

LA REVISIONE LEGALE NELLE “NANO-IMPRESA”

Riflessioni e strumenti operativi

Bozza per consultazione

25 - 26 Ottobre 2019¹

¹ Il presente documento è posto in pubblica consultazione dal 6 al 20 novembre 2019. I contributi dovranno essere inviati al seguente indirizzo e-mail: consultazionerevisione@commercialisti.it

**A CURA DEL GRUPPO DI LAVORO
DEL CNDCEC COSÌ COMPOSTO**

CONSIGLIERE DELEGATO: Raffaele Marcello

CONSIGLIERE CODELEGATO Antonio Borrelli

COORDINATORE DEL GRUPPO Raffaele D'Alessio

COMPONENTI Valerio Antonelli

Ermando Bozza

Marcello Pollio

RICERCATORI Laura Pedicini

INDICE

Prefazione	4
Presentazione	5
Introduzione	7
1. Le “nano-imprese”	8
1.1. Nozione giuridica	8
1.2. Nozione economico-aziendale	9
1.3. Altre specificità delle nano-imprese	10
1.4. Approccio del revisore	12
2. L’identificazione e la valutazione del rischio di revisione nelle “nano-imprese”	14
2.1. La strategia di revisione	14
2.2. L’identificazione e la valutazione del rischio	15
3. Le risposte ai rischi	19
3.1. Le procedure di revisione conseguenti	19
3.2. Le procedure di validità nelle nano-imprese	21
4. Le procedure di revisione applicate al fornitore di servizi contabili	23
4.1. Premessa	23
4.2. Acquisire la comprensione dei servizi prestati dal fornitore dei servizi, incluso il controllo interno	24
4.3 Le risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi	29

Prefazione

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha avuto un ruolo attivo e propositivo nell'ambito del serrato dibattito tecnico che è recentemente sorto sul tema dei parametri dimensionali superati i quali subentra l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore nelle società a responsabilità limitata.

Com'è noto, la normativa in oggetto, contenuta nell'art. 2477 del Codice Civile, è stata oggetto di numerose e profonde rivisitazioni. Solo nel corso del primo semestre del 2019, nel giro di pochissimi mesi, il legislatore è intervenuto ben due volte modificando e in parte sostituendo il citato articolo del Codice Civile. Dapprima con il nuovo Codice della Crisi d'Impresa e dell'Insolvenza (Decreto Legislativo 12 gennaio 2019, n. 14) ed infine con il Decreto-legge 18 aprile 2019, n. 32, convertito, con modificazioni, dalla Legge 14 giugno 2019, n. 55.

La soluzione alla quale si è dunque giunti, che fissa le soglie per l'introduzione del sindaco o del revisore a 4 milioni di euro di totale dell'attivo di stato patrimoniale, 4 milioni di euro di ricavi delle vendite e delle prestazioni e 20 dipendenti occupati in media durante l'esercizio, rappresenta, a nostro avviso, un compromesso accettabile ed il giusto equilibrio tra esigenze di contenimento dei costi per l'impresa e per il sistema in generale e, al contempo, la tutela della ratio e finalità di una riforma storica, quale è la riforma della Legge fallimentare, che assegna ai controlli societari una funzione determinante di prevenzione dei rischi, per una emersione tempestiva della crisi d'impresa. L'abbassamento delle soglie di esenzione ha notevolmente ampliato la platea di società soggette all'obbligo di revisione dei bilanci, ricomprendendovi anche realtà aziendali di dimensioni molto ridotte per le quali il costo della revisione dei bilanci potrebbe risultare in prima battuta eccessivamente gravoso. In realtà, ciò è ampiamente compensato dal fatto che queste società potranno godere, al pari delle imprese di entità maggiore, dei tanti benefici derivanti dalla revisione dei bilanci in quanto presidio di garanzia per l'attendibilità, la chiarezza e trasparenza dell'informativa finanziaria. È indubbio che per la società revisionata, anche quella di dimensioni minori, esistono importanti benefici connessi alla revisione del bilancio, tra cui la possibilità di comprovare la veridicità dei costi iscritti in bilancio anche nei confronti del Fisco; la facilità di accesso al credito e di valutazione del merito creditizio dell'impresa; la potenziale riduzione del rischio di frodi ed insolvenze.

La nostra preoccupazione risiede, invece, nella consapevolezza della eccessiva complessità e difficoltà di svolgere gli incarichi di revisione legale in contesti aziendali di dimensioni minori o nelle "nano-imprese" seguendo gli stessi standard professionali di riferimento (i principi di revisione internazionali ISA Italia) elaborati per essere applicati anche nella revisione delle società quotate e negli altri Enti di interesse pubblico. Preoccupazione, questa, che finalmente è condivisa anche a livello europeo e mondiale e alla quale si sta cercando di porre rimedio che, auspicabilmente, non potrà che essere quello di sviluppare un set separato di principi di revisione *ad hoc* per lo svolgimento degli incarichi in contesti aziendali di minori dimensioni e complessità.

Massimo Miani

*Presidente del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili*

Presentazione

La legge 14 giugno 2019, n. 55, di conversione con modificazioni del D.L. 18 aprile 2019, n. 32, ha introdotto l'art. 2-bis, comma 2, che prevede una nuova modifica dei limiti dimensionali sanciti dall'art. 2477 c.c., in tema di obbligo di revisione legale per le società a responsabilità limitata (e, di conseguenza, per le altre società che rimandano alla disciplina prevista dall'art. 2477 c.c.).

La nuova disciplina ha dilatato lo spazio di applicazione della revisione legale a una fascia di imprese, comprese tra quelle soggette all'obbligo di redazione del bilancio ordinario e quelle ora perimetrare dall'art. 2477 c.c., che è stata ormai convenzionalmente etichettata sotto la denominazione di "nano-imprese", alludendo non soltanto alla minore entità dei parametri di bilancio a cui si deve fare riferimento, ma anche alle differenti caratteristiche delle stesse.

Il CNDCEC ha accolto con favore i recenti interventi normativi volti ad ampliare la platea di società soggette all'obbligo della revisione del bilancio, ma, al tempo stesso, è consapevole della complessità e della difficoltà di applicare, nelle aziende di minori dimensioni, i principi di revisione internazionali (ISA Italia) che, dal 1° gennaio 2015, rappresentano gli *standard* professionali di riferimento per lo svolgimento di tutti gli incarichi di revisione. Questa stessa preoccupazione è condivisa anche a livello internazionale dallo stesso organismo deputato all'emanazione degli *International Standards of Auditing* dai quali derivano gli ISA Italia.

Si è, infatti, da poco conclusa, all'esito di un processo evolutivo in corso da alcuni anni, una consultazione dello IAASB (il comitato di IFAC che emana i suddetti *International Standards of Auditing*) in merito alle possibili azioni da intraprendere con riferimento alla revisione delle entità cosiddette "meno complesse" (espressione che, nella terminologia internazionale corrente, ha sostituito l'espressione "imprese di dimensioni minori"). Le opzioni sulle quali è stata chiesta una consultazione globale includono: la rivisitazione degli esistenti principi ISA per adattarli alle differenti esigenze di una revisione del bilancio di un'impresa meno complessa; lo sviluppo di un *set* separato di principi di revisione *ad hoc* per questa classe di imprese; lo sviluppo di linee guida per i revisori delle imprese meno complesse, prendendo le mosse dagli esistenti principi di revisione.

Il CNDCEC ha partecipato a tale consultazione esprimendo il proprio favore per la seconda delle opzioni proposte, ossia per l'elaborazione di un *set* separato di principi specifici per le imprese di minore complessità, nonostante la consapevolezza dei lunghi tempi necessari per realizzare tale ambizioso, quanto opportuno, progetto.

Sul fronte nazionale, in attesa che il percorso intrapreso da IFAC si concluda con la soluzione auspicata dal CNDCEC, ma, soprattutto, alla luce dei nuovi limiti che impongono la revisione legale dei bilanci, si è ritenuto doveroso, comunque, un intervento su questo delicato tema.

Se, infatti, già la fascia dimensionale delle imprese di minori dimensioni aveva coinvolto il CNDCEC in un processo di riflessione e di produzione di strumenti al servizio di una revisione "scalata", a favore degli iscritti agli ordini territoriali locali, che ha portato alla elaborazione di una serie di documenti, tutti messi a disposizione sul rinnovato sito *web* ufficiale, a maggior ragione si pone l'esigenza di far fronte all'ennesima sfida (revisionare il bilancio delle nano-imprese) che la revisione legale pone al mondo della professione.

L'intento è, come di consueto, fornire strumenti di supporto ai dottori commercialisti e agli esperti contabili nello svolgimento degli incarichi di revisione dei bilanci delle nano-imprese nell'ambito degli attuali *standard* professionali

di riferimento, adattando, tuttavia, il proprio approccio e scegliendo le tecniche di revisione più appropriate alle peculiarità dell'incarico.

Il presente lavoro, pur non rappresentando un principio *stand-alone*, giacché il revisore di una nano-impresa non può prescindere dalla conoscenza e dalla comprensione di tutti i principi ISA Italia, si pone, tuttavia, l'obiettivo di agevolare la corretta applicazione degli stessi consentendogli di acquisire, come base per il proprio giudizio, una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

Sarà, poi, cura di questo CNDCEC favorire i processi di diffusione di questo strumento e di formazione sul tema negli ordini territoriali.

Raffaele Marcello

Antonio Borrelli

Consiglieri delegati alla revisione legale

BOZZA PER CONSULTAZIONE

Introduzione

Il presente documento, emanato dal CNDCEC, e curato da apposito gruppo di lavoro, si propone di offrire riflessioni e strumenti operativi in merito alle procedure di revisione da adottare nelle cosiddette nano-imprese. Quest'ultima è espressione coniata dal gruppo di lavoro per identificare la "nuova creatura" giuridica derivante dalla riforma del *Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza* e dalle successive modifiche a esso apportate in materia di limiti dimensionali delle imprese cui si applica la revisione legale.

Il documento ha un duplice scopo: da una parte, perimetrare il fenomeno, dal punto di vista dei principi internazionali di revisione, a partire dalla nozione giuridica fornita dalla versione vigente dell'art. 2477 c.c., dall'altra, offrire una serie di approfondimenti in merito ad alcune declinazioni dei principi internazionali di revisione riferibili a tali realtà produttive.

I principali approfondimenti riguardano la fase di pianificazione dell'incarico, la determinazione della significatività generale e operativa, le procedure di risposta al rischio e l'applicazione delle procedure di revisione previste dall'ISA (Italia) 402, *Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi*. In effetti, quest'ultimo principio di revisione si ataglia perfettamente alla situazione-tipo in cui si trovano le società destinatarie della novellata versione dell'art. 2477 c.c. Infatti, la maggior parte di esse, proprio per le loro dimensioni minime, non gestisce al proprio interno il sistema informativo-contabile; l'informativa finanziaria e societaria è interamente prodotta presso un soggetto terzo (dottore commercialista, esperto contabile, CED, società di servizi e via discorrendo). Di qui la necessità di procedure differenti che coinvolgono due "famiglie" di professionisti (i revisori e i contabili).

Il presente documento deve essere letto congiuntamente al volume "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni", emanato dal CNDCEC nel 2018, che rappresenta l'ossatura metodologica e operativa del processo di revisione.

Raffaele D'Alessio
Presidente del gruppo di lavoro

1. Le “nano-imprese”

1.1. Nozione giuridica

L'espressione “nano-imprese” non è presente nella nostra legislazione, ma gradualmente si sta affermando in dottrina per identificare un fenomeno generato da una serie di novelle legislative in tema di controlli societari e revisione legale nelle società di più ridotta dimensione.

L'art. 2477 c.c., fino alla riforma apportata dal *Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*², definiva le società soggette a revisione legale come quelle tenute alla redazione del bilancio consolidato, quelle controllanti una società a sua volta obbligata alla revisione legale dei conti o quelle – e questo è il punto dirimente – che per due esercizi consecutivi supera(va)no due dei limiti indicati dal primo comma dell'art. 2435-*bis* c.c., il quale, a sua volta, recita: “Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti: 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità”.

La novella del 2019³ ha eliminato il riferimento ai parametri del bilancio in forma abbreviata e ha individuato le società destinatarie dell'obbligo in quelle che superano “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”. La norma ha, poi, previsto che l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti⁴.

² D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14. Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della legge 19 ottobre 2017, n. 155. (19G00007) (GU Serie Generale n.38 del 14-02-2019 - Suppl. Ordinario n. 6).

³ Si tratta:

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

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

⁴ Il secondo comma dell'art. 2477 c.c. è ora il seguente: “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.

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”.

La nano-impresa può, quindi, intendersi, in senso quantitativo, come quella società che la disciplina del 2019 ha aggiunto all'insieme originariamente previsto dal D.Lgs. 39/2010 e dalla versione ante-riforma dell'art. 2477 c.c. e che è assoggettata all'obbligo di revisione legale.

Parametri	Vecchi limiti	Numero soglie	Nuovi limiti	Numero soglie
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	8.800.000	2	4.000.000	1
Totale attivo	4.400.000		4.000.000	
Numero dipendenti	50		20	

1.2. Nozione economico-aziendale

Il concetto di nano-impresa può essere interpretato anche dal punto di vista qualitativo, considerandone le caratteristiche economico-aziendali, che finiscono per assumere specifico rilievo ai fini della revisione legale.

I principi internazionali di revisione, in effetti, seguono proprio un approccio qualitativo per definire l'impresa di dimensioni minori. Il Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 200, *Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)*, fornisce le indicazioni riportate nella tabella seguente.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.A64	Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per la revisione contabile delle imprese di dimensioni minori, l'espressione "impresa di dimensioni minori" si riferisce ad un'impresa che generalmente possiede caratteristiche qualitative quali: a) la concentrazione della proprietà e della direzione in un numero limitato di soggetti (spesso un singolo soggetto – può trattarsi di una persona fisica o di un'altra impresa che possiede l'impresa di dimensioni minori purché il proprietario presenti le relative caratteristiche qualitative); b) una o più delle seguenti caratteristiche: i) operazioni semplici e lineari; ii) semplicità delle registrazioni contabili; iii) un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell'ambito delle singole linee di attività; iv) un numero limitato di controlli interni; v) un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli; ovvero vi) un numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni. Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive delle imprese di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali imprese.
ISA Italia 200.A65	Le considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori contenute nei principi di revisione sono state elaborate principalmente con riferimento alle società non quotate. Alcune delle considerazioni, tuttavia, possono essere utili per le revisioni contabili di società quotate di dimensioni minori.
ISA Italia 200.A66	I principi di revisione definiscono il proprietario di un'impresa di dimensioni minori coinvolto quotidianamente nella gestione della stessa come "proprietario-amministratore".

Di particolare rilievo, ai nostri fini, è anche quanto prevedono l'ISA (Italia) 315, *L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera*, e l'ISA (Italia) 330, *Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati*.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.A49	Le imprese di dimensioni minori hanno spesso un minor numero di dipendenti con conseguente limitazione dell'applicabilità del principio di separazione delle funzioni. Tuttavia, in una piccola impresa amministrata dal suo proprietario, il proprietario-amministratore può essere in grado di esercitare una supervisione più efficace rispetto a quella possibile nelle imprese di maggiori dimensioni. Tale supervisione può compensare le opportunità, generalmente più limitate, di realizzare la separazione delle funzioni.
ISA Italia 315.A50	D'altra parte, il proprietario-amministratore può essere maggiormente in grado di forzare i controlli allo scopo di eluderli a causa della natura meno strutturata del sistema di controllo interno. Tali circostanze sono prese in considerazione dal revisore nell'identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.
ISA Italia 330.A18	Nel caso di imprese di dimensioni molto piccole, possono non essere presenti molte delle attività di controllo che potrebbero essere individuate dal revisore, ovvero può essere limitata l'ampiezza con cui l'impresa ha documentato la loro esistenza o il loro funzionamento.

Tali principi enfatizzano alcuni aspetti della struttura di *governance*, dell'organizzazione aziendale, dei sistemi di controllo interno, che assumono particolare importanza nella prospettiva dell'approccio al rischio della revisione.

Focalizzando l'attenzione sulle nano-imprese, si possono evidenziare, però, i seguenti ulteriori aspetti distintivi:

- a) Il supporto informativo al processo decisionale è scarso o inesistente. Il principale soggetto incaricato della produzione di informazioni economico-finanziarie è, tipicamente, un professionista esterno, che si occupa degli adempimenti verso l'amministrazione finanziaria e anche della tenuta delle scritture contabili obbligatorie.
- b) L'imprenditore-proprietario conosce tutti i suoi dipendenti e si occupa anche della gestione operativa. Sono assenti forme di delega manageriale o ruoli intermedi. L'imprenditore-proprietario, inoltre, non tiene conto delle gerarchie organizzative e interviene direttamente anche in attività quotidiane.
- c) L'imprenditore-proprietario ha un rapporto diretto e capillare con la rete dei clienti e dei fornitori. La conoscenza con gli uni e con gli altri non è intermediata e il successo delle politiche di *marketing* dipende prevalentemente dai contatti personali dell'imprenditore stesso.
- d) Manca qualsiasi proiezione internazionale dell'attività aziendale.

