

Le peculiarità della revisione delle “piccole imprese” alla luce del Codice della Crisi

Bologna

17 ottobre 2019

Dott. Fabio Andreoli

Dottore Commercialista in Bologna e Ferrara – Consigliere Fondazione ODCEC Ferrara

Questo materiale può essere usato esclusivamente per finalità di carattere personale. La proprietà intellettuale del presente materiale, che ha finalità esclusivamente didattiche, tutti i diritti di utilizzo e commercializzazione, anche mediante la pubblicazione sul web e l'eventuale stampa, sono riservati in esclusiva alla Scuola di Alta Formazione dell'Emilia Romagna.

Il materiale non può essere utilizzato e/o riprodotto e/o citato senza la sua espressa autorizzazione.

L'elaborazione dei contenuti è curata con scrupolosa attenzione, tuttavia gli autori e la Scuola di Alta Formazione dell'Emilia Romagna non si assumono alcuna responsabilità per danni diretti e indiretti derivanti da un uso improprio dei materiali.

Agenda

- 1. Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019**
2. Approccio metodologico del sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni
 - Accettazione e mantenimento dell'incarico
 - Il requisito di indipendenza
 - Lettera di incarico
 - Le carte di lavoro del sindaco – revisore
 - I saldi contabili di apertura e lo scambio di informazioni con il precedente revisore
 - La revisione delle PMI con contabilità esternalizzata (ISA ITALIA 402)

Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019

D.LGS. 12.1.2019, N. 14

- **Codice della crisi e dell'insolvenza (391 articoli)**, in sostituzione del R.D. 267/1942 (c.d. *Legge Fallimentare*)
- **Modifiche al codice civile**

Art. 389 Entrata in vigore:

- Il presente decreto entra in vigore decorsi **diciotto mesi dalla data della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale**, salvo quanto previsto al comma 2
- Gli articoli 27, comma 1, 350, 356, 357, 359, 363, 364, 366, 375, 377, 378, 379, 385, 386, 387 e 388 entrano in vigore il **trentesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale** del presente decreto

Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019

Estensione dei casi di nomina obbligatoria dei sindaci e revisori nelle s.r.l.

L'art. 379 del D.Lgs. 14/2019 estende i casi di s.r.l. obbligate alla **nomina dell'organo sindacale**

Obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore nelle srl			
	<i>Anteriormente al 16 marzo 2019</i>	<i>Dal 16 marzo al 17 giugno 2019</i>	<i>Dal 18 giugno 2019</i>
	Superamento di <u>due</u> dei <u>tre</u> limiti per 2 esercizi consecutivi su tre	Superamento di <u>uno</u> dei limiti per 2 esercizi consecutivi su tre	Superamento di uno dei limiti per 2 esercizi consecutivi su tre
Attivo stato patrimoniale	Euro 4.400.000	Euro 2.000.000	4.000.000
Ricavi conto economico	Euro 8.800.000	Euro 2.000.000	4.000.000
Media dipendenti occupati nell'esercizio.	50 unità	10 unità	20 unità
Presumibile srl tenute all'obbligo	30.000	160.000	80.000

Qualora la società a responsabilità limitata **non assolva** tale dovere vi provvede il **tribunale**, oltre che su richiesta di ogni interessato, anche su segnalazione del conservatore del Registro delle Imprese. L'obbligo della s.r.l. in parola **cessa**, invece, quando, per **tre esercizi consecutivi**, non è superato alcuno dei suddetti limiti.

Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019

Orientamenti sulla nomina dei sindaci e revisori nelle s.r.l.

Massima Consiglio notarile di Milano, n.124/2012

Secondo una prima lettura, la società può decidere di nominare in via alternativa un organo di controllo o un revisore legale, attribuendo alla figura nominata tanto la funzione di controllo sulla gestione (ex art. 2403 c.c.) quanto la funzione di revisione legale dei conti (ex art. 14 del d. lgs. n. 39/2010).

Massima Consiglio notarile di Roma n.3/2012

partendo sempre dal presupposto che le s.r.l. devono essere soggette tanto a controllo sulla gestione quanto a revisione legale, afferma che tali funzioni possono essere attribuite rispettivamente all'organo di controllo e al revisore oppure ambedue al solo organo di controllo. Essa ritiene che il revisore legale non possa effettuare anche un controllo sulla gestione e, di conseguenza, non considera legittima la nomina del solo revisore legale.

Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019

Orientamento prevalente sulla nomina dei sindaci e revisori nelle s.r.l. Circ. Assonime, n.6/2012 – Doc. ASSIREVI n.172R

Secondo il presente orientamento in tema di disciplina dei controlli nelle s.r.l. è consentito nominare, in via alternativa e fatte salve alcune situazioni particolari (su cui infra):

- i. un organo di controllo (in forma monocratica o collegiale);
- ii. un revisore legale (o una società di revisione);
- iii. un organo di controllo e un revisore legale.

La scelta di una di queste opzioni determina anche la natura e il contenuto del controllo cui assoggettare la società.

Nel caso di nomina dell'organo di controllo e del revisore legale così come nel caso di nomina del solo organo di controllo, la società sarà soggetta tanto al controllo sulla gestione, di cui all'art. 2403 c.c., quanto alla revisione legale dei conti, di cui al d. lgs. n. 39/2010.

Nel caso invece di nomina del solo revisore legale, la società sarà soggetta alla sola revisione legale dei conti.

Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019

Obblighi di segnalazione per sindaci e revisori

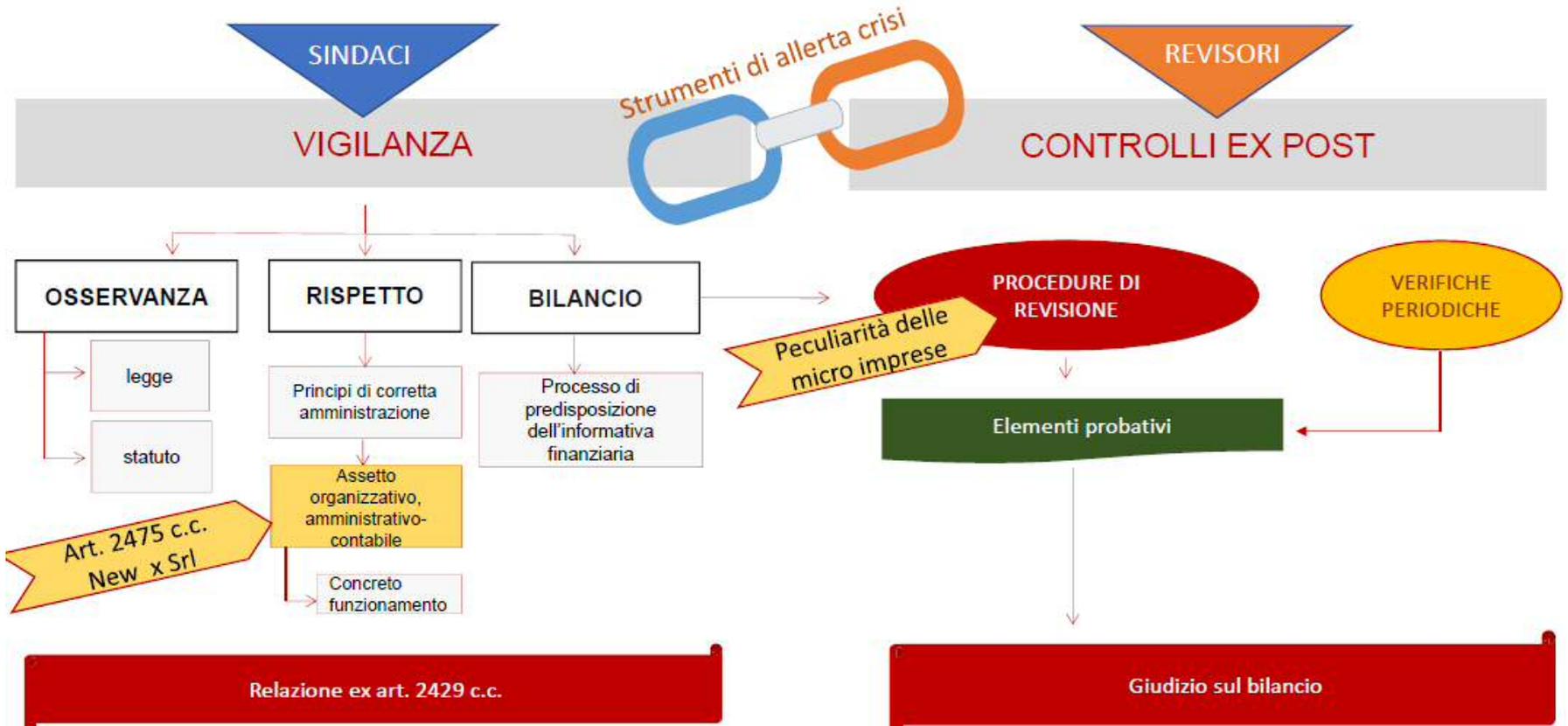
Art. 14, co. 1, del D.Lgs. 14/2019

Gli organi di controllo societari, il revisore contabile e la società di revisione, ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni, hanno l'obbligo di:

- ✓ **verificare che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendo idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato, se sussiste l'equilibrio economico finanziario e quale è il prevedibile andamento della gestione;**
- ✓ **segnalare immediatamente allo stesso organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi della crisi.**

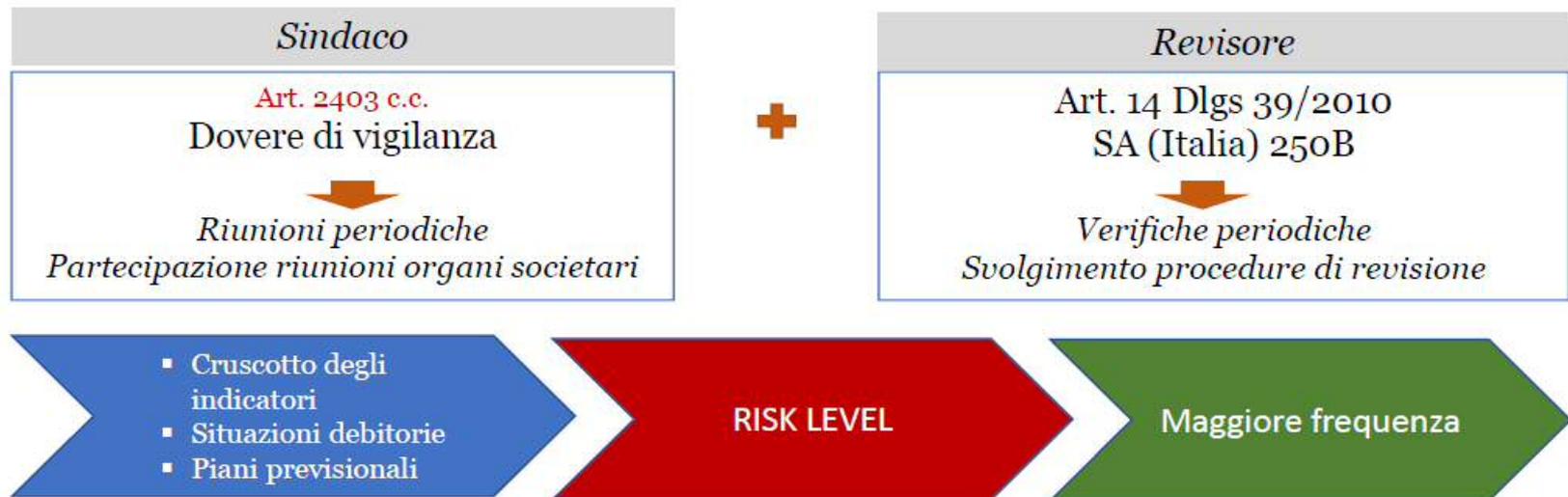
Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019

Le funzioni dei sindaci e dei revisori



Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019

Le funzioni dei sindaci e dei revisori



Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019

Obblighi di segnalazione per sindaci e revisori

Art. 14, co. 2, del D.Lgs. 14/2019

La segnalazione deve essere **motivata**, fatta per iscritto, a mezzo **posta elettronica certificata** o comunque con mezzi che assicurino la **prova dell'avvenuta ricezione**, e deve contenere la fissazione di un **congruo termine, non superiore a 30 giorni**, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle **soluzioni individuate** e alle iniziative intraprese. In caso di **omessa o inadeguata risposta**, ovvero di **mancata adozione nei successivi 60 giorni** delle misure ritenute necessarie per superare lo stato di crisi, i **sindaci e revisori informano senza indugio l'OCRI**, fornendo ogni elemento utile per le relative determinazioni, anche in deroga al disposto dell'art. 2407, co. 1, c.c., quanto all'obbligo di segretezza.

Art. 18, co. 1, del D.Lgs. 14/2019

Entro quindici giorni lavorativi dalla ricezione della segnalazione o dell'istanza del debitore, l'OCRI convoca dinanzi al collegio nominato ai sensi dell'articolo 17 il debitore medesimo **nonche', quando si tratta di societa' dotata di organi di controllo**, i componenti di questi ultimi, per l'audizione in via riservata e confidenziale.

e il REVISORE????

Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019

Obblighi di segnalazione per sindaci e revisori

Art. 14, co. 4, del D.Lgs. 14/2019

Le banche e gli altri intermediari finanziari di cui all'articolo 106 del testo unico bancario, nel momento in cui comunicano al cliente variazioni o revisioni o revoche degli affidamenti, ne danno notizia **anche agli organi di controllo societari**, se esistenti.

e il REVISORE????

