limiti fissati dall'art. 2477 cc, evidenziati in precedenza.

Si ritiene quindi che dal punto di vista qualitativo la “nano-impresa” può, dunque, essere definita come quella società dove le caratteristiche delle imprese di dimensioni minori sono accentuate.

Altre caratteristiche rilevanti ai fini della revisione legale sono poi enunciate dai principi ISA Italia 315 *“L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera”* e ISA Italia 330 *“Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati”*. Questi principi enfatizzano determinati aspetti della struttura di governance, dell'organizzazione aziendale, dei sistemi di controllo interno, che appunto assumono importanza nella prospettiva dell'approccio al rischio di revisione, come:

- a) il principale soggetto che ha il compito di produrre le informazioni economico-finanziarie è, solitamente, un professionista esterno, il quale è tenuto ad occuparsi degli adempimenti verso l'amministrazione finanziaria e anche della tenuta delle scritture contabili obbligatorie; è quindi assente il Sistema di Controllo Interno (SCI) e la contabilità è esternalizzata;
- b) l'imprenditore-proprietario conosce tutti i suoi dipendenti e si occupa anche della gestione operativa e di attività quotidiane;

⁶ È infatti entrato in vigore l'obbligo per le Srl che superano i limiti stabiliti dalla novella del 2019.

- c) l'imprenditore-proprietario tiene con la propria rete di clienti e di fornitori un rapporto diretto;
- d) manca qualsiasi proiezione internazionale dell'attività aziendale.

In sintesi, le nano-imprese presentano sì tutte le caratteristiche delle aziende di minori dimensioni, ma in molti casi li esasperano e li accentuano, causando ripercussioni anche sulle fasi di revisione legale da attuare.

Infine, presentano ulteriori specificità rilevanti ai fini della revisione legale, tra le quali la più importante è quella della struttura del bilancio che sono tenute a redigere, cioè il bilancio in forma abbreviata ex art. 2435-bis c.c.⁷

⁷ *Appare improbabile, ma non impossibile, l'ipotesi di un bilancio di micro-impresa, ex art. 2435-ter c.c.*

CAPITOLO 2

LA REVISIONE NELLE “NANO-IMPRESSE”: PECULIARITÀ E CRITICITÀ.

2.1 L' ATTIVITÀ DI REVISIONE NELLE PICCOLE IMPRESE: IL PRINCIPIO ISA ITALIA 200.

Il principio di revisione ISA 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali” tratta delle responsabilità generali del revisore nello svolgimento della revisione contabile del bilancio in conformità ai principi di revisione. In particolare, esso definisce gli obiettivi generali del revisore indipendente, e spiega la natura e la portata di una revisione contabile configurata in modo da consentire al revisore il raggiungimento di tali obiettivi. Esso illustra inoltre l’oggetto, il livello di autorevolezza e la struttura dei principi di revisione, e include le regole che il revisore deve rispettare, incluso l’obbligo di conformarsi ai principi di revisione

Tuttavia, l’applicazione dei principi di revisione nell’ambito del contesto normativo e regolamentare nazionale, ma anche economico del nostro Paese, caratterizzato dalla presenza preponderante di piccole e medie imprese, presuppone delle considerazioni specifiche per la revisione dei bilanci di tali categorie di imprese. A tal scopo, l’ISA 200, nel trattare l’obbligo di conformità al contenuto dei principi di revisione ISA Italia⁸ e la struttura degli stessi, include la sezione “*Linee guida ed altro materiale esplicativo*”, la

⁸ ISA Italia 200, “Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)” §19. (Rif.: Parr. A58-A66)

quale è presente all'interno di ogni principio. Anche se tali linee guida non costituiscono di per sé delle regole, esse sono rilevanti ai fini di una corretta applicazione dei precetti contenuti nei principi di revisione.

Questa sezione, oltre a rendere disponibile materiale che fornisce ulteriori informazioni e guide al fine di applicare le “metodologie” del principio⁹, contiene anche delle considerazioni riguardo le imprese di dimensioni minori, già introdotte nel Capitolo 1 di questo elaborato.

È importante evidenziare, a questo punto, il concetto di “scalabilità” o “proporzionalità” delle procedure di revisione, in base al quale queste ultime possono essere applicate in base alla natura, alla dimensione e alla complessità dell'impresa sottoposta a revisione. Ovviamente “proporzionalità” o “scalabilità” non vuol dire diversità di regole, bensì “personalizzazione” delle procedure di revisione secondo il giudizio professionale del revisore, il quale le configura nel modo più appropriato sulla base della preliminare identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi in bilancio.

Fanno parte della sezione “*Linee guida ed altro materiale esplicativo*” dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) anche le “Appendici (Italia)”, il cui scopo e utilizzo sono illustrati nel corpo del relativo principio di revisione ovvero all'interno del titolo e dell'introduzione dell'appendice stessa e che contengono considerazioni utili

⁹ ISA Italia 200, Parr: A58-A59: “Oltre agli obiettivi e alle regole, un principio di revisione contiene anche le relative linee guida applicative [...]. Esso può anche contenere una parte introduttiva [...] e le definizioni. Pertanto l'intero testo di un principio di revisione è rilevante per la comprensione degli obiettivi in esso stabiliti e per applicare correttamente le regole in esso contenute. [...]. In particolare tale sezione può: spiegare con maggior precisione il significato di una regola o quale sia il suo ambito di applicazione; includere esempi di procedure che possono essere appropriate nelle circostanze.[...]”

nell'applicazione delle regole contenute nei principi in maniera proporzionale alle dimensioni del soggetto.

Premesso ciò, è importante evidenziare che gli obiettivi generali della revisione¹⁰ prescindono dalle caratteristiche dell'impresa e dalle proprie dimensioni e natura.

Gli obiettivi generali di revisione sono:

- acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti/eventi non intenzionali;
- emettere una relazione sul bilancio ed effettuare tutte quelle comunicazioni che vengono richieste dagli stessi Principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore;
- concentrarsi su quelle aree di bilancio che esso stesso ha identificato come “maggiormente rischiose” e nelle quali vi è quindi un maggior probabilità di presenza di errori significativi, nel rispetto del giudizio professionale e dello scetticismo professionale, motivando e documentando adeguatamente tutte le proprie scelte.

¹⁰ Il punto 11 del Principio ISA Italia 200 “Obiettivi generali del revisore” afferma infatti: “Nello svolgimento della revisione contabile del bilancio, gli obiettivi generali del revisore (di seguito anche “obiettivi generali di revisione”) sono i seguenti:

- a) *Acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al*
- b) *revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;*
- c) *Emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore”*

In particolare, lo stesso ISA Italia 200 afferma che il revisore, a prescindere dall'impresa oggetto di revisione, deve rispettare determinate regole:

- a) principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio¹¹, inclusi quelli relativi all'indipendenza, ai sensi del D.Lgs. n.39 del 27 gennaio 2010. In particolare, lo stesso decreto legislativo afferma che i soggetti abilitati alla revisione contabile devono rispettare i principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale elaborati da associazioni e ordini professionali, congiuntamente al MEF e alla CONSOB. Ciò posto, il soggetto abilitato dovrà identificare, valutare e gestire i rischi di mancata osservazione dei principi fondamentali, che sono: integrità, obiettività, competenza professionale e diligenza, riservatezza e comportamento professionale. Inoltre, l'articolo 10, comma 1, del D. Lgs. n.39/10 enuncia che *“il revisore e la società di revisione che effettuano la revisione, nonché qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione, devono essere indipendenti dalla società sottoposta a revisione e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale”*, sancendo il principio dell'indipendenza del revisore legale;
- b) scetticismo professionale, cioè il revisore deve pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere

¹¹ Con determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. 245504 del 20 novembre 2018, è stato adottato il *“Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti”*, elaborato ai sensi dell'articolo 9, comma 1, e dell'articolo 9-bis, comma 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39.

circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato¹². Esso richiede che il revisore presti attenzione a: *“elementi probativi acquisiti in contraddizione tra di loro, a informazioni che mettono in discussione l’attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini che si intendono utilizzare come elementi probativi, alle condizioni che possono segnalare possibili frodi.”*. Si richiede inoltre di *“mantenere lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile”*, utile per ridurre i rischi *“di trascurare circostanze inusuali, di una eccessiva generalizzazione nel trarre le conclusioni in base alle osservazioni effettuate nel corso della revisione, di utilizzare assunzioni non appropriate per determinare la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di revisione e valutarne i risultati.”* Ritengo opportuno aggiungere che lo Scetticismo professionale è richiamato dal nostro legislatore all’articolo 9 nel D. Lgs. n.39/10;

- c) giudizio professionale¹³, che il revisore deve applicare nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile. Esso *“è essenziale per il corretto svolgimento della revisione contabile.[...]. Il giudizio professionale è necessario in particolare per le decisioni in merito: alla significatività e al rischio di revisione; alla natura, alla tempistica e all’estensione delle procedure di revisione utilizzate dal revisore per conformarsi alle regole contenute nei principi di revisione e per raccogliere gli elementi probativi; alla valutazione se siano stati acquisiti elementi probativi appropriati e sufficienti e se sia*

¹² ISA Italia 200, paragrafi A18-A22;

¹³ ISA Italia 200, paragrafi A23-A27;

necessario porre in essere ulteriori azioni per conseguire gli obiettivi dei principi di revisione e quindi gli obiettivi generali di revisione; all'apprezzamento delle valutazioni della direzione nell'applicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento dell'impresa; al raggiungimento di conclusioni basate sugli elementi probativi acquisiti, per esempio, nella valutazione della ragionevolezza delle stime effettuate dalla direzione nella redazione del bilancio.". Questo giudizio deve essere esercitato da un revisore la cui formazione, conoscenza ed esperienza siano servite a sviluppare le competenze necessarie a formulare giudizi "ragionevoli". Infine deve essere esercitato per tutta la durata della revisione contabile e documentato in maniera appropriata¹⁴;

- d) elementi probativi sufficienti ed appropriati e rischio di revisione¹⁵, per ottenere una ragionevole sicurezza e per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso e per consentire in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio¹⁶.