In pratica, le nano-imprese non soltanto presentano tutti i tratti caratteristici delle aziende minori individuati dai principi internazionali di revisione, ma, in molti casi, li esasperano e li accentuano, e con essi gli effetti che si producono sulla revisione legale in termini di procedure di identificazione e valutazione del rischio e di procedure di risposta al rischio.

1.3. Altre specificità delle nano-imprese

Le nano-imprese presentano ulteriori specificità che assumono rilievo ai fini della revisione legale. La principale è la struttura del bilancio che sono tenute a redigere, cioè il bilancio in forma abbreviata *ex art. 2435-bis c.c.*⁵. Infatti,

⁵ Appare improbabile, anche se non impossibile, l'ipotesi di un bilancio di micro-impresa, *ex art. 2435-ter c.c.*

se le società sono obbligate alla revisione legale in forza dell'art. 2477 c.c., ma, allo stesso tempo, soddisfano i requisiti dell'art. 2435-bis c.c., il bilancio da revisionare non sarà in forma ordinaria, ma, giustappunto, secondo la forma ridotta.

In particolare, l'art. 2435-bis c.c. consente, come ricordato nel primo paragrafo, la redazione del bilancio in forma abbreviata alle società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

La forma abbreviata del bilancio delle nano-imprese assume rilievo perlomeno ai fini dei principi internazionali di revisione di cui alla tabella seguente.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 210.6	Quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio
ISA Italia 315.A7	Le procedure di analisi comparativa eseguite come procedure di valutazione del rischio possono identificare aspetti dell'impresa dei quali il revisore non era a conoscenza e possono assistere nella valutazione dei rischi di errori significativi al fine di fornire una base per definire e attuare risposte di revisione ai rischi identificati e valutati. Le procedure di analisi comparativa eseguite come procedure di valutazione del rischio possono includere sia informazioni finanziarie sia informazioni non finanziarie, per esempio, la relazione tra le vendite e le superfici degli spazi di vendita o il volume delle merci vendute.
ISA Italia 330.20	Le procedure di validità del revisore devono includere le seguenti procedure di revisione relative alla fase di chiusura del bilancio: a) il controllo della corrispondenza o la riconciliazione del bilancio con le sottostanti registrazioni contabili; b) l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio
ISA Italia 700.13	Il revisore deve valutare se, alla luce delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile: a) il bilancio esponga adeguatamente i principi contabili significativi scelti e applicati; b) i principi contabili scelti e applicati siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e siano appropriati; c) le stime contabili effettuate dalla direzione siano ragionevoli; d) le informazioni presentate in bilancio siano pertinenti, attendibili, comparabili e comprensibili; e) il bilancio fornisca un'informazione adeguata che consenta ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulle informazioni fornite in bilancio; (Rif.: Par. A4) f) la terminologia utilizzata in bilancio, inclusa l'intestazione di ciascun prospetto di bilancio, sia appropriata.
ISA Italia 700.A4	Di norma il bilancio redatto in conformità a un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria, il risultato economico ed i flussi di cassa dell'impresa. In tali circostanze, il revisore valuta se il bilancio fornisca un'informazione adeguata per consentire ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sul risultato economico e sui flussi di cassa dell'impresa.
ISA Italia 700.14	Qualora il bilancio sia redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la valutazione richiesta ai paragrafi 12-13 deve tenere altresì in considerazione se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione. La valutazione del revisore in merito al fatto se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione deve considerare: a) la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso; b) se il bilancio, incluse le relative note, rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

ISA Italia 700.15	Il revisore deve valutare se il bilancio faccia riferimento in modo adeguato al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ovvero lo descriva adeguatamente.
SA Italia 720B.A1	Ai sensi dell'art. 2435-bis del Codice Civile, le società che non emettono titoli negoziati in mercati regolamentati e che non superano nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi due dei parametri dimensionali previsti dal comma 1 dello stesso articolo, sono esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione qualora forniscano nella nota integrativa le informazioni richieste dai numeri 3 e 4 dell'art. 2428 del Codice Civile. Allo stesso modo, le micro-imprese come definite dall'art. 2435-ter del Codice Civile sono esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione qualora forniscano in calce allo stato patrimoniale le informazioni richieste dai numeri 3 e 4 dell'art. 2428 del Codice Civile. In assenza della relazione sulla gestione il presente principio non risulta applicabile.

Sarà, quindi, compito del revisore legale o del collegio sindacale incaricato della revisione legale di reinterpretare le disposizioni dei succitati principi internazionali di revisione alla luce della disciplina prevista dall'art. 2435-bis c.c.

1.4. Approccio del revisore

Gli obiettivi generali della revisione prescindono dalle caratteristiche dell'impresa e dalle proprie dimensioni e natura. Essi sono i seguenti:

- a) acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta, quindi, al 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;
- b) emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore (ISA (Italia) 200, § 11).
- c) I principi di revisione hanno carattere generale, essendo stati elaborati secondo un approccio basato su principi e regole concettuali (c.d. *principle-based*). Essi, inoltre, adottano un approccio basato sull'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio, sulle cui risultanze sono configurate le procedure di risposta al rischio più appropriate. Ciò implica che l'attività del revisore debba concentrarsi su quelle aree di bilancio che ha identificato come maggiormente rischiose e dalle quali può derivare un rischio di errori significativi in bilancio. Le modalità di applicazione dei principi internazionali di revisione e la scelta delle procedure di revisione più appropriate richiedono l'esercizio del giudizio professionale e lo scetticismo professionale, purché le scelte siano motivate e adeguatamente documentate.

L'appropriatezza delle procedure è legata anche alla dimensione e complessità dell'impresa sottoposta a revisione, con la conseguenza che il revisore può proporzionare le procedure in base a tali circostanze specifiche.

La proporzionalità alla dimensione e alla complessità del soggetto sottoposto a revisione e, conseguentemente, la configurazione dell'ampiezza e dell'articolazione delle procedure di revisione legale svolte è espressamente riconosciuto dal legislatore italiano in più parti del D.lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010.

Attualmente, i principi internazionali di revisione sono redatti per la revisione dei bilanci di tutte imprese, quale che siano la loro natura, dimensione o complessità. La revisione dei bilanci delle nano-imprese presenta numerose peculiarità rispetto a quella che si dispiega in una grande impresa o in un ente di interesse pubblico. Il revisore deve avere una conoscenza e comprensione di tutte le regole contenute nei principi di revisione e, ove le stesse

siano pertinenti nelle circostanze specifiche dell'incarico, deve conformarsi alle stesse, nonché adattare tali regole alle dimensioni e caratteristiche dell'impresa con diligenza professionale e usando il proprio giudizio professionale. Alcuni principi internazionali di revisione, tuttavia, potrebbero essere non applicabili nella revisione delle nano-impresе poiché le regole in essi contenute potrebbero non essere pertinenti, nelle circostanze specifiche dell'incarico. Inoltre, anche nella circostanza in cui un principio internazionale di revisione sia applicabile nella revisione di una nano-impresa, non è detto che lo siano tutte le regole in esso contenute.

Oltre a esercitare il proprio giudizio professionale e lo scetticismo professionale e conformarsi alle regole applicabili contenute nei principi internazionali di revisione, il revisore deve rispettare le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano.

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

Bozza per consultazione

2. L'identificazione e la valutazione del rischio di revisione nelle "nano-imprese"

2.1. La strategia di revisione

L'attività di pianificazione della revisione può essere distinta in due fasi:

1. la definizione della strategia generale di revisione;
2. l'elaborazione di un piano di revisione.

La pianificazione deve essere adattata alla dimensione del cliente, potendo, nell'impresa di minori dimensioni, essere meno ampia e complessa rispetto a quella di maggiori dimensioni.

Nel definire la strategia generale di revisione, il revisore deve:

- a) identificare le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono la portata;
- b) determinare gli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste;
- c) considerare i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione;
- d) considerare i risultati delle attività preliminari dell'incarico e, ove applicabile, se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico siano pertinenti;
- e) determinare la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico.

Seguendo l'indirizzo impresso dall'ISA (Italia) 300, che si preoccupa, tra l'altro, di fornire indicazioni in merito alla pianificazione dell'incarico di revisione nelle aziende di minori dimensioni, si possono desumere numerose considerazioni. Nella revisione delle nano-imprese, il lavoro può essere interamente svolto da un *team* di revisione molto ristretto. Spesso nella revisione di tali imprese il responsabile dell'incarico (che può anche essere un professionista singolo) svolge il lavoro con un solo collaboratore (ovvero senza l'ausilio di un *team* di revisione). In presenza di un *team* di revisione ristretto, il coordinamento e la comunicazione tra i suoi membri sono più semplici. La definizione della strategia generale di revisione per una nano-impresa non rappresenta necessariamente un'attività complessa o laboriosa. Per esempio, un breve *memorandum* predisposto al completamento della precedente revisione, basato sul riesame delle carte di lavoro e che evidenzia le problematiche identificate nella revisione appena conclusa, aggiornato ai fini dell'incarico in corso sulla base delle discussioni con il proprietario-amministratore, può servire come documentazione della strategia di revisione per l'incarico di revisione in corso a condizione che comprenda gli aspetti sopra elencati (lett. a), ed e)).

Nelle nano-imprese, a fronte di una strategia non particolarmente complessa, potrebbe, invece, essere necessaria la predisposizione di un piano operativo maggiormente dettagliato che tenga conto del fatto che in tali contesti il sistema di controllo interno è spesso meno formalizzato.

Il piano dettagliato di revisione, infatti, comprende una descrizione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione adeguatamente pianificate in risposta alla identificazione e alla valutazione dei rischi.

2.2. L'identificazione e la valutazione del rischio

Le due fasi di identificazione e di valutazione dei rischi sono sequenziali poiché l'identificazione dei rischi precede, in senso logico, la loro valutazione. Solo dopo avere identificato i rischi sarà possibile procedere alla loro valutazione per stabilire se essi possano dare origine a errori significativi. Questo approccio e questa distinzione devono essere rispettati nelle imprese di grandi e minori dimensioni e nelle nano-imprese.

Il revisore pianifica le attività conseguenti sulla base dei rischi di errori residui (definiti anche rischi di errori significativi) che rappresentano i rischi intrinseci che permangono dopo aver considerato i controlli interni finalizzati ad attenuarli.

L'unica "semplificazione" possibile per le nano-imprese può consistere nel calcolare direttamente i rischi di errori significativi piuttosto che come combinazione tra rischio intrinseco e rischio di controllo. Si può, infatti, ragionevolmente presumere, in quelle unità produttive, un rischio di controllo elevato o massimo o, in altri termini, un livello di affidamento sui controlli generalmente stimabile come basso o assente.

In altre e più chiare parole, il revisore potrebbe usare il filtro della significatività operativa per valutare quei rischi, a livello di poste di bilancio, cui poter dare appropriata risposta tramite *test* di dettaglio, distinguendoli da quelli, invece, che potranno essere affrontati con la procedura di analisi comparativa finale. Ciò porterà un'indubbia semplificazione nella fase di valutazione del rischio con innegabili riflessi sulle procedure di risposta ai rischi.

Numerosi sono i riferimenti, nell'ambito dell'ISA (Italia) 315 che legittimano questo tipo di approccio.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.A45	Le imprese di dimensioni minori possono utilizzare modalità meno strutturate nonché processi e procedure più semplici per raggiungere i propri obiettivi.
ISA Italia 315.A49	Le imprese di dimensioni minori hanno spesso un minor numero di dipendenti con conseguente limitazione dell'applicabilità del principio di separazione delle funzioni. Tuttavia, in una piccola impresa amministrata dal suo proprietario, il proprietario-amministratore può essere in grado di esercitare una supervisione più efficace rispetto a quella possibile nelle imprese di maggiori dimensioni. Tale supervisione può compensare le opportunità, generalmente più limitate, di realizzare la separazione delle funzioni.
ISA Italia 315.A50	D'altra parte, il proprietario-amministratore può essere maggiormente in grado di forzare i controlli allo scopo di eluderli a causa della natura meno strutturata del sistema di controllo interno. Tali circostanze sono prese in considerazione dal revisore nell'identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.
ISA Italia 315.A76	L'ambiente di controllo nell'ambito delle imprese di dimensioni minori differisce probabilmente da quello delle imprese più grandi. Per esempio, tra i responsabili delle attività di governance nelle imprese di dimensioni minori può non figurare un membro indipendente o esterno, l'attività di governance può essere svolta direttamente dal proprietario amministratore, ove non vi siano altri soci. La natura dell'ambiente di controllo può altresì influenzare la significatività degli altri controlli, ovvero la loro assenza. Per esempio, il coinvolgimento attivo di un proprietario-amministratore può mitigare alcuni dei rischi derivanti dalla mancata separazione delle funzioni in un'impresa di dimensioni minori, tuttavia tale coinvolgimento può aumentare altri rischi, ad esempio quello di forzatura dei controlli.

Nelle nano-imprese, il revisore potrà decidere di non fare affidamento sul sistema di controllo interno, non ritenendolo idoneo a prevenire, prima che siano commessi, o a individuare e correggere, se già posti in essere, errori significativi derivanti da comportamenti non intenzionali o frodi; pertanto, il revisore potrà preferire l'adozione di una strategia di revisione che privilegi le procedure di validità piuttosto che le procedure di conformità quale risposta più appropriata ed efficiente al rischio residuo. Altra conseguenza del ricorso a tale logica è che il revisore delle nano-imprese non sarà tenuto a effettuare *test* sull'efficacia operativa del sistema di controllo interno non ritenendo di poter fare affidamento sullo stesso.

Il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione deriva da due componenti di rischio: il rischio intrinseco e il rischio di controllo.

Il rischio intrinseco rappresenta l'eventualità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualsiasi controllo ad essa riferito. Il rischio di controllo rappresenta l'eventualità che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

L'individuazione dei rischi significativi deve avvenire, quindi, mediante un processo che si sviluppa in due momenti: nel primo è effettuata la valutazione del rischio intrinseco, nel secondo si analizza il rischio di controllo. Al termine sarà possibile individuare, per combinazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo, il rischio residuo di errore con riferimento al bilancio nel suo complesso (rischio di errori pervasivi) o con riferimento alle singole asserzioni (rischio di errori per difetto di esistenza, completezza, accuratezza, valutazione).

Il revisore deve acquisire una conoscenza dell'impresa che gli fornisca le informazioni necessarie a definire le procedure di valutazione dei rischi che dovrà successivamente svolgere e documentare.

La comprensione dell'impresa avviene mediante la raccolta di informazioni provenienti sia da fonti interne sia esterne all'azienda stessa e deve ricomprendere anche la comprensione del sistema di controllo interno limitatamente a quelle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione del bilancio.

Il revisore deve svolgere alcune considerazioni sui rischi che ha identificato sulla base delle informazioni e della comprensione acquisite, ovvero valutare la probabilità che un errore si verifichi in conseguenza del rischio, nonché quantificare l'effetto monetario che si genererebbe se il rischio si manifestasse.

È importante considerare la probabilità e l'impatto del rischio intrinseco come combinazione, poiché un rischio con elevata probabilità di errore non ha alcun impatto se l'entità di tale errore non è significativa. Nella metodologia che sta alla base del presente documento⁶, si utilizza una metrica qualitativa che attribuisce alla probabilità e all'impatto tre valori: alto, moderato e basso.

⁶ Sulla metodologia di identificazione e valutazione del rischio si veda: CNDCEC, *Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni*, Roma, 2018, capitoli 12-14.

		IMPATTO	
		Alto (2)	Basso (1)
PROBABILITA'	Alto (2)	Alto (2x2)	Moderato (2x1)
	Basso (1)	Moderato (1x2)	Basso (1x1)

I rischi che presentano un livello di probabilità e d'impatto "Alto" sono definiti, alla luce degli ISA Italia, rischi significativi (*significant risk*).

I rischi significativi sono valutati a prescindere da eventuali controlli finalizzati ad attenuarli, poiché si assume che nelle nano-imprese il rischio di controllo sia sempre elevato, non potendo fare affidamento sul sistema di controllo interno. Nelle nano-imprese, infatti, generalmente, la valutazione dell'affidabilità del sistema di controllo interno, richiesta dal principio ISA Italia 315, difficilmente risulterebbe positiva ai fini della definizione delle procedure di revisione conseguenti.

