

Norme & Tributi **Diritto dell'economia**

Indicazioni ad hoc per il debutto della revisione nelle nano-imprese

CODICE DELLA CRISI

Dai commercialisti la guida per applicare i principi Isa Italia alle realtà minori

Dal 16 dicembre anche le piccole Srl devono avere l'organo di controllo

Pagina a cura di **Claudio Ceradini**

La guida per la revisione legale nelle "nano-imprese" messa a punto dal Consiglio nazionale dottori commercialisti ed esperti contabili (Cndcec), diffusa in bozza a ottobre scorso, diventerà a breve definitiva. La questione è rilevante, posto che lo scorso 16 dicembre è decorso il termine per la nomina dell'organo di controllo o del revisore, in forza delle nuove e ridotte soglie di cui all'articolo 2477 del Codice civile (come modificato dal Dlgs 14/2019), e che i nuovi incaricati debbono provvedere con una certa urgenza alla pianificazione ed esecuzione dei controlli sui bilanci relativi al primo esercizio in chiusura.

Disporre allora di una linea guida qualificata significa per il revisore poter ricondurre con maggiore certezza la propria condotta nei binari della diligenza richiesta dall'incarico, che costituisce la miglior difesa rispetto ad eventuali future azioni di responsabilità.

Le nuove soglie minime previste oggi dall'articolo 2477 si inseriscono in un quadro europeo molto variegato (si veda l'articolo a destra). All'interno del limite massimo imposto dalla Direttiva 2013/34/UE gli Stati membri hanno infatti assunto determinazioni che vanno da un ampliamento quasi generalizzato della platea delle società obbligate alla revisione alla limitazio-

ne ai casi ineludibili.

Non c'è dubbio che la revisione legale nelle entità così piccole è complessa e richiede un drastico adeguamento dei principi resi obbligatori in Italia dalla determina del Ragioniere generale dello Stato del 23 dicembre 2014 nel set denominato Isa Italia.

Il principio di fondo è la scalabilità, e quindi l'adattabilità dell'approccio alle realtà più o meno complesse. Eppure non è così semplice, se anche nella comunità europea si discute su quale impostazione dare alla revisione delle entità meno complesse (less complex entities - Lce), con una modifica degli attuali principi internazionali o con la edizione di un set dedicato.

Gli obiettivi

Obiettivo del documento è fornire una definizione delle nano-imprese ed offrire approfondimenti sulla declinazione operativa di alcuni principi di revisione, in particolare per la pianificazione del lavoro, la determinazione della significatività, le procedure di risposta al rischio e l'applicazione del principio Isa Italia 402.

Le nano-imprese vengono individuate nelle entità che le nuove soglie indicate all'articolo 2477 raggiungono a quelle già obbligate alla nomina dell'organo di controllo sulla base della norma previgente.

Qualitativamente presentano spesso carenze in termini di sistemi informativi, separazione funzionale delle competenze e delega manageriale, cosicché i presidi interni risultano minimi ed il rischio di controllo generalmente alto.

I punti in cui il nuovo documento del Cndcec interviene sono soprattutto la fase preliminare di pianificazione e la gestione esterna dei servizi amministrativi.

La pianificazione

La nuova guida contestualizza l'approccio alla pianificazione senza

LE LINEE GUIDA IN PILLOLE

1. Definizione

Sono nano-imprese le entità che le nuove soglie indicate dall'articolo 2477 raggiungono a quelle già obbligate alla nomina dell'organo di controllo sulla base della norma previgente

3. Obiettivi

Scopo della revisione è acquisire ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti non intenzionali.

4. La strategia

Le procedure di conformità consentono di valutare quali poste di bilancio possano contenere errori, e di che entità. Per le nano-imprese la contestualizzazione comporta spesso l'assunzione di un rischio

di controllo alto, cosicché la valutazione potrà basarsi sul solo rischio intrinseco.

5. Le risposte ai rischi

Le procedure di validità (test di sostanza) sono la risposta all'identificazione e valutazione dei rischi, ed hanno lo scopo di accertare la corretta applicazione delle asserzioni di bilancio.

6. I servizi esterni

Il revisore, in caso di servizi amministrativi esternalizzati presso fornitore terzo o professionista, deve comprendere natura, qualità e tempi del servizio erogato alla società, anche sulla base di specifica relazione, ed il livello di interazione della società con il terzo.

modificare l'obiettivo della revisione, che rimane l'espressione di un giudizio sul bilancio di esercizio basato su elementi probativi adeguati a mantenere ragionevolmente basso il rischio di tollerare inconsapevolmente errori significativi, e quindi suscettibili di indurre nel lettore terzo conclusioni errate.

Il rischio di revisione va sempre accertato identificandone le determinanti e valutandone gli effetti.

Nelle nano-imprese il controllo interno, e cioè la capacità di prevenire o successivamente correggere gli errori è precario. Spesso il supporto informativo al processo decisionale è carente, la gerarchia manageriale approssimata e la separazione funzionale confusa, cosicché il rischio di controllo, e cioè che gli errori sfuggano al presidio interno aziendale, è generalmente elevato.

Due gli effetti contrapposti. Da un lato ammettere un rischio di controllo elevato consente di evitare lunghe e complesse procedure di conformità sull'organizzazione interna, ma dall'altro significa accettare aprioristicamente la necessità di test di dettaglio diffusi ed ampi, e quindi impegnativi, per ogni posta di bilancio in cui sia prevedibile la presenza di errori significativi. Pianificazione più semplice quindi, ma nel contempo attività di verifica più intensa.