Per sufficienza si intende la misura della quantità degli elementi probativi, influenzata dalla valutazione dei rischi di errore (più elevati sono i rischi identificati e valutati, maggiore è la quantità degli elementi probativi che è

¹⁴ A tale riguardo, lo stesso ISA Italia 200, nel paragrafo A27 afferma che "il revisore è tenuto a predisporre una documentazione della revisione sufficiente a consentire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna precedente cognizione dell'incarico di revisione, di comprendere i giudizi professionali significativi formulati dal revisore per giungere alle conclusioni sugli aspetti significativi emersi nel corso della revisione contabile." Nello specifico si veda l'ISA Italia 230 "La documentazione della revisione contabile".

¹⁵ ISA Italia 200, paragrafi A28-A52

¹⁶ Nello specifico, si veda l'ISA Italia 500 "Elementi probativi".

probabile sia richiesta) e anche dalla qualità degli stessi (più alta è la qualità, minore è la quantità richiesta).

L'appropriatezza rappresenta la misura della qualità degli elementi probativi, cioè la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore;

- e) svolgimento della revisione contabile in conformità ai Principi di revisione Internazionali (ISA Italia), i quali forniscono i principi e le regole per il lavoro del revisore nel realizzare gli obiettivi generali di revisione. Gli ISA Italia sono infatti diventati obbligatori con “determina” del MEF- Ragioneria generale dello Stato- il 23 dicembre 2014¹⁷.

In sintesi, i principi etici e di indipendenza, lo scetticismo professionale, il giudizio professionale e la conformità ai principi internazionali di revisione (ISA Italia) rappresentano i principi di comportamento del revisore anche in una “nano-impresa”.

2.2 L'ATTIVITÀ DI REVISIONE NELLE “NANO-IMPRESE”: IL DOCUMENTO EMANATO DAL CNDCEC.

L'attività di revisione, come per ogni altra impresa, deve iniziare con un'attività di pianificazione, adattata alle dimensioni dell'azienda cliente e, quindi, nelle imprese di

¹⁷ *Con determina del Ragioniere generale dello Stato prot. 100736 del 23 dicembre 2014 “i revisori legali e le società di revisione dei conti annuali e dei conti consolidati iscritti al registro di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39, applicano, nello svolgimento degli incarichi di revisione disciplinato dagli articoli 9 e seguenti del suddetto decreto legislativo, i principi in allegato, definiti quali principi di revisione internazionali (ISA Italia)”. Ad essa, sono seguite ulteriori determinate del Ragioniere generale dello Stato che hanno recepite le successive pronunce dello IAASB.*

dimensioni minori potrà essere meno ampia e complessa rispetto a quella delle imprese di maggiori dimensioni. In tale fase, il revisore deve soffermarsi su due distinte attività:

1. la definizione della strategia generale di revisione, in cui il revisore dovrà adoperarsi per identificare le caratteristiche dell'incarico, determinare gli obiettivi dell'incarico, individuare tutti quei fattori che, secondo il giudizio professionale, sono significativi per il lavoro del proprio *team* di revisione, considerare i risultati derivanti dalle attività preliminari, se effettuate, e, infine, determinare la natura, la tempistica e l'entità delle risorse utili allo svolgimento della revisione.
2. L'elaborazione di un piano dettagliato di revisione, che dovrà comprendere una descrizione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione pianificate e di quelle da attuare in risposta ai rischi identificati.

Nell'ambito delle "nano-imprese" il revisore deve seguire l'indirizzo generale impresso dall'ISA Italia 300¹⁸, che comunque fornisce anche indicazioni sulla pianificazione della revisione nelle imprese di dimensioni minori.

In particolare, nella revisione delle "nano-imprese" il Principio prevede che il lavoro potrà essere svolto da un *team* di revisione molto ristretto, dove appunto il coordinamento e la comunicazione tra i componenti sarà semplificato¹⁹. Inoltre, la strategia generale di revisione potrà essere documentata in un breve *memorandum* che identifichi le

¹⁸ Il principio di revisione ISA Italia 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio" deve essere letto congiuntamente al principio di revisione ISA Italia 200 "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)".

¹⁹ Spesso nella revisione di tali imprese il responsabile svolge l'incarico con un solo collaboratore. Cfr ISA Italia 300, §A11.

caratteristiche dell'incarico e la tempistica, nonché la natura e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico²⁰.

Per quanto riguarda il piano operativo, in considerazione di un sistema di controllo interno meno definito e formalizzato, dovrebbe essere più strutturato rispetto alla fase, meno articolata, di definizione della strategia generale di revisione. Il piano di revisione comprende la descrizione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione adeguatamente programmate in relazione alla identificazione ed alla valutazione dei rischi.

Tuttavia, i revisori delle “nano-imprese” dovranno pianificare maggiori risorse per la verifica dei saldi di apertura e per valutare con attenzione le potenziali limitazioni che potrebbero incontrare nell'applicazione delle procedure di revisione, poiché al revisore incaricato non sarà possibile consultare le carte di lavoro del revisore precedente, al fine di raccogliere sufficienti ed appropriati elementi probativi circa la correttezza dei saldi iniziali, e considerato che questa tipologia di impresa non è stata mai assoggettata alla revisione contabile, fino ad ora.

Inoltre, le “nano-imprese” sono caratterizzata dall'assenza di un adeguato e strutturato Sistema di Controllo Interno (SCI)²¹, pertanto ciò potrebbe comportare Responsabilità per gli amministratori, ma anche per i sindaci-revisori, qualora abbiano mancato di vigilare adeguatamente²². È necessario evidenziare che in tali imprese il controllo interno in molte

²⁰ Cfr. ISA Italia 300, §A11 e §A19

²¹ È ormai pacifico che un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato debba includere un adeguato sistema di controllo interno il cui più noto punto di riferimento è il cosiddetto COSO Report del 1992 (Committee of Sponsoring Organizations)

²² Si vedano gli artt. 2086 e 2403 del Codice Civile.

aree è presente ma poco formalizzato, quindi il revisore dovrà valutare se farvi affidamento, eseguendo dei test di conformità basati, non tanto sulla ricerca di evidenze circa l'avvenuto controllo da parte dell'impresa, quanto sulla ri-esecuzione dei controlli previsti dalle procedure informali della società²³, così da quantificare e qualificare adeguatamente le successive verifiche di validità. In effetti, per la revisione dei bilanci di imprese di piccole dimensioni, caratterizzati da poche operazioni semplici e lineari, appare molto più efficiente ed efficace tale tipo di approccio, piuttosto che fare test di conformità su procedure di controllo che risentono fortemente della pervasività del proprietario-amministratore e della scarsa formalizzazione delle procedure.

Nella fase di accettazione il revisore dovrà tenere presenti tali problematiche e pianificare con attenzione i tempi e le risorse anche ai fini della determinazione del proprio corrispettivo.

Infine, per quanto riguarda la determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso, occorrerà ponderare adeguatamente le scelte in tema di parametri e valori di bilancio, in ragione della minore dimensione strutturale e operativa delle società sottoposte a revisione²⁴, e di percentuali da applicare, nonché considerare attentamente, nella prospettiva degli utilizzatori del bilancio, quali sono quelle informazioni ritenute rilevanti per gli stessi e che, quindi, devono essere oggetto di considerazione al di là dei

²³ Potrebbe essere questo il caso dei test di conformità sui cicli di vendite e acquisti. In queste aree infatti anche le imprese più piccole effettuano dei controlli di coerenza tra i vari documenti, anche se di tale controllo avvenuto spesso non rimane traccia.