Ne consegue, come corollario, che la valutazione del rischio residuo sarà influenzata dal livello di rischio intrinseco giacché il rischio di controllo sarà, ragionevolmente e sistematicamente, sempre stimato come alto.

Nella valutazione del rischio residuo di errori significativi si può fare riferimento alla matrice seguente⁷.

		Rischio di controllo	
		Affidamento sui controlli	Nessun affidamento sui controlli
Rischio inerente	Basso	Minimale (1)	Moderato (3)
	Moderato	Basso (2)	Alto (4)
	Significativo	Speciale considerazione nella revisione (5)	
Rischio residuo			

I casi di riferimento di cui alla tabella includono, quindi, quelli della colonna di destra, con i casi (3) e (4), nonché la circostanza (5). Infatti, i casi (1) e (2) possono, per scelta o per valutazione obiettiva, considerarsi, nelle nano-imprese, non rilevanti (o molto rari). Ne consegue, che il livello "Moderato" e "Alto" del rischio residuo nonché la "Speciale considerazione nella revisione" saranno tipicamente i possibili esiti della valutazione del rischio.

Ai rischi significativi identificati, il revisore di una nano-impresa risponderà prevalentemente svolgendo procedure di validità. Infatti, il revisore è tenuto a testare il sistema di controllo interno mediante procedure di conformità esclusivamente nel caso in cui ritenga di poter fare affidamento su di esso; nel caso opposto, i test sul sistema di controllo interno rappresenterebbero un inutile aumento del carico di lavoro non finalizzato al miglioramento della qualità dell'attività di revisione.

⁷ Si tratta di un adattamento da D'Alessio R., Antonelli V., Bozza E., *Principi di Auditing. Concetti, modelli, metodologie, applicazioni*, Edises, Napoli, 2017, p. 231, ripreso in CNDCEC, *Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni*, Roma, 2018, pag. 163.

Di contro, se il revisore di una nano-impresa ritiene che ci siano controlli in grado di prevenire, individuare o correggere errori significativi, egli deve effettuare procedure di conformità finalizzate a verificare l'efficacia operativa dei controlli (si tratta dei *test* sul funzionamento del sistema di controllo interno).

La comprensione del controllo interno è un'attività che il revisore deve porre in essere qualunque sia la dimensione dell'impresa revisionata o le caratteristiche dell'incarico. Anche nella revisione delle nano-impresе, pertanto, tale attività è obbligatoria. Non è, infatti, pensabile supporre che un sistema aziendale sia del tutto privo di forme di controllo, ancorché non strutturate e informali.

La valutazione del sistema di controllo interno consente al revisore di individuare punti di debolezza o carenze del sistema e, pertanto, stabilire il grado di affidabilità dello stesso.

Poiché il rischio di controllo è inversamente proporzionale al grado di affidamento sul sistema di controllo interno, è molto probabile, come già detto in precedenza, che in una nano-impresa il revisore, non potendo fare affidamento sul sistema dei controlli interni, poiché spesso lo stesso è basato su procedure non scritte o è caratterizzato da un basso livello di segregazione di compiti e responsabilità, valuti il rischio di controllo elevato o massimo e, pertanto, preferisca implementare maggiori procedure di validità in alternativa alle procedure di conformità.

Bozza per consultazione

3. Le risposte ai rischi

3.1. Le procedure di revisione conseguenti

Le procedure di revisione conseguenti costituiscono la risposta ai rischi identificati e valutati a livello di asserzioni. Esse, pertanto, si aggiungono a, ma non si confondono con, le risposte generali al rischio.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 330.6	Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni.
ISA Italia 330.7	Nel definire le procedure di revisione conseguenti da svolgere, il revisore deve: a) considerare le ragioni alla base della valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa, incluso: i) la probabilità di errori significativi dovuti alle caratteristiche particolari delle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti (ossia, il rischio intrinseco); ii) se la valutazione del rischio tenga conto dei controlli pertinenti (ossia il rischio di controllo), richiedendo in tal modo al revisore di acquisire elementi probativi per stabilire se i controlli operino efficacemente (ossia, il revisore intende fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità); b) acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta sia la valutazione del rischio da parte del revisore.

Le procedure di revisione sono "conseguenti" al processo di valutazione del rischio e, in ragione di tale processo, sono definite in termini di natura, estensione, tempistica.

Suggerimenti operativi	
Natura	La natura può essere definita in termini di scopi e di tipo di procedura. In ragione degli scopi, si distinguono: - procedure di conformità; - procedure di validità. In ragione del tipo, si distinguono: - ispezione; - osservazione; - conferma esterna; - ricalcolo; - riesecuzione; - procedure di analisi comparativa; - indagine.

Estensione	L'estensione fa riferimento alla numerosità degli elementi probativi. Si distinguono: <ul style="list-style-type: none"> - procedure che hanno per oggetto un universo (per esempio: tutti i conti bancari; tutti i consulenti; ecc.); - procedure che hanno per oggetto un campione, estratto da un universo, dal quale inferire le caratteristiche di quest'ultimo (per esempio: un campione di fatture; un campione di dipendenti; ecc.).
Tempistica	La tempistica fa riferimento al momento nel quale si effettua la procedura. Si distinguono: <ul style="list-style-type: none"> - procedure di interim audit, svolte durante l'esercizio amministrativo; - procedure di <i>final audit</i>, svolte al termine dell'esercizio amministrativo.

Le procedure di conformità hanno come scopo l'accertamento dell'effettivo funzionamento del sistema di controllo interno, così come inizialmente analizzato dal revisore. Le procedure di conformità, quindi, presuppongono:

- la comprensione del sistema di controllo interno (il revisore ha, cioè, analizzato il "disegno" di tale sistema);
- la valutazione del rischio di controllo, in conseguenza della fase precedente;
- la stima a un livello "Basso" del rischio di controllo, tale per cui il revisore, avendo deciso di fare affidamento sul sistema di controllo interno quale meccanismo atto a prevenire o a individuare e correggere gli errori e gli effetti delle frodi, deve verificare l'efficacia ipotizzata del sistema e, quindi, il livello del rischio associato.

Il revisore può rinunciare alle procedure di conformità quando:

- stima preventivamente "Alto" il rischio di controllo, a seguito della fase di comprensione del sistema di controllo interno (come spesso accade nelle imprese di minore dimensione) ritenendo di non poter fare affidamento su tale sistema;
- stimerebbe preventivamente "Basso" il rischio di controllo, a seguito della fase di comprensione del sistema di controllo interno, ma ritiene conveniente non effettuare quelle procedure (magari temendo che l'esito finale contraddica la stima iniziale, il che implicherebbe aver svolto lavoro a vuoto). Di conseguenza, la stima finale del rischio di controllo sarà "Alto", ritenendo di non voler fare affidamento sul sistema di controllo interno.

In entrambi i casi, il revisore dovrà effettuare procedure di validità.

Le procedure di validità (dette anche *test* di sostanza) hanno come scopo l'accertamento diretto della corretta applicazione delle asserzioni di bilancio. Le procedure di validità possono essere classificate in:

- procedure di analisi comparativa, utilizzate come procedure di validità;
- verifiche di dettaglio, le quali, a loro volta, possono distinguersi in:
 - o *test* di dettaglio sulle transazioni;
 - o *test* di dettaglio sui saldi.

L'ISA Italia 330 detta una serie di prescrizioni in tema di applicazione e di tempistica delle procedure di validità.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 330.18	Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.
ISA Italia 330.20	Le procedure di validità del revisore devono includere le seguenti procedure di revisione relative alla fase di chiusura del bilancio: <ul style="list-style-type: none"> a) il controllo della corrispondenza o la riconciliazione del bilancio con le sottostanti registrazioni contabili;

	b) l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio.
ISA Italia 330.21	Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenti un rischio significativo, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio. Qualora l'approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio.

Le procedure di validità devono essere adottate quando:

- le transazioni, i saldi, l'informativa sono significativi (cioè rilevanti per la loro entità e importanza per il lettore del bilancio quando deve prendere una decisione), anche se il rischio residuo di errori significativi che è stato stimato dal revisore è basso. In tal caso, si possono adottare procedure di analisi comparativa e/o *test* di dettaglio;
- il rischio residuo di errori significativi è alto (evidentemente perché il rischio intrinseco è "Alto" e il rischio di controllo è parimenti "Alto"). In tal caso si devono adottare solo i *test* di dettaglio idonei a rispondere al rischio/asserzione.

Inoltre, una specifica procedura di validità prevista dall'ISA Italia 330, § 20 (un'applicazione dei *test* di dettaglio sui saldi), obbligatoria e indifferente alla valutazione del rischio riguarda:

- la verifica di corrispondenza tra bilancio di verifica e schemi di bilancio, onde accertare la corretta classificazione dei saldi di conto nei saldi di bilancio;
- l'analisi degli articoli nel giornale e delle scritture di assestamento significative.

In merito alla tempistica, l'ISA Italia 330 distingue tra procedure di validità in fase di *interim audit* (a data intermedia) e in fase di *final audit*.

Le procedure di validità sono applicabili in fase di *interim audit* (sulle transazioni o su saldi in corso di formazione e non ancora assestati) se:

- sono pianificabili procedure di conformità e di validità per proiettare i risultati dalla data del *test* alla fine dell'esercizio (il cosiddetto *bridging*);
- non emergono evidenze (cioè errori) tali da indurre il revisore a rivedere la propria valutazione del rischio e, quindi, decidere di applicare un *set* supplementare di verifiche a fine esercizio.

In entrambi i casi, le procedure di validità condotte in fase di *interim audit* non sono sufficienti giacché sono sempre necessari ulteriori *test* di sostanza o di controllo.

In conclusione:

- nei casi previsti dai paragrafi 22 e 23 dell'ISA Italia 330, le procedure sono condotte in fase *interim* e in fase *final*;
- negli altri casi, le procedure di validità si applicano in fase di *final audit*.

3.2. Le procedure di validità nelle nano-imprese

Le considerazioni svolte nel capitolo 1 e 2 forniscono la cornice per definire le procedure di revisione conseguenti più appropriate ed efficienti nel contesto delle nano-imprese. Infatti, se

- il sistema di controllo interno è ritenuto non affidabile,
- il rischio intrinseco è valutato alto o significativo,
- il rischio residuo è “Moderato” o “Alto” o domanda “Speciale considerazione nella revisione”,

ne consegue che:

- il sistema di controllo interno è ritenuto non affidabile ai fini della definizione delle procedure di revisione conseguenti;
- le procedure di analisi comparativa, da sole, non possono essere applicate quale unica forma di risposta al rischio;
- i *test* di dettaglio (sulle transazioni, sui saldi, sull’informativa) sono la risposta prevalente da adottare.

In particolare, in ragione delle precipue caratteristiche delle nano-imprese, si potrà ritenere che le procedure di revisione conseguenti si caratterizzino, in termini di:

- natura, svolgendo ispezioni documentali, richieste di conferme esterne, ricalcoli e indagini;
- tempistica, privilegiando i controlli in fase di *final audit* rispetto a quelli di *interim audit*;
- estensione, ampliando il novero degli elementi probativi fino all’intero universo.

Suggerimenti operativi

Le nano-imprese presentano più limitati volumi operativi rispetto alle unità produttive cui prima della novella legislativa del 2019 si applicava l’obbligo della revisione legale. La maggior parte delle transazioni svolte dalle nano-imprese consiste in operazioni di acquisto e di vendita. L’obbligo di fatturazione elettronica, e i conseguenti effetti sui processi di archiviazione delle fatture elettroniche di acquisto e di vendita nonché di consultazione *online* dei loro dati, può agevolare il revisore e consentire, in alcuni casi, controlli estesi all’intero universo senza particolari sovraccarichi di lavoro.

4. Le procedure di revisione applicate al fornitore di servizi contabili

4.1. Premessa

Le “nano imprese” spesso esternalizzano la tenuta della contabilità e dei connessi adempimenti (anche di natura fiscale), nonché fasi rilevanti del processo di predisposizione dell’informativa finanziaria presso un fornitore di servizi.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402, *Considerazioni sulla revisione contabile di un’impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitore di servizi*, tratta delle responsabilità del revisore dell’impresa utilizzatrice dei servizi esternalizzati e, in particolare, approfondisce le modalità operative con cui il revisore applica i principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 315 e n. 330 per acquisire una comprensione dell’impresa utilizzatrice (inclusa la parte del sistema di controllo interno rilevante per la revisione) sufficiente a:

- identificare e valutare i rischi di errori significativi;
- definire appropriate risposte in termini di procedure di revisione da svolgere.

I servizi di tenuta della contabilità e la gestione di adempimenti a essa connessi sono generalmente rilevanti ai fini della revisione giacché costituiscono parte significativa del sistema informativo dell’impresa utilizzatrice ai fini dell’informativa finanziaria. Detti servizi influiscono, infatti, su:

- le classi di operazioni, nelle attività svolte dall’impresa utilizzatrice, che sono significative per il bilancio della stessa;
- le procedure (con sistemi informatici, manuali o misti) con le quali sono rilevate, elaborate, corrette e trasferite nei libri contabili le operazioni aziendali e riportate nel bilancio;
- le relative registrazioni contabili (sia manuali sia in formato elettronico), le informazioni di supporto e gli specifici conti di bilancio utilizzati per rilevare, registrare, elaborare le operazioni aziendali e darne informativa, ivi comprese le correzioni delle informazioni non corrette e le modalità con le quali sono trasferite nei libri contabili;
- il modo con cui il sistema informativo dell’impresa utilizzatrice recepisce eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, che siano significativi ai fini del bilancio;
- il processo di predisposizione dell’informativa finanziaria, utilizzato per redigere il bilancio, incluse le stime contabili significative e l’informativa;
- i controlli relativi alle scritture contabili, incluse quelle non standard utilizzate per registrare le operazioni o le rettifiche non ricorrenti o inusuali.

Spesso, nelle nano imprese, sono gestiti internamente il ciclo attivo e passivo (fino all'emissione e al ricevimento fatture), il ciclo incassi e pagamenti e il ciclo inventari. Al fornitore di servizi, sono esternalizzate le attività di registrazione delle operazioni contabili, di trascrizione nei libri contabili, di assestamento, rettifica e completamento delle scritture al fine della redazione del bilancio.

Per completezza, si segnala che, nel caso i servizi prestati dal fornitore di servizi, rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice, siano oggetto di subfornitura (come accade, per esempio, nel caso di utilizzo da parte di uno studio professionale, fornitore dei servizi esternalizzati dall'impresa, a un centro elaborazione dati per la subfornitura di alcuni servizi), il revisore dovrà applicare le regole del principio di revisione (ISA Italia) n. 402 anche con riguardo ai servizi forniti dal subfornitore.

4.2. Acquisire la comprensione dei servizi prestati dal fornitore dei servizi, incluso il controllo interno

Il revisore deve acquisire informazioni riguardanti la natura dei servizi contabili prestati dal fornitore, soprattutto dal contratto o accordo che lega l'impresa utilizzatrice e il fornitore di servizi e da eventuali relazioni di quest'ultimo.

Suggerimenti operativi

Dal contratto o dall'accordo sul livello dei servizi tra l'impresa utilizzatrice ed il fornitore di servizi si possono acquisire informazioni su numerosi aspetti, quali (ISA (Italia) 402, §A.8):

- le informazioni da fornire all'impresa utilizzatrice e le responsabilità per la rilevazione delle operazioni svolte dal fornitore di servizi;
- l'applicazione delle disposizioni degli organismi di vigilanza riguardanti la forma della tenuta delle registrazioni, ovvero l'accesso ad esse;
- l'eventuale indennizzo da corrispondere all'impresa utilizzatrice in caso di inadempimenti relativi alla prestazione;
- se il fornitore di servizi fornirà una relazione (di tipo 1 o 2) sui propri controlli;
- il diritto del revisore dell'impresa utilizzatrice di accedere alle registrazioni contabili dell'impresa utilizzatrice tenute dal fornitore di servizi e alle altre informazioni necessarie allo svolgimento della revisione contabile;
- la possibilità, consentita dall'accordo, di una comunicazione diretta tra il revisore dell'impresa utilizzatrice e il revisore del fornitore di servizi, affinché quest'ultimo svolga per suo conto procedure di conformità sui controlli esistenti presso il fornitore di servizi oppure procedure di validità sulle operazioni e sui saldi del bilancio dell'impresa utilizzatrice, tenuti dal fornitore di servizi.

La conoscenza del fornitore di servizi acquisita da parte del revisore in precedenti esperienze, nonché la qualifica professionale del fornitore di servizi (come, per esempio, nel caso del dottore commercialista o dell'esperto contabile⁸) possono costituire elementi utili al fine della comprensione della natura dei servizi prestati dal fornitore, soprattutto laddove i servizi sono altamente standardizzati.