L'esternalizzazione

Se la società esternalizza i servizi amministrativi ad un fornitore esterno, il revisore deve acquisire contezza del processo, identificando quali attività siano svolte in out-sourcing sulla base del mandato o di una specifica relazione, e comprendendo la misura in cui la società possa interagire con il fornitore, verificandone l'operato. La verifica del sistema di controllo deve analizzare entrambi gli aspetti, talvolta con l'effetto di una più confortevole conclusione.

IL CONFRONTO

Obbligo di nomina: in Italia criteri severi

In Europa valori soglia molto differenti: i più bassi nei Paesi del Nord

Diverse le soluzioni adottate in Europa per la definizione delle soglie che rendono obbligatoria la revisione del bilancio nelle entità minori, pur nel quadro dei limiti e delle regole definiti dalla Direttiva 2013/34/UE, cosiddetta Accountancy.

Nel nord Europa prevale generalmente la filosofia delle soglie limitate. In Finlandia è sufficiente un attivo di bilancio superiore a 100mila euro, ricavi superiori a 200mila e tre dipendenti perché la revisione diventi obbligatoria. In Svezia le soglie sono di poco superiori (150mila, 300mila e sempre tre dipendenti), e la possibilità di elevarle è stata esaminata, affidando nel 2017 ad un organismo istituzionale ed indipendente (Swedish National Audit Office) lo studio sugli effetti in termini di costo e beneficio.

La conclusione fu che l'esenzione dalla revisione crea sistematicamente più costi rispetto a quelli che elimina, aumentando il rischio di errori significativi nei bilanci, di comportamenti fiscalmente scorretti e di veri e propri reati contabili.

Altrove in Europa la tendenza è opposta. Le soglie in Francia erano sino al 2018 piuttosto contenute e diverse in relazione alla tipologia di società. I limiti più elevati prevedevano un attivo di bilancio di 1,55 milioni e ricavi di esercizio per 3,1 milioni, oltre che più di 50 dipendenti. Da giugno 2019 sono stati adottati limiti molto più elevati (si veda la grafica in basso), secondo una politica opposta a quella svedese.

L'Italia, con il Codice della crisi si è avvicinata al Nord Europa. Nonostante i valori inizialmente fissate dal Codice (2 milioni di ricavi, 2 di attivo e 10 dipendenti) siano stati rivisti al rialzo dalla legge di conversione del DL sblocca cantieri, le soglie italiane risultano fra le più contenute.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I parametri allo specchio

I valori soglia per la nomina del revisore

| PAESE | SOGLIE | | |
|--------------------|------------|-----------|------------|
| | RICAVI | ATTIVO | DIPENDENTI |
| Austria | 10.000.000 | 5.000.000 | 50 |
| Belgio | 9.000.000 | 4.500.000 | 50 |
| Finlandia | 200.000 | 100.000 | 3 |
| Francia (*) | 8.000.000 | 4.000.000 | 50 |
| Germania | 12.000.000 | 6.000.000 | 50 |
| Grecia | 8.000.000 | 4.000.000 | 50 |
| Italia | 4.000.000 | 4.000.000 | 20 |
| Spagna | 5.700.000 | 2.850.000 | 50 |
| Svezia | 300.000 | 150.000 | 3 |
| Uk (**) | 13.082.000 | 6.541.000 | 50 |

(*) Soglie in vigore da maggio 2019 (decreto 2019-514); le precedenti obbligavano ad un full audit in caso di superamento dei seguenti valori: Ricavi Euro 3.100.000, attivo Euro 1.550.000 e numero medio di dipendenti 50; (**) la soglia in UK espresse in sterline sono rappresentate al cambio previsto dalla normativa locale di recepimento della Direttiva 2013/34/UE; Fonte: Elaborazione Sole24Ore su dati Accountancy Europe (Audit exemption threshold in Europe)

QUOTIDIANO

DEL FISCO



IN EUROPA

Standard internazionali su misura per le «mini»

Principi di revisione dedicati per le realtà meno complesse, non necessariamente o solo piccole, sono le indicazioni che emergono dalla consultazione pubblica del

Discussion Paper dell'International Auditing and Assurance Standards Board (iaasb), esauritasi il 12 settembre scorso. Il tema, estremamente attuale, visto che il termine per la nomina dell'organo di controllo da parte della Srl che superino le soglie definite dall'articolo 2477 del Codice civile, debba riferirsi quando l'entità sottoposta a controllo sia, appunto, poco complessa (Less complex entities - Lce).

— **Claudio Ceradini**

Il testo integrale dell'articolo su: quotidianofisco.ilssole24ore.com

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il Sole
24 ORE

trasformazione



Più valore all'informazione.

Puoi scegliere di apprendere i fatti. O puoi prendere parte al cambiamento.

Il Sole 24 Ore è il primo quotidiano economico, finanziario e normativo in Italia.

Dall'economia alla politica, dall'attualità alla cultura, ogni notizia de Il Sole 24 Ore è analizzata, verificata e approfondita dai migliori giornalisti del settore.



#leparoledeilssole inviate dai lettori continuano a crescere. *Trasformazione* è una di queste. Grazie a voi stiamo costruendo insieme ogni giorno il nostro comune vocabolario dell'informazione.