²⁴ Ad esempio, cfr ISA Italia 320 A8 "qualora in un'impresa l'utile ante imposte sia un valore costantemente simbolico, come nel caso di un'attività gestita dal proprietario-amministratore in cui il proprietario prelevi la maggior parte dell'utile prima delle imposte sotto forma di remunerazione, può essere più pertinente un valore di riferimento quale l'utile prima della remunerazione e delle imposte".

valori di significatività complessiva e operativa, alla luce dell'ISA Italia 320²⁵. Infatti, come evidenziato nel paragrafo A12 del suddetto principio, spesso si trascura il fatto che un insieme di errori, che singolarmente non sono significativi, può però rendere il bilancio significativamente errato. Per questo motivo è necessario calcolare la significatività operativa per la revisione in modo da ridurre ad un livello accettabilmente basso la probabilità che l'insieme di errori non corretti e non individuati nel bilancio superi la soglia della significatività per il bilancio nel suo complesso.

2.3 L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI REVISIONE.

L'attività di revisione del bilancio modellata dagli ISA si fonda sull'approccio al rischio, detto "*risk approach*", il quale focalizza la sua attenzione prevalentemente su quelle aree di bilancio considerate "critiche"²⁶. Questo approccio trova la sua ragione nel fatto che sarà sempre improbabile che l'attività di revisione riesca a coprire l'intera popolazione degli elementi di riferimento di un bilancio²⁷ e anche perché gli obiettivi generali del revisore (trattati precedentemente), declinati nell'ISA Italia 200, richiedono al revisore di

²⁵ ISA Italia 320, Regole, §10, "Determinazione della significatività e della significatività operativa nella pianificazione della revisione contabile": "In fase di definizione della strategia generale di revisione, il revisore deve determinare la significatività per il bilancio nel suo complesso. Qualora, nelle specifiche circostanze dell'impresa, sussistano una o più particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa per le quali ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo inferiore alla significatività considerata per il bilancio nel suo complesso possano influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio, il revisore deve anche stabilire il livello o i livelli di significatività da applicare a tali particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa" (Rif. Par: A12).

²⁶ Il "*risk approach*" si differenzia dal precedente approccio orientato "*alle procedure*", il quale stabiliva la verifica di tutte le specifiche voci di bilancio.

²⁷ È per tale motivo che esiste inevitabilmente un rischio ineliminabile di formulare un giudizio errato.

acquisire una “ragionevole certezza”, e non una certezza assoluta, che il bilancio in tutti i suoi aspetti non contenga errori significativi.

Gli errori, quindi, possono essere principalmente di due tipi:

- errore significativo, ovvero tutti quegli errori, incluse le omissioni, che considerati individualmente o nel loro insieme sono in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio;
- errore non significativo, detto anche “chiaramente trascurabile”²⁸. Gli aspetti chiaramente trascurabili saranno di un ordine di grandezza del tutto diverso (minore) rispetto alla significatività e saranno aspetti considerati dal revisore, sulla base del suo giudizio professionale, irrilevanti sia considerati singolarmente sia nel loro insieme, e a prescindere dal criterio adottato per giudicarli.

Con il *risk approach* il processo di revisione contabile viene modellato e strutturato su una fase caratteristica della stessa, che è quella diretta alla identificazione e alla valutazione del rischio di revisione e alla sua capacità di produrre errori significativi, in modo da ridurre tale rischio ad un livello accettabile²⁹ rispetto agli obiettivi di revisione. In questa fase, il revisore deve quindi identificare e valutare i rischi di errori significativi (siano essi dovuti a frodi o a comportamenti/eventi non intenzionali) con riferimento al bilancio nel suo complesso, alle singole voci di bilancio e alle singole asserzioni³⁰.

²⁸ L'espressione “chiaramente trascurabile” non è un'espressione equivalente a “non significativo”.

²⁹ Si noti che, anche in questo frangente, non viene richiesto dall'ISA 200 di “eliminare” il rischio, ma semplicemente di ridurlo ad un livello “accettabilmente basso”.

³⁰ Il bilancio può essere considerato come un “insieme di dichiarazioni” (asserzioni o attestazioni) esplicite o implicite, formulate dagli amministratori sui dati contabili e sull'informativa che lo compongono. Esso deve controllare l'affidabilità e la veridicità di tali dichiarazioni, individuando per ciascuna voce di bilancio

Le due fasi sono sequenziali poiché l'identificazione dei rischi precede, in senso logico, la loro valutazione. Infatti solo dopo aver identificato i rischi sarà possibile procedere alla loro valutazione per stabilire se essi possano generare errori significativi.

Ritengo opportuno precisare che questo approccio e questa distinzione devono essere rispettati nelle imprese di grandi e minori dimensioni e, di conseguenza, anche nelle "nano-imprese".

È opportuno, a questo punto, dare una definizione di "rischio di revisione".

Il rischio di revisione è il rischio a cui è esposto il revisore e cioè di esprimere un giudizio sbagliato sul bilancio: un giudizio positivo su un bilancio significativamente errato, un giudizio negativo su un bilancio sostanzialmente corretto. Tale rischio dipende da altre due tipologie di rischio:

- il rischio di errori significativi
- il rischio di individuazione.

Analizziamoli ora nel dettaglio.

Il "rischio di errori significativi" è il rischio che il bilancio contenga errori significativi, prima di essere sottoposto alla revisione contabile. Esso è costituito da due componenti principali:

1. rischio intrinseco o inerente, ovvero la suscettibilità di un saldo o di una classe di operazioni di essere oggetto di errori significativi in bilancio, indipendentemente dalla presenza o meno di efficaci e adeguati controlli interni. Si tratta perciò di un

una serie di obiettivi (asserzioni) e, successivamente, tutte quelle procedure di revisione considerate adeguate a trovare riscontro di tali obiettivi. Nella prassi internazionale esse sono: "Completezza, Esistenza, Accuratezza, Valutazione, Ownership, Presentazione e informativa", indicate con l'acronimo inglese CEAVOP.

rischio di impresa poiché esiste anche in assenza di una revisione di bilancio. Esso può dipendere da fattori oggettivi, imputabili all'ambiente esterno o a quello interno aziendale³¹, e da fattori soggettivi, come situazioni di opportunità/motivazione della Direzione³²;

2. rischio di controllo, ovvero il rischio che un errore significativo in una voce di bilancio o processo non sia pervenuto, individuato e corretto tempestivamente dal sistema di controllo interno della società sottoposta a revisione. Questa tipologia di rischio dipende prevalentemente dall'adeguatezza del sistema informativo, dalla divisione chiara delle responsabilità e delle funzioni e dal controllo di gestione.

Il rischio di individuazione è, invece, quella tipologia di rischio che deriva dalle procedure di revisione, qualora queste ultime non siano appropriate ed efficaci al fine della individuazione di errori significativi presenti nel bilancio in esame. Esso è quindi collegato all'attività di revisione poiché correlato all'efficacia delle modalità di esecuzione della stessa. È composto da due componenti:

³¹ *Un esempio potrebbe essere la presenza in bilancio di voci che derivano da stime contabili, previsioni o congetture o che derivano da operazioni complesse.*

³² *Ad esempio: la situazione macroeconomica, in un determinato momento, caratterizzata dalla presenza di un rischio alto di volatilità dei tassi di cambio o dei prezzi di approvvigionamento; la presenza di un rapido progresso tecnologico nel settore che accelera l'obsolescenza degli impianti; le motivazioni della Direzione che potrebbero portare ad alterare la quantificazione del valore dei dati contabili per opportunità fiscali, finanziarie o societarie.*

1. il rischio di campionamento, cioè la possibilità che le conclusioni raggiunte dal revisore su un determinato campione possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte analizzando l'intera popolazione di riferimento³³;
2. il rischio non legato al campionamento, quando appunto deriva dalla scelta di inappropriate procedure di revisione o, nel caso queste ultime fossero appropriate, applicate in maniera scorretta dal revisore.

Nel contesto delle “nano-imprese”, l'unica “semplificazione” possibile per il revisore può consistere nel calcolo diretto dei rischi di errori significativi piuttosto che come combinazione tra rischio intrinseco e rischio di controllo. Si riesce facilmente a desumere, infatti, che in tale ambito esiste un livello del rischio di controllo elevato o massimo³⁴ o, in altri termini, un livello di affidamento sui controlli generalmente stimabile come basso o assente. Per questo motivo il revisore delle “nano-imprese” non sarà tenuto a effettuare *test* sull'efficacia operativa del sistema di controllo interno, non ritenendo di poter fare affidamento sullo stesso.

³³ È opportuno precisare che l'attività di revisione viene svolta “a campioni” appunto perché, come precisato nello stesso ISA 200, non sarà mai possibile analizzare l'intera popolazione di riferimento e il revisore ricerca una “ragionevole certezza” e non una certezza assoluta. Questo avviene attraverso il campionamento

di revisione, introdotto dal principio ISA Italia 530, attraverso il quale il revisore estrapola, seguendo determinate procedure professionali (o critiche) o statistiche, dalla popolazione in esame, determinati campioni da poter poi sottoporre alle procedure di revisione, al fine di individuare e valutare i possibili rischi.

³⁴ L'ISA 315, Par. A49, afferma infatti “il proprietario-amministratore può essere maggiormente in grado di forzare i controlli allo scopo di eluderli a causa della natura meno strutturata del sistema di controllo interno. Tali circostanze sono prese in considerazione dal revisore nell'identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.”