In questi casi, l'esternalizzazione di attività può ridurre il rischio di errori significativi per l'impresa utilizzatrice, in particolare qualora questa non possieda le competenze necessarie a svolgere determinate attività.

La natura e l'estensione del lavoro da svolgere da parte del revisore sui servizi prestati dal fornitore dei servizi è in funzione della natura e della rilevanza delle operazioni elaborate dal fornitore di servizi o dei processi relativi alla contabilizzazione o alla predisposizione dell'informativa finanziaria su cui interviene il fornitore.

⁸ Professionisti iscritti nell' Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili sui quali sono svolte specifiche funzioni di vigilanza da parte dell'Ordine di appartenenza.

Se una società utilizza un fornitore di servizi, alcuni controlli sulle attività di quest'ultimo possono essere rilevanti ai fini della capacità della prima di registrare, processare ed elaborare informazioni finanziarie coerenti con le asserzioni di bilancio.

L'utilizzo di un fornitore di servizi non elimina o riduce le responsabilità degli amministratori dell'impresa utilizzatrice di mantenere procedure di controllo interno efficaci sul processo di predisposizione del bilancio.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 402.A5	Le imprese di dimensioni minori possono avvalersi di servizi di contabilità esterni che vanno dall'elaborazione di specifiche operazioni (ad esempio, il pagamento di oneri fiscali relativi alle retribuzioni) alla tenuta delle registrazioni contabili sino alla redazione del loro bilancio. L'esternalizzazione di attività per la redazione del bilancio mediante l'utilizzo di fornitori di servizi non esime la direzione dell'impresa di dimensioni minori e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance dalle loro responsabilità per il bilancio.
ISA Italia 402.A6	Un fornitore di servizi può stabilire direttive e procedure che influiscono sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice. Tali direttive e procedure sono, almeno in parte, fisicamente e operativamente separate dall'impresa utilizzatrice. La rilevanza dei controlli del fornitore di servizi rispetto a quelli dell'impresa utilizzatrice dipende dalla natura dei servizi prestati dal fornitore, inclusa la natura e la significatività delle operazioni che quest'ultimo elabora per conto dell'impresa utilizzatrice. In alcune situazioni, le operazioni elaborate dal fornitore di servizi e i conti che ne sono influenzati possono non apparire come significativi per il bilancio dell'impresa utilizzatrice, ma la natura delle operazioni elaborate può essere significativa ed il revisore dell'impresa utilizzatrice può stabilire che in tali circostanze sia necessaria una comprensione di tali controlli.

Aspetto non secondario sul quale il revisore deve acquisire un'adeguata conoscenza è quello del livello d'interazione tra le attività del fornitore di servizi e quelle dell'impresa utilizzatrice.

Il livello d'interazione rappresenta la misura in cui l'impresa utilizzatrice è in grado e sceglie di porre in essere controlli efficaci sulle attività di elaborazione svolte dal fornitore di servizi.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 402.A7	La rilevanza dei controlli del fornitore di servizi rispetto a quelli dell'impresa utilizzatrice dipende anche dal livello di interazione tra le sue attività e quelle dell'impresa utilizzatrice. Il livello di interazione attiene alla misura in cui un'impresa utilizzatrice è in grado e sceglie di mettere in atto controlli efficaci sulle attività di elaborazione svolte dal fornitore di servizi. Per esempio, esiste un alto livello di interazione tra le attività dell'impresa utilizzatrice e quelle del fornitore di servizi nel caso in cui le operazioni sono autorizzate dall'impresa utilizzatrice e elaborate e contabilizzate dal fornitore. In tali circostanze, può essere fattibile per l'impresa utilizzatrice mettere in atto controlli efficaci su tali operazioni. D'altra parte, quando un fornitore di servizi rileva ovvero, sin dall'inizio, registra, elabora e contabilizza le operazioni dell'impresa utilizzatrice, esiste un basso livello di interazione tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore medesimo. In tali circostanze, l'impresa utilizzatrice può non essere in grado di mettere in atto, al suo interno, controlli efficaci su tali operazioni, ovvero può scegliere di non metterli in atto, e può fare affidamento sui controlli esistenti presso il fornitore di servizi.

Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve valutare la configurazione e la messa in atto, da parte della società utilizzatrice, dei controlli rilevanti che riguardano i servizi prestati dal fornitore, inclusi quelli che sono applicati alle operazioni elaborate dal fornitore di servizi.

Un'adeguata comprensione della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore, nonché del loro effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile, rappresenta la base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi.

La comprensione della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore di servizi, nonché del loro effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice, può derivare in prima istanza da analisi svolte presso l'impresa utilizzatrice.

Per esempio, l'impresa utilizzatrice di servizi di tenuta della contabilità può stabilire controlli sui servizi del fornitore che possono consentire al revisore, attraverso la loro verifica, di concludere che i controlli dell'impresa utilizzatrice operino efficacemente per alcune o per tutte le relative asserzioni, a prescindere dai controlli in essere presso il fornitore dei servizi. Tali controlli possono includere:

- il confronto dei dati e delle informazioni inviate al fornitore dei servizi con i documenti, le relazioni e le informazioni ricevute dallo stesso successivamente all'elaborazione dei dati;
- l'analisi periodica dei conti di mastro inviati dal fornitore di servizi con le risultanze amministrative dell'impresa utilizzatrice;
- la riconciliazione degli estratti conto clienti, fornitori, banche come risultanti nel sistema amministrativo dell'impresa utilizzatrice con gli elaborati contabili ricevuti dal fornitore dei servizi;
- l'analisi della ragionevolezza e il ricalcolo a campione di costi, ricavi, debiti, crediti ai fini di un controllo di accuratezza;
- la verifica della competenza economica dei costi e dei ricavi (fatture da ricevere e fatture da emettere) risultante dalle elaborazioni del fornitore di servizi;
- la verifica degli oneri pluriennali oggetto di capitalizzazione negli elaborati del fornitore di servizi;
- la verifica di coerenza tra i dati inseriti nel bilancio di verifica e i prospetti di bilancio inviati dal fornitore di servizi.

Qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di acquisire una comprensione sufficiente dall'impresa utilizzatrice, dovrà svolgere una o più delle seguenti procedure (ISA (Italia) 402, §12):

1. contattare il fornitore di servizi tramite l'impresa utilizzatrice per ottenere informazioni specifiche;
2. svolgere procedure di revisione idonee a fornire le informazioni necessarie sui controlli pertinenti direttamente dal fornitore di servizi; ovvero, nei casi maggiormente complessi e strutturati,
3. acquisire una relazione emessa da un altro revisore incaricato di svolgere specifiche procedure di verifica presso il fornitore di servizi;
4. richiedere ad un altro revisore di svolgere le procedure idonee a fornire le necessarie informazioni sui controlli pertinenti presso il fornitore di servizi.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 402.A15	<p>La decisione del revisore dell'impresa utilizzatrice in merito a quale procedura porre in essere, tra quelle di cui al paragrafo 12, singolarmente o in combinazione tra loro, per acquisire le informazioni necessarie all'identificazione e alla valutazione dei rischi di errori significativi relativi all'esternalizzazione di attività mediante l'utilizzo di fornitori di servizi, può essere influenzata da aspetti quali:</p> <ul style="list-style-type: none">• la dimensione sia dell'impresa utilizzatrice che del fornitore di servizi;• la complessità delle operazioni dell'impresa utilizzatrice e la complessità dei servizi prestati dal fornitore;

	<ul style="list-style-type: none"> • la sede del fornitore di servizi (per esempio, il revisore dell'impresa utilizzatrice può decidere di avvalersi di un altro revisore affinché quest'ultimo svolga per suo conto procedure presso il fornitore di servizi, qualora la sede del fornitore di servizi sia distante); • se ci si attende che la procedura (o le procedure) fornisca effettivamente al revisore dell'impresa utilizzatrice elementi probativi sufficienti e appropriati; • la natura dei rapporti tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore di servizi.
--	---

L'estrema semplicità e linearità delle operazioni, delle registrazioni contabili e del *business* tipico delle "nano" imprese dovrebbe consentire al revisore dell'impresa utilizzatrice di acquisire appropriati e sufficienti elementi probativi mediante le sole procedure di validità, evitando, in tal guisa, di fare affidamento sulle procedure di controllo interno. In tali circostanze il revisore potrebbe evitare di acquisire le relazioni di cui ai precedenti punti 3 e 4.

Suggerimenti operativi

Esempio di policy di approccio di revisione per le "nano" imprese

Viene svolta un'analisi preliminare della natura e della rilevanza delle attività svolte dal fornitore di servizi nonché del livello di interazione di quest'ultimo e dell'impresa utilizzatrice dei servizi al fine di acquisire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni, inclusi quegli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile.

Ad eccezione di quanto riportato nelle carte di lavoro per specifici incarichi, non si fa affidamento sulle procedure di controllo interno in quanto:

- non esiste un'adeguata separazione delle funzioni in termini di autorizzazione, esecuzione e registrazione delle operazioni e di custodia dei correlati beni;
(e/o)
- non esiste una adeguata documentazione dello svolgimento delle procedure di controllo interno ai fini dello svolgimento dei test di conformità;
(e/o)
- Il tempo necessario per lo svolgimento di test di conformità sulle procedure di controllo supererebbe il risparmio temporale derivante dallo svolgimento di test di sostanza meno estesi;
(e/o)
- [...]

Nei rari casi nei quali il revisore dell'impresa utilizzatrice - al fine di una comprensione sufficiente della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore, nonché del loro effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile, tale da fornire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi - dovesse ritenere necessario acquisire una relazione a supporto, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402, prevede che la stessa possa assumere due diverse connotazioni (vedi box seguente).

Cosa dicono gli ISA Italia

ISA Italia 402.8	<ul style="list-style-type: none"> • [...] <p>b) Relazione sulla descrizione e sulla configurazione dei controlli presso il fornitore di servizi (indicata nel presente principio di revisione come relazione di tipo 1) – Una relazione che comprende:</p> <p>i) una descrizione predisposta dalla direzione del fornitore di servizi riguardante il suo sistema organizzativo, gli obiettivi di controllo e i relativi controlli configurati e messi in atto ad una data specifica;</p> <p>ii) una relazione emessa dal revisore del fornitore di servizi con l'obiettivo di fornire una ragionevole sicurezza, che includa il proprio giudizio sulla descrizione del sistema organizzativo, degli obiettivi</p>
------------------	--

	<p>di controllo e dei relativi controlli del fornitore di servizi, nonché sull' idoneità della configurazione di tali controlli ai fini del conseguimento degli obiettivi di controllo prestabiliti.</p> <p>c) Relazione sulla descrizione, configurazione ed efficacia operativa dei controlli presso il fornitore di servizi (indicata nel presente principio di revisione come relazione di tipo 2) – Una relazione che comprende:</p> <p>i) una descrizione, predisposta dalla direzione del fornitore di servizi, riguardante il suo sistema organizzativo, gli obiettivi di controllo e i relativi controlli configurati e messi in atto ad una data specifica ovvero nel corso di un periodo prestabilito e, in alcuni casi, la loro efficacia operativa nel corso del periodo prestabilito;</p> <p>ii) una relazione emessa dal revisore del fornitore di servizi con l'obiettivo di fornire una ragionevole sicurezza, che includa:</p> <p>a. il proprio giudizio sulla descrizione del sistema organizzativo, degli obiettivi di controllo e dei relativi controlli del fornitore di servizi, nonché sull' idoneità della configurazione di tali controlli ai fini del conseguimento degli obiettivi di controllo prestabiliti e sulla loro efficacia operativa;</p> <p>b. una descrizione delle procedure di conformità svolte dal revisore del fornitore di servizi ed i relativi risultati.</p> <p>...]</p>
--	---

La disponibilità di una relazione di "tipo 1" o di "tipo 2" dipenderà generalmente dal fatto che il contratto tra il fornitore di servizi e l'impresa utilizzatrice preveda che il fornitore di servizi rilasci tale relazione. In caso affermativo, il fornitore di servizi incaricherà un proprio revisore di emettere la relazione sulla descrizione e sulla configurazione dei propri controlli e sulla loro efficacia operativa.

Le relazioni di "tipo 1" o di "tipo 2" possono essere emesse in conformità ai principi ISAE (*International Standard on Assurance Engagements*).

Le informazioni contenute nelle suddette relazioni possono aiutare il revisore dell'impresa utilizzatrice a comprendere:

- gli aspetti dei controlli presso il fornitore di servizi che possono influire sull'elaborazione delle operazioni dell'impresa utilizzatrice;
- dove potrebbero generarsi errori significativi;
- gli obiettivi di controllo presso il fornitore di servizi che siano pertinenti alle asserzioni di bilancio dell'impresa utilizzatrice;
- se i controlli presso il fornitore di servizi siano adeguatamente configurati e messi in atto per prevenire o individuare gli errori di elaborazione che potrebbero dar luogo ad errori significativi nel bilancio dell'impresa utilizzatrice.

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 402.14	<p>Qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice pianifichi di utilizzare una relazione di tipo 1 o di tipo 2 quale elemento probativo a supporto della sua comprensione in merito alla configurazione e alla messa in atto dei controlli presso il fornitore di servizi, egli deve:</p> <p>a) valutare se la descrizione e la configurazione dei controlli presso il fornitore di servizi siano riferiti ad una data o ad un periodo appropriati per gli scopi del revisore dell'impresa utilizzatrice;</p> <p>b) valutare la sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi forniti dalla relazione ai fini della comprensione del controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile;</p> <p>c) stabilire se i controlli complementari dell'impresa utilizzatrice identificati dal fornitore di servizi siano rilevanti per l'impresa utilizzatrice e, in caso affermativo, comprendere se l'impresa utilizzatrice abbia configurato e messo in atto tali controlli. (Rif.: Parr. A22-A23)</p>

4.3 Le risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi

Nel caso di servizi esternalizzati da parte di un'impresa sottoposta a revisione contabile presso un fornitore di servizi qualificato (soprattutto se si tratta di servizi di tenuta della contabilità, fiscali e di elaborazione paghe) può verificarsi una riduzione del rischio di errori significativi per l'impresa utilizzatrice, in particolare qualora questa non possieda le competenze necessarie a svolgere determinate attività, quali la rilevazione, l'elaborazione e la registrazione delle operazioni⁹. Dette considerazioni sono assolutamente calzanti per molte delle imprese inquadrabili nella definizione di "nano" imprese che usufruiscono di servizi contabili e fiscali forniti da professionisti abilitati quali i dottori commercialisti ed esperti contabili.

Nel caso il fornitore di servizi dovesse conservare elementi significativi delle registrazioni contabili dell'impresa utilizzatrice, il revisore di quest'ultima dovrà avere l'accesso diretto alle registrazioni contabili per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per comprovare le operazioni e i saldi in esse iscritti.

Tale accesso può implicare:

- l'ispezione fisica delle registrazioni presso i locali del fornitore di servizi; ovvero
- la consultazione delle registrazioni tenute in formato elettronico dall'impresa utilizzatrice, o in un'altra sede.

Nel caso di accesso diretto elettronico, il revisore dell'impresa utilizzatrice può acquisire elementi probativi sull'adeguatezza dei controlli effettuati dal fornitore di servizi relativi alla completezza e all'integrità dei dati dell'impresa utilizzatrice per i quali è responsabile il fornitore di servizi.

Il revisore dell'impresa utilizzatrice determina la natura e l'ampiezza degli elementi probativi da acquisire sui saldi e sulle operazioni gestite dal fornitore di servizi tramite le seguenti procedure:

- ispezione delle registrazioni e dei documenti tenuti dall'impresa utilizzatrice¹⁰;
- ispezione delle registrazioni e dei documenti tenuti dal fornitore di servizi¹¹;
- acquisizione delle conferme dal fornitore di servizi in merito ai saldi e alle operazioni, laddove l'impresa utilizzatrice tenga registrazioni autonome dei saldi e delle operazioni;
- svolgimento di procedure di analisi comparativa sulle registrazioni tenute dall'impresa utilizzatrice ovvero sulle relazioni ricevute dal fornitore di servizi.

Come già evidenziato in precedenza, nel contesto delle "nano" imprese un approccio di revisione di tipo "substantive" è sicuramente da privilegiare in quanto maggiormente efficiente ed efficace rispetto ad un approccio che utilizzi il cosiddetto "control approach", ossia una mitigazione del rischio di errori significativi previo affidamento sulle procedure di controllo interno. Se il revisore dell'impresa utilizzatrice dovesse, però, ritenere che i controlli presso il fornitore di servizi operino efficacemente e che le procedure di validità non forniscano da sole elementi probativi sufficienti ed appropriati a livello di asserzioni, dovrà definire e svolgere procedure di conformità. In tali circostanze il revisore dell'impresa utilizzatrice può:

- acquisire una relazione di "tipo 2", ove disponibile;

⁹ Vedi in tal senso il § A24 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402.