Agenda

1. Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019
- 2. Approccio metodologico del sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni**

- **Accettazione e mantenimento dell'incarico**
- Il requisito di indipendenza
- Lettera di incarico
- Le carte di lavoro del sindaco – revisore
- I saldi contabili di apertura e lo scambio di informazioni con il precedente revisore
- La revisione delle PMI con contabilità esternalizzata (ISA ITALIA 402)

Al via i controlli del M.E.F.

E! PROFESSIONI

Nel 2020 partono i controlli di qualità per i revisori legali

Nel primo anno niente sanzioni in caso di irregolarità.

Fonte: Quotidiano Eutekne del 8.4.2019

La normativa vigente (in tema di controllo di qualità dei revisori legali (DLgs. 39/2010, come emendato dal DLgs. 135/2016) prevede che il Ministero dell'Economia e Finanze, sentita la Consob, emani un decreto attuativo delle disposizioni dell'art. 20 definendo, in particolare, i criteri:

- per lo svolgimento del controllo di qualità;
- per la selezione delle persone fisiche incaricate di svolgere i controlli;
- per la redazione della relazione contenente gli esiti dei controlli e le eventuali raccomandazioni.

Alla data odierna il **decreto attuativo non è ancora stato emanato.**

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Accettazione e mantenimento dell'incarico

Le fasi caratterizzanti la valutazione dei fattori di rischio inerenti l'accettazione e il mantenimento di un incarico si focalizzano, rispettivamente, su:

a) il revisore e la sua organizzazione

In tal senso il revisore deve valutare la sua organizzazione, la disponibilità di risorse, tempo e competenze tali da consentirgli lo svolgimento dell'incarico in conformità ai principi di revisione e alle norme di legge e regolamentari applicabili, nel rispetto dei tempi concordati e di emettere relazioni appropriate alle circostanze.

A tale proposito la carta di lavoro «PRE 13.0» riporta uno schema di questionario che può aiutare il revisore nella valutazione della propria capacità di svolgere l'incarico proposto.

DOMANDE	SI/NO/NA	COMMENTI
1. Quali sono la natura e la portata dell'incarico?		
2. Qual è il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile?		
3. Qual è la scadenza per il completamento del lavoro di revisione?		
4. Sussistono le competenze tecniche richieste dall'incarico?		
5. È possibile garantire una disponibilità di risorse, in termini di mezzi e di personale, idonee a svolgere in modo efficace il lavoro proposto?		
6. Si ravvisa la necessità di utilizzare collaboratori, ausiliari, dipendenti, esperti?		
7. Le figure eventualmente individuate al precedente punto 6 sono in possesso: – della conoscenza dei settori o delle questioni pertinenti? – dell'esperienza nel campo delle disposizioni regolamentari pertinenti o di quelle riguardanti l'informativa finanziaria? – della capacità di acquisire le competenze e le conoscenze necessarie?		
8. Il tempo pianificato risulta adeguato per svolgere l'incarico nei termini previsti?		

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Accettazione e mantenimento dell'incarico

b) il potenziale cliente

Per la valutazione dei rischi associati al potenziale cliente, il revisore raccoglie una serie di informazioni attingendo da fonti che generalmente comprendono:

- a) fonti pubbliche (Registro imprese e registri pubblici);
- b) fonti private (internet e stampa specializzata);
- c) informazioni rese dal cliente;
- d) analisi comparativa (ultimi 2 bilanci);
- e) informazioni acquisite dal precedente revisore.

Di seguito si riporta il testo della carta di lavoro «PRE 12.0» relativa al verbalizzazione delle attività di scambio di informazioni con il precedente revisore:

*«In data .../.../20XX+1, abbiamo contattato telefonicamente il dott. ..., revisore della società con incarico in scadenza con l'approvazione del bilancio sociale dell'esercizio 31 dicembre 20XX.
Ci siamo reciprocamente dati atto che l'amministratore delegato sig. della società ha espressamente dato il permesso di scambiare informazioni senza preclusioni di sorta.
Abbiamo chiesto al dott., se avesse informazioni rilevanti da segnalarci ai fini dell'accettazione dell'incarico e, in particolare, se ci fossero cause tecniche o etiche ostative, a suo avviso, all'accettazione dell'incarico.
Il dott. ... ci ha segnalato che i giudizi sul bilancio d'esercizio 20XX-2 e 20XX-1 della società sono senza modifiche e non contengono richiami di informativa o su altri aspetti.
Il dott. ... ci segnala, altresì, che il lavoro di revisione sul bilancio 20XX è stato completato nei tempi anche se è in corso il perfezionamento delle carte di lavoro.
Il dott. ... ci ha inoltre informato che dal lavoro svolto non sono emerse criticità o rischi di frode significativi, che l'organizzazione aziendale è buona e che il personale è competente.»*

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Accettazione e mantenimento dell'incarico

Le procedure relative al mantenimento degli incarichi si applicano **sia** negli **anni successivi** alla fase di accettazione del cliente **sia** nei **rinnovi** che seguono al primo triennio di revisione.

Le considerazioni che possono portare alla decisione circa il mantenimento o l'interruzione del rapporto con il cliente o l'adozione di misure di salvaguardia includono, per esempio, i seguenti elementi:

- a) *deterioramento nell'affidabilità dell'assetto proprietario e della direzione della società cliente;*
- b) *deterioramento nella posizione finanziaria del cliente;*
- c) *situazioni di incertezza sulla continuità aziendale del cliente;*
- d) *situazioni di contenzioso molto rilevanti in capo al cliente;*
- e) *rischi per l'indipendenza del revisore;*
- f) *restrizioni nello svolgimento delle procedure di revisione.*

Rispetto alla valutazione del rischio legato a un nuovo incarico, quella relativa alla continuazione di un incarico in corso è senz'altro più agevole in quanto il revisore ha nel frattempo acquisito un patrimonio informativo ben più ampio e attendibile di quanto non possa fare nel caso di un nuovo incarico.

Agenda

1. Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019
- 2. Approccio metodologico del sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni**
 - Accettazione e mantenimento dell'incarico
 - **Il requisito di indipendenza**
 - Lettera di incarico
 - Le carte di lavoro del sindaco – revisore
 - I saldi contabili di apertura e lo scambio di informazioni con il precedente revisore
 - La revisione delle PMI con contabilità esternalizzata (ISA ITALIA 402)

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Il requisito di indipendenza

Indipendenza professionale (comportamentale)

Tale fattispecie deve essere intesa come atteggiamento intellettuale del soggetto incaricato della revisione legale nel considerare solo gli elementi che reputa rilevanti per lo svolgimento del suo incarico, escludendo ogni fattore estraneo. Questo atteggiamento salvaguarda la capacità del revisore legale di emettere un giudizio professionale sul bilancio senza essere influenzato da condizionamenti che potrebbero compromettere tale giudizio e, allo stesso tempo, rafforzare la sua capacità di agire con integrità, essere obiettivo e mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale.

