



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia – 17 novembre 2022

Commissione Bilancio e Principi contabili e Commissione Collegio Sindacale: Revisione legale dei conti

Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni

I Principi di revisione internazionali –
ISA Italia (A.2.1)

**Dott. ssa Valentina Facchini
Dott.ssa Teresa Federici**

Introduzione

Nelle società di capitali di piccole dimensioni, che non redigono il bilancio consolidato, la revisione può essere affidata al collegio sindacale.

L'importanza ad oggi di un organo di controllo anche nelle imprese minori, si allinea perfettamente con le novità introdotte dal nuovo Codice della Crisi d'impresa e dell'Insolvenza e con la nozione di emersione anticipata.

L'art. 2477 del Codice Civile oltretutto più volte modificato negli ultimi anni, diminuisce i limiti per la nomina dell'organo di controllo o del revisore.

Introduzione

Art 2477 :

"La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

*a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:*

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;*
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro;*
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità(4).*

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del secondo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti(4)."

(4) Comma sostituito dall'[art. 2-bis](#), comma 2, DL 18.4.2019 n. 32, convertito, con modificazioni, dalla L. 14.6.2019 n. [55](#).
Testo precedente: "La nomina dell'organo di controllo o del revisore e' obbligatoria se la societa':

a) e' tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
b) controlla una societa' obbligata alla revisione legale dei conti;
c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2 milioni di euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unita'."

Il collegio sindacale incaricato della revisione legale

Nel contesto italiano la revisione legale dei conti può essere demandata ad un unico organo, cioè al collegio sindacale il quale quindi avrà un duplice compito:

- La vigilanza prevista negli artt. 2403 e ss. c.c. ;
- Revisione legale dei conti ai sensi del D.Lgs. 39/2010.

Questo potrà essere un gran vantaggio per il sindaco stesso come per l'azienda infatti se coordinate bene queste funzioni potranno sviluppare importanti sinergie.

Revisione ed emersione anticipata della crisi

Il Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (CCII): anticipata emersione della crisi

Tra i principali obiettivi del CCII (e della normativa europea):



«consentire alle imprese sane in difficoltà finanziaria di ristrutturarsi in una fase precoce, per evitare l'insolvenza e proseguire l'attività»

Le possibilità di salvaguardare i valori di un'impresa in difficoltà sono direttamente proporzionali alla tempestività dell'intervento risanatore, mentre il ritardo nel percepire i segnali di una crisi fa sì che, nella maggior parte dei casi, questa degeneri in vera e propria insolvenza sino a divenire irreversibile.

Revisione ed emersione anticipata della crisi

- La versione originaria del CCII prevedeva (art. 14) che gli obblighi/poteri di segnalazione dei presupposti di crisi spettassero anche al revisore
- Il testo vigente (art. 25-octies) attribuisce l'obbligo al solo "organo di controllo", da intendersi quale collegio sindacale, visto il richiamo agli artt. 2403-2407 c.c.

→ disallineamento

→ Lettera del CNDCEC al Ministro della Giustizia Cartabia del 30/09/2022 per chiedere l'estensione dell'obbligo / potere di segnalazione al revisore non sindaco

- ✓ In mancanza dell'obbligo/potere di segnalazione per il revisore, la necessità di monitoraggio degli assetti organizzativi e di controllo rimane indirettamente presente ma solo ai fini della valutazione del sistema di controllo interno e di pianificazione delle risposte di revisione al rischio, non per dovere di legge (valutazione efficacia e efficienza del sistema di controllo).

Approccio alla revisione legale

Valutazione del Rischio

Analisi della società

Elementi probativi

Utilizzo di informazioni esterne

Conclusione e opinion

Scopo della revisione legale

Lo scopo che il sistema economico attribuisce alla revisione è supportare il processo di comunicazione economico-finanziaria delle imprese e, allo stesso tempo, assicurare l'affidabilità delle informazioni su cui si possono basare le decisioni che il lettore del bilancio deve prendere, il quale potrebbe essere un investitore, un istituto di credito o il socio, assumendo il bilancio d'esercizio quale fondamento (unico o prevalente) per tali decisioni.

