

Via EMAIL tramite apposito sito CNDCEC

Verona, 29 novembre 2011

Spett.  
CNDCEC  
Commissione per lo studio e per la  
statuizione dei principi di revisione  
Piazza della Repubblica, 59  
00185 Roma

Spett. Consiglio Nazionale,

con riferimento al documento in pubblica consultazione “L’applicazione dei principi di revisione internazionali alle imprese di dimensioni minori”, la Commissione Bilancio, Controllo e Revisione dell’Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Verona ha ritenuto opportuno sottoporre alla cortese attenzione della Commissione del Consiglio Nazionale le osservazioni di seguito riportate.

#### Capitolo 1 – La revisione nelle imprese di dimensione minore

##### Osservazione in tema di identificazione delle imprese di dimensioni minori

Al paragrafo 1.1 c) “Considerazioni Conclusive” vengono identificate le imprese di dimensioni minori come quelle che:

- *... non superano due dei tre limiti dimensionali di cui all’articolo 27 del DLgs. N. 127/91 e successive modificazioni;*
- *Le imprese che pur superando quei limiti dimensionali possiedono le caratteristiche meglio precisate al precedente punto a) (nдр: caratteristiche qualitative).*

Tale approccio di fatto determina che sono imprese di dimensioni minori tutte quelle che non superano dei limiti quantitativi, eventualmente integrate da altre aziende che pur superando detti limiti presentano dei requisiti qualitativi. Si rileva che tale assunto provocherebbe di fatto un approccio contrario a quanto evidenziato dai principi di revisione internazionali, che evitano qualsiasi riferimento a considerazioni di tipo quantitativo richiamandosi esclusivamente a considerazioni di carattere qualitativo. Si veda a tale proposito i paragrafi dall’A64 all’A66 dell’ISA 200 (versione Clarified) e della guida Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities (paragrafo 3.6), dove non vengono evidenziati limiti quantitativi di alcun genere.

A supporto di tale tesi anche il documento, seppure superato, International Auditing Practice Statement 1005 – The special considerations in the audit of small entities, al paragrafo 6 pur richiamando dei possibili aspetti quantitativi: “*Quantitative indicators of the size of an entity*”

*may include balance sheets totals, revenue and the number of employees,..” conclude evidenziando che: “but such indicators are not definitive. Therefore it is not possible to give an adequate definition of a small entity solely in quantitative terms”.*

La classificazione di un'azienda in una o l'altra categoria non ha alcun effetto, stabilito che comunque lo stesso documento non esclude l'applicabilità di alcun principio di revisione anche qualora la società fosse considerata di dimensioni minori. Peraltro si ritiene che l'intenzione dell'estensore del documento in oggetto, ma anche del suo corrispondente internazionale, sia da ricercarsi nell'invitare il revisore dell'impresa di dimensioni minori a riflettere maggiormente sul sistema di controllo interno dell'azienda al fine di capirne i limiti, valutare adeguatamente il rischio con l'obiettivo di applicare i principi di revisione in modo coerente e adeguato. Non si vede pertanto l'utilità di una categorizzazione primariamente quantitativa, che prescinde da qualsiasi considerazione qualitativa, che viceversa potrebbe generare nel lettore del documento la falsa credenza di trovarsi in una situazione di applicabilità limitata dei principi di revisione.

#### Applicabilità di taluni principi di revisione e particolarità di applicazione sulle imprese di dimensioni minori

Nel documento vengono sovente richiamati principi di revisione internazionali o riportati parti degli stessi. Inoltre nel paragrafo 1.2 vengono riportati esempi di principi di revisione che sarebbero spesso non applicabili alle imprese di dimensioni minori, in quanto non pertinenti qualora non sussistesse la fattispecie contemplata dal principio di revisione. Tale posizione appare ovviamente corretta: se la fattispecie non esiste, non ha senso applicare un insieme di procedure di revisione. Tuttavia si ritiene che forse sarebbe maggiormente opportuno contestualizzare alcuni aspetti alle imprese di dimensioni minori, in quanto se è vero che le dimensioni sono ridotte e i valori assoluti minimi, non necessariamente lo sono le problematiche e i valori relativi alle dimensioni dell'azienda. Ad esempio:

- La revisione delle stime contabili, richiesta dal principio 540, potrebbe paradossalmente richiedere maggiore attenzione in una impresa di dimensioni minori, in quanto considerando la tradizione contabile italiana molto legata all'aspetto fiscale, l'approccio delle società minori alle stime è spesso scarno, legato spesso a percentuali più che ad una predisposizione di una stima ragionata; l'approccio del revisore dovrebbe essere maggiormente critico e attento ai dati utilizzati e alle variabili considerate da chi ha predisposto le stime;
- L'ISA 402, “Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi”, è uno dei principi che nel paragrafo 1.2 viene segnalato come uno di quelli che potrebbe non trovare applicazione, ma paradossalmente potrebbe essere maggiormente applicabile proprio alle imprese di dimensioni minori. Si pensi ad esempio alle numerose aziende che hanno esternalizzato completamente la tenuta della cosiddetta “contabilità paghe”,

esternalizzazione che spesso non ha comportato l'adeguamento del sistema di controllo interno dell'azienda affinché ponga in essere dei controlli su quanto effettuato dal fornitore del servizio.