Indipendenza di fatto (formale)

Tale fattispecie deve essere intesa come condizione oggettiva per la quale il soggetto incaricato della revisione legale sia visto come indipendente e, quindi, non associato a situazioni o circostanze tali da indurre un terzo ragionevole e informato a mettere in dubbio la sua autonomia nello svolgere l'incarico in modo obiettivo.

I due profili (comportamentale e formale) rappresentano il modo migliore con cui il soggetto incaricato della revisione legale può di fatto dimostrare agli occhi dei terzi interessati al bilancio, che la revisione è svolta con obiettività e integrità professionale.

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Il requisito di indipendenza

Minacce e rischi per l'indipendenza

Situazioni generali

Il nuovo art. 10, **comma 2**, del D.Lgs. 39/2010 indica alcune tipologie di situazioni generali da cui possono derivare potenziali rischi specifici ai fini dei requisiti di indipendenza e obiettività sopra descritti. Si tratta delle relazioni finanziarie, d'affari, personali, di lavoro e di altro genere che, se intercorrenti tra la società che conferisce l'incarico e il soggetto incaricato della revisione legale o le persone appartenenti alla sua rete professionale, ovvero qualsiasi persona fisica in grado di influenzare, direttamente o indirettamente, l'esito della revisione legale, potrebbero determinare il sorgere di minacce e rischi per l'indipendenza e per l'obiettività al verificarsi dei quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, potrebbe trarre la conclusione che l'indipendenza del soggetto incaricato della revisione legale sia compromessa.

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Il requisito di indipendenza

Minacce e rischi per l'indipendenza

Rischi specifici

Le circostanze specifiche che potrebbero rappresentare minacce per l'indipendenza e l'obiettività, sono adesso indicate direttamente nella normativa (art. 10, comma 2, del D.Lgs. 39/2010) e nella prassi professionale (Norma di comportamento 1.4). Ed in particolare:

- **auto-riesame**: si manifesta quando il soggetto incaricato della revisione legale si trova nella circostanza di dover svolgere attività di controllo di dati o elementi che lo stesso o altri soggetti appartenenti alla sua rete professionale hanno contribuito a determinare;
- **interesse personale**: si manifesta quando il soggetto incaricato della revisione legale (e la sua rete professionale ed i suoi dipendenti) si trova in una situazione di conflitto di interessi in grado di influire sullo svolgimento dell'attività di revisione e sui risultati della stessa.

Possono rappresentare esempi di interesse personale le seguenti situazioni: **(i)** l'interesse finanziario diretto o indiretto nei confronti del soggetto sottoposto a revisione, **(ii)** l'eccessiva dipendenza dai corrispettivi versati dal soggetto sottoposto a revisione e/o **l'esistenza di onorari arretrati** e **(iii)** l'esistenza di rapporti anche di tipo commerciale con il soggetto sottoposto a revisione.

Ai sensi dell'art.5 c.1 lett.d) del D.M. 261/2012 rappresenta una circostanza idonea a motivare le dimissioni dall'incarico.

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Il requisito di indipendenza

- **familiarità:** quando il soggetto incaricato della revisione legale è eccessivamente sensibile all'interesse del soggetto sottoposto a revisione da cui può generarsi un'eccessiva fiducia nei riguardi del medesimo ed una insufficiente verifica obiettiva delle sue dichiarazioni; può assumere rilievo, al riguardo, l'eccessivo numero di rinnovi dell'incarico.

Possono, poi, sussistere altre circostanze specifiche capaci di minacciare l'indipendenza del soggetto incaricato della revisione legale secondo quanto previsto nell'art. 10 del D. Lgs. 39/2010, ed in particolare:

- **comma 5:** il soggetto incaricato della revisione legale (ed i soggetti ad esso correlati) non può partecipare all'attività di revisione se ha intrattenuto un rapporto di lavoro dipendente o una relazione d'affari con la società sottoposta a revisione nel periodo cui si riferiscono i bilanci e, successivamente, durante il periodo in cui viene eseguita la revisione;
- **comma 9:** il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non può essere subordinato ad alcuna condizione, non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione, né può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione.

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Il requisito di indipendenza

- **comma 10:** il corrispettivo per l'incarico di revisione legale deve essere determinato prevedendo le risorse professionali (numero, preparazione tecnica, esperienza, ecc.) e le ore da impiegare (in modo tale da garantire la qualità e affidabilità dei lavori di revisione;
- **comma 13:** tutto il personale professionale (interno ed esterno) coinvolto nello svolgimento dell'incarico di revisione non può sollecitare o accettare regali o favori di natura pecuniaria e non dal cliente sottoposto a revisione salvo nel caso in cui un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro valore trascurabile o insignificante.

Suggerimenti operativi

La valutazione dell'indipendenza pone evidenti problemi organizzativi, soprattutto nel caso di studi professionali o di società tra professionisti con più soci, che svolgano un'ampia gamma di servizi, inclusa la revisione legale.

In questi casi, potrebbe essere opportuno creare (da aggiornare costantemente) un *"database degli incarichi"* e stabilire procedure di segnalazione del rischio da attivare a fronte di nuovi incarichi anche se solo a livello potenziale.

Nel database degli incarichi andrebbero inseriti:

- i dati identificativi del cliente;
- le parti correlate del cliente;
- la tipologia di prestazione;
- la durata dell'incarico;
- il professionista (o i professionisti) e il personale che seguono l'incarico.

In questo modo, risulterebbe più agevole, all'atto dello svolgimento delle attività preliminari all'accettazione dell'incarico, verificare eventuali minacce all'indipendenza. Negli studi di più grande dimensione, è opportuno circolarizzare ai soci un'informativa relativa ad ogni nuovo potenziale incarico in modo da avere un *feedback* in termini di potenziali minacce all'indipendenza.

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Il requisito di indipendenza

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

Fac simile di
modello di
attestazione di
indipendenza
sottoscritto
annualmente dal
sindaco-revisore.

Agenda

1. Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019
- 2. Approccio metodologico del sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni**
 - Accettazione e mantenimento dell'incarico
 - Il requisito di indipendenza
 - **Lettera di incarico**
 - Le carte di lavoro del sindaco – revisore
 - I saldi contabili di apertura e lo scambio di informazioni con il precedente revisore
 - La revisione delle PMI con contabilità esternalizzata (ISA ITALIA 402)

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Lettera d'incarico

Il revisore, svolte le attività preliminari all'accettazione dell'incarico e ritenuto che sussistano le condizioni per accettare l'incarico, dovrà predisporre una proposta di contratto, denominata "lettera di incarico", da sottoporre all'accettazione del cliente.