¹⁰ ISA Italia n. 402, § A.26 a): "... l'affidabilità di tale fonte di elementi probativi è determinata dalla natura e dall'ampiezza delle registrazioni contabili e della relativa documentazione di supporto conservate dall'impresa utilizzatrice. In alcuni casi, l'impresa utilizzatrice può non tenere registrazioni o documentazione autonome e dettagliate di specifiche operazioni poste in essere per suo conto".

¹¹ ISA Italia n. 402, § A.26 b): "... l'accesso da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice alle registrazioni del fornitore di servizi può essere stabilito nell'ambito degli accordi contrattuali tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore di servizi. Il revisore dell'impresa utilizzatrice può avvalersi anche di un altro revisore per ottenere l'accesso per suo conto alle registrazioni dell'impresa utilizzatrice tenute dal fornitore di servizi".

- svolgere procedure di conformità appropriate presso il fornitore di servizi; ovvero
- avvalersi di un altro revisore che svolga, per suo conto, le procedure di conformità presso il fornitore di servizi.

Qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice pianifichi di utilizzare una relazione di "tipo 2" come elemento probativo che i controlli presso il fornitore di servizi operino efficacemente, al fine della valutazione dell'adeguatezza della suddetta relazione, dovrà tener conto dei seguenti elementi:

- periodo temporale coperto con le procedure di conformità;
- tempo trascorso dal momento dello svolgimento delle procedure di conformità;
- portata del lavoro del revisore del fornitore di servizi;
- servizi e processi considerati;
- punti di controllo verificati e procedure svolte;
- modalità con cui tali controlli verificati sono collegati a quelli dell'impresa utilizzatrice;
- risultati dei test di conformità e giudizio del revisore del fornitore di servizi sull'efficacia operativa dei controlli.

Si segnala che una relazione di "tipo 2" può soddisfare le esigenze di diversi revisori delle imprese utilizzatrici dei servizi prestati dallo stesso fornitore, per cui è una scelta senz'altro auspicabile per i fornitori di servizi che hanno numerose società clienti assoggettate a revisione legale con esternalizzazione di servizi rilevanti per la revisione.

Il revisore dell'impresa utilizzatrice è opportuno che comunichi tempestivamente alla direzione e ai responsabili delle attività di governance:

- le carenze significative identificate nel corso della revisione contabile (comunicazione per iscritto);
- le altre carenze nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile che, secondo il suo giudizio professionale, siano sufficientemente importanti da meritare l'attenzione della direzione stessa.

Come espressamente previsto nel paragrafo 19 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402 *"Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve svolgere indagini presso la direzione dell'impresa stessa sul fatto se il fornitore di servizi abbia comunicato all'impresa utilizzatrice ovvero se questa sia venuta in altro modo a conoscenza di eventuali frodi, non conformità a legge e regolamenti o errori non corretti che influiscono sul bilancio dell'impresa utilizzatrice. Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve valutare in che modo tali aspetti influiscano sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure di revisione conseguenti, inclusi gli effetti sulle conclusioni e sulla relazione di revisione"*.

Potrebbe, infatti, accadere che un fornitore di servizi possa essere tenuto, in base ai termini contrattuali, a portare a conoscenza delle imprese utilizzatrici eventuali frodi o non conformità a leggi o regolamenti o ancora errori influenzanti il bilancio non corretti attribuibili alla direzione della impresa utilizzatrice o alla struttura del fornitore di servizi¹².

Nel caso di imprese che hanno esternalizzato l'intera tenuta della contabilità, o comunque servizi rilevanti ai fini della revisione, è opportuno che nella **lettera di attestazione** venga inserita una dichiarazione degli amministratori circa l'esistenza o meno di comunicazioni che lo studio professionale o la società di servizi ha fatto alla società su frodi, non conformità significative rispetto alle norme di legge o su errori non corretti che influiscono sul bilancio¹³.

¹² Vedi in tal senso il § A.41 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402.

¹³ Così E. Bozza in "Le implicazioni del codice della crisi sulle attività del sindaco-revisore con particolare riguardo alle società di dimensioni molto ridotte", Riv. Eutekne "Società e Contratti, Bilancio e Revisione" n. 2/2019.

Suggerimenti operativi

La carta di lavoro GEN 9.0 contenuta nel documento CNDCEC 2018 “Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale delle imprese di minori dimensioni”, potrebbe essere riadattata come segue:

Carta di lavoro

GEN 9.0-bis

Lettera di attestazione

Carta Intestata Società (ABC Srl)

Li, gg/mm/aa (stessa data della relazione di revisione)

Al sindaco unico e revisore

Dott. P

Si rilascia la presente lettera di attestazione in relazione alla revisione legale dei conti da lei svolta sul bilancio della società XYZ al 31 dicembre 20XX, che mostra un patrimonio netto di euro ..., comprensivo di un utile (o perdita) di euro ..., finalizzata alla formulazione di un giudizio in merito al fatto che il bilancio fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione.

Vi confermiamo, per quanto a nostra conoscenza, le seguenti attestazioni, già portate alla sua attenzione nello svolgimento del suo esame.

1. Che è nostra la responsabilità che il bilancio d'esercizio sia redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale-finanziaria e il risultato economico d'esercizio [e i flussi di cassa¹⁴] della società.
2. [Nell'ambito dell'incarico a lei conferito esprimerete altresì il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio, sulla conformità della stessa alle norme di legge e rilascerete una dichiarazione circa l'identificazione di eventuali errori significativi¹⁵. È nostra la responsabilità della redazione della relazione sulla gestione relativa al bilancio d'esercizio al in conformità alle norme di legge; la stessa presenta tutte le informazioni richieste dalla normativa vigente ed è coerente con il bilancio d'esercizio. Inoltre, è nostra responsabilità che la relazione sulla gestione non contenga errori significativi. Siamo consapevoli che l'attività di sua competenza circa la relazione sulla gestione comporta lo svolgimento delle procedure, poste in essere secondo quanto previsto dal Principio di Revisione (SA Italia) 720B, volte all'espressione di un giudizio sulla coerenza con il bilancio d'esercizio della relazione sulla gestione e sulla sua conformità rispetto alle richieste delle norme di legge, nonché il rilascio della dichiarazione circa l'identificazione di eventuali errori significativi. Siamo infine consapevoli che il giudizio sulla coerenza e conformità non rappresenta un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta della relazione sulla gestione rispetto alle norme di legge che ne disciplinano

¹⁴ Da utilizzare solo in caso di bilancio ordinario.

¹⁵ Rif.: Art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/2010.

il contenuto e che la dichiarazione circa l'identificazione di eventuali errori significativi non costituisce l'espressione di un giudizio professionale]¹⁶.

3. Il bilancio è stato predisposto nella prospettiva di continuità dell'impresa; in particolare, Vi confermiamo che riteniamo appropriato il presupposto della continuità aziendale che sottende la preparazione del bilancio, prendendo a riferimento un periodo futuro di almeno 12 mesi dalla data di bilancio.

4. Vi confermiamo che la responsabilità di valutare l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della Società alla natura e alle dimensioni dell'impresa, nonché di implementare e adottare le necessarie misure per la sua attuazione appartiene all'Organo di Amministrazione. Vi confermiamo altresì che ad oggi, da tali nostre attività, non sono emersi significativi elementi che possano incidere sulla correttezza del bilancio.

5. Alcune delle attestazioni incluse nella presente lettera sono descritte come aventi natura limitata agli aspetti significativi. In proposito, Vi confermiamo che siamo consapevoli che le omissioni o gli errori nelle voci di bilancio e nell'informativa contenuta nella nota integrativa sono significativi quando possono, individualmente o nel complesso, influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio stesso. La significatività dipende dalla dimensione e dalla natura dell'omissione o dell'errore valutata a seconda delle circostanze. La dimensione o la natura della voce interessata dall'omissione o dall'errore, o una combinazione delle due, potrebbe costituire il fattore determinante.

6. Vi confermiamo:

a) che le scritture contabili riflettono accuratamente e compiutamente tutte le operazioni della Società. Allo stato attuale delle nostre conoscenze, tutte le operazioni poste in essere sono state compiute secondo corretti criteri di gestione, sono legittime, sia sotto l'aspetto formale sia sotto l'aspetto sostanziale, e inerenti all'attività sociale. Tutti i costi ed oneri, i ricavi e proventi, gli incassi e gli esborsi, nonché gli impegni sono pienamente rappresentati in contabilità in modo veritiero e corretto e trovano adeguata documentazione di supporto emessa in conformità alla legislazione vigente. Non esistono attività, passività, costi o ricavi non riflessi in bilancio.

b) che la documentazione messa a Vostra disposizione ai fini dell'espletamento del Vostro incarico è completa, autentica e attendibile e che le informazioni ivi contenute sono corrette ed esatte. In particolare, abbiamo messo a Vostra disposizione:

- tutte le scritture contabili ed i relativi supporti documentali ed informativi;
- i libri sociali completi e correttamente tenuti, nonché i verbali e le bozze delle riunioni non ancora trascritte nei libri in questione, in forma comunque sostanzialmente definitiva;

c) che, a nostra conoscenza, non esistono ulteriori accordi, impegni, controdeklarazioni, side letters, intese, anche di natura verbale, né ulteriori operazioni o atti di gestione rispetto a quanto diligentemente riportato nelle scritture contabili;

d) che è nostra responsabilità l'implementazione e il funzionamento di un adeguato sistema di controllo interno volto, tra l'altro, a prevenire e ad individuare frodi e/o errori.

¹⁶ Formula da utilizzare solo in caso di bilancio ordinario.

e) che non siamo a conoscenza di casi di frodi o sospetti di frodi, con riguardo alla Società, che hanno coinvolto:

- il *management*;

- i dipendenti con incarichi di rilievo nel controllo interno; o

- altri soggetti, anche terzi, la cui frode o sospetta frode potrebbe avere inciso in modo sostanziale sul bilancio;

f) che non siamo a conoscenza di dichiarazioni di frode o sospetti di frode, con riguardo alla Società, relativi al bilancio fatte da dipendenti, ex-dipendenti, analisti, autorità pubbliche o altri soggetti;

g) *che il fornitore di servizi di [specificare la natura del servizio (es.: tenuta contabilità; adempimenti fiscali; ...)], [dati identificativi del fornitore di servizi], non ci ha comunicato frodi o sospetti di frode;*

h) che siamo consapevoli che il termine "frode" include gli errori in bilancio derivanti da appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa e gli errori derivanti da una falsa informativa economico-finanziaria. La falsa informativa economico-finanziaria comporta errori intenzionali, inclusa, l'omissione in bilancio di importi o di un'informativa adeguata, al fine di ingannare gli utilizzatori dello stesso. L'appropriazione illecita di beni ed attività comporta la sottrazione di beni dell'impresa ed è spesso accompagnata da registrazioni contabili e da altra documentazione falsa, ingannevole o fuorviante atte a dissimulare la mancanza dei beni e attività o la cessione degli stessi senza un'adeguata autorizzazione, ovvero ancora il loro utilizzo come garanzie senza la necessaria autorizzazione.

7. Sul Bilancio d'esercizio:

Vi confermiamo che è stato correttamente identificato il soggetto che svolge l'attività di direzione e coordinamento e che:

a) [il prospetto riepilogativo allegato alla nota integrativa contiene i dati essenziali della società alla cui attività di direzione e coordinamento siamo soggetti è stato predisposto in base ai dati risultanti dall'ultimo bilancio approvato della società;]

b) [è stata fornita, nella relazione sulla gestione, puntuale informazione circa i rapporti intercorsi con la/e società che esercita attività di coordinamento e con le altre società che vi sono soggette e l'effetto che tale attività ha avuto sull'esercizio sociale e sui risultati conseguiti].

8. Non vi sono state operazioni atipiche o inusuali, oltre a quelle evidenziate in bilancio.

9. *Il fornitore di servizi di [specificare la natura del servizio (es.: tenuta contabilità; adempimenti fiscali; ...)], [dati identificativi del fornitore di servizi], non ci ha comunicato errori non corretti che influiscono sul Bilancio della Società.*

10. Vi confermiamo che il bilancio d'esercizio e/o consolidato non è inficiato di errori significativi, incluse le omissioni.

11. Non vi sono state, limitatamente agli aspetti che possono avere un effetto significativo sul bilancio:

a) irregolarità da parte di Amministratori, Dirigenti ed altri dipendenti della Società che rivestano posizioni di rilievo nell'ambito del sistema di controllo interno amministrativo;

b) irregolarità da parte di altri dipendenti della Società;

- c) notifiche da parte di amministrazioni pubbliche, autorità giurisdizionali o inquirenti, organismi di controllo pubblico o autorità indipendenti di vigilanza (MEF, Tribunali, Guardia di Finanza, Uffici imposte, Autorità garanti della concorrenza e del mercato, ecc.) aventi ad oggetto richieste di informazioni o chiarimenti, nonché provvedimenti inerenti l'inosservanza delle vigenti norme;
- d) violazioni o possibili violazioni di leggi o regolamenti;
- e) inadempienze di clausole contrattuali;
- f) violazioni del D.L. 3 maggio 1991, n. 143 (Legge Antiriciclaggio) e successive modifiche ed integrazioni;
- g) violazioni della Legge 10 ottobre 1990, n. 287 (cosiddetta Antitrust);
- h) operazioni al di fuori dell'oggetto sociale.

12. Non vi sono:

- a) potenziali richieste di danni o accertamenti di passività che, a parere dei nostri legali, possano probabilmente concretizzarsi e quindi tali da dover essere evidenziate nel bilancio come passività, così come definite nel successivo punto b);
- b) passività significative, perdite potenziali per le quali debba essere effettuato un accantonamento in bilancio d'esercizio e/o consolidato, oppure evidenziate nelle note integrative, e utili potenziali che debbano essere evidenziati nelle note integrative. Siamo consapevoli che la dizione "utile o perdita potenziali" si riferisce ad una "potenzialità" ovvero ad una situazione, condizione, circostanza o fattispecie caratterizzate da uno stato d'incertezza, le quali, al verificarsi di uno o più eventi futuri potranno concretizzarsi per la Società in una perdita o un utile, confermando il sorgere di una passività o la perdita totale o parziale di un'attività, ovvero l'acquisizione di una attività o la riduzione di una passività. Tali potenzialità non includono le incertezze legate ai normali processi di stima necessari per valutare talune poste di bilancio in una situazione di normale prosecuzione dell'attività aziendale;
- c) significative operazioni non correttamente rilevate nelle scritture contabili e quindi nei bilanci;
- d) eventi occorsi in data successiva al 31 dicembre 20XX tali da rendere l'attuale situazione patrimoniale-finanziaria sostanzialmente diversa da quella approvata dagli organi della società, tale da richiedere rettifiche o annotazioni integrative al bilancio d'esercizio;
- e) atti compiuti in violazione dell'art. 2357 e ss. c.c. in materia di acquisto di azioni proprie e di azioni della controllante;
- f) accordi con istituti finanziari che comportino compensazioni fra conti attivi o passivi o accordi che possano provocare l'indisponibilità di conti attivi, di linee di credito, o altri accordi di natura similare;
- g) accordi di riacquisto di attività precedentemente alienate;
- h) perdite che si devono sostenere in relazione all'evasione o incapacità di evadere gli impegni assunti;
- i) perdite che si devono sostenere in relazione ad impegni assunti per l'acquisto di voci di magazzino eccedenti il normale fabbisogno o a prezzi superiori a quelli di mercato, o relative alla valutazione di giacenze di magazzino obsolete;

l) perdite durevoli di valore relative ad immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie ed investimenti fissi non utilizzati e/o obsoleti aventi un valore di bilancio significativo che debbano essere svalutati per perdite di valore.

13. Non sono previsti programmi futuri o intendimenti che possano alterare significativamente il valore di carico delle attività o delle passività o la loro classificazione o la relativa informativa nel bilancio d'esercizio.