#### Capitolo 5 Accettazione e mantenimento dell'incarico e Capitolo 7 Lettera di incarico

Si riterrebbe opportuno citare nell'ambito delle verifiche da effettuare anche quanto previsto dalla normativa antiriciclaggio, vista l'importanza che ha assunto nel corso degli ultimi anni. Tale riferimento si ritrova attualmente solo nella proposta di "Lettera di incarico" (Allegato 4).

#### Capitolo 16 - Modalità ed estensione del campionamento

La guida non fornisce allo stato attuale indicazioni circa le modalità e l'estensione del campionamento da determinare per procedere allo svolgimento dei test. Al paragrafo 16.1 si parla di estensione delle procedure di revisione, tuttavia non sono presenti tabelle che guidino nella quantificazione dei test da svolgere o esempi che illustrino possibili soluzioni. In considerazione dell'importanza della materia e della notevole soggettività che si potrebbe avere nella scelta e nella quantità dei campioni sarebbe di grande utilità fornire agli utilizzatori una guida alla determinazione dei campioni eventualmente integrata con degli esempi.

#### Allegato 15 Esempio di documento di riepilogo degli errori riscontrati

Si ritiene che sul sommario degli errori rilevati sarebbe utili chiarire l'impatto degli errori rilevati nei precedenti esercizi (magari con un esempio numerico).

Confidando di aver dato un ragionevole e concreto supporto all'attività della Commissione e del Consiglio Nazionale, restiamo a disposizione per qualsiasi chiarimento o informazione.

Distinti saluti

Dott. Alessandro Vincenzi

Coordinatore Commissione studio Bilancio Controllo e Revisione

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Verona

Via EMAIL tramite apposito sito CNDCEC

Verona, 29 novembre 2011

Spett.  
CNDCEC  
Commissione per lo studio e per la  
statuizione dei principi di revisione  
Piazza della Repubblica, 59  
00185 Roma

Spett. Consiglio Nazionale,

con riferimento al documento in pubblica consultazione **“Linee guida per l’organizzazione del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti”**, la Commissione Bilancio, Controllo e Revisione dell’Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Verona riterrebbe opportuna una precisazione, anche in base all’esperienza vissuta negli ultimi anni, relativamente al paragrafo R30.40 Ricorso a dipendenti ed ausiliari (pag. 22)

Infatti, laddove viene riportato che il collegio sindacale può rivolgersi anche ad altri revisori legali per svolgere parte delle procedure di revisione, si riterrebbe opportuno un maggior inquadramento di tale attività. A tale proposito si suggerisce l’opportunità di utilizzare le procedure richiamate nell’ISA 600 “La revisione del bilancio del gruppo- considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)”, il quale nel paragrafo 2 evidenzia che: *Il presente principio di revisione, opportunamente adattato alle circostanze, può essere utile per il revisore che si avvalga di altri revisori nella revisione contabile di bilanci diversi dal bilancio del gruppo. Per esempio, un revisore può avvalersi di un altro revisore per osservare la conta fisica delle rimanenze o ispezionare beni dislocati in una sede distante.* Quanto evidenziato nel paragrafo 2 potrebbe pertanto essere richiamato in tale parte del documento. Tale precisazione riteniamo possa essere utile ai Collegi Sindacali, soprattutto di aziende di dimensioni minori, che hanno parzialmente delegato alcune attività ad altri revisori legali, al fine di dare un preciso inquadramento al tipo di rapporto che si instaura tra le due parti. Ciò anche a tutela del Collegio Sindacale stesso che si trova oggi senza un quadro di riferimento preciso e per il quale sarebbe viceversa importante avere delle linee guida anche per queste situazioni.

Confidando di aver dato un ragionevole e concreto supporto all’attività della Commissione e del Consiglio Nazionale, restiamo a disposizione per qualsiasi chiarimento o informazione.

Distinti saluti

Dott. Alessandro Vincenzi  
Coordinatore Commissione studio Bilancio Controllo e Revisione  
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Verona