La **lettera di incarico** non ha una forma espressamente disciplinata da norme di legge, ma è necessario redigerla in **forma scritta**, in quanto, regola una serie di aspetti complessi che devono essere conosciuti dalle parti e, quindi, formalizzati in modo appropriato.

Nella carta di lavoro «PRE.15.0» è riportato un fac simile di lettera di incarico, tra cui si evidenziano i seguenti aspetti:

La lettera d'incarico è formalmente accettata da chi conferisce l'incarico stesso. È auspicabile che l'assemblea dei soci, nel procedere alla nomina del revisore per la revisione legale del bilancio, faccia esplicito riferimento nel verbale di delibera alla lettera di incarico in modo tale da recepirne direttamente tutte le clausole contrattuali in essa contenute.

Aspetti	Commenti
Condizioni indispensabili per la revisione	Devono essere specificate le condizioni indispensabili per la revisione legale, ossia: <ul style="list-style-type: none">– il quadro normativo sull'informativa finanziaria da applicare alla redazione del bilancio;– la conferma da parte della direzione aziendale sul fatto che riconosce e comprende le proprie responsabilità per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo applicabile e per quella parte del sistema di controllo interno dalla stessa ritenuta necessaria al fine di evitare che il bilancio contenga errori significativi;– la conferma da parte della direzione aziendale di essere d'accordo nel fornire al revisore l'accesso a tutte le informazioni utili allo svolgimento della revisione e sulla possibilità per il revisore di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa al fine di acquisire elementi probativi.

Fonte: Linee guida CNDCEC – «approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni»

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Lettera d'incarico

<p>Obiettivo e portata della revisione; forma della relazione di revisione</p>	<p>Devono essere illustrati:</p> <ul style="list-style-type: none">– l'obiettivo della revisione legale e la forma attesa della relazione di revisione o di altre comunicazioni. È preferibile illustrare anche le circostanze in cui la relazione di revisione può, in relazione ai diversi esiti del lavoro svolto, essere diversa nella forma e nel contenuto rispetto alle aspettative;– la portata della revisione legale facendo anche riferimento alle norme di legge e regolamentari applicabili, ai principi di revisione e alle posizioni espresse dagli organismi professionali. In tale ambito è bene richiamare anche i principi etici. <p>Nella descrizione della portata della revisione è opportuno inserire anche gli altri soggetti con il quale il revisore è tenuto a relazionarsi (es. collegio sindacale; organismo di vigilanza ai sensi del D.Lgs. 231/2001; ecc.).</p>
<p>Responsabilità della direzione</p>	<p>Devono essere riportate in modo chiaro le responsabilità riguardo:</p> <ul style="list-style-type: none">– la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo applicabile e per quella parte del sistema di controllo interno dalla stessa ritenuta necessaria al fine di evitare che il bilancio contenga errori significativi dovuti a frodi o ad eventi e comportamenti non intenzionali;– l'accesso, senza limitazione alcuna, da parte del revisore alle scritture contabili, a qualsiasi documento o a ogni altra informazione utile allo svolgimento della revisione;– la possibilità per il revisore di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa al fine di acquisire elementi probativi;– il rilascio al revisore di una conferma scritta delle attestazioni;– il consenso a informare il revisore sui fatti o gli eventi che possono influenzare il bilancio di cui la direzione può venire a conoscenza dopo la chiusura dell'esercizio nel periodo intercorrente tra la data della relazione di revisione e quella di approvazione del bilancio.

Fonte: Linee guida CNDCEC – «approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni»

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Lettera d'incarico

Modalità di svolgimento della revisione	Devono essere illustrate: <ul style="list-style-type: none">– le principali fasi nelle quali si articola la revisione legale;– la descrizione sintetica, laddove opportuno, degli aspetti fondamentali delle procedure di revisione e dei principi di revisione;– la tempistica del lavoro;– la composizione del team di revisione coinvolto sull'incarico;– l'eventuale coinvolgimento di esperti o di altri revisori;– il coinvolgimento del collegio sindacale;– l'eventuale coinvolgimento dell'organismo di vigilanza ex D.Lgs. 231/2001;
	– il coinvolgimento del precedente revisore con riferimento ai saldi di apertura.
Altri aspetti	Devono essere inseriti i seguenti aspetti: <ul style="list-style-type: none">– i riferimenti alla normativa sul trattamento dei dati personali e riservatezza;– i riferimenti alla normativa antiriciclaggio;– le clausole disciplinanti potenziali contenziosi tra le parti;– la richiesta di confermare la ricezione della lettera di incarico e di approvare i termini in essa contenuti.

Fonte: Linee guida CNDCEC – «approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni»

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Lettera d'incarico

Per quanto riguarda la quantificazione dei corrispettivi occorre tenere presente che in via preliminare il revisore deve determinare le risorse professionali da impiegare e le ore di revisione necessarie.

I principali parametri da prendere a base sono:

- le grandezze significative del bilancio;
- l'articolazione e la complessità organizzativa della società;
- la rischiosità dell'incarico.

Elementi di riferimento utili per la determinazione delle ore di revisione comprendono i seguenti:

- attività prevalente (commerciale; produttiva; di servizi; finanziaria; ecc.);
- settore di appartenenza;
- numerosità e significatività dei punti di stoccaggio e di produzione;
- presenza di società controllate e collegate, la loro significatività ed operatività;
- presenza di altre parti correlate, natura ed entità delle operazioni intrattenute con le stesse;
- affidabilità apparente del controllo interno;
- eventuali operazioni straordinarie programmate;
- eventuali rilievi riscontrati in passato;
- incertezze sulla continuità aziendale.

La stima dei tempi è necessaria per poi procedere alla loro valorizzazione.

Per la determinazione dei corrispettivi stimati, infatti, si dovranno, moltiplicare le ore di revisione per i parametri unitari fissati per ciascun componente del team di revisione.

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Lettera d'incarico

A titolo esemplificativo si evidenzia come la carta di lavoro «PRE 15.0» fornisca un foglio di lavoro excel da utilizzare per lo svolgimento del calcolo matematico dei corrispettivi fornendo altresì un riscontro circa il numero ore da preventivare sulla base delle grandezze contabili emergenti dal bilancio, ed in particolare :

Dati del bilancio precedente										
Totale attivo										
Totale ricavi delle vendite e delle prestazioni										
Media aritmetica semplice	0									
Numero di ore-base	0									

Fabbisogno ore in base alla media semplice dei parametri										
Fascia media semplice dei parametri (mIn euro) Da	1	2.000.000	5.000.000	7.000.000	10.000.000	15.000.000	20.000.000	30.000.000	40.000.000	
a ...	2.000.000	5.000.000	7.000.000	10.000.000	15.000.000	20.000.000	30.000.000	40.000.000	50.000.000	
Numero ore stimate	80	130	160	180	220	250	310	360	400	

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Lettera d'incarico

Al calcolo delle ore esposto in precedenza viene previsto che possano essere apportati alcuni fattori di ponderazione sia per quanto riguarda il settore di business in cui opera l'azienda sottoposta a revisione sia per quanto riguarda la composizione del team di lavoro.