14. Sono state portate a sua conoscenza tutte le informazioni relative ai seguenti punti, ove applicabili:

- a) intestazioni fiduciarie;
- b) impegni assunti o accordi stipulati in relazione ad acquisti o cessioni di crediti, di partecipazioni, di rami d'azienda o di altri beni, e garanzie di redditività sui beni venduti o accordi per il riacquisto di attività precedentemente alienate;
- c) impegni assunti o accordi stipulati in relazione a strumenti derivati riguardanti valute, tassi d'interesse, beni (ad es. merci o titoli) e indici;
- d) impegni di acquisto di immobilizzazioni tecniche ovvero impegni di acquisto, di vendita o di altro tipo di natura straordinaria e di ammontare rilevante;
- e) perdite o penalità su ordini di vendita o di acquisto e su contratti in corso di esecuzione;
- f) impegni per trattamenti economici integrativi (correnti o differiti) con il personale, gli agenti o altri;
- g) impegni esistenti per contratti di affitto o di leasing;
- h) affidamenti bancari ed accordi sui tassi di interesse;
- i) impegni cambiari, avalli, fidejussioni date o ricevute;
- l) effetti di terzi ceduti allo sconto od in pagamento, ma non ancora scaduti;
- m) opzioni di riacquisto di azioni proprie o accordi a tale fine, azioni soggette a opzioni, "Warrant", obbligazioni convertibili o altre fattispecie similari.

Le operazioni effettuate e le situazioni esistenti relative ai sopraccitati punti sono state correttamente contabilizzate nei bilanci e/o evidenziate nella nota integrativa.

15. La società esercita pieni diritti su tutte le attività possedute e non vi sono pegni o vincoli su di esse, né alcuna attività è soggetta a ipoteca o altro vincolo (ad eccezione di quelli evidenziati nei bilanci).

16. Le imposte sul reddito sono state determinate mediante una corretta interpretazione della normativa fiscale vigente. Si è tenuto conto di eventuali oneri derivanti da contestazioni notificate dall'Amministrazione Finanziaria e non ancora definite oppure il cui esito è incerto.

Non sono previste nel breve periodo operazioni che possano portare alla tassazione dei saldi attivi di rivalutazione e delle altre riserve in regime di sospensione d'imposta.

È nostra la responsabilità per le assunzioni significative utilizzate nell'analisi dei redditi tassabili attesi allo scopo di determinare la ragionevole certezza del recupero delle attività per imposte anticipate.

17. Non vi sono state operazioni di entità o incidenza eccezionale [oltre a quelle contabilizzate e evidenziate in bilancio].

18. Vi confermiamo, con la precisazione di cui al precedente paragrafo 4, che il bilancio d'esercizio non è inficiato da errori rilevanti, incluse le omissioni.

[Oppure

a) (In presenza di differenze di revisione non corrette)

Vi confermiamo che gli effetti degli errori da Voi riscontrati e non corretti non sono rilevanti, sia singolarmente sia nel loro insieme, per il bilancio d'esercizio nel suo complesso. L'elenco degli errori non corretti è allegato alla lettera di attestazione.

b) (Formulazione da adottare quando gli amministratori ritengono e che uno o più elementi inclusi fra le differenze di revisione, benché non rilevanti, non rappresentano differenze di revisione)

Non concordiamo sul fatto che la/le differenza/e relativa/e a [...] costituisca/no un errore per i seguenti motivi:].

19. Vi confermiamo, con la precisazione di cui al precedente paragrafo 2, che la relazione sulla gestione relativa al bilancio d'esercizio non contiene incoerenze ed errori e/o significativi.

[Oppure

a) (In presenza di incoerenze e/o errori non corretti)

Vi confermiamo che gli effetti [delle incoerenze] e/o [degli errori] da Voi riscontrati e non corretti non sono significativi, sia singolarmente sia nel loro insieme. L'elenco delle incoerenze e/o degli errori non corretti è allegato alla lettera di attestazione.

b) (Formulazione da adottare quando gli amministratori ritengono che uno o più incoerenze e/o errori, benché non significativi, non rappresentano incoerenze e/o errori)

Non concordiamo (invece) sul fatto che [...] costituisca/no [un'incoerenza] e/o [un errore] per i seguenti motivi:].

20. Vi confermiamo che la società opera nel rispetto delle normative di tutela ambientale stabilite dalle leggi nazionali e/o regionali vigenti, riguardanti:

- a) lo smaltimento di rifiuti speciali e tossico nocivi;
- b) lo smaltimento delle acque reflue;
- c) le emissioni in atmosfera.

Attestiamo altresì che la società opera nel rispetto delle leggi vigenti in materia di sicurezza e igiene del lavoro nonché di privacy.

21. Il fornitore di servizi di [specificare la natura del servizio (es.: tenuta contabilità; adempimenti fiscali; ...)], [dati identificativi del fornitore di servizi], non ci ha comunicato non conformità o sospette non conformità a leggi e regolamenti.

22. Vi confermiamo la completezza e attendibilità delle informazioni a lei fornite con riguardo all'identificazione delle parti correlate e alle operazioni realizzate con tali parti che sono significative rispetto al bilancio. È stata fornita nella relazione sulla gestione (o nella nota integrativa) apposita e puntuale informazione sulle operazioni

con parti correlate con indicazione dei saldi debitori o creditori, delle vendite, degli acquisti, di altri ricavi o costi, dei contratti di leasing e delle garanzie, nonché sulle operazioni atipiche o inusuali rispetto alla normale gestione

23. Vi confermiamo che non sono mai state effettuate erogazioni dirette o indirette a partiti politici, correnti di partiti politici e singoli rappresentanti di partito al di fuori di quelle effettuate ai sensi di legge.

24. Vi confermiamo che il bilancio d'esercizio e i relativi allegati, sono conformi a quelli che saranno depositati presso la sede sociale. Ci impegniamo inoltre a darle tempestiva comunicazione delle eventuali modifiche che fossero apportate ai suddetti documenti prima del deposito.

È nostra la responsabilità di informare il revisore circa l'emergere di eventi che possano avere un effetto sul bilancio tra la data di rilascio della relazione e la data di approvazione del bilancio.

Con la presente dichiarazione la Società riconosce e conferma inoltre che la completezza, attendibilità e autenticità di quanto sopra specificamente attestato costituisce, anche ai sensi e per gli effetti degli artt. 1227 e 2049 c.c., presupposto per una corretta possibilità di svolgimento della sua attività di revisione legale e per l'espressione del suo giudizio professionale, mediante l'emissione della relazione sul bilancio.

Firma del legale rappresentate

ALBERO DECISIONALE

Comprendere come l'impresa utilizzatrice utilizza i servizi del fornitore di servizi nella fornitura di servizi di contabilità:

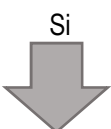
- natura dei servizi prestati e loro rilevanza
- natura e significatività delle operazioni elaborate, dei processi relativi alla contabilizzazione o alla predisposizione del bilancio
- livello di interazione tra attività del fornitore dei servizi e quelle dell'impresa utilizzatrice
- natura del rapporto tra impresa utilizzatrice e fornitore dei servizi, inclusi i relativi termini contrattuali



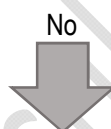
Valutare la configurazione e l'implementazione di controlli rilevanti della società sui servizi forniti dallo studio professionale, inclusi quelli applicati alle operazioni elaborate dallo studio professionale



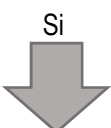
Stabilire se sia stata acquisita una comprensione sufficiente della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore di servizi e del loro effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile, tale da fornire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi



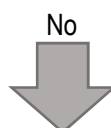
Stabilire se nelle evidenze tenute presso l'impresa utilizzatrice siano disponibili elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al bilancio e alle asserzioni



- Contattare il fornitore di servizi tramite l'impresa utilizzatrice al fine di acquisire specifiche informazioni;
- Acquisire una relazione di Tipo 1 o di Tipo 2 se disponibile;
- recarsi presso il fornitore di servizi, previa autorizzazione, e svolgere le procedure atte a fornire le informazioni necessarie sui controlli pertinenti.



Stabilire natura, tempo ed estensione delle procedure di revisione sulla base anche delle competenze professionali del fornitore di servizi



Svolgere ulteriori procedure di revisione (test di sostanza) conseguenti al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati presso il fornitore di servizi

<p>b) <i>Natura e significatività delle operazioni elaborate o dei processi relativi alla contabilizzazione e alla predisposizione del bilancio da parte del fornitore di servizi</i></p>	<p>Valutare e descrivere quanto i servizi svolti da fornitore influenzino le operazioni elaborate, i processi di contabilizzazione e la predisposizione del bilancio della società utilizzatrice:</p> <p>.....</p>
<p>c) <i>Livello di interazione tra le attività del fornitore di servizi e quelle dell'impresa utilizzatrice</i></p>	<p>Valutare e descrivere il livello di interazione:</p> <p><input type="checkbox"/> ALTO</p> <p><input type="checkbox"/> BASSO</p> <p>.....</p>
<p>d) <i>Natura del rapporto tra impresa utilizzatrice e fornitore di servizi inclusi i relativi termini contrattuali</i></p>	<p>Selezionare la fattispecie applicabile.</p> <p><input type="checkbox"/> Il fornitore di servizi deve fornire report e informazioni appropriate sui servizi resi alla Società</p> <p><input type="checkbox"/> Il fornitore di servizi deve custodire la documentazione da registrare in modo appropriato</p> <p><input type="checkbox"/> Il fornitore di servizi deve indennizzare la Società in caso di inadempimenti relativi alla prestazione</p> <p><input type="checkbox"/> La Società ha adeguati diritti di accesso alle registrazioni contabili tenute dal fornitore di servizi e alle altre informazioni necessarie allo svolgimento della revisione contabile</p> <p><input type="checkbox"/> E' consentita la comunicazione diretta tra il revisore dell'impresa utilizzatrice e il revisore del fornitore di servizi</p> <p><input type="checkbox"/> Il fornitore di servizi deve rilasciare una Relazione di tipo 1</p> <p><input type="checkbox"/> Il fornitore di servizi deve rilasciare una Relazione di tipo 2</p>
<p>e) <i>Configurazione e messa in atto di controlli interni rilevanti presso l'impresa utilizzatrice che riguardano i servizi prestati dal fornitore di servizi</i></p>	<p>Descrivere il disegno e l'implementazione dei controlli chiave che la società utilizzatrice attua sui servizi prestati dal fornitore di servizi:</p> <p>.....</p>

<p>2. Valutare se sia stata acquisita una sufficiente comprensione della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore e del loro effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile, tale da fornire una base per l'identificazione e la valutazione del rischio di errori significativi</p>	<p>Si <input type="checkbox"/></p> <p>No <input type="checkbox"/> <i>(in questo caso seguire quanto riportato nella procedura al punto 3 della presente checklist)</i></p>	
<p>3. Nel caso non sia possibile acquisire la comprensione di cui al precedente punto 2, svolgere una o più delle seguenti procedure:</p> <p>a) Contattare, tramite l'impresa utilizzatrice, il fornitore dei servizi al fine di acquisire specifiche informazioni</p> <p>b) Visitare il fornitore di servizi e svolgere le procedure idonee a fornire le informazioni necessarie sui controlli pertinenti presso lo stesso</p> <p>c) Acquisire, se disponibile, una relazione di "tipo 1" o di "tipo 2"</p> <p>d) Avvalersi di un altro revisore per svolgere le procedure idonee a fornire le informazioni necessarie sui controlli pertinenti il fornitore di servizi.</p>		
<p>4. Sulla base dello svolgimento delle procedure pianificate e delle indagini svolte presso gli amministratori dell'impresa utilizzatrice stabilire se il fornitore di servizi abbia comunicato all'impresa utilizzatrice, ovvero, se questa abbia avuto conoscenza di eventuali frodi, non conformità a leggi e regolamenti, errori non corretti che influiscono sul bilancio.</p>	<p>No <input type="checkbox"/></p> <p>Non sono state identificate comunicazioni del fornitore dei servizi. È stata acquisita lettera di attestazione degli amministratori sull'inesistenza di comunicazioni del fornitore di servizi e sulla conoscenza di frodi, errori e non conformità.</p> <p>Si <input type="checkbox"/></p> <p>Sono state identificate le seguenti fattispecie:</p> <p>.....</p> <p><i>(In questo caso svolgere le procedure di cui al successivo punto 5 della presente checklist)</i></p>	
<p>5. Valutare in che modo gli aspetti contenuti nelle comunicazioni del fornitore di servizi di cui al precedente punto 4, ovvero, di cui abbia avuto</p>	<p>.....</p> <p>.....</p>	

conoscenza l'impresa utilizzatrice, impattino sulla natura, estensione e tempistica delle procedure di revisione, inclusi gli effetti sulle conclusioni e sulla relazione di revisione.	
<p>Conclusioni:</p> <p>Determinare le procedure di revisione da svolgere per acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi con riguardo alle attività svolte dal fornitore di servizi:</p> <p><input type="checkbox"/> Non acquisibili dalla documentazione tenuta dall'impresa utilizzatrice</p> <p>1. Svolgere <i>test</i> di sostanza presso il fornitore di servizi <input type="checkbox"/></p> <p>2. Svolgere <i>test</i> di conformità presso il fornitore di servizi <input type="checkbox"/></p> <p>3. Utilizzare un altro revisore per svolgere i <i>test</i> di conformità presso il fornitore di servizi <input type="checkbox"/></p> <p>4. Ottenere relazione di tipo 1 <input type="checkbox"/></p> <p>5. Ottenere relazione di tipo 2 <input type="checkbox"/></p> <p><input type="checkbox"/> Acquisibili dalla documentazione tenuta dall'impresa utilizzatrice</p> <p>1. Svolgere <i>test</i> di sostanza (e/o di conformità) presso l'impresa utilizzatrice <input type="checkbox"/></p>		

1.1. Esempio di documentazione del lavoro nel caso di fornitore di servizi di contabilità

Società: Nano impresa Service Srl 31.12.20XX Il revisore unico: ABC, Data: .././.... Questionario di comprensione dei servizi prestati dal fornitore di servizi		Bilancio
Identificazione e localizzazione del fornitore di servizi: Studio professionale Dott. Comm. AB, Roma		
Procedure	Risultati	Rif.
1. Ottenere una comprensione dei seguenti aspetti: <i>a.1) Natura dei servizi</i>	La società utilizza il fornitore di servizi per le seguenti attività: <input checked="" type="checkbox"/> Tenuta della contabilità e dei libri contabili	-Lettera di incarico professionale del .././20XX -Memorandum "Comprensione dei servizi ricevuti"

	<p><input checked="" type="checkbox"/> Adempimenti fiscali (determinazione delle imposte d'esercizio; predisposizione dei modelli dichiarativi; gestione dei versamenti; ecc.)</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Elaborazione delle buste paga, adempimenti contributivi e assicurativi, tenuta dei libri del lavoro</p> <p><input type="checkbox"/> Funzione IT (installazione/manutenzione applicativi informatici)</p> <p><input type="checkbox"/> Altri (dettagliare)</p>	<p>dall'impresa utilizzatrice"</p>
<p>a.2) Rilevanza dei servizi</p>	<p>Valutare la rilevanza di ogni servizio individuato nel precedente punto:</p> <p><input type="checkbox"/> Tenuta della contabilità e dei libri contabili</p> <p><input type="checkbox"/> Adempimenti fiscali</p> <p><input type="checkbox"/> Elaborazione paghe</p> <p><i>I servizi prestati dallo Studio professionale del Dott. Comm. AB sono rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria della Società in quanto influiscono sulle classi di operazioni, sulle registrazioni contabili, sulle informazioni di supporto, sugli specifici conti del bilancio nonché sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.</i></p> <p><i>Per maggiori dettagli sulla natura dei servizi vedi: Memorandum di "Comprensione dei servizi ricevuti dall'impresa utilizzatrice"</i></p>	
<p>a.3) Effetti sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice</p>	<p><i>L'effetto è descritto nella carta di lavoro "Memorandum di Comprensione dei servizi ricevuti dall'impresa utilizzatrice"</i></p>	
<p>b) Natura e significatività delle operazioni elaborate o dei processi relativi alla contabilizzazione e alla predisposizione del bilancio da parte del fornitore di servizi</p>	<p>Valutare e descrivere quanto i servizi svolti da fornitore influenzino le operazioni elaborate, i processi di contabilizzazione e la predisposizione del bilancio della società utilizzatrice:</p> <p><i>Vedi la carta di lavoro "Memorandum di Comprensione dei servizi ricevuti dall'impresa utilizzatrice"</i></p>	

