Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma

FONDAZIONE TELOS
CENTRO STUDI DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI ROMA

Disciplina e finalità del controllo legale dei conti

Luca Povaroni

Roma, 27 novembre 2020

IMPRESE SOGGETTE A REVISIONE LEGALE DEI CONTI

La revisione legale dei conti è introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 2409-bis, secondo il quale, in tema di controllo contabile delle società per azioni,

"La revisione legale dei conti sulla società é esercitata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro.

Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale é costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro."

Società per azioni

Soggette alla redazione del bilancio consolidato

Società di revisione o revisore legale

Collegio sindacale

NON soggette alla redazione del bilancio consolidato

Facoltà di assegnare il compito di revisione legale al collegio sindacale

IMPRESE SOGGETTE A REVISIONE LEGALE DEI CONTI

Il D.Lgs. 139 del 18 agosto 2015, di attuazione alla direttiva europea 2013/34/UE, ha apportato modifiche anche al tema del bilancio consolidato.

Non sono soggette alla redazione del bilancio consolidato le controllanti che, insieme alle controllate, non abbiano superato, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

I. 20 milioni del totale attivo di bilancio;

II. 40 milioni del totale ricavi delle vendite e delle prestazioni;

III. 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

IMPRESE SOGGETTE A REVISIONE LEGALE DEI CONTI

La società a responsabilità limitata è soggetta a revisione legale dei conti obbligatoria se (art. 2477 c.c.):

1) È tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
2) Controlla una società obbligata alla redazione del bilancio consolidato;
3) Per due esercizi consecutivi ha superato due dei limiti indicati dal primo comma dell'art. 2435-bis.

È venuto meno l'obbligo di revisione legale nel caso in cui il capitale sociale della S.r.l. non sia inferiore a quello minimo stabilito per le società per azioni, precedentemente previsto dall'art. 2477 co. 3, abrogato da D.L. 91/2014, che ha ridotto il capitale sociale minimo per la costituzione di una società per azioni a € 50.000.

IMPRESE SOGGETTE A REVISIONE LEGALE DEI CONTI

I limiti individuati dall'art. 2435-bis, precedentemente richiamato sono:

- Limite per attivo di bilancio: **€ 4.400.000**
- Limite per ricavi delle vendite: **€ 8.800.000**
- Limite per numero dipendenti: **50 dipendenti**

Il superamento di 2 di questi limiti, per due esercizi consecutivi, obbliga la società a responsabilità limitata a nominare un organo di controllo (collegio sindacale, sindaco unico, revisore o società di revisione), al quale è demandato il compito di svolgere la revisione legale dei conti.

IMPRESE SOGGETTE A REVISIONE LEGALE DEI CONTI

Società per azioni	La revisione legale dei conti è obbligatoria. Vi è la facoltà, per le s.p.a. che non redigono il bilancio consolidato, di assegnare l'attività di revisione legale al collegio sindacale.
Società a responsabilità limitata	La revisione legale dei conti è facoltativa. Diventa obbligatoria in presenza dei casi ex art. 2477.

IMPRESE SOGGETTE A REVISIONE LEGALE DEI CONTI

La nuova normativa sulla crisi di impresa ha introdotto dei limiti più stringenti per l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore:

Limite per attivo di bilancio: **€ 4.000.000**

Limite per ricavi delle vendite: **€ 4.000.000**

Limite per numero di dipendenti: **20 unità**

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39 che recepisce la direttiva n. 2006/43/CE

MODIFICATI

Decreto Legislativo 17 luglio 2016, n. 135, in attuazione della direttiva 2014/56/UE del 16 aprile 2014.

Regolamento UE n. 537/2014 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 16 aprile 2014, sui requisiti specifici relativi alla revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

I principi adottati sono i principi di revisione ISA Italia (l'UE non si è ancora espressa su quali principi adottare) che comprendono:

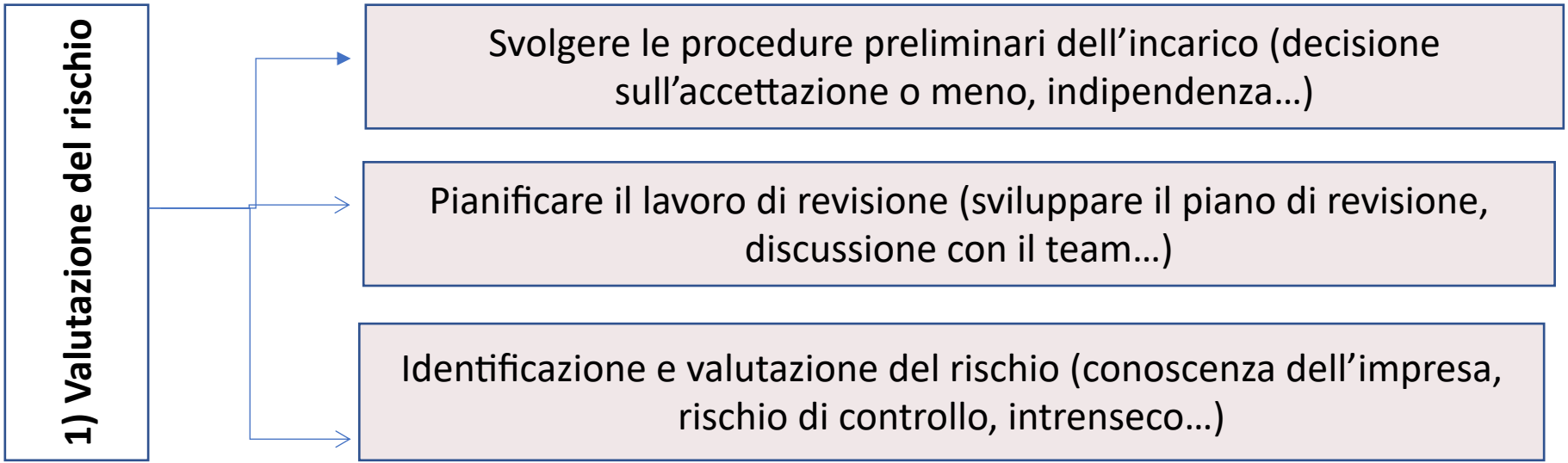
- I principi di revisione internazionali (ISA) – versione Clarified 2009 dal principio n. 200 al n. 720 – tradotti dal CNDCEC;
- I principi di revisione, predisposti per adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano:
  - le verifiche periodiche in materia di regolare tenuta della contabilità sociale (ISA Italia 250B);
  - l'espressione del giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari (ISA Italia 720B).

Si applica, inoltre, il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia 1) "Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi"

LE FASI PRINCIPALI DELLA REVISIONE LEGALE

L'iter del processo di revisione legale dei conti per una PMI non si differenzia troppo rispetto a quello di una grande azienda. Infatti la revisione deve essere svolta in ogni caso secondo i principi internazionali di revisione.

FASI PRINCIPALI

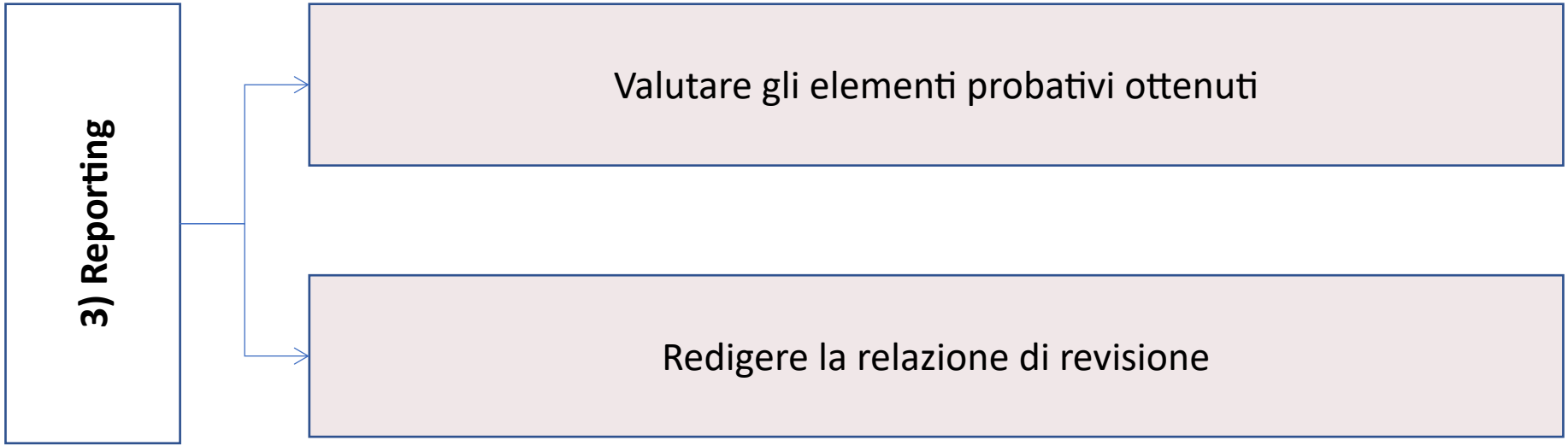


LE FASI PRINCIPALI DELLA REVISIONE LEGALE

2) Risposta al rischio

- Configurare le procedure di revisione in risposta ai rischi individuati e valutati
- Svolgere le procedure di revisione configurate