Rettifiche per componenti di rischio	
Rettifica per settore di attività aziendale	<input type="text" value="0%"/>
Rettifica per rischio preliminare di incarico	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px;"><p>Settore industriale</p><p>Settore commerciale, servizi e diversi</p><p>Settore produzioni su commessa</p><p>Settore immobiliare</p></div> <input type="text" value="0%"/>
Totale ore	<input type="text" value="130"/>

Dati dei sindaci	
Compenso orario sindaci (€)	€ 77,40
Compenso orario ausiliari (€)	€ 38,70
Compenso orario collaboratori (€)	€ 38,70
% ore totali ai sindaci	30%
% ore totali agli ausiliari	80%
% ore totali ai collaboratori	0%

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Lettera d'incarico

Suggerimenti operativi

Nel caso di incarichi in imprese di dimensioni minori, soprattutto se assoggettate per la prima volta a revisione legale, è opportuno inserire nella lettera di incarico una descrizione delle principali procedure di revisione in modo che i proprietari-amministratori prendano da subito formale coscienza della necessità del revisore, ad esempio, di:

- acquisire lettere di conferma da clienti, fornitori, banche ed istituti di credito, legale e consulenti, assicurazioni, depositari, ecc.;
- acquisire attestazioni scritte da parte dei proprietari-amministratori;
- acquisire informazioni dal personale dell'azienda e da soggetti terzi;
- partecipare alle operazioni di inventariazione.

Agenda

1. Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019
- 2. Approccio metodologico del sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni**
 - Accettazione e mantenimento dell'incarico
 - Il requisito di indipendenza
 - Lettera di incarico
 - Le carte di lavoro del sindaco – revisore**
 - I saldi contabili di apertura e lo scambio di informazioni con il precedente revisore
 - La revisione delle PMI con contabilità esternalizzata (ISA ITALIA 402)

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Le carte di lavoro del sindaco - revisore

La natura intrinseca e la funzione del libro dei verbali del collegio sindacale e delle carte di lavoro sono differenti e richiedono particolare attenzione nell'utilizzo da parte del sindaco-revisore.

Il rischio è rendere inefficace la revisione, trascrivendo nel libro del collegio sindacale attività tipiche della revisione o, di non consentire ai soggetti aventi diritto di visionare importanti osservazioni e rilievi, laddove si documentino nelle carte di lavoro attività di vigilanza tipiche del sindaco.

Sindaco	Revisore
Le attività svolte nell'ambito delle verifiche periodiche dall' <u>organo di controllo</u> interno (collegio sindacale o sindaco unico) e gli esiti delle stesse devono essere <u>documentate</u> nei verbali trascritti nell'apposito libro, nel quale andranno riportate, sotto forma di verbale, tutte le <u>risultanze degli accertamenti</u> , delle ispezioni e, in generale, dell'attività di vigilanza, <u>ivi compresa quella relativa al bilancio di esercizio</u> che fa capo al collegio sindacale in quanto tale e non quale incaricato della revisione legale. Nel caso in cui l'organo di controllo sia investito anche della revisione legale, la relazione, se redatta in forma unitaria, dovrà essere trascritta nel suddetto libro nel corpo del verbale dedicato alle attività propedeutiche alla redazione della relazione ex art. 2429 c.c.	Le attività svolte ai fini dell'emissione del giudizio sul bilancio in conformità ai principi di revisione e al D.Lgs. 39/2010, devono essere sempre <u>documentate nelle carte di lavoro</u> . A tale regola non sfugge neanche la documentazione delle risultanze delle verifiche svolte ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010 e del principio di revisione SA Italia 250B. Tali verifiche sono, infatti, attività tipiche della revisione legale, per cui non soggiacciono al dettato dell'art. 2404 c.c.: Si evidenzia altresì che per tale attività non è richiesta la convocazione da parte del presidente del collegio sindacale e la delibera a maggioranza di tutti i componenti, come necessario, invece, nel caso di verifiche dei sindaci nell'ambito dei doveri di vigilanza ex art. 2403 c.c.
Laddove il collegio dovesse optare per dar corso in un'unica seduta a entrambe le verifiche periodiche (quella relativa alle attività di vigilanza e quella del revisore ex art. 14 del D.Lgs. 39/2010), si ritiene possibile procedere alla trascrizione nel libro dei verbali del collegio anche delle risultanze delle verifiche ex art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010 e del principio di revisione SA Italia 250B a condizione che le informazioni riportate nella verifica di revisione non siano tali da pregiudicare l'efficacia della revisione stessa . In questo caso, è necessario includere nel <i>dossier</i> delle carte di lavoro copia del verbale.	

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

Le carte di lavoro del sindaco - revisore

Il collegio sindacale ha piena autonomia organizzativa anche in merito alla modalità di conservazione degli atti.

I documenti e le carte di lavoro devono essere accessibili ai componenti del collegio sindacale per tutta la durata dell'incarico, nonché per il successivo periodo di conservazione.

I documenti e le carte di lavoro devono essere **conservati per dieci anni dalla data di emissione della relazione al bilancio**, con modalità tali da garantirne la disponibilità, l'integrità e la riservatezza richieste dai relativi riferimenti normativi e regolamentari.

Ovviamente, tale documentazione non deve essere accessibile e/o modificabile da persone non autorizzate.

Dopo la cessazione dell'incarico la conservazione della documentazione di revisione può essere affidata dal collegio sindacale al presidente o a un altro componente appositamente delegato o ad un soggetto esterno; di tale decisione è consigliabile dare menzione nell'ultima verbalizzazione sul libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale.

Agenda

1. Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019
- 2. Approccio metodologico del sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni**
 - Accettazione e mantenimento dell'incarico
 - Il requisito di indipendenza
 - Lettera di incarico
 - Le carte di lavoro del sindaco – revisore
 - **I saldi contabili di apertura e lo scambio di informazioni con il precedente revisore**
 - La revisione delle PMI con contabilità esternalizzata (ISA ITALIA 402)

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

I saldi compatibili di apertura

Allo scopo di rilasciare un giudizio sul bilancio corrente il revisore deve necessariamente ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati non solo in relazione alle vicende che si sono manifestate nell'esercizio in corso, ma anche con riferimento alle voci ed alle classi contabili che costituiscono la situazione "di partenza", ovvero i saldi di apertura, la cui evoluzione in base ai risultati conseguiti nel corso dell'esercizio si riflette nel bilancio di chiusura del periodo amministrativo in esame.