ISA Italia 200.3 : La finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio.

ISA Italia 200.5 : I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, come base per il proprio giudizio, una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Indipendenza e obbiettività

D.Lgs39/2010 -Art. 10

Comma 1: Il revisore, nonché qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale, non devono essere in alcun modo coinvolti nel processo decisionale dell'ente sottoposto a controllo.

Comma1-bis: Il requisito di indipendenza deve sussistere durante il periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale e durante il periodo in cui viene eseguita la revisione legale stessa.

Esempio:

- Divieto di detenere partecipazioni
- Divieto di accettare regalie da parte della società
- Avere un potere anche se non diretto decisionale sulla società

Regolamento UE 537/2014 -Art. 5

- Divieto di prestare servizi diversi da quella della revisione, i.e. consulenza fiscale
- Divieto di prestare servizi legali
- (...)

Indipendenza e obbiettività

Attestazione di indipendenza

Carta di lavoro	PRE 2.0 Attestazione di indipendenza
Società: XYZ SpA	Bilancio d'esercizio chiuso al 31/12/20XX
Preparata da: P	Data: _____
Preparata da: M1	Data: _____
Preparata da: M2	Data: _____

Io sottoscritto dott. ..., dottore commercialista e revisore legale dei conti in ...,

DICHIARO

Di aver letto e compreso le norme e i principi in materia di indipendenza qui di seguito elencati: art. 10 D.Lgs. 39/2010; art. 2399 c.c.; ISQC Italia 1 e ISA Italia 200 e 220; direttive e procedure in materia di indipendenza contenute nel manuale di controllo della qualità adottato.

CONFERMO

che, tenuto conto delle informazioni fin qui ottenute e delle verifiche condotte, non ho riscontrato situazioni che, ai sensi di legge e dei principi deontologici che disciplinano l'attività di revisione, compromettano la mia indipendenza o che costituiscono cause di ineleggibilità o di decadenza dall'incarico. È mia la responsabilità di segnalare eventuali modifiche a quanto sopra dichiarato.

Data ...

Lettera d'incarico

Prima di accettare un incarico, il revisore deve effettuare tutte le verifiche necessarie per verificare la sua indipendenza e i rischi dell'azienda (nel caso ci fosse stato precedentemente un revisore è buona prassi effettuare un passaggio di consegne con il revisore precedente).

Una volta effettuate le verifiche preliminari, è necessario predisporre e far firmare la lettera d'incarico, nella quale è necessario identificare:

- Condizioni indispensabili per la revisione
- Obiettivi della revisione
- Responsabilità del revisore
- Responsabilità della direzione
- Criteri di determinazione dei corrispettivi e modalità di fatturazione

L'errore

L'errore è una differenza tra l'importo, la classificazione e la presentazione nell'informativa ed influenzano il giudizio del revisore.

Gli errori si distinguono in due:

1. Errori non intenzionali
2. Frodi (ISA 240)

Gli errori, secondo l'ISA Italia 200 e 450 si distinguono in 4 fattispecie:

1. Errori di importo
2. Errori di di classificazione
3. Errori di presentazione
4. Errori di informativa

Gli errori una volta identificato dal revisori sono poi segnalati alla società e possono essere corretti o non corretti.

Le Asserzioni

Completezza: è stato inserito tutto in bilancio e in nota integrativa

Esistenza : tutto quello che è stato registrato, esiste davvero?

Accuratezza e Competenza : Tutti i ricavi, i costi, le attività e le passività sono proprietà dell'impresa e sono stati registrati per un corretto importo e per competenza nell'esercizio corretto.

Valutazione : Le attività, le passività e il patrimonio netto sono registrati in bilancio ad un valore appropriato.