LE FASI PRINCIPALI DELLA REVISIONE LEGALE



IL RISCHIO DI CONTROLLO

Il rischio che il bilancio sia significativamente errato è costituito da due componenti:

Rischio intrinseco

È la possibilità che una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contengano un errore, indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno.

Rischio di controllo

È l'eventualità che un errore non sia pervenuto, oppure individuato e corretto, in modo tempestivo, dal controllo interno dell'impresa.

IL RISCHIO DI CONTROLLO

Nelle piccole e medie imprese spesso non sono presenti procedure di controllo interno, o non sono presenti tutte quelle che il revisore ha considerato necessarie, o l'impresa ha documentato in maniera limitata l'esistenza, l'ampiezza e il funzionamento delle attività di controllo poste in essere. Tutto ciò potrebbe rendere più efficiente, per il revisore, svolgere procedure di validità piuttosto che procedure di conformità.

Procedure di validità

Procedure tese alla verifica di validità dei saldi e delle operazioni di bilancio.

Procedure di conformità

Procedure volte ad accertare l'efficacia operativa dei controlli posti in essere dall'impresa.

IL RISCHIO DI CONTROLLO

La piccola e media impresa è così caratterizzata:

- **Non redige bilanci intermedi**
- **Non utilizza processi formalizzati per misurare la performance economico - finanziaria**
- **Utilizza processi e procedure semplici per lo svolgimento del ciclo produttivo**
- **Le funzioni aziendali non sono generalmente separate, a causa del basso numero di dipendenti**
- **Gli elementi probativi relativi alle componenti dell'ambiente di controllo possono non essere disponibili in forma documentale**

OBIETTIVI DEL REVISORE – SCOPO DELLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori **significativi**, dovuti a frodi o comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al 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;

emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore.

In tutti i casi in cui non sia possibile acquisire una ragionevole sicurezza e nelle circostanze in cui un giudizio con rilievi nella relazione di revisione non sia sufficiente ad informare adeguatamente gli utilizzatori del bilancio, i principi di revisione richiedono che il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio ovvero receda dall'incarico, ove il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili.

OBIETTIVI DEL REVISORE – SCOPO DELLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

La finalità della revisione contabile è quella di **accrescere il livello di fiducia** degli utilizzatori nel bilancio. Ciò si realizza mediante l'espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Solitamente tale giudizio riguarda la capacità del bilancio di fornire una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento.

Solo una revisione contabile svolta secondo i principi di revisione consente al revisore di formare un tale giudizio.

I PRINCIPI DI REVISIONE: UNO SGUARDO AI PRINCIPI ETICO - PROFESSIONALI

I principi di revisione statuiscono:

- Le norme etico-professionali del revisore indipendente
- Le norme tecniche di svolgimento della revisione in base alle quali il revisore può esercitare il proprio giudizio professionale
- Le norme di stesura della relazione di revisione

I PRINCIPI DI REVISIONE: UNO SGUARDO AI PRINCIPI ETICO - PROFESSIONALI

I principi tecnico-professionali ai quali il revisore deve attenersi sono:

INDIPENDENZA

Il revisore deve essere in una posizione di indipendenza formale e sostanziale nello svolgimento dell'incarico di revisione. Essa si articola in indipendenza "legale" e "professionale"; la prima attiene all'insussistenza di situazioni di incompatibilità ai sensi di legge o di regolamento; la seconda si riferisce all'atteggiamento mentale di indipendenza del professionista rispetto al proprio cliente.

INTEGRITA'

E' costituita dall'onestà intellettuale, ma anche dall'agire con equità e sincerità.

I PRINCIPI DI REVISIONE: UNO SGUARDO AI PRINCIPI ETICO - PROFESSIONALI

OBIETTIVITA'

Impone al revisore di essere imparziale e libero da vincoli che possano influenzare il suo giudizio.