Occorre inoltre tenere in considerazione che la verifica dei saldi di apertura fa riferimento non solo agli importi derivanti dal bilancio di chiusura del precedente periodo amministrativo ma comprende anche l'adeguata informativa che, in relazione agli elementi esistenti alla data di apertura di bilancio, deve necessariamente essere fornita per permettere un'esauritiva comprensione degli accadimenti aziendali.

I principi di revisione richiedono quindi che il revisore svolga determinate attività con riferimento al bilancio di apertura nei casi di primo incarico di revisione, dato che in relazione al bilancio dell'esercizio precedente il revisore non ha effettuato alcun tipo di verifica o analisi che possa consentirgli di ottenere la ragionevole sicurezza circa la sua veridicità e correttezza.

Si considera **"primo incarico di revisione contabile"** per il revisore in carica, quello in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile oppure quello in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato revisionato da un altro revisore.

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

I saldi compatibili di apertura

Le circostanze - solitamente ascrivibili a specifiche disposizioni normative o precise disposizioni dei principi contabili – che rendono necessario rettificare i saldi di apertura del bilancio possono ad esempio essere rappresentate :

- da un cambiamento nei principi contabili secondo cui solitamente il cambiamento del principio contabile sarà rilevato nell'esercizio in cui viene lo stesso viene adottato ed i relativi effetti saranno contabilizzati sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso (generalmente nella voce "Utili e perdite portate a nuovo"). Inoltre, ai soli fini comparativi, la società dovrà probabilmente rettificare anche il saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio precedente ed i dati comparativi dell'esercizio precedente, come se il nuovo principio contabile fosse sempre stato applicato;
- dalla correzione di errori commessi in relazione ai bilanci dei periodi amministrativi precedenti. Un errore, ai sensi della definizione del principio contabile OIC 29, consiste *"nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili"*. La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti, viene infatti generalmente contabilizzata sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore, mentre la correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore.

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

I saldi compatibili di apertura

Le procedure di revisione da applicare ai saldi di apertura :

1. Quadratura dei saldi di chiusura e riapertura dei conti

Qualora fosse possibile ottenere bilanci di verifica in formato elettronico con l'esatta indicazione dei codici dei conti, potrebbe essere relativamente semplice mettere a confronto i valori di chiusura del periodo amministrativo precedente con quelli di apertura del periodo amministrativo sottoposto a revisione attraverso semplici formule di confronto dei dati. Tale procedura, rapida ed efficace, consentirebbe al revisore di individuare tutte le possibili discrepanze, che potrebbero poi individualmente essere analizzate attraverso il confronto con gli opportuni referenti aziendali.

Tale procedura di revisione potrebbe essere validamente impiegata, inoltre, per l'immediata individuazione di tutte quelle rettifiche apportate al patrimonio netto di apertura qualora il revisore volesse individuare tutte le rettifiche apportate dalla direzione a seguito di cambiamenti nei principi contabili o correzione di errori rilevanti.

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

I saldi compatibili di apertura

Le procedure di revisione da applicare ai saldi di apertura :

2. L'utilizzo delle carte del precedente revisore

Nel caso in cui il bilancio dell'esercizio precedente fosse stato sottoposto a revisione, il revisore attuale potrebbe validamente utilizzare le informazioni raccolte dal precedente revisore nella sua relazione al bilancio e/o nelle sue carte di lavoro per approfondire elementi e dati utili alla comprensione dei saldi di apertura.

Si rammenta, in particolare, che in base alle disposizioni dell'art. 9-bis del D.Lgs. 39/2010, il revisore uscente è tenuto ad attenersi al dovere di collaborazione nei confronti del revisore entrante, consentendogli l'accesso a tutte le informazioni riguardanti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione dell'ente revisionato.

Nella prassi operativa, a fronte della richiesta da parte del revisore entrante di poter accedere alle carte di lavoro del revisore uscente, quest'ultimo richiede alla società revisionata una lettera di manleva attraverso la quale poter adempiere al proprio dovere di collaborazione.

La carta di lavoro «CP 906» fornisce un esempio di lettera di manleva.

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

I saldi compatibili di apertura

Nel caso in cui il revisore entrante reputi non sufficientemente attendibili le carte di lavoro del revisore precedente sarà di conseguenza tenuto ad **implementare procedure di revisione differenti** che gli consentano di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati.

In particolare:

- **posizione finanziaria netta:** Le principali fonti di informazioni circa la correttezza di alcune voci possono essere rappresentate da estratti di conto corrente e piani di finanziamento inviati generalmente dagli istituti finanziari con cadenza annuale o periodica, grazie ai quali ottenere ragionevole certezza relativamente a saldi di apertura a breve termine (saldi di conto corrente) o a medio/lungo termine (finanziamenti, mutui, valutazione di strumenti finanziari derivati);
- per rilevanti **saldi di credito o debito**, possono essere valutate le eventuali manifestazioni finanziarie avvenute in corso di esercizio (incassi o pagamenti), oppure valutare il ricorso a procedure di revisione, quali conferme di richieste esterne con riferimento alla data di apertura del periodo amministrativo
- difficoltà maggiori potrebbero essere incontrate nella valutazione della correttezza dei saldi di apertura delle **immobilizzazioni materiali ed immateriali** e del **magazzino**, i cui documenti di dettaglio (libro cespiti o contabilità di magazzino) non sono soggetti ad alcuna conferma o validazione da parte di fonti terzi ed indipendenti all'impresa, rendendo quindi più difficile le analisi del revisore. In tali circostanze, al fine di verificarne l'esistenza, potrebbe essere utile predisporre delle conte fisiche ad una data intermedia ed effettuare poi delle riconciliazioni fino a risalire alla quantità iniziale.