Tutto ciò viene legittimato dal principio ISA Italia 315 (Parr: A45), affermando che *“Le imprese di dimensioni minori possono utilizzare modalità meno strutturate nonché processi e procedure più semplici per raggiungere i propri obiettivi.”*

Il revisore può, quindi, utilizzare una strategia di revisione che privilegi la significatività operativa per valutare quei rischi, cui poter dar risposta appropriata con dei *test* di dettaglio, distinguendoli da quelli che si possono affrontare attraverso procedure di analisi comparativa finale. Di contro, dato che il rischio di controllo è inversamente proporzionale al grado di affidamento sulle procedure di controllo interno, è molto probabile che in una “nano-impresa” il revisore, non potendo fare affidamento sul SCI (come già specificato precedentemente), poiché spesso basato su procedure non scritte o caratterizzato da un basso livello di separazione delle funzioni e delle responsabilità, valuti il rischio di controllo elevato o massimo e, pertanto, preferisca implementare procedure di validità in alternativa alle procedure di conformità³⁵.

L’individuazione dei rischi deve avvenire quindi attraverso un processo che si svolge in due momenti principali: il primo riguarda l’effettuazione della valutazione del rischio intrinseco, nel secondo si analizza, invece, il rischio di controllo. Solamente al termine di queste due fasi il revisore potrà individuare, per combinazione del rischio intrinseco e del

³⁵ Tuttavia, in alcuni casi, l’effettuazione delle verifiche di validità può non essere sufficiente ad ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati; è il caso, ad esempio, dei rapporti con le parti correlate, descritte accuratamente dal principio ISA Italia 550, in cui la mancanza di un sistema di controllo interno adeguato volto alla loro identificazione, alla loro autorizzazione ed alla predisposizione della relativa informativa societaria, difficilmente può essere superato da procedure di validità.

rischio di controllo, il rischio residuo di errore con riferimento al bilancio nel suo complesso³⁶ o con riferimento alle singole asserzioni³⁷.

Il revisore deve, naturalmente, acquisire una conoscenza dell'impresa che gli fornisca le informazioni necessarie a definire le procedure di valutazione dei rischi che dovrà successivamente svolgere e documentare. La comprensione dell'impresa avviene, quindi, mediante la raccolta di informazioni provenienti sia da fonti interne sia esterne all'azienda stessa e deve ricomprendere anche la comprensione del SCI limitatamente a quelle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione di bilancio.

È opportuno precisare che la comprensione del controllo interno generale è un'attività che il revisore deve porre in essere a prescindere dalla dimensione dell'impresa soggetta a revisione, sia essa di minori o grandi dimensioni. Infatti, anche nelle “nano-impresе” tale attività rimane obbligatoria³⁸.

Una volta che i rischi sono stati individuati, si procede con la valutazione degli stessi.

Il revisore deve svolgere delle considerazioni sui rischi che ha identificato sulla base di tutte quelle informazioni che ha raccolto. Esso deve, cioè, valutare quella probabilità che ha un errore di presentarsi in bilancio come conseguenza del rischio, nonché quantificare l'effetto monetario che si genererebbe se il rischio si manifestasse.

³⁶ *Equivale al rischio di errori pervasivi, il cui effetto non si limita a specifiche voci di bilancio o se si riferisce a specifiche voci, esse rappresentano una parte sostanziale del bilancio.*

³⁷ *Rischio di errori per difetto di esistenza, completezza, accuratezza, valutazione.*

³⁸ *Ai sensi dell'art. 2403c.c., i sindaci-revisori dovranno comunque vigilare anche sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento. È infatti impensabile supporre che un'azienda sia del tutto priva di forme di controllo, ancorché non strutturate e informali.*

Per la valutazione dei rischi identificati si utilizza una metrica qualitativa che attribuisce alla probabilità tre valori: alto, moderato e basso³⁹.

I rischi che presentano il livello di probabilità “alto” vengono definiti, come stabilito dagli ISA Italia, rischi significativi, in inglese “*significant risk*”. Questi vengono valutati a prescindere dalla presenza di eventuali controlli finalizzati ad attenuarli, poiché sappiamo già che nelle “nano-imprese” il rischio di controllo sarà sempre elevato, se non massimo, non potendo fare affidamento sul sistema di controllo interno. Nelle “nano-imprese”, infatti, molto probabilmente, la valutazione dell’affidabilità del SCI, richiesto dal principio ISA Italia 315, difficilmente risulterà positiva ai fini della definizione delle procedure di revisione conseguenti. Di conseguenza, la valutazione del rischio residuo sarà sicuramente influenzata dal livello del rischio intrinseco.

Si può quindi desumere che, nel contesto delle “nano-imprese”, in cui appunto il sistema di controllo manca o è poco strutturato, la fase di identificazione e valutazione del rischio risentono quasi esclusivamente del rischio intrinseco.

2.4 LE RISPOSTE AI RISCHI IDENTIFICATI E LE PROCEDURE DI REVISIONE CONSEGUENTI.

Come afferma il principio ISA Italia 330 (Parr: 6-7), “*Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a*

³⁹ CNDCEC, “*Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni*”, Roma, 2018.

livello di asserzioni. Nel definire le procedure di revisione conseguenti da svolgere, il revisore deve:

- a) considerare le ragioni alla base della valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa [...];*
- b) acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta sia la valutazione del rischio da parte del revisore.”*

Si può quindi desumere che le procedure di revisioni conseguenti costituiscono la risposta ai rischi identificati e valutati, che si aggiungono alle risposte generali al rischio⁴⁰ (ma con le quali non si confondono). Le stesse procedure di revisione devono essere anche definite in termini di:

- natura, la quale a sua volta può essere definita in termini di scopi (distinguiamo qui le procedure di conformità e di validità) e in ragione del tipo (in cui ritroviamo le ispezioni, le osservazioni, la conferma esterna, il ricalcolo, la riesecuzione, le procedure di analisi comparativa⁴¹ e l'indagine). Queste ultime vengono anche definite con il termine “procedure di dettaglio”;
- estensione, che fa riferimento alla numerosità degli elementi probativi e in cui distinguiamo le procedure che hanno per oggetto una popolazione (come, ad

⁴⁰ *Nelle risposte generali al rischio ritroviamo, come descritto nei paragrafi A1, A2 e A3 del principio di revisione ISA Italia 330: lo scetticismo professionale, la supervisione del lavoro o l'utilizzo di esperti, l'utilizzo di elementi aggiuntivi di imprevedibilità e l'effettuazione di modifiche di carattere generale alla natura, alla tempistica o all'estensione delle procedure*

⁴¹ *Questa tipologia di procedure di revisione vengono accuratamente descritte nel principio di revisione internazionale ISA Italia 520 “Procedure di analisi comparativa”.*

esempio, tutti i conti bancari) e quelle che hanno per oggetto un campione, estratto da una popolazione, dal quale inferire le caratteristiche di quest'ultimo (per esempio, un campione di dipendenti o di fatture);

- tempistica, la quale fa riferimento al momento nel quale si effettua la procedura e in cui distinguiamo le procedure di *interim audit*, svolte durante l'esercizio amministrativo, e le procedure di *final audit*, svolte al termine dell'esercizio.

Nel dettaglio, le procedure di revisione che il revisore può attuare sono:

- 1) le procedure di conformità;
- 2) le procedure di validità.

Riguardo le procedure di conformità, esse hanno l'obiettivo di accertare l'effettivo funzionamento del sistema di controllo interno e delle procedure di controllo da esso attuate. Il revisore, attraverso queste procedure, deve quindi riuscire a comprendere il SCI, valutare il rischio di controllo (in conseguenza della fase precedente) e stimare ad un livello "basso" questo rischio di controllo nel caso in cui abbia deciso di fare affidamento sulle procedure di controllo interno come strumento idoneo per prevenire o individuare e correggere gli errori e gli effetti delle frodi⁴².

Le procedure di validità, chiamate anche *test* di sostanza, invece, hanno lo scopo di accertare direttamente la corretta applicazione delle asserzioni/dichiarazioni presenti in bilancio. Esse devono essere utilizzate, dal revisore che ha accettato l'incarico, quando le transazioni, i saldi o l'informativa di bilancio sono rilevanti per la loro entità e

⁴² Il principio di revisione internazionale ISA Italia 530 "Campionamento di revisione" contiene ulteriori linee guida sull'estensione della verifica.

importanza⁴³ per gli utilizzatori del bilancio che devono assumere delle decisioni, anche se il rischio residuo di errori significativi è stato precedentemente stimato come “basso” dal revisore stesso⁴⁴. Il revisore può adottare tali procedure anche nel caso in cui il rischio intrinseco e il rischio di controllo sono stati stimati “alti”, con la conseguente stima del rischio di errori significativi come “alto”⁴⁵

Riguardo quest’ultima tipologia di procedure di revisione, l’ISA Italia 330 detta una serie di modalità di applicazione e di tempistica, sancendo *“Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa. [...] Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenti un rischio significativo, egli deve svolgere procedure di validità specificatamente rispondenti a quel rischio. Qualora l’approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio.”*

Lo stesso ISA 330 distingue, inoltre, le procedure di validità in fase di *interim audit*, applicabili se sono pianificabili procedure di conformità e di validità per proiettare i risultati dalla data del *test* alla fine dell’esercizio⁴⁶, o se non emergono errori/evidenze tali da indurre il revisore a rivedere la propria valutazione del rischio e decidere, quindi, di

⁴³ Sono, cioè, significative per il lettore del bilancio che deve assumere una decisione.