COMPETENZA E DILIGENZA

La competenza si sostanzia nel possesso di competenze professionali e nel loro aggiornamento. La diligenza è intesa come impegno del revisore ad ottemperare ai propri doveri professionali e ad osservare i principi di revisione statuiti nello svolgimento della propria attività.

RISERVATEZZA

Il revisore ha l'obbligo di mantenere riservate le informazioni inerenti l'attività del cliente di cui è venuto a conoscenza nello svolgimento dei propri compiti. Il dovere alla riservatezza continua anche dopo il termine della relazione professionale tra cliente e revisore.

IL CONCETTO DI SIGNIFICATIVITÀ

Una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione ed ai principi etici applicabili consente al revisore di formarsi un giudizio circa la capacità del bilancio di fornire una rappresentazione veritiera e corretta.

I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, come base del proprio giudizio, una **ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o eventi non intenzionali. Per ragionevole sicurezza si intende un **livello elevato di sicurezza**.

Un livello elevato di sicurezza si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (rischio di giudizio inappropriato). Non è una sicurezza assoluta poiché nella revisione ci sono limiti intrinseci che rendono di natura persuasiva la maggior parte degli elementi probativi dai quali il revisore trae le sue conclusioni.

IL CONCETTO DI SIGNIFICATIVITÀ

Il revisore, vista l'impossibilità di revisionare ogni aspetto del bilancio, applica il concetto di **significatività,** sia nella pianificazione che nello svolgimento della revisione. La significatività di un errore è una grandezza numerica al di sotto della quale gli eventuali errori riscontrati dal revisore sono ritenuti tollerabili ai fini dell'emissione di un giudizio positivo sul bilancio.

Errori ed omissioni sono considerati significativi qualora ci si possa attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, influenzino le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.

Non esiste un criterio oggettivo per definire la significatività di un errore; la sua quantificazione dipende dalla sensibilità del revisore rispetto alla grandezza delle variabili del bilancio oggetto di controllo e dal rischio di revisione insito nella società oggetto di controllo.

IL CONCETTO DI SIGNIFICATIVITÀ

Sotto il profilo pratico, la soglia di significatività (o di materialità) viene determinata applicando delle percentuali alle grandezze di bilancio; dette percentuali non sono statuite dai principi di revisione, ma derivano dalla prassi:

- **RICAVI DI ESERCIZIO**: da 0.1% a 3%
- **ATTIVO**: da 0,10% a 1,00%
- **PATRIMONIO NETTO**: da 0,10% a 1,00%
- **REDDITO ANTE IMPOSTE**: da 0,10% a 5,00%

IL CONCETTO DI SIGNIFICATIVITÀ

Se il revisore riscontra un errore che si colloca al di sopra della soglia di materialità, può accadere che:

- l'organo amministrativo della società recepisce gli errori rinvenuti rientrando all'interno della soglia di materialità; in tale ipotesi il revisore può emettere un giudizio positivo;
- l'organo amministrativo non recepisce gli errori rinvenuti dal revisore, il quale dovrà, quindi, emettere una relazione con giudizio negativo.

Il revisore ricerca quindi elementi probativi a supporto del suo giudizio per ridurre al minimo il rischio di revisione.