Processo Revisione

Prima Fase consiste nella **valutazione del rischio**

1. Le procedure preliminari all'incarico
2. La pianificazione del lavoro di revisione
3. Le procedure per l'identificazione e la valutazione del rischio

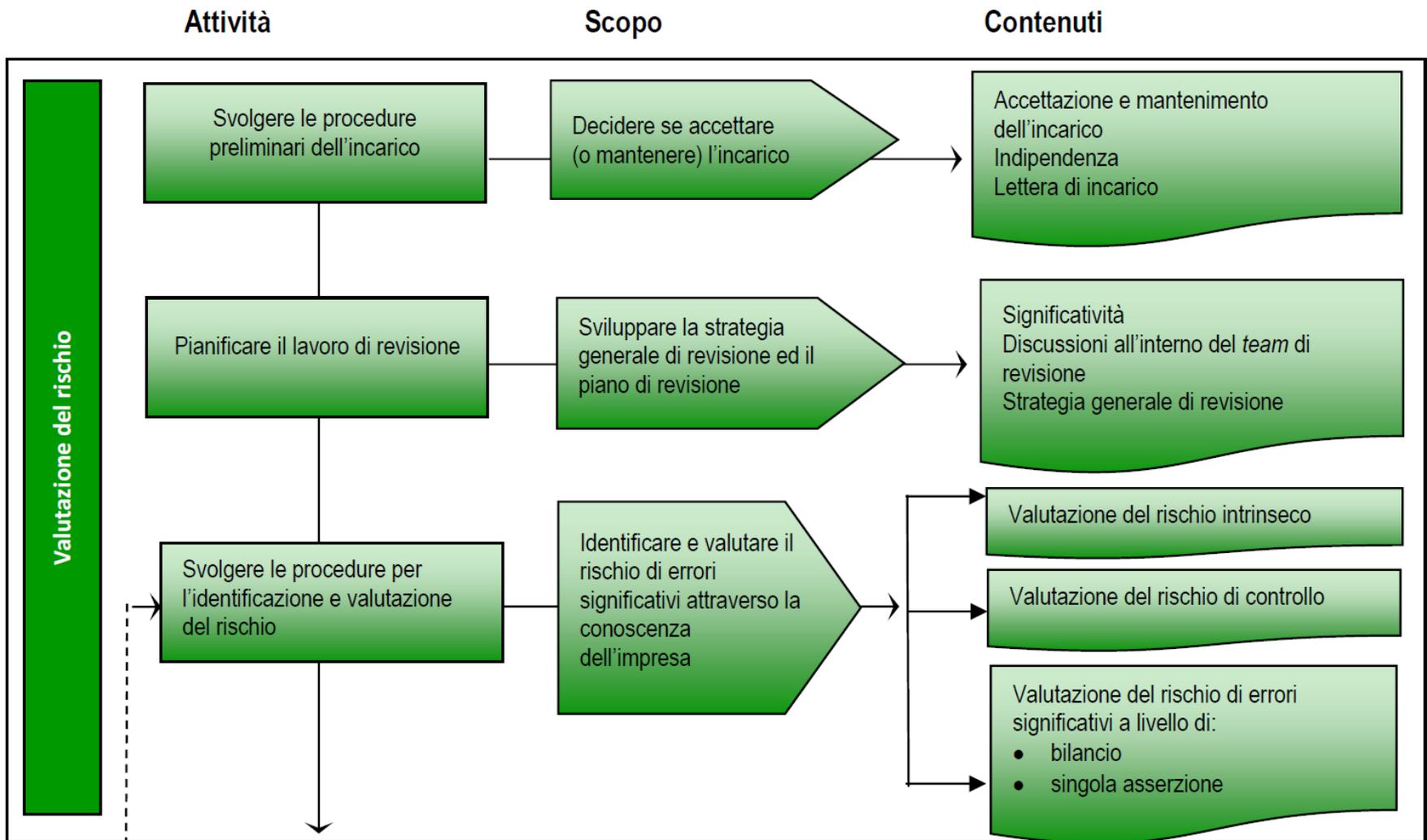
La Seconda Fase è la **verifica del rischio** e si suddivide in due sottofasi:

1. La configurazione delle risposte generali al rischio di revisione
2. Esecuzione delle procedure

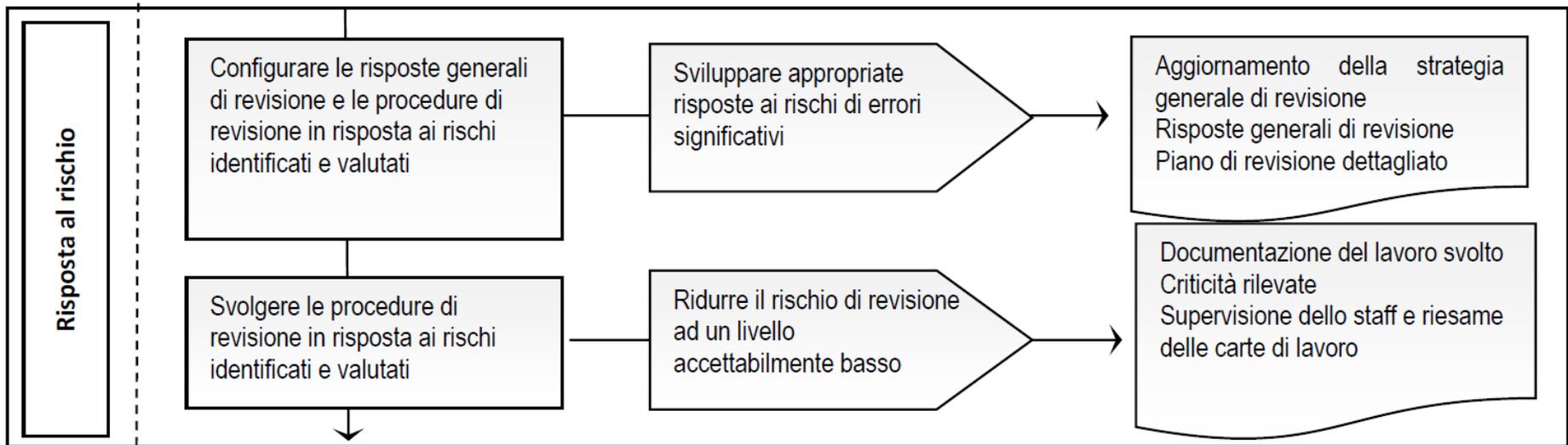
La Terza Fase è dedicata al **reporting** e comprende :

1. la valutazione degli elementi probativi raccolti
2. Eventualmente raccogliere altre informazioni esterne
3. Predisposizione della relazione della revisione