⁴⁴ In questa situazione è possibile, per il revisore, adottare delle procedure di analisi comparativa e/o dei test di dettaglio.

⁴⁵ In tal caso, il revisore deve adottare esclusivamente test di dettaglio idonei a rispondere al rischio/asserzione.

⁴⁶ In questa situazione siamo di fronte al cosiddetto “bridging”.

applicare un maggior numero di verifiche alla fine dell'esercizio, e in fase di *final audit*, applicabili in tutte le altre situazioni.⁴⁷

Nell'ambito delle "nano-imprese", abbiamo affermato che il revisore può rinunciare alle procedure di conformità proprio per il fatto che questa tipologia di impresa è caratterizzata da un livello del rischio di controllo elevato o massimo, ritenendo, appunto, di non poter fare affidamento alle procedure di controllo interno o valutando più efficace l'effettuazione di verifiche di sostanza⁴⁸.

Tuttavia, il revisore, qualora non decidesse di effettuare le procedure di conformità, dovrà sempre e comunque attuare quelle di validità, siano esse analisi comparative o *test* di dettaglio sui saldi o sulle transazioni.

Inoltre, le procedure di analisi comparativa eseguite come procedure di valutazione del rischio, come affermato dal principio di revisione ISA Italia 315 (Par. A7), possono identificare aspetti dell'impresa dei quali il revisore non era a conoscenza e possono assistere nella valutazione dei rischi di errori significativi per fornire una base sul come rispondere a tali rischi, ma, da sole, non possono essere applicate come unica forma di

⁴⁷ In particolare, l'ISA 330 afferma che le procedure di validità devono essere applicate in fase di *interim audit* e successivamente in fase di *final audit* nei casi previsti nei paragrafi 22 e 23 dello stesso. Negli altri casi, devono essere applicate in fase di *final audit*.

In entrambi i casi, tali procedure di validità non sono sufficienti giacché sono sempre necessari ulteriori test di sostanza o di controllo.

⁴⁸ L'ISA Italia 330 afferma infatti che il revisore può rinunciare alle procedure di conformità non solo quando, dopo aver valutato il rischio di controllo "basso", ritiene conveniente non effettuare test sulle procedure di controllo, ma anche nel momento in cui tale rischio viene considerato "alto", ritenendo di non poter fare affidamento sul SCI.

risposta al rischio. Ne consegue che i *test* di dettaglio sulle transazioni, sui saldi e/o sull'informativa, sono la risposta prevalente da adottare da parte del revisore incaricato.

Il revisore potrà quindi svolgere:

- ispezioni documentali, richieste di conferme esterne, ricalcoli ed indagini (in termini di natura);
- controlli in fase di *final audit* rispetto a quelli di *interim audit* (in termini di tempistica);
- ampliare la quantità degli elementi probativi fino a coprire, se necessario, l'intera popolazione di riferimento, e non limitarsi al singolo campione (in termini di estensione)⁴⁹.

Un altro aspetto importante, che riguarda prevalentemente la revisione contabile delle “nano-imprese”, le quali ricordiamo essere la tipologia di impresa assoggettata per la prima volta all'obbligo della revisione, è quello relativo alla raccolta di elementi probativi sufficienti ed appropriati relativamente ai saldi di apertura. Infatti, per il revisore costituisce il primo incarico di revisione in tali imprese.

A tal proposito, l'ISA Italia 510 fornisce delle indicazioni più che esaustive, affermando che *“Nello svolgere il primo incarico di revisione, l'obiettivo del revisore relativamente ai saldi di apertura è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se: a) i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo*

⁴⁹ Le “nano-imprese”, tuttavia, presentano più limitati volumi operativi, infatti la maggior parte delle transazioni riguardano operazioni di acquisto e di vendita. L'obbligo della fatturazione elettronica e i conseguenti processi di archiviazione delle fatture elettroniche può agevolare il revisore e consentire, in alcuni casi, dei controlli che potranno essere estesi all'intera popolazione senza subire sovraccarichi di lavoro.

... sul bilancio del periodo amministrativo in esame; b) appropriati principi contabili, utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura, siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame [...].”

Nel controllare i saldi di apertura, il revisore dovrà ispezionare il bilancio precedente, se presente, e l'eventuale relazione emessa dal revisore precedente su tale bilancio. Tuttavia, nel caso delle “nano-imprese”, il revisore che dovrà ispezionare il bilancio 2020 dell'impresa, non potrà fare affidamento sulla consultazione della relazione del revisore precedente, proprio perché, prima di questo periodo, tale tipologia di impresa non era soggetta all'obbligo di revisione legale. È necessario, quindi, per il revisore delle “nano-imprese” pianificare risorse maggiori per la verifica dei saldi di apertura e per valutare con attenzione le potenziali limitazioni che potrebbero incontrare nell'applicazione delle procedure di revisione.

Nel caso in cui il revisore raccolga elementi probativi sul fatto che i saldi di apertura contengano errori significativi⁵⁰, egli deve comunicarli alla direzione e ai responsabili di governance⁵¹, in modo che questi ultimi possano attuare tutte quelle correzioni necessarie ad eliminare gli errori, oppure potrà emettere un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo, in conformità del principio ISA Italia 705⁵².

Infine, come per i saldi di apertura, per tutte le procedure di revisione attuate in risposta ai rischi identificati esso dovrà riesaminare la sufficienza ed appropriatezza degli elementi

⁵⁰ *Si veda nel dettaglio il principio di revisione internazionale ISA Italia 510 “*

Si veda nel dettaglio il principio di revisione internazionale ISA Italia 450 “Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile”.

⁵² *Lo stesso ISA Italia 705 afferma che il revisore potrà emanare anche una impossibilità di esprimere un giudizio, qualora non riuscisse a raccogliere sufficienti ed appropriati elementi probativi.*

probativi, confermare o modificare la significatività e riepilogare tutte le criticità emerse nel corso dell'incarico in un *memorandum*, per poter poi giungere all'espressione di un giudizio sul bilancio esaminato e stipulare la relazione finale sul bilancio revisionato, come affermato dall'ISA Italia 700 *"Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"*⁵³.

⁵³ I principi di revisione descrivono due principali categorie di giudizio: senza modifica (o senza rilievo) o con modifica. Quest'ultimo può essere di tre tipi: con rilievo, negativo o impossibilità di esprimere un giudizio.

Nel dettaglio si vedano i principi di revisione ISA Italia 700 e ISA Italia 705.

CAPITOLO 3

LE PROCEDURE DI REVISIONE APPLICATE AL FORNITORE DI SERVIZI

3.1 IL PRINCIPIO DI REVISIONE ISA ITALIA 402.

Le “nano-imprese” hanno un’altra caratteristica rilevante che la distinguono da altre tipologie di imprese, ovvero quella di esternalizzare, nella maggior parte dei casi, i servizi di tenuta della contabilità e i connessi adempimenti fiscali, che sappiamo essere delle prestazioni rilevanti ai fini della revisione contabile e costituiscono una parte significativa del sistema informativo dell’impresa utilizzatrice.

A tal proposito, è richiesta l’applicazione di uno specifico principio di revisione, ovvero l’ISA Italia 402⁵⁴ “*Considerazioni sulla revisione contabile di un’impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi*”⁵⁵. Questo principio deve essere applicato dal revisore in concomitanza, e quindi non in sostituzione, con gli ISA 315 e 330, in modo da acquisire una comprensione dell’impresa utilizzatrice e del suo SCI sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi e adottare tutte le procedure di revisione, in risposta a tali rischi, più appropriate ed efficaci.

L’ISA 402 definisce il fornitore di servizi come “*un’organizzazione terza (ovvero un settore di attività di tale organizzazione terza) che fornisca servizi ad imprese*”

⁵⁴ In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente.

⁵⁵ In particolare approfondisce le modalità operative con cui il revisore applica i principi ISA Italia 315 e 330.

utilizzatrici, che siano parte dei sistemi informativi di tali imprese rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria”.

Tuttavia, spesso le “nano-imprese” gestiscono internamente le operazioni riguardanti il ciclo attivo e passivo e relative emissioni e ricevimenti delle fatture, il ciclo incassi e pagamenti e il ciclo inventari. Di conseguenza, al fornitore di servizi vengono affidate tutte le attività inerenti la registrazione delle operazioni contabili, la trascrizione nei libri contabili, l'assestamento, la rettifica e il completamento delle scritture utili alla redazione del bilancio finale.