IL RISCHIO DI REVISIONE

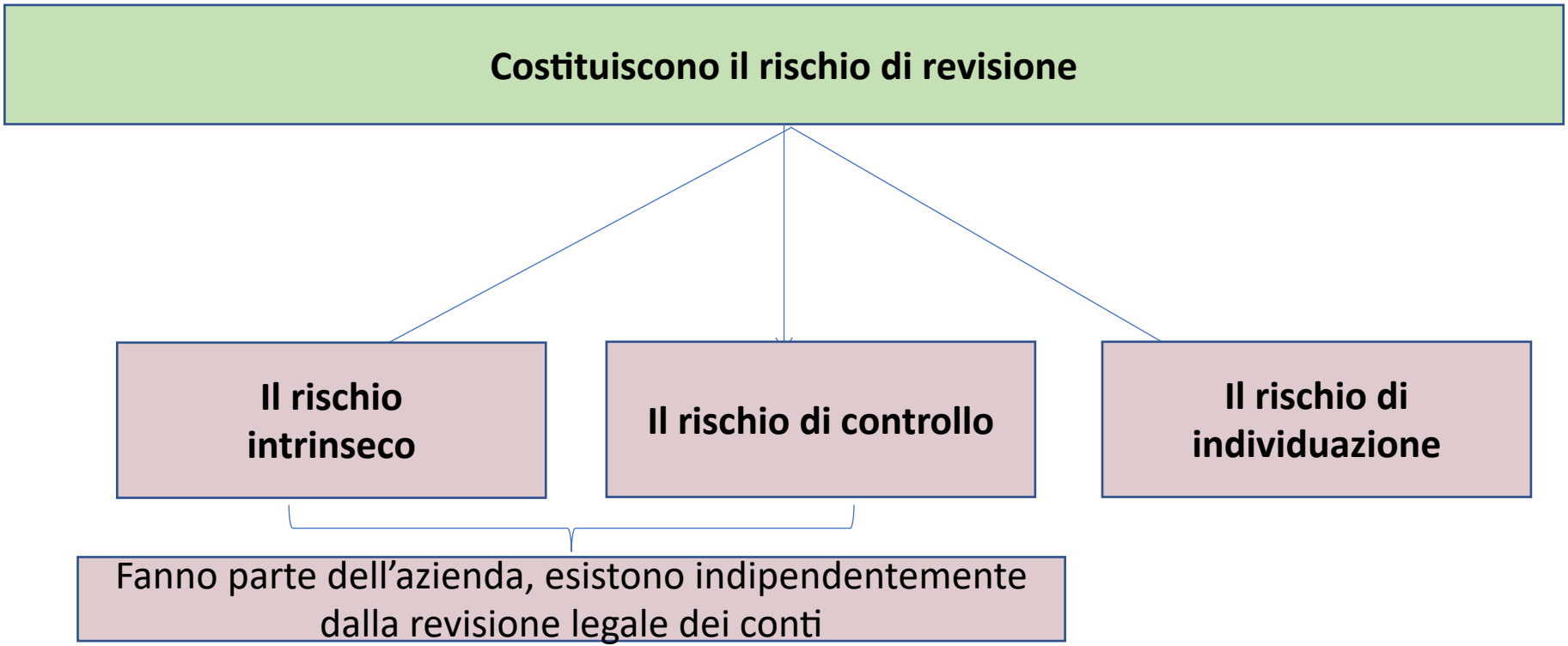
Il rischio di revisione può essere definito come il rischio che il revisore emetta un **giudizio non corretto** su un bilancio significativamente inesatto.

Rischio di giudizio **positivo** su un bilancio significativamente **errato**

Rischio di giudizio **negativo** su un bilancio sostanzialmente **corretto**

Il rischio di revisione è composto da tre componenti.

IL RISCHIO DI REVISIONE



IL RISCHIO DI REVISIONE

Le tre tipologie di rischio possono essere così descritte:

- **il rischio intrinseco:** è la suscettibilità di una asserzione di contenere un errore che può essere significativo, considerato singolarmente on in aggregato con altri errori, e ciò indipendentemente dalla presenza o meno di controlli interni ad essa riferiti;

- **il rischio di controllo:** è il rischio che un errore, che potrebbe essere contenuto in un'asserzione e che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o congiuntamente ad altri errori, non sia prevenuto o individuato e corretto tempestivamente dal controllo interno dell'azienda. Tale rischio è, quindi, correlato all'efficacia della struttura del controllo interno e alla sua effettiva applicazione rispetto al raggiungimento degli obiettivi dell'impresa relativi al processo di predisposizione del bilancio della stessa.

- **il rischio di individuazione:** è il rischio che il revisore non individui un errore contenuto in un'asserzione, che potrebbe essere significativo, singolarmente o congiuntamente ad altri errori. Tale rischio è correlato alla efficacia delle procedure di revisione applicate.

IL RISCHIO DI REVISIONE

Dalla valutazione del rischio di revisione discende l'ampiezza del lavoro di revisione. Quest'ultima è intesa come l'insieme di procedure di revisione che sono ritenute necessarie nelle diverse circostanze per conseguire gli obiettivi della revisione.

Il revisore concentra la propria attenzione solo sui rischi che possono avere un effetto sul bilancio. Il revisore segue, nell'impostare la propria attività, il seguente iter:

1. identifica i rischi di revisione;
2. valuta i rischi identificati e il loro impatto sul bilancio;
3. determina, sulla base delle valutazioni di cui al punto precedente, le procedure da applicare e l'ampiezza del proprio lavoro;
4. pianifica il proprio lavoro di revisione.