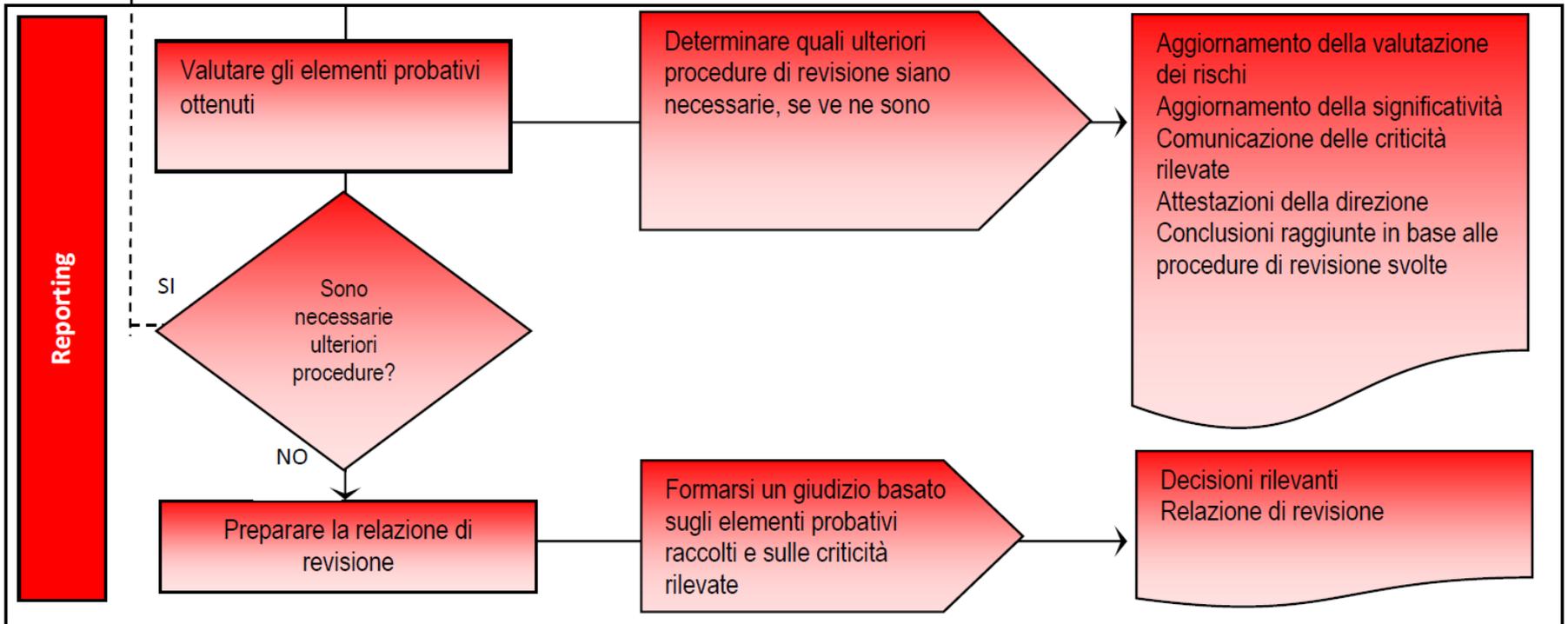
Flowchart



Flowchart



Flowchart



Fonte: "CNDCEC: APPROCCIO METODOLOGICO ALLA REVISIONE LEGALE AFFIDATA AL COLLEGIO SINDACALE NELLE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI"

Prima Fase: Procedure di conformità

Il revisore deve iniziare analizzando i controlli che la società già effettua internamente e verificare che questi si conformi ad individuare e a evitare possibili rischi.

Questo tipo di controllo solitamente si effettua nella fase di **preliminary**, cioè tutte quelle attività che aiutano il revisore ad effettuare poi le analisi sui numeri di bilancio

Nell imprese minori i controlli interni sono meno implementati pertanto sarà necessario porre una particolare attenzione e attivarsi velocemente per implementare ciò che è carente.

Quali sono le fasi per verifica della conformità ?

PROCEDURE DI CONFORMITA'

FASE 1: ISPEZIONE

FASE 2: OSSERVAZIONE

FASE 3: INDAGINE

FASE 4 :RIESECUZIONE

FASE 1 : ISPEZIONE

FASE 1: ISPEZIONE

Esempio: Controllo a video della registrazione della fattura di acquisto e richiede al responsabile della contabilità fornitori di richiamare a video l'ordine e il relativo DDT.

Il revisore ottiene i tre documenti, controlla la corrispondenza tra fattura, ordine e DDT, spunta i documenti se corrispondono, li data e li firma e li conserva tra le sue carte di lavoro.

FASE 2 : OSSERVAZIONE

FASE 2: OSSERVAZIONE

Esempio: Il revisore partecipa alla conta fisica delle rimanenza. Accompagna l'addetto del personale e osserva tale attività, ottenendo a fine conta i documenti.

Esempio: Il revisore chiede all'addetto della contabilità dei clienti di eliminare un ordine per il quale la società non riesce ad ottenere il pagamento. Il sistema informatico non lo permette.

FASE 3 e 4 : INDAGINE E RIESECUZIONE

FASE 3: INDAGINE

Esempio: Dopo aver preso conoscenza se esista un manuale delle procedure in azienda, si approfondisce la conoscenza delle procedure da parte del personale.

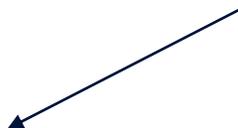
Spesso nelle imprese di minori dimensioni non è presente questo manuale, pertanto è bene richiedere l'implementazione di quest'ultimo.