L'ISA 402 aggiunge, inoltre, che il revisore dovrà considerare rilevanti ai fini della revisione contabile anche tutti quei servizi prestati dal fornitore di servizi che sono oggetto di subfornitura⁵⁶, ovvero dovrà considerare anche i servizi prestati dal subfornitore stesso. Esso viene definito dallo stesso come *“Un fornitore di servizi utilizzato da un altro fornitore per svolgere alcuni dei servizi prestati ad imprese utilizzatrici, che siano parte dei sistemi informativi di tali imprese rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria”.*

È importante affermare che l'utilizzo di un fornitore di servizi non elimina né riduce la responsabilità degli amministratori dell'impresa utilizzatrice di predisporre delle procedure di controllo interno efficaci. È proprio l'ISA 402 ad affermare, infatti, che l'esternalizzazione delle attività per la redazione del bilancio mediante fornitore di servizi, non esime la direzione e i responsabili di governance delle imprese di dimensioni minori dalle loro responsabilità per il bilancio.

⁵⁶ Si ha subfornitura, per esempio, nel caso di utilizzo da parte di uno studio professionale, il quale fornisce servizi esternalizzati dall'impresa, a un centro elaborazione dati per la subfornitura di alcuni servizi.

Infine, è importante che, in tali circostanze, tra società e professionista si instaurino prassi maggiormente formalizzate sia in termini di condivisione delle informazioni contabili che di previsioni specifiche da introdurre nel mandato professionale. Ad esempio, il fornitore di servizi potrebbe essere tenuto, contrattualmente, a comunicare all'impresa informazioni relativamente a frodi, non conformità a leggi e regolamenti, o errori non corretti che influenzano il bilancio e che determinano responsabilità per la Direzione. In questa circostanza, è opportuno che il revisore richieda agli amministratori, all'interno della "lettera di attestazione"⁵⁷ una dichiarazione circa l'esistenza o meno di tali comunicazioni tra l'impresa che esternalizza l'intera (o una parte rilevante) della contabilità e lo studio professionale.

3.2 L'IMPORTANZA DELLA COLLABORAZIONE TRA IL PROFESSIONISTA E IL REVISORE LEGALE.

L'esternalizzazione delle attività da parte della "nano-impresa", genera evidenti peculiarità nello svolgimento delle attività di revisione. Infatti, per il revisore la principale fonte di informazioni economico-finanziarie è il professionista al quale è esternalizzata la contabilità, la cui qualifica professionale⁵⁸ può costituire un utile elemento per la comprensione della natura del servizio prestato, in modo da ridurre il rischio di errori significativi per l'impresa.

La prima attività che il revisore deve svolgere è quella di comprendere con quali modalità l'impresa utilizzatrice esternalizza l'attività avvalendosi dei servizi del fornitore. Il

⁵⁷ *In particolare, si veda il principio ISA Italia 580 "Attestazioni scritte".*

⁵⁸ *Essa può essere "dottore commercialista" o "esperto contabile".*

revisore deve, cioè, acquisire la conoscenza e consapevolezza della natura e della rilevanza delle operazioni elaborate dal professionista esterno, incluso il relativo effetto sul sistema di controllo interno dell'impresa, in modo da poter stabilire la natura e l'estensione del lavoro che dovrà svolgere in tali circostanze. L'acquisizione di tali informazioni può avvenire, innanzitutto, dall'analisi del contratto o accordo sottoscritto tra l'impresa utilizzatrice e il commercialista, e, successivamente, dall'analisi di eventuali manuali operativi e relazioni periodiche sui servizi prestati⁵⁹. Utile può essere anche la conoscenza del fornitore di servizi acquisita mediante esperienze precedenti⁶⁰, se esistono. È necessario sottolineare che tale attività deve essere svolta anche in conformità al principio di revisione ISA Italia 315 *“L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera”*.

Altro aspetto rilevante per il revisore è l'acquisizione di un'appropriata conoscenza del livello di interazione tra le attività del professionista e quelle dell'impresa che esternalizza tali attività. A riguardo, l'ISA Italia 402 afferma che *“La rilevanza dei controlli del fornitore di servizi rispetto a quelli dell'impresa utilizzatrice dipende anche dal livello di interazione tra le sue attività e quelle dell'impresa utilizzatrice”*.

In particolare, per livello di interazione si intende la misura in cui l'impresa utilizzatrice è in grado di porre in essere controlli efficaci sulle attività di elaborazione svolte dal commercialista o esperto contabile. Esiste un alto livello di interazione nel caso in cui, per esempio, le operazioni vengono autorizzate dall'impresa e poi elaborate e

⁵⁹ ISA Italia 402: *“Linee guida ed altro materiale esplicativo”*, Par. A1.

⁶⁰ Ciò può risultare particolarmente utile nei casi in cui i servizi e i controlli del fornitore su tali servizi siano altamente standardizzati.

ISA Italia 402, Par. A2.

contabilizzate dal fornitore. In questa situazione, l'impresa riesce a mettere in atto controlli efficaci su tali operazioni. Si ha invece un basso livello di interazione quando il fornitore di servizi, ad esempio, rileva, registra, elabora e contabilizza sin dall'inizio le operazioni dell'impresa⁶¹. Il revisore, quindi, dovrà comprendere se esistono controlli eseguiti dall'impresa sulle operazioni del fornitore, la natura e la rilevanza dei servizi prestati dal professionista esterno, nonché il loro effetto sul sistema di controllo interno dell'impresa. Tale attività può essere essenziale per il revisore al fine di concludere che i controlli effettuati dall'impresa sulle operazioni del fornitore siano efficaci per alcune o per tutte le relative asserzioni⁶².

Da non escludere è, infine, la conoscenza dei termini contrattuali tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore di servizi, i quali possono contenere elementi rilevanti per il revisore, quali la tipologia di informazioni da fornire all'impresa, l'eventuale indennizzo da corrispondere all'impresa in caso di inadempimenti, l'eventuale stipula di una relazione sui controlli effettuati dal professionista, il diritto di accesso del revisore alle registrazioni contabili dell'impresa tenute dal fornitore o la possibilità di comunicazione diretta tra il revisore dell'impresa e l'eventuale revisore del fornitore di servizi.

Nel caso in cui il revisore dell'impresa utilizzatrice non riesca ad acquisire un'adeguata comprensione di tutti i suddetti aspetti, dovrà svolgere specifiche procedure in conformità dell'ISA 402 §12, quali: contattare il fornitore per ottenere informazioni specifiche,

⁶¹ ISA Italia 402, Par. A7.

⁶² Alcuni esempi di tali controlli possono essere: confronto dei dati e informazioni inviate al fornitore con i documenti e informazioni ricevute dallo stesso dopo l'elaborazione dei dati, la riconciliazione degli estratti conto clienti, fornitori, banche che risultano in azienda con gli elaborati contabili ricevuti dal fornitore, il ricalcolo a campione dei costi, ricavi, debiti e crediti ai fini di un controllo di accuratezza.

acquisire una relazione emessa da un altro revisore incaricato di svolgere procedure di verifica presso il fornitore di servizi o chiedere allo stesso revisore di svolgere procedure idonee a fornire informazioni necessarie sui controlli pertinenti presso il professionista esterno. La decisione relativa a quali di queste procedure porre in essere è influenzata da alcuni aspetti, elencati nel paragrafo A15 dello stesso ISA 402, quali la dimensione dell'impresa utilizzatrice e del fornitore di servizi, la complessità dei servizi prestati nonché delle operazioni svolte dall'impresa, la sede del fornitore⁶³, la natura dei rapporti che intercorrono tra impresa e fornitore di servizi.

In rari casi, il revisore dell'impresa utilizzatrice, qualora non riesca ad acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi attraverso le sole procedure di validità, può ritenere necessaria l'acquisizione di una relazione a supporto, al fine della comprensione della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal professionista esterno e del loro effetto sul SCI. L'ISA 402 prevede che tale relazione possa assumere due diverse denominazioni:

1. "relazione di tipo 1", che fornisce informazioni relative alla descrizione e alla configurazione dei controlli prestati dal professionista esterno, come la descrizione del sistema organizzativo del fornitore di servizi, gli obiettivi del controllo, i controlli effettuati in un determinato momento, informazioni relative all'efficacia di controlli effettuati presso il professionista esterno;

⁶³ Per esempio, il revisore dell'impresa utilizzatrice può decidere di avvalersi di un altro revisore affinché quest'ultimo svolga per suo conto procedure presso il fornitore di servizi, qualora la sede del fornitore sia distante.

2. “relazione di tipo 2”, in cui vengono fornite informazioni aggiuntive sull’efficacia dei controlli presso il fornitore di servizi, oltre alla loro descrizione e configurazione. In tale relazione deve essere inserito il giudizio dello stesso revisore del professionista esterno sul sistema organizzativo, sugli obiettivi di controllo e sui controlli del fornitore terzo.

È necessario precisare che tali relazioni, di “tipo 1” e di “tipo 2”, potranno essere consultate dal revisore dell’impresa utilizzatrice solo nel caso in cui ciò sia previsto dal contratto tra fornitore e impresa utilizzatrice⁶⁴. In caso affermativo, il revisore dell’impresa utilizzatrice potrà utilizzare tali relazioni come elemento probativo a supporto delle proprie procedure di revisione.