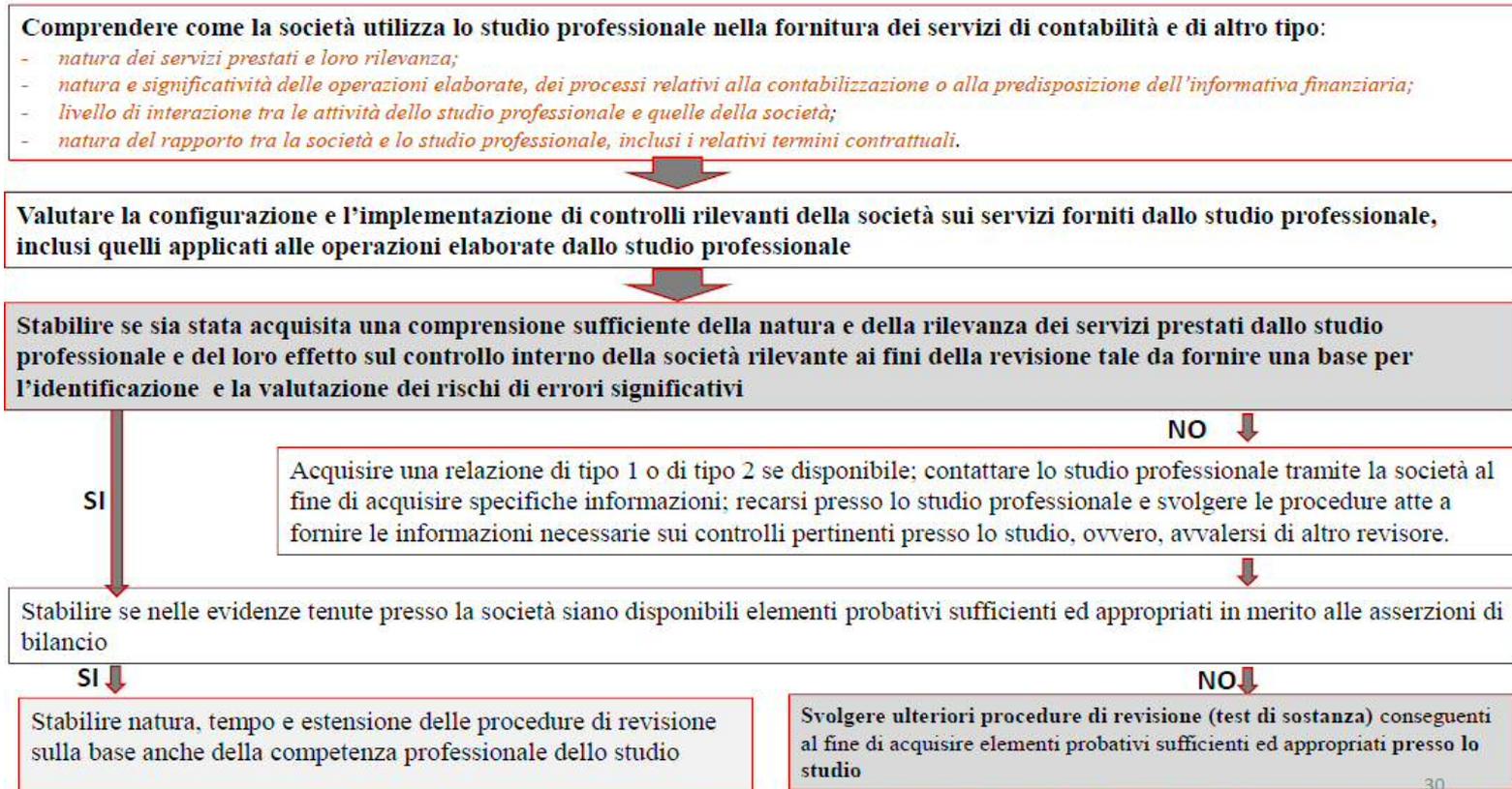
Agenda

1. Le novità legislative introdotte dal D.Lgs. n.14/2019
- 2. Approccio metodologico del sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni**
 - Accettazione e mantenimento dell'incarico
 - Il requisito di indipendenza
 - Lettera di incarico
 - Le carte di lavoro del sindaco – revisore
 - I saldi contabili di apertura e lo scambio di informazioni con il precedente revisore
 - **La revisione delle PMI con contabilità esternalizzata (ISA ITALIA 402)**

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

La revisione delle imprese con contabilità esternalizzata

ISA ITALIA 402 – SINTESI DEI CONTENUTI



Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

La revisione delle imprese con contabilità esternalizzata

I servizi prestati da un fornitore sono rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice qualora tali servizi, ed i controlli su di essi, siano parte del sistema informativo dell'impresa utilizzatrice (inclusi i processi aziendali correlati rilevanti ai fini dell'informazione finanziaria).

1. Su classi di operazioni che sono significative per il bilancio dell'impresa utilizzatrice

2. Sulle procedure nell'ambito dei sistemi informatici e manuali, mediante le quali le operazioni dell'impresa utilizzatrice sono rilevate nei libri contabili e riportate in bilancio;

3. Sulle relative registrazioni contabili e sugli specifici conti del bilancio dell'impresa utilizzatrice che sono utilizzati per elaborare le operazioni della stessa e darne informativa

4. Sul modo in cui il sistema informativo dell'impresa utilizzatrice recepisce eventi e condizioni che siano significativi ai fini del bilancio

5. Sul processo di predisposizione dell' informativa finanziaria, utilizzato per redigere il bilancio dell'impresa utilizzatrice

6. Sui controlli relativi alle scritture contabili, incluse quelle non standard, utilizzate per registrare le operazioni non ricorrenti o inusuali.

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

La revisione delle imprese con contabilità esternalizzata

IMPLICAZIONI PER L'ATTIVITA' DI REVISIONE

Il revisore deve verificare se nel **contratto professionale** tra l'azienda e la società di elaborazione dati sono contemplati aspetti di rilievo per la revisione quali, ad esempio:

- i flussi informativi tra studio e società;
- le responsabilità;
- il diritto del revisore di accedere alle registrazioni contabili, alla documentazione di supporto e alle altre informazioni tenute dallo studio professionale;
- la possibilità per il revisore di comunicare direttamente con lo studio.

Il concetto di **livello di interazione** è definito, nel § A.7 dell'ISA (Italia) 402, come la

“misura in cui un'impresa utilizzatrice è in grado e sceglie di mettere in atto controlli efficaci sulle attività di elaborazione svolte dal fornitore dei servizi”.

Un alto livello di interazione si ha quando, ad esempio, la società utilizzatrice autorizza le operazioni che sono oggetto di elaborazione e contabilizzazione da parte dello studio professionale ed opera dei controlli sui servizi forniti dallo studio.

Nelle società di minori dimensioni il **LIVELLO di INTERAZIONE** è solitamente **BASSO**.

Linee guida attività di sindaco revisore nelle imprese di minori dimensioni

La revisione delle imprese con contabilità esternalizzata

IMPLICAZIONI PER GLI STUDI PROFESSIONALI / SOCIETA' ELABORAZIONE DATI

- disciplinare, nel **mandato professionale**, le modalità, i tempi, gli onorari relativi all'assistenza prestata dallo studio nei confronti del revisore; l'eventuale rilascio di relazioni;
- attuare una **maggiore standardizzazione** dei servizi (magari tramite certificazioni di qualità ovvero il rilascio di relazioni di TIPO 1 e TIPO 2);
- assicurare **controlli in tempo reale sull'operato dello studio da parte del cliente** (ad esempio tramite apposito accesso da remoto);
- **ottenere specifiche autorizzazioni** da parte del cliente in merito alle attività svolte (es. stime di bilancio) ai fini della limitazione della responsabilità del fornitore di servizi.