LA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

Secondo il **principio di revisione n. 300**, la pianificazione del lavoro di revisore richiede la definizione della strategia generale di revisione per l'incarico e di un piano di revisione, ossia il documento che indica con sufficiente chiarezza e ampiezza le modalità di svolgimento delle verifiche.

Strategia generale

Piano di revisione

OBIETTIVO DEL REVISORE

Pianificare la revisione affinchè sia svolta in modo **efficace**.

LA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

Un'adeguata pianificazione favorisce la revisione in diversi modi:

- aiuta il revisore a dedicare la dovuta attenzione ad aree importanti della revisione;
- aiuta il revisore a identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;
- aiuta il revisore a organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione affinchè sia svolto in modo efficace ed efficiente;
- fornisce supporto nella selezione dei membri del team di revisione con un livello appropriato di capacitò e competenze per fronteggiare i rischi attesi, e nell'appropriata assegnazione del lavoro agli stessi;
- facilita le attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro;
- fornisce supporto, ove applicabile, al coordinamento del lavoro svolto dai revisorie delle componenti (controllate facenti parte di un gruppo) e dagli esperti.

LA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

E' un processo che coinvolge i membri chiave del team di revisione.
Il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione devono essere coinvolti nella pianificazione della revisione, incluse l'organizzazione e la partecipazione alla discussione tra i membri del team di revisione.

È un processo **continuo e iterativo**.
La strategia ed il piano di revisione devono essere costantemente monitorati per valutare se, alla luce del lavoro svolto e delle informazioni acquisite, rimangono validi ed adeguati al fine di coprire i rischi di revisione.

Se necessario, la strategia ed il piano di revisione devono essere modificati.

Il piano di revisione è un documento più dettagliato della strategia generale. Entrambi devono essere inclusi nella documentazione della revisione («carte di lavoro»).

LA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

Strategia di revisione

- Identifica le caratteristiche dell'incarico e la sua portata;
- Definisce gli obiettivi del revisore, con riferimento all'emissione della relazione (incluse scadenza e tempistiche degli incontri con la direzione);
- Considera i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione;
- Considera i risultati delle attività preliminari dell'incarico (comprensione impresa e contesto in cui opera) nonché le conoscenze acquisite in altri incarichi relativi alla stessa impresa;
- Determina la natura, tempistica e entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico (quali membri del team utilizzare, come utilizzarli, etc.)

LA PIANIFICAZIONE DEL LAVORO

Piano di revisione

Il piano di revisione deve essere redatto ponendo attenzione al fatto che siano presenti i seguenti elementi:

- descrizione della natura, tempistica ed estensione delle procedure previste per la valutazione dei rischi di errori significativi (principio di revisione n. 315, denominato la comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi);
- descrizione della natura, tempistica ed estensione delle conseguenti procedure di revisione pianificate per ogni singola classe di operazioni, saldo contabile e informativa, come richiesto dal principio di revisione n. 330 denominato "Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati";
- le altre procedure di revisione che è necessario svolgere rispetto all'incarico ricevuto.

LA CONSIDERAZIONE LEGGI E REGOLAMENTI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

L'ISA Italia 250 tratta della responsabilità del revisore nel considerare leggi e regolamenti durante lo svolgimento della revisione contabile del bilancio.

Leggi e regolamenti influenzano la vita e l'attività dell'impresa. Può essere fatta la seguente distinzione

Leggi e regolamenti che hanno un impatto diretto sul bilancio in quanto determinano gli importi e l'informativa riportati nel bilancio di un'impresa

Leggi e regolamenti che disciplinano lo svolgimento dell'attività da parte dell'impresa, ma che non hanno un effetto diretto sul bilancio

Vi sono imprese che operano in settori fortemente regolati (banche – assicurazioni – imprese chimiche). Altre soggette a normativa valida per tutti gli operatori (tutela salute e sicurezza sul lavoro, pari opportunità, etc.)

LA CONSIDERAZIONE DI LEGGI E REGOLAMENTI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

RESPONSABILITÀ

Direzione

È responsabilità della direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, di assicurare che la gestione dell'impresa avvenga in comformità alle disposizioni di leggi e regolamenti, incluso il rispetto di quelle disposizioni che determinano gli importi e l'informativa riportati nel bilancio di un'impresa

Revisore

Il revisore **NON** è responsabile della prevenzione della non conformità, né può essere tenuto ad individuare la non conformità a tutte le leggi e a tutti i regolamenti