Altro aspetto importante è introdotto nel paragrafo A24 del principio ISA Italia 402, nella sezione *“Le risposte ai rischi identificati e valutati di errori significativi”*. Nel caso di servizi contabili e fiscali forniti da professionisti abilitati come dottori commercialisti ed esperti contabili, e, quindi, nel caso di esternalizzazione di alcune attività, è la possibilità di una riduzione del rischio di errori significativi per l’impresa utilizzatrice sottoposta a revisione⁶⁵, in particolare qualora quest’ultima non possieda le competenze necessarie a svolgere attività come la rilevazione, l’elaborazione e la registrazione delle proprie operazioni.

In particolare, se il professionista esterno conserva elementi significativi riguardanti le registrazioni contabili dell’impresa utilizzatrice, il revisore della stessa dovrà avere

⁶⁴ *In caso affermativo, sarà il fornitore di servizi ad incaricare il proprio revisore ad emettere una relazione sulla descrizione e sulla configurazione dei propri controlli e della loro efficacia.*

⁶⁵ *La possibilità che l’esternalizzazione di determinate attività aumenti tale rischio di errori significativi dipende dalla natura dei servizi prestati dal fornitore esterno e dai controlli effettuati su tali servizi.*

accesso diretto a tali registrazioni, ad esempio, attraverso l'ispezione fisica delle stesse presso gli uffici del fornitore terzo e/o attraverso la consultazione delle registrazioni elettroniche presso l'impresa utilizzatrice o in un'altra sede, al fine di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati per comprovare le operazioni e i saldi iscritti in contabilità, o per entrambi gli scopi. Il paragrafo 19 dell'ISA Italia 402 prevede anche che *“Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve svolgere indagini presso la direzione dell'impresa stessa sul fatto se il fornitore di servizi abbia comunicato all'impresa utilizzatrice ovvero se questa sia venuta in altro modo a conoscenza di eventuali frodi, non conformità a legge e regolamenti o errori non corretti che influiscono sul bilancio dell'impresa utilizzatrice”*. Infatti, come visto in precedenza, può accadere che, se stabilito nei termini contrattuali, il professionista esterno sia tenuto a portare a conoscenza delle imprese utilizzatrici eventuali frodi o non conformità a leggi o regolamenti o ancora errori influenzanti il bilancio non corretti.

Il revisore ha, inoltre, il compito di determinare la natura e l'ampiezza degli elementi probativi da acquisire su saldi e operazioni gestite dal fornitore terzo. A tal fine, l'ISA Italia 402, Par. A26, fornisce alcune procedure che il revisore dell'impresa utilizzatrice può prendere in considerazione, quali: *“a) ispezione delle registrazioni e dei documenti tenuti dall'impresa utilizzatrice⁶⁶ [...]; b) ispezione delle registrazioni e dei documenti tenuti dal fornitore di servizi⁶⁷ [...]; c) acquisizione delle conferme dal fornitore di servizi*

⁶⁶ Lo stesso ISA Italia 402 precisa inoltre che l'affidabilità di tale fonte di elementi probativi dipende dalla natura e dall'ampiezza delle registrazioni tenute dall'impresa; questo perché, in alcuni casi, la stessa può non tenere la contabilità in maniera autonoma e dettagliata di specifiche operazioni.

⁶⁷ Questo è possibile solo nel caso in cui tale accesso è stabilito nell'accordo contrattuale tra impresa utilizzatrice e fornitore di servizi.

in merito ai saldi e alle operazioni: laddove l'impresa utilizzatrice tenga registrazioni autonome⁶⁸ [...]; d) svolgimento di procedure di analisi comparativa sulle registrazioni tenute dall'impresa utilizzatrice ovvero sulle relazioni ricevute dal fornitore di servizi”.

In precedenza, abbiamo evidenziato che, nel contesto delle “nano-imprese”, è sicuramente da privilegiare un approccio di revisione di tipo “*substantive*”, in quanto maggiormente efficace ed efficiente rispetto ad un “*control approach*”, basato sull'individuazione dei rischi previo affidamento sulle procedure di controllo interno.

Se però lo stesso revisore ritenga che le sole procedure di validità non forniscano sufficienti ed appropriati elementi probativi, esso dovrà attuare procedure di conformità, per esempio, avvalendosi di un altro revisore che svolga, per suo conto, procedure di conformità presso il fornitore di servizi o acquisendo una relazione di “tipo 2”⁶⁹. Per quanto riguarda quest'ultimo aspetto, il revisore deve valutare l'adeguatezza della suddetta relazione, tenendo in considerazione elementi, quali: periodo temporale coperto dalle procedure di conformità, tempo trascorso dal momento del loro svolgimento, servizi e processi considerati, risultati dei test di conformità e giudizio del revisore del fornitore di servizi sull'efficacia operativa dei controlli.

Infine, è importante che il revisore comunichi tempestivamente alla Direzione e ai responsabili di governance tutte quelle carenze significative identificate nel corso della

⁶⁸ *Se l'impresa non tiene registrazioni autonome, le informazioni ottenute dalle conferme rappresentano semplicemente una dichiarazione di quanto è riflesso nelle registrazioni tenute dal fornitore stesso.*

⁶⁹ *Si segnala che l'utilizzo di una relazione di “tipo 2” è senz'altro auspicabile per i fornitori di servizi che hanno numerose società clienti assoggettate a revisione legale con esternalizzazione di servizi rilevanti per la revisione. Essa è quindi in grado di soddisfare le esigenze di diversi revisori delle imprese utilizzatrici.*

revisione e le altre carenze del SCI che, secondo il proprio giudizio professionale, sono sufficientemente importanti da meritare l'attenzione della Direzione stessa.

3.3 LA RESPONSABILITÀ DEL REVISORE LEGALE.

Come sappiamo, il ruolo del revisore è quello di esprimere, con un'apposita relazione (relazione di revisione) che accompagna il bilancio, un giudizio sul bilancio di esercizio e, ove redatto, anche sul bilancio consolidato. Si tratta di un giudizio di conformità e attendibilità, il quale sta a significare che, avuta contezza delle norme e dei principi contabili utilizzati, nazionali e internazionali, che governano la redazione del bilancio, il revisore confronta ciò che gli amministratori hanno inserito in bilancio con i principi contabili che questi ultimi affermano di aver rispettato e seguito. I revisori legali tutelano la qualità dell'informativa economico-finanziaria esterna, sono quindi coloro che devono assicurare la fiducia del mercato rispetto alla attendibilità delle informazioni societarie di bilancio.

Proprio in ragione di tale rilevanza pubblicistica, i revisori sono soggetti a responsabilità. Essa è disciplinata principalmente dall'art. 15 del D. Lgs. n.39/10, il quale afferma che *“i revisori legali e le società di revisione legale rispondono in solido tra di loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri”*. In particolare, la responsabilità del revisore si suddivide in diverse categorie⁷⁰:

⁷⁰ Si vedano in particolare gli artt. 1218, 2043 del Codice Civile (esistono poi altre disposizioni previste per specifiche fattispecie).

- responsabilità civile, che deriva dai danni conseguenti per inadempimenti o da fatti illeciti del revisore nei confronti della società che ha conferito l'incarico (nei limiti del proprio contributo al danno cagionato) e i terzi;
- penale, che deriva da eventi più gravi come falsità, corruzione, compensi illegali, utilizzazione o divulgazione di notizie riservate (omettendo quindi il segreto professionale);
- tributaria, derivante dalla mancata sottoscrizione della dichiarazione dei redditi;
- amministrativa e disciplinare, che concerne le sanzioni emesse dal MEF, per i revisori che non hanno incarichi negli EIP⁷¹, e dalla CONSOB, per gli incarichi in EIP, a causa di irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione, mancato assolvimento degli obblighi di formazione continua e di comunicazione delle informazioni anagrafiche o per mancata comunicazione degli incarichi svolti, dei ricavi e dei corrispettivi;

Nel contesto delle “nano-imprese”, la minore dimensione delle stesse non è sinonimo di minor responsabilità per il revisore. Anzi, gli aspetti caratteristici e peculiari di tale incarico, in contesti come quelli delle imprese di dimensioni minori, potrebbero influenzare la portata dell'incarico di revisione, accentuando la problematicità dello svolgimento dello stesso e con il conseguente acuirsi della responsabilità.