FASE 4 :RIESECUZIONE

Esempio: Riesecuzione dei controlli da parte del revisore

Fase 2 : Le Procedure di Validità

Le procedure di validità servono per individuare errori significativi a livello di asserzioni



TEST DI DETTAGLIO



PROCEDURE DI ANALISI
COMPARATIVA

Procedure di Analisi Comparativa

PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

Test di
ragionevolezza

Trend Analysis

Ratio Analysis

TEST DI RAGIONEVOLEZZA, TREND ANALYSIS, RATIO ANALYSIS

Il *test di ragionevolezza* è un test che identifica le variabili , la relazione tra le variabili e la combinazione tra di esse per poter effettuare delle previsioni.
i.e. Ricalcolo TFR, ricalcolo ammortamento

Il *Trend Analysis*, l'analisi degli scostamenti tra un periodo e un altro.

La *Ratio Analysis*, calcolo degli indici , indici di rotazione del magazzino, tempi medi di incasso, ecc...

LE VERIFICHE AL DETTAGLIO

Le verifiche al dettaglio sono le verifiche che vengono svolte a livello più analitico , ossia la raccolta di tutti quegli elementi probativi che servono a ricostruire il saldo di una certa voce di bilancio o il saldo di una certa operazione.

Spesso queste verifiche portano a trovare l'errore numerico, anche se l'analisi deve magari essere ampliata a più dettagli non ad un singolo elemento.

Conferme esterne

ISA Italia 500 e 505

Le conferme esterne si richiedono a :

- Clienti
- Fornitori
- Istituti di credito
- Consulenti (i.e. fiscalisti, avvocati)

Le richieste inviate ai clienti riportano il saldo di fine periodo mentre non lo riportano le circolarizzazioni inviate ai fornitori.

La lettera viene inviata direttamente dalla società, mentre la risposta deve essere inviata al revisore legale.

Carte di lavoro

Le carte di lavoro sono il documento in base al quale il revisore esprime il suo giudizio.

Nelle carte di lavoro, datate e firmate dal team di revisione che ha svolto il lavoro, sono presenti in particolare queste informazioni:

- spazio per data e firma del riesame da parte del membro del team di revisione con maggior esperienza;
- riferimenti ("*reference*") ad altre carte di lavoro in cui sono contenuti i dettagli degli importi evidenziati e dove sono svolte le verifiche di revisione; *il cross reference* conferma anche che le analisi di dettaglio sono svolte sugli importi presenti nel bilancio di verifica;
- *tick mark* che spiegano la natura della verifica svolta sui singoli importi; la metodologia delle standard tick mark consente di razionalizzare ed esporre in modo ordinato il lavoro svolto evitando ripetizioni delle descrizioni per voci e importi; o se il tick mark è riportato di fianco ai singoli importi significa che la verifica descritta si riferisce allo specifico importo; o se il tick mark è riportato sopra un elenco di dati significa che la verifica descritta si riferisce a tutti gli importi presenti in quell'elenco.

Fase 3 : Relazione del Revisore

Nella relazione finale il revisore può dare 4 giudizi:

- Giudizio positivo (ISA 700)
- Giudizio con rilievi (ISA 705)
- Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio (ISA 705)
- Giudizio negativo (ISA 705)

Lettera di attestazione

Al termine del lavoro, il revisore richiede il rilascio della lettera di attestazione, sottoscritta dalla direzione e nel caso che sia necessario dai responsabili delle attività di governance, nella quale i sottoscrittori confermano:

- l'adempimento delle loro responsabilità per la redazione del bilancio;
- la fornitura al revisore di tutte le informazioni pertinenti come concordato nei termini dell'incarico di revisione;
- la registrazione di tutte le operazioni e il loro riflesso in bilancio;
- specifiche asserzioni (altrimenti usualmente verbali) contenute nei bilanci, a supporto di altri elementi probativi;
- la considerazione degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non significativi per il bilancio nel suo complesso.



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia – 17 novembre 2022

Commissione Bilancio e Principi contabili e Commissione Collegio Sindacale: Revisione legale dei conti

Grazie per l'attenzione

**Dott.ssa Valentina Facchini,
Dott.ssa Teresa Federici**