<p>c) <i>Livello di interazione tra le attività del fornitore di servizi e quelle dell'impresa utilizzatrice</i></p>	<p>Valutare e descrivere il livello di interazione:</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> ALTO</p> <p><input type="checkbox"/> BASSO</p> <p><i>Il personale dello studio professionale e quello della Società comunicano regolarmente e con frequenza quasi giornaliera. Il Dott. AB e l'amministratore delegato della Società comunicano con frequenza mensile.</i></p> <p><i>Per maggiori dettagli vedi:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Memorandum "Comprensione dei servizi ricevuti dall'impresa utilizzatrice"</i> - <i>Lettera di incarico professionale del .../20XX</i>
<p>d) <i>Natura del rapporto tra impresa utilizzatrice e fornitore di servizi inclusi i relativi termini contrattuali</i></p>	<p>Selezionare la fattispecie applicabile.</p> <p><input type="checkbox"/> Il fornitore di servizi deve fornire report e informazioni appropriate sui servizi resi alla Società</p> <p><input type="checkbox"/> Il fornitore di servizi deve custodire la documentazione da registrare in modo appropriato</p> <p><input type="checkbox"/> Il fornitore di servizi deve indennizzare la Società in caso di inadempimenti relativi alla prestazione</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> La Società ha adeguati diritti di accesso alle registrazioni contabili tenute dal fornitore di servizi e alle altre informazioni necessarie allo svolgimento della revisione contabile</p> <p><input type="checkbox"/> E' consentita la comunicazione diretta tra il revisore dell'impresa utilizzatrice e il revisore del fornitore di servizi</p> <p><input type="checkbox"/> Il fornitore di servizi deve rilasciare una Relazione di tipo 1</p> <p><input type="checkbox"/> Il fornitore di servizi deve rilasciare una Relazione di tipo 2.</p>
<p>e) <i>Configurazione e messa in atto di controlli interni rilevanti presso l'impresa utilizzatrice che riguardano i servizi prestati dal fornitore di servizi</i></p>	<p>Descrivere il disegno e l'implementazione dei controlli chiave che la società utilizzatrice attua sui servizi prestati dal fornitore di servizi:</p> <p><i>Vedi "Memorandum Comprensione dei servizi ricevuti dall'impresa utilizzatrice"</i></p>

<p>2. Valutare se sia stata acquisita una sufficiente comprensione della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore e del loro effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile, tale da fornire una base per l'identificazione e la valutazione del rischio di errori significativi</p>	<p>Si [X]</p> <p>No [] (in questo caso seguire quanto riportato nella procedura al punto 3 della presente checklist)</p>	
<p>3. Nel caso non sia possibile acquisire la comprensione di cui al precedente punto 2, svolgere una o più delle seguenti procedure:</p> <p>a) Contattare, tramite l'impresa utilizzatrice, il fornitore dei servizi al fine di acquisire specifiche informazioni</p> <p>b) Visitare il fornitore di servizi e svolgere le procedure idonee a fornire le informazioni necessarie sui controlli pertinenti presso lo stesso</p> <p>c) Acquisire, se disponibile, una relazione di "tipo 1" o di "tipo 2"</p> <p>d) Avvalersi di un altro revisore per svolgere le procedure idonee a fornire le informazioni necessarie sui controlli pertinenti il fornitore di servizi.</p>	<p><i>Non applicabile</i></p>	
<p>4. Sulla base dello svolgimento delle procedure pianificate e delle indagini svolte presso gli amministratori dell'impresa utilizzatrice stabilire se il fornitore di servizi abbia comunicato all'impresa utilizzatrice, ovvero, se questa abbia avuto conoscenza di eventuali frodi, non conformità a leggi e regolamenti,</p>	<p>No [X]</p> <p><i>Sulla base delle procedure pianificate e delle indagini con gli amministratori, non sono state identificate comunicazioni del fornitore dei servizi. Sarà acquisita lettera di attestazione degli amministratori sull'inesistenza di comunicazioni del fornitore di servizi e sulla conoscenza di frodi, errori e non conformità.</i></p> <p>Si []</p> <p>Sono state identificate le seguenti fattispecie:</p> <p>.....</p>	

errori non corretti che influiscono sul bilancio.	<i>(In questo caso svolgere le procedure di cui al successivo punto 5 della presente checklist)</i>	
5. Valutare in che modo gli aspetti contenuti nelle comunicazioni del fornitore di servizi di cui al precedente punto 4, ovvero, di cui abbia avuto conoscenza l'impresa utilizzatrice, impattino sulla natura, estensione e tempistica delle procedure di revisione, inclusi gli effetti sulle conclusioni e sulla relazione di revisione.	<i>Non applicabile</i>	
<p>Conclusioni:</p> <p>Determinare le procedure di revisione da svolgere per acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi con riguardo alle attività svolte dal fornitore di servizi:</p> <p><input type="checkbox"/> Non acquisibili dalla documentazione tenuta dall'impresa utilizzatrice</p> <p>1. Svolgere <i>test</i> di sostanza presso il fornitore di servizi <input type="checkbox"/></p> <p>2. Svolgere <i>test</i> di conformità presso il fornitore di servizi <input type="checkbox"/></p> <p>3. Utilizzare un altro revisore per svolgere i <i>test</i> di conformità presso il fornitore di servizi <input type="checkbox"/></p> <p>4. Ottenere relazione di tipo 1 <input type="checkbox"/></p> <p>5. Ottenere relazione di tipo 2 <input type="checkbox"/></p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Acquisibili dalla documentazione tenuta dall'impresa utilizzatrice</p> <p>1. Svolgere test di sostanza (e/o di conformità) presso l'impresa utilizzatrice <input checked="" type="checkbox"/></p>		

Scopo di questo Memorandum è quello di acquisire una appropriata comprensione delle attività di contabilizzazione e di controllo svolte dalla Società e dallo Studio AB in occasione delle chiusure periodiche e della chiusura del bilancio d'esercizio.

Il bilancio d'esercizio è redatto secondo principi contabili italiani OIC nella forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435-bis, ricorrendone i presupposti di legge.

Per la redazione del bilancio di esercizio sono utilizzati i seguenti due sistemi informatici:

- “Nano cloud”, utilizzato dalla Società, in cui sono registrate, da parte dell'ufficio amministrativo della Società, tutte le prime note di contabilità afferenti al ciclo attivo, al ciclo passivo, al ciclo tesoreria;
- “SW” utilizzato dallo Studio AB, in cui lo Studio provvede a riportare nel libro giornale della Società tutte le scritture effettuate su “SW” e tutte le scritture extra-contabili effettuate dall'ufficio amministrativo tramite importazione dei dati in cloud.

I due sistemi informatici sono standardizzati, ampiamente testati e offrono una buona base per un sistema di contabilità affidabile ed economicamente efficiente.

Le scritture di assestamento, completamento e rettifica di fine periodo vengono in parte determinate extra-contabilmente dall'ufficio amministrativo della società (ad esempio: la svalutazione dei crediti, la determinazione delle fatture da emettere e da ricevere; la stima delle passività potenziali) e in parte effettuate dallo Studio AB (ad esempio: gli ammortamenti, i ratei e risconti), come di seguito meglio descritto.

Si specifica che le scritture riguardanti il ciclo attivo, passivo e di tesoreria registrate sull'applicativo “Nano cloud” sono condivise quotidianamente con l'applicativo “SW” dello Studio AB.

Struttura amministrativa

La società ha una propria struttura amministrativa dotata di due dipendenti:

- *Addetto Ufficio amministrativo*: individua e contabilizza i documenti di costo e di ricavo secondo la tipologia; predispone le fatture attive; gestisce la rilevazione delle fatture da emettere alla chiusura dell'esercizio e alla data di elaborazione delle situazioni contabili trimestrali; analizza i documenti necessari alla chiusura di bilancio e alla elaborazione delle situazioni contabili trimestrali; archivia i documenti contabili; gestisce i movimenti di tesoreria ed effettua, congiuntamente allo Studio AB, la quadratura degli E/C bancari su base mensile.
- *Addetto Ufficio Acquisti e Logistica*: partecipa, secondo il programma condiviso, alla chiusura delle situazioni contabili periodiche trimestrali e alla chiusura del bilancio d'esercizio, occupandosi in particolare della gestione degli ordini/evidenze del ciclo passivo per la corretta rilevazione delle fatture da ricevere.

Descrizione delle Attività di chiusura del bilancio

L'ufficio amministrativo, in prossimità della data di chiusura dell'esercizio (31 dicembre) e di elaborazione delle situazioni periodiche trimestrali, concorda con l'ufficio Acquisti e con le altre funzioni la data a partire dalla quale non sarà più ammessa l'imputazione di costi e ricavi di competenza del periodo in chiusura.

Detta procedura consente all'ufficio amministrativo di elaborare le scritture di assestamento, completamento e rettifica con la ragionevole certezza di non incorrere in transazioni che modifichino i saldi di chiusura.

Nel caso dovessero verificarsi operazioni rilevanti da registrare dopo la data convenuta, precedentemente non conosciute, l'ufficio amministrativo, previo consenso dell'Amministratore delegato, interviene effettuando la registrazione contabile.

Principali scritture di assestamento, rettifica e completamento

- *Fatture da ricevere*. L'addetto all'ufficio amministrativo provvede a registrare nel corretto esercizio le fatture ricevute fino alla data di chiusura dell'esercizio e alla data di elaborazione delle situazioni contabili trimestrali. Successivamente, vengono effettuati controlli su quanto non ancora ricevuto con il supporto dell'ufficio acquisti che provvede a comunicare il dettaglio degli ordini aperti o dei contratti in essere alla data di chiusura del periodo ed i servizi effettivamente resi, stimando il costo di competenza dell'esercizio;
- *Fatture da emettere*. Si veda quanto riportato nell'analisi del ciclo attivo;

- *Ammortamenti*. Il calcolo viene effettuato con scrittura automatica direttamente dallo Studio AB;
- *Ratei e risconti attivi e passivi*. Il calcolo viene effettuato direttamente, con scritture automatiche, dallo Studio AB;
- *Fondi rischi ed oneri e fondi svalutazione crediti*. L'esigibilità dei crediti viene valutata dall'incaricato per il recupero crediti tramite analisi dei singoli crediti in contenzioso in essere e le singole posizioni aperte (analisi dello scadenzario clienti) alla data di chiusura del periodo, con aggiornamento della valutazione alla data più prossima di approvazione del progetto di bilancio da parte dell'organo amministrativo. Per le passività potenziali l'amministratore delegato, previo consulto con i professionisti incaricati di seguire le controversie, consegna all'addetto dell'ufficio amministrativo apposito report di stima che viene inviato, da parte di quest'ultimo, allo Studio AB per la contabilizzazione;
- *Accantonamento ferie/ROL/TFR*. Il calcolo e le relative scritture contabili vengono effettuate direttamente dallo Studio AB che svolge anche la consulenza del lavoro;
- *Determinazione delle imposte d'esercizio*. Il calcolo e le relative scritture contabili vengono effettuate direttamente dallo Studio AB che svolge anche la consulenza fiscale.
- *Importi da capitalizzare*. L'ufficio amministrativo, esaminati i contratti in essere e i costi sostenuti, provvede a determinare il valore delle capitalizzazioni e ne comunica gli esiti allo Studio AB che provvede ad operare le pertinenti registrazioni contabili.

Definizione dei Dati di Bilancio

L'ufficio amministrativo provvede a verificare che tutte le attività di chiusura del bilancio stabilite in sede di pianificazione siano state ultimate, comprese quelle di assestamento, completamento e rettifica di propria competenza.

Nel momento in cui tutte le attività sono state completate, l'addetto all'ufficio amministrativo invia allo Studio AB il dettaglio delle scritture di assestamento da registrare sul libro giornale.

Lo Studio AB, ottenuto tale *report*, provvede ad effettuare manualmente le scritture di contabilità generale attraverso il proprio sistema di contabilità "SW".

Mensilmente lo Studio AB invia alla società i mastrini di conto economico che vengono puntualmente riconciliati con i conti di contabilità generale del sistema "Nano cloud". Per i mastrini pertinenti le voci dello Stato Patrimoniale, non è possibile effettuare una riconciliazione tramite il software "Nano cloud" in quanto tale sistema gestionale registra soltanto i dati economici.

Una volta completate le scritture, lo Studio AB provvede all'elaborazione dello Stato Patrimoniale e del Conto economico (nei quali vengono riportati manualmente i saldi dei conti così come risultanti dal Bilancio di verifica) nonché della Nota integrativa. A lavoro ultimato, l'elaborato viene inviato all'attenzione dell'addetto all'ufficio amministrativo che, insieme all'Amministratore delegato, verifica la coerenza tra i dati inseriti nel bilancio di verifica e quelli riportati nei suddetti prospetti di bilancio.

Una volta effettuati tutti i controlli ed ottenuto un esito positivo degli stessi, l'Amministratore delegato provvede a sottoporre al C.d.A. i documenti componenti il progetto di bilancio per la loro approvazione.

L'addetto all'ufficio amministrativo, per l'apertura dei conti nel nuovo esercizio, provvede a richiedere allo Studio AB di:

- effettuare le operazioni di chiusura e di riapertura dei conti patrimoniali;
- aggiornare e stampare i libri obbligatori e le altre scritture contabili (libro giornale, libro inventari, libro cespiti ammortizzabili), entro le scadenze di legge previste.

Conclusioni

Sulla base della comprensione acquisita, riteniamo più efficiente ed efficace basare il nostro approccio di revisione esclusivamente su test di validità senza far ricorso a test di conformità sulle procedure di controllo interno.

In sede di completamento della revisione, provvederemo, comunque, a verificare che la società abbia riconciliato i mastrini di conto economico dello Studio AB con i corrispondenti conti registrati nel sistema "Nano cloud".

Il sottoscritto Sig. XYZ, nato a xxx il gg/mm/aa, residente a xxx in via xxx n. xx, C.F. xxxxxxxxxxxxxxxx, in nome e per conto della **Società Nano Impresa Service Srl**, con sede in xxx, via xxx, n. xx, partita I.V.A. n. xxxxxxxxxxxx, email xx@xxx.it, P.E.C. pec@xxx.it esercente l'attività di servizi reali per le imprese, nella qualità di legale rappresentante, successivamente denominato "Cliente",

CONFERISCE

al **Dott. AB con studio in Roma**, Via xxx, n. xx, email AB@xx.com, P.E.C. ABpec@xx.it, iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma, sez. A con il n. xxx, successivamente denominato "Professionista", sulla base della proposta di compensi professionali e rimborso delle spese inviato dal Dott. AB in forma scritta tramite Pec del gg/mm/aa, in ossequio a quanto previsto dagli articoli 9 comma 4 D.L. 1/2012 ed art. 1 comma 150 L. 124/2017, ed allegata alla presente lettera di incarico, il seguente incarico professionale, disciplinato dai seguenti articoli ed accettato dal Professionista mediante sottoscrizione della presente lettera di incarico.

1. Oggetto e complessità dell'incarico

Lo Studio provvede all'elaborazione, in forma elettronica e manuale, dei dati e delle informazioni contabili della Società, al fine dell'assolvimento degli obblighi di tenuta delle scritture contabili.

In particolare, lo Studio provvede:

1. alle registrazioni contabili delle operazioni così come rilevabili dalla prima nota fornita dal Cliente tramite il software "Nano cloud", che consente l'importazione dei dati nel software contabile dello Studio SW;
2. alle registrazioni contabili delle fatture attive e passive importate in formato elettronico dal gestionale "Nano cloud" della Società;
3. alla predisposizione delle scritture di assestamento, completamento e rettifica relative alla determinazione delle imposte, dei ratei e risconti, degli stanziamenti per ferie maturate e non godute/ROL/TFR e delle quote di ammortamento;
4. all'elaborazione delle informazioni contabili per la redazione del bilancio di esercizio e delle situazioni contabili trimestrali;
5. alla stampa del libro giornale; del libro degli inventari; dei registri IVA; del registro dei beni ammortizzabili;
6. alla riclassificazione del bilancio, secondo lo schema previsto dagli artt. 2435-bis del c.c.;
7. alla predisposizione della Nota integrativa nel contenuto abbreviato richiesto dall'art. 2435-bis c.c.;
8. al deposito telematico del bilancio presso il Registro delle imprese;
9. **all'assistenza nella gestione del rapporto con il revisore legale dei conti per le attività strettamente legate all'incarico di revisione del bilancio d'esercizio. A tal fine, il Professionista concede il diritto del revisore della Società di accedere alle registrazioni contabili tenute dallo Studio e alle altre informazioni necessarie allo svolgimento della revisione contabile con le modalità e i tempi di volta in volta concordati.**
10. alla consulenza, l'assistenza e gli adempimenti in materia di diritto del lavoro, di diritto e applicazioni della previdenza e assistenza sociale, di diritto sindacale, l'elaborazione dei prospetti di paga, le denunce previdenziali ed assicurative.
11. all'elaborazione delle liquidazioni iva periodiche;
12. alla predisposizione e invio telematico dei modelli F24 per i versamenti di imposte e tributi;
13. alla consulenza ed assistenza in materia di predisposizione delle dichiarazioni fiscali redditi persone giuridiche, IRAP e IVA;

Lo Studio mette a disposizione della Società, tramite condivisione in cloud riservata e secondo modalità concordate, gli elaborati contabili (mastrini; brogliaccio di libro giornale; bilancio di verifica; libro cespiti ammortizzabili) al fine di consentire alla Società di svolgere gli appropriati controlli di propria competenza.