Prima di tutto, imprese di tali dimensioni, non sottoposte prima d'ora all'obbligo di revisione contabile, potrebbero non essere organizzativamente e “culturalmente” pronte

⁷¹ Per EIP si intendono tutti quegli enti di interesse pubblico come le società italiane che emettono valori immobiliari, banche, imprese di assicurazione, in cui la revisione legale non può essere esercitata dal collegio sindacale.

ad affrontare tale processo. Esso infatti richiede un periodo di tempo abbastanza lungo in circostanze normali, in modo da permettere alle imprese di adeguare il proprio SCI per agevolare il processo di controllo da parte del revisore, per rivedere le proprie politiche di bilancio relativamente alla valutazione di alcune voci dello stesso come le rimanenze, i crediti, le imposte anticipate, e l'informativa di bilancio, spesso carente per un reale adempimento dell'obbligo di produrre una informazione finanziaria realmente chiara e veritiera. In tali contesti, invece, questo processo deve essere affrontato in tempi brevissimi e tutto ciò potrebbe implicare maggiori complessità e difficoltà nello svolgimento dell'incarico di revisione aggravando le responsabilità del revisore e/o del sindaco-revisore che, come evidenziato precedentemente, condivide una responsabilità solidale con l'amministratore.

Altro aspetto che potrebbe influire sulla responsabilità è quello relativo alla ricostruzione dei saldi iniziali, richiesto infatti dall'ISA 510, nel primo anno di incarico. Poiché questa tipologia di imprese non è mai stata assoggettata all'obbligo di revisione contabile, non sarà possibile rivolgersi al revisore precedente al fine di raccogliere elementi probativi sufficienti ed appropriati circa la loro correttezza. La criticità più evidente, tuttavia, è sicuramente quella relativa alle rimanenze iniziali di magazzino proprio per il fatto che, spesso, le "nano-imprese" non hanno l'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino e non svolgono formalizzate operazioni di inventario. Questo implica una maggior difficoltà nel raccogliere elementi probativi sufficienti ed appropriati, con il conseguente aumento della responsabilità del revisore nel pianificare ed individuare le procedure di revisione più appropriate.

Anche nella fase di identificazione e valutazione del rischio il revisore dovrà valutare con criticità, a causa della presenza di un rischio di controllo elevato o massimo, non potendo fare affidamento sul SCI, il quale spesso è assente o poco formalizzato. Il revisore dovrà quindi valutare con attenzione la possibilità di non adottare procedure di conformità, ma di avvalersi delle sole procedure di validità, al fine della identificazione e valutazione dei rischi.

La circostanza che parte rilevante del processo di formazione del bilancio sia esternalizzata fa sì che il revisore applichi le regole dettate dal principio ISA Italia 402. A tal proposito il revisore dovrà comprendere la natura dei servizi prestati dal professionista esterno, il livello di interazione tra l'attività del fornitore di servizi e quella dell'impresa utilizzatrice, valutare la configurazione dei controlli rilevanti sui servizi prestati dal professionista presso la società, richiedere, se necessario, una relazione di "tipo 1" o di "tipo 2", svolgere indagini presso lo studio del professionista. Tutte queste circostanze si ripercuotono inevitabilmente sullo svolgimento del processo di revisione, rendendolo più problematico e complesso, e di conseguenza anche sul profilo di responsabilità.

Infine, data la minore dimensione di questa tipologia di società, seguono compensi non sempre adeguati e comunque non elevati, nonostante le peculiarità e le criticità che tali imprese presentano. Ciò posto, il revisore è spesso indotto ad accettare compensi inadeguati, sottostimando il rischio e riducendo le attività di verifica e i controlli necessari, situazione che potrebbe far acuire la responsabilità dello stesso.

CONCLUSIONI

È indubbio che per la società revisionata, quindi anche per quella di dimensioni minori, esistono importanti benefici connessi alla revisione del bilancio, tra cui la possibilità di comprovare la veridicità dei costi iscritti in bilancio anche nei confronti del Fisco, la facilità di accesso al credito e di valutazione del merito creditizio dell'impresa e la potenziale riduzione del rischio di frodi ed di insolvenze. Tuttavia, nelle piccole imprese, caratterizzate da una governance a carattere familiare, sorgono particolari difficoltà per il revisore nell'applicare a tali categorie di impresa principi di revisione sofisticati come gli ISA Italia, i quali sono stati pensati per imprese e gruppi di imprese di grandi dimensioni, gestite con un approccio manageriale, e che richiedono un'adeguata documentazione in ogni suo aspetto.

I principali approfondimenti trattati sono stati la fase di pianificazione dell'incarico, la determinazione della significatività, le procedure di risposta ai rischi e l'applicazione del principio ISA Italia 402 relativo alla esternalizzazione delle registrazioni contabili, prese in carico da un fornitore di servizi esterno all'impresa. Inoltre, le "nano-imprese" redigono il bilancio in forma abbreviata che prevede un'informativa di bilancio minimale, anche se il Codice Civile impone l'obbligo agli amministratori di redigere un bilancio chiaro, veritiero e corretto, attribuendo loro il compito di fornire tutte le informazioni necessarie a tale scopo. È quindi importante evidenziare che il revisore verifichi la presenza di tutte le informazioni necessarie a fornire un'informativa chiara per i lettori del bilancio, anche se ciò richiede di fornire un'informazione più ampia rispetto al contenuto minimo previsto per il bilancio in forma abbreviata e nonostante venga richiesto al

revisore di garantire, agli stessi utilizzatori, una ragionevole sicurezza, e quindi non assoluta, sull'attendibilità del bilancio nel suo complesso.

Per quanto riguarda il rapporto con i professionisti esterni (ISA Italia 402), potrebbe essere necessario per il revisore dell'impresa utilizzatrice riorganizzare il proprio incarico tenendo conto della rete di rapporti che dovrà instaurare con il fornitore di servizi. Dovrà quindi porre maggior attenzione sull'organizzazione dello studio. Ciò posto, il revisore potrà prevedere nei termini contrattuali dell'accordo stipulato con il professionista esterno le modalità, i tempi e i costi di accesso nei locali del fornitore terzo, un'appropriata formalizzazione dei flussi informativi, la possibilità di implementare controlli *real time* sull'operato dello studio da parte del cliente (ad esempio, la possibilità di visionare la contabilità e i documenti connessi da remoto, tramite specifiche password), nonché l'eventuale rilascio di relazioni utili allo stesso per lo svolgimento dell'incarico di revisione all'interno dell'impresa utilizzatrice.

Nella prospettiva dell'accettazione di un incarico di revisione nelle "nano-imprese" è da evidenziare, infine, che a fronte di compensi piuttosto ridotti, considerate le dimensioni dell'impresa revisionata, permangono comunque, in capo al revisore, tutti i doveri e gli obblighi previsti dalla normativa vigente e dai principi di revisione: l'indipendenza, la riservatezza, l'obbligo delle verifiche periodiche, la valutazione dei segnali di allarme, la sottoscrizione delle dichiarazioni fiscali e, ovviamente, l'adeguata documentazione dell'attività di revisione in apposite carte di lavoro. È importante, quindi, affermare che il revisore non deve prendere il documento come un principio *stand-alone*, in quanto non può prescindere dalla conoscenza di tutti gli ISA Italia.

BIBLIOGRAFIA E RIFERIMENTI

AIDC, *“Osservazioni al documento: La revisione legale nelle nano-imprese”*, Milano, 20 novembre 2019

CNDCEC, *“Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni”*, Roma, 2018

CNDCEC, *“La revisione legale nelle nano-imprese”*, gennaio 2020

Codice Civile Art. 2435-bis c.c.; Art. 2477 c.c.

Dott. Bozza E., *“La revisione delle PMI e delle micro imprese che si avvalgono dei servizi contabili erogati da soggetti terzi”*

D.Lgs. n.39 del 27 gennaio 2010, *“Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/249/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE”*

D.Lgs. n.14 del 12 gennaio 2019, *“Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155”*

Marchi L., *“Revisione aziendale e sistemi di controllo interno”*, Giuffr , 2019

Principio di revisione ISA Italia 200, *“Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformit  ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”*

Principio di revisione ISA Italia 315, *“L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera”*

Principio di revisione ISA Italia 330, *“Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati”*

Principio di revisione ISA Italia 402, *“Considerazioni sulla revisione contabile di un’impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi”*

Principio di revisione ISA Italia 450, *“Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile”*

Principio di revisione ISA Italia 500, *“Elementi probativi”*

Principio di revisione ISA Italia 501, *“Elementi probativi- considerazioni specifiche su determinate voci”*

Principio di revisione ISA Italia 510, *“Primi incarichi di revisione contabile- Saldi di apertura”*

Principio di revisione ISA Italia 530, *“Campionamento di revisione”*

Principio di revisione ISA Italia 550, *“Parti correlate”*

Principio di revisione ISA Italia 700, *“Formazione del giudizio e relazione sul bilancio”*

Principio di revisione ISA Italia 705, *“Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”*

Zoccarato C., *“Corso di studi di Revisione Aziendale, Univpm, a.a. 2019-2020”*

LINKOGRAFIA

<https://www.commercialisti.it>

<https://www.ecnews.it>

<https://www.edotto.com>

<https://www.gazzettaufficiale.it>

<https://www.ilsole24ore.com>

<http://www.ipsoa.it>

<https://www.italiaoggi.it>

<https://www.iusinitinere.it>

<https://www.larevisionelegale.it>

<https://www.opendotcom.it>

<https://www.revisionelegale.mef.gov.it>

<https://www.revisioni-legali.it>