2. Esecuzione dell'incarico

Il Professionista si impegna ad eseguire l'incarico conferito dal Cliente nel rispetto degli artt. 2229 e ss. del c.c., dalle leggi e dalle norme deontologiche emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

che si allegano alla presente lettera di incarico. Il Professionista potrà avvalersi, sotto la propria direzione e responsabilità, dell'opera di sostituti e ausiliari.

3. Decorrenza e durata dell'incarico

Il conferimento dell'incarico decorre dalla sottoscrizione della presente lettera di incarico e si intende conferito fino al 31 dicembre 20XX+2, con rinnovo tacito annuale. Il Cliente e il Professionista possono escludere il rinnovo tacito comunicando all'altra parte la propria volontà a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento, oppure tramite comunicazione via posta elettronica certificata, da inviarsi entro il 30 giugno dell'anno in corso.

4. Compensi, spese e contributi

4.a - Compensi per lo svolgimento delle prestazioni oggetto del presente incarico

Al Professionista spettano i seguenti compensi:

14. nella misura di euro xxx per le attività di cui alle lett. ... dell'art. 1;

15. nella misura di euro xxx per le attività di cui alle lett. ... dell'art. 1;

per un totale di euro xxx.

Nel caso di tacito rinnovo alla scadenza i compensi saranno adeguati sulla base della variazione annuale dell'indice ISTAT relativa al mese di xxx.

Per le eventuali prestazioni specifiche diverse da quelle indicate nella presente lettera di incarico i corrispondenti compensi saranno determinati sulla base di un ulteriore accordo fra il Cliente e il Professionista. Il pagamento dovrà avvenire mensilmente all'atto della presentazione dell'avviso di parcella da parte del Professionista - ovvero mediante utilizzo del servizio bancario di autorizzazione continuativa di addebito S.D.D. (Sepa Direct Debit ex modello R.I.D.).

Il Professionista, nel corso della prestazione, può richiedere acconti sui compensi, in misura non superiore alla percentuale del xx % sul totale dei compensi in relazione all'attività svolta. Tali acconti dovranno essere corrisposti entro e non oltre xx giorni dalla richiesta formulata dal Professionista. Il compenso residuo dovrà essere corrisposto entro e non oltre xx giorni dalla richiesta formulata dal Professionista. Ai sensi dell'art. 3, comma 1 della legge 22 maggio 2017, n. 81, la previsione di un termine superiore a 60 gg della fattura o della richiesta di pagamento, rende priva di effetto la clausola contrattuale.

4.b - Spese e contributi

I compensi pattuiti sub 4.a si intendono sempre al netto dell'I.V.A. (attualmente nella misura del 22%) e del contributo integrativo previdenziale (attualmente nella misura del 4%). Eventuali altre spese, anticipate dal professionista e non previste nel presente incarico verranno comunicate al Cliente tramite lettera raccomandata a/r oppure tramite comunicazione via posta elettronica certificata e verranno rimborsate dal Cliente all'atto della presentazione dell'avviso di parcella da parte del Professionista. Al Professionista saranno inoltre riconosciute le spese generali di studio, riferibili a materiale di consumo, telefonate, fax, fotocopie, cancelleria, spese di locazione, segreteria, personale, aggiornamento professionale, informatizzazione, etc, necessarie alla copertura dei costi sostenuti per l'esecuzione della prestazione, quantificate nella misura di euro xxx, nonché le indennità per l'assenza dallo studio, di cui sia dimostrata la necessità, del Professionista nella misura di euro xxx e/o degli ausiliari e/o sostituti nella misura di euro xxx.

Al Professionista è riconosciuto, a titolo di anticipo sulle spese da sostenere, l'importo di euro xxx.

5. Obblighi del Professionista Diligenza.

Con l'assunzione dell'incarico, il Professionista si impegna a prestare la propria opera usando la diligenza richiesta dalla natura dell'attività esercitata, dalle leggi e dalle norme deontologiche della professione. Nello svolgimento dell'attività professionale egli deve usare la normale diligenza richiesta dalla professione e valutata con riguardo alla natura dell'attività esercitata (art. 1176 c2 c.c.).

Divieto di ritenzione.

Il Professionista trattiene, ai sensi dell'art. 2235 c.c., la documentazione fornita dal Cliente per il tempo strettamente necessario all'espletamento dell'incarico, salvo diversi accordi con il Cliente.

Segreto professionale.

Il Professionista rispetta il segreto professionale non divulgando fatti o informazioni di cui è venuto a conoscenza in relazione all'esecuzione dell'incarico; né degli stessi può essere fatto uso, sia nel proprio che nell'altrui interesse, curando e vigilando che anche i collaboratori, i dipendenti e i tirocinanti mantengano lo stesso segreto professionale. Le eventuali segnalazioni di operazioni sospette effettuate non costituiscono violazione degli obblighi di segretezza, del segreto professionale o di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni imposte in sede contrattuale o da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e, se poste in essere per le finalità ivi previste e in buona fede, non comportano responsabilità di alcun tipo.

Trasparenza.

Il Professionista si impegna a comunicare al Cliente le informazioni in ordine all'esecuzione dell'incarico, all'esistenza di conflitti di interesse fra il Professionista e il Cliente, nonché a comunicare, previamente e per iscritto, i nominativi di ausiliari di cui intende avvalersi.

6. Diritti e Obblighi del Cliente

Il Cliente ha diritto di essere informato in ordine all'esecuzione dell'incarico e all'esistenza di situazioni di conflitto d'interesse tra il Professionista e il Cliente. Il Cliente ha la facoltà di esprimere per iscritto il proprio eventuale dissenso rispetto agli ausiliari di cui il Professionista intende avvalersi entro xx giorni dalla sottoscrizione della presente lettera di incarico. Il Cliente ha l'obbligo di far pervenire presso lo studio del Professionista la documentazione necessaria all'espletamento dell'incarico entro il giorno 5 di ogni mese. A tal fine, il Professionista dichiara e il Cliente prende atto che la legge prevede termini e scadenze obbligatori per gli adempimenti connessi alla prestazione professionale indicata in oggetto. La consegna della documentazione occorrente alla prestazione professionale non sarà oggetto di sollecito o ritiro da parte del Professionista, che, pertanto, declina ogni responsabilità per mancata o tardiva esecuzione dell'incarico dovuta al ritardo, incuria o inerzia da parte del Cliente. Il Cliente e il Professionista convengono che la documentazione ricevuta è conservata dal Professionista fino alla conclusione dell'incarico. Il Cliente deve collaborare con il Professionista ai fini dell'esecuzione del presente incarico consentendo allo stesso ogni attività di accesso e controllo dei dati necessari per l'espletamento dell'incarico. Il Cliente ha l'obbligo di informare tempestivamente il Professionista su qualsivoglia variazione che abbia inerza all'incarico conferito mediante atti scritti.

Il Cliente con la sottoscrizione della presente lettera di incarico attesta che è consapevole che l'esternalizzazione delle attività per la redazione del bilancio presso lo Studio non esime la direzione dell'impresa dalle proprie responsabilità per il bilancio.

7. Deposito della documentazione

Il Professionista è autorizzato a trattenere presso il suo Studio la documentazione fornita dal cliente, necessaria all'espletamento dell'incarico. Il Cliente ha l'obbligo di ritirare la documentazione a semplice richiesta del Professionista. Nel caso in cui al termine della prestazione professionale il Cliente non dovesse ritirare la documentazione in deposito presso il Professionista, con la sottoscrizione del presente Mandato Professionale, il Cliente autorizza alla distruzione della stessa decorsi i termini previsti dalla normativa vigente in materia di conservazione di tali documenti.

8. Antiriciclaggio

Il Cliente dichiara di:

a) di essere stato informato che il Professionista è tenuto ad assolvere gli obblighi connessi alla prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo ai sensi del d.lgs. n. 231/2007 (come modificato dal d.lgs. 25 maggio 2017, n. 90) e, in particolare, a procedere all'adeguata verifica della clientela, alla conservazione dei documenti e delle informazioni, nonché, ove necessario, alla segnalazione di operazioni sospette. Ai sensi di tale normativa, il Cliente ha l'obbligo di fornire al Professionista i documenti e le informazioni relativi alla persona fisica (o alla società) e ai firmatari della presente lettera di incarico, nonché al Titolare Effettivo della prestazione in caso di cliente diverso dalla persona fisica. Tali documenti ed informazioni dovranno, inoltre, essere trasmessi con la massima tempestività, in caso di successiva variazione dei dati del Titolare Effettivo, onde consentire al Professionista di svolgere puntualmente gli adempimenti di adeguata verifica previsti dalla normativa, ivi compreso il controllo costante. L'omessa o tardiva trasmissione dei dati rilevanti ai fini della normativa Antiriciclaggio rende difficoltoso o impossibile al Professionista conformarsi alla stessa. Conseguentemente, la mancata disponibilità dei documenti e delle informazioni richiesti potrebbe impedire l'esecuzione della prestazione professionale, come espressamente previsto dalla normativa Antiriciclaggio;

b) di essere consapevole che il Professionista conserva i dati e le informazioni che ha acquisito per assolvere gli obblighi di adeguata verifica, affinché possano essere utilizzati per qualsiasi indagine per operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo o per corrispondenti controlli a cura dell'UIF o di qualunque altra Autorità competente. Si fa presente che, in attuazione di quanto stabilito dal nuovo testo dell'art. 18, co. 2, del d.lgs. n. 231/2007, il Professionista assolve gli obblighi di identificazione e di verifica dell'identità del cliente, dell'esecutore e del titolare effettivo prima del conferimento dell'incarico avente ad oggetto la prestazione professionale.

9. Protezione dei dati personali

Vedi allegato "Informativa sulla privacy ai sensi dell'art. 13 Regolamento UE n. 679/2016".

10. Interessi di mora

Nel caso in cui i pagamenti dei compensi, delle spese e degli acconti non siano effettuati nei termini di cui al precedente art. 4, saranno da corrispondere gli interessi di mora determinati ai sensi di legge.

11. Clausola risolutiva espressa

Qualora il ritardo dei pagamenti di quanto dovuto dal cliente in base alla presente lettera di incarico si sia protratto per oltre novanta giorni rispetto al termine pattuito, il Professionista, ai sensi dell'art. 1456 del c.c., ha facoltà di risolvere il contratto comunicando al Cliente, con lettera raccomandata a/r o tramite comunicazione via posta elettronica certificata, la propria volontà di avvalersi della presente clausola. In tale caso, il Professionista si impegna ad adempiere agli atti, derivanti dal presente incarico, che avranno scadenza nel corso dei 15 giorni successivi all'avvenuta comunicazione al Cliente.

12. Recesso del Professionista

Il Professionista può recedere dal contratto per giusta causa, ovvero qualora, a suo insindacabile giudizio, ritenga venuto meno il rapporto fiduciario con il cliente. Il Cliente riconosce che costituiscono esplicitamente giusta causa di recesso:

- il mancato adempimento degli obblighi di cui al presente contratto;
- il mancato rispetto dei pareri forniti dal Professionista vertenti sull'oggetto del contratto;
- la mancata accettazione dell'aumento del compenso di cui all'art. 4.

Il suddetto elenco ha valenza esemplificativa e non esclusiva. In tale circostanza egli ha diritto al rimborso delle spese sostenute ed al compenso per l'opera svolta. Il recesso del Professionista avverrà dando comunicazione scritta al Cliente, a mezzo di lettera raccomandata a/r oppure tramite comunicazione via posta elettronica certificata, con un preavviso di 15 giorni, decorrenti dal ricevimento, durante i quali il Professionista si impegna ad adempiere agli atti, derivanti dal presente incarico, che avranno scadenza nel corso di tale periodo; nella medesima comunicazione sarà dato avvertimento al Cliente in ordine agli adempimenti che scadranno nei 20 giorni successivi al perfezionamento del recesso. Qualora il Cliente non provveda ad incaricare altro professionista entro 60 giorni dall'avvenuta notifica della comunicazione di recesso, il Professionista, ai sensi dell'art. 23 comma 4 del codice deontologico dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, non sarà responsabile per la mancata successiva assistenza.

13. Recesso del Cliente

Il recesso del Cliente, senza alcun obbligo di motivazione, avverrà dando comunicazione scritta al Professionista, a mezzo lettera raccomandata a/r oppure tramite comunicazione via posta elettronica certificata, con un preavviso di 6 mesi. Il cliente sarà comunque tenuto a rimborsare al Professionista le spese sostenute ed a pagare il compenso dovuto per l'opera già svolta.

14. Polizza assicurativa

Si dà atto che alla data di sottoscrizione del presente mandato professionale il Professionista è assicurato per la responsabilità civile contro i rischi professionali, con apposita polizza n. xxx, massimale pari a euro xxx, stipulata con la Compagnia di Assicurazioni xxx.

Fatto del Cliente.

Il Professionista declina ogni responsabilità per mancata o tardiva esecuzione del mandato dovuta ad incuria o inerzia da parte del Cliente; verificatasi tale circostanza il Cliente non è comunque esonerato dal pagamento del compenso concordato.

Obbligo di denuncia e decadenza dalle azioni.

Eventuali atti, fatti o circostanze che generano o possono generare un danno o un pregiudizio in capo al Cliente, riconducibili, in via diretta o indiretta, all'attività svolta dal Professionista e imputabili a sua incuria, negligenza, inadempimento o simili, dovranno essere denunciati per iscritto al Professionista entro 15 giorni dalla loro prima manifestazione. La mancata tempestiva denuncia determina la decadenza, in capo al Cliente, da ogni azione verso il Professionista, a titolo esemplificativo ma non esclusivo rivolta al risarcimento dei danni, alla restituzione del compenso pagato o rivolta a non pagare in tutto o in parte il compenso al Professionista.

15. Clausola di Mediazione e Arbitrato

Il Cliente e il Professionista convengono che ogni controversia che dovesse insorgere in relazione al presente contratto, comprese quelle relative alla sua validità, interpretazione, esecuzione e risoluzione, e degli atti che ne costituiscono emanazione, compresa ogni ragione di danni, sarà sottoposta alla Procedura di Mediazione da parte dell'Organismo di Mediazione xxx con sede in xxx, C.F./P.IVA xxxxxxxxxx, iscritto presso il Ministero della Giustizia al n. xxx del Registro

degli Organismi di Mediazione, in base al relativo Regolamento di Mediazione. Il Cliente e il Professionista si impegnano a ricorrere alla Procedura di Mediazione dell'Organismo preposto prima di iniziare qualsiasi procedimento giudiziale. Nel caso di insuccesso del tentativo di mediazione, è facoltà delle parti richiedere allo stesso Organismo di Mediazione la risoluzione della controversia con un arbitrato rituale procedendo a nominare un arbitro in conformità al citato Regolamento. L'arbitro deciderà secondo diritto.

16. Registrazione

Essendo i compensi previsti dalla presente lettera di incarico soggetti ad I.V.A., l'eventuale registrazione in caso d'uso deve ritenersi soggetta ad imposta fissa.

17. Elezione di domicilio

Per gli effetti della presente, il Cliente e il Professionista eleggono domicilio nei luoghi in precedenza indicati.

18. Rinvio

Per quanto non espressamente previsto dalla presente lettera di incarico, si rinvia alle disposizioni del codice civile sulle professioni intellettuali di cui agli artt. 2229 e seguenti del codice civile, alla normativa vigente in materia, nonché all'ordinamento professionale, agli obblighi deontologici e agli usi locali.

Allegati:

1. Proposta di compenso professionale e rimborso spese inviato a mezzo Pec in data gg/mm/aa;
2. Informativa sulla privacy ai sensi dell'art. 13 Regolamento UE n. 679/2016;
3. Norme deontologiche emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Luogo, Roma

Data, gg/mm/20XX

Il Cliente _____

X Y Z

Il Professionista _____

AB

Ai sensi e per gli effetti degli articoli 1341 e 1342 del codice civile si accettano espressamente i punti: 3) Decorrenza e durata dell'incarico 4) Compensi, spese e contributi 6) Diritti ed obblighi del Cliente 10) interessi di mora 10 11) Clausola risolutiva espressa 12) Recesso del Professionista 13) Recesso del Cliente 14) Polizza Assicurativa 15) Clausola di Mediazione e Arbitrato

Il Cliente _____

X Y Z

La presente lettera di incarico redatta in duplice originale è stata sottoscritta dal Cliente anche per ricevuta.

Il Cliente _____

X Y Z