

# **La revisione legale dei conti**

Dr. Reale Pierangelo

(Pisa 22/05/2019)

**CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA ED ESTENSIONE DELLA  
REVISIONE LEGALE DEI CONTI ALLE PMI**  
Dr. Reale Pierangelo

(Pisa 22/05/2019)

# Codice della Crisi d'impresa e insolvenza

---

- In attuazione della Legge 19.10.2017 n. 155, dopo un lungo *iter* legislativo, il 14 febbraio 2019, è stato pubblicato, in Gazzetta Ufficiale n. 38 - Supplemento Ordinario n. 6, il **D.Lgs. 12.01.2019 n. 14** attuativo del **“Codice della crisi dell’impresa e dell’insolvenza”**.
- Entrata in vigore del provvedimento: **15/08/2020**.
- Eccezion fatta per gli articoli 27, co. 1, 350, 356, 357, 359, 363, 364, 366, 375, 377, 378, 379, 385, 386, 387 e 388, che entrano in vigore il **16/03/2019**.

# Composizione del Codice

- Il Codice è composto da **391 articoli** così suddivisi:

<b>Procedure di soluzione della crisi/insolvenza</b>	<b>Articoli</b>
Procedura di composizione assistita	12-25, 1-10, 344-345, 389-390
Piano attestato di risanamento	56, 37, 39, 1-10, 342, 389-390
Accordo di ristrutturazione dei debiti	57-62, 44, 45, 48, 52-55, 64, 1-10, 341-342, 389-390
Concordato preventivo	84-120, 40, 42, 44-48, 52-55, 1-10, 341-342, 389-390
Transazione fiscale	63, 389-390
Sovraindebitamento	65-73, 344-345, 351-352, 348, 389-390
Concordato minore	74-83
Liquidazione controllata sovraindebitato	268-277
Esdebitazione del sovraindebitato	282-283
Liquidazione giudiziale (ex fallimento)	1-11, 26-43, 49-55, 121-239, 317-340, 346-347, 359-367, 389-390

# Composizione del Codice

<b>Procedure di soluzione della crisi/insolvenza</b>	<b>Articoli</b>
<b>Concordato giudiziale (ex fallimentare)</b>	<b>240-253, 389-390</b>
<b>Disciplina della liquidazione x le società</b>	<b>254-267</b>
<b>Esdebitazione</b>	<b>278-281</b>
<b>Procedure per gruppi</b>	<b>284-292</b>
<b>Liquidazione coatta amministrativa</b>	<b>293-316, 343</b>
<b>Amministrazione straordinaria</b>	<b>350</b>
<b>Iniziative ministeriali</b>	<b>353-355</b>
<b>Albo professionisti</b>	<b>356-358</b>
<b>Norme sui lavoratori</b>	<b>368</b>
<b>Norme di coordinamento con altre leggi</b>	<b>369-374, 385-388</b>
<b>Modifiche al codice civile</b>	<b>375-384</b>

# Ambito di applicazione

---

- Il **Codice della crisi dell'impresa e dell'insolvenza** disciplina le situazioni di **crisi** od **insolvenza** del **debitore** (sia esso consumatore, professionista o imprenditore) che **esercita**, anche non a fini di lucro, un'**attività** commerciale, artigiana o agricola, operando quale persona fisica, persona giuridica o altro ente collettivo, gruppo di imprese o società pubblica, con esclusione dello Stato e degli enti pubblici.

## Definizioni

- **crisi:** stato di **difficoltà economico - finanziaria** che rende probabile l'**insolvenza** del debitore, e che per le imprese si manifesta come **inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate.**
- **insolvenza:** stato del debitore che si manifesta con **inadempimenti** od altri **fatti esteriori**, i quali dimostrino che il debitore **non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni.**

# Indicatori della crisi

- Sono stati previsti degli **indicatori della crisi**, identificati come **squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario**, che si possono rilevare tramite elaborazione di appositi **quozienti significativi**:
  - della sostenibilità dei debiti per almeno i 6 mesi successivi;
  - delle prospettive di continuità aziendale per l'esercizio in corso oppure, quando la durata residua del periodo amministrativo al momento della valutazione è inferiore a 6 mesi, per i 6 mesi successivi.



# Quozienti significativi

---

- Rappresentano **quozienti significativi** il rapporto tra:
  - il **flusso di cassa e l'attivo**;
  - il **patrimonio netto ed il passivo**;
  - l'incidenza degli **oneri finanziari sui ricavi**;nonché gli **indicatori** di reiterati e significativi **ritardi nei pagamenti**.

# Finalità del Codice

Il Codice ha l'obiettivo di riformare la disciplina delle procedure concorsuali:

- consentendo una **diagnosi precoce** dello **stato di difficoltà** delle imprese;
- **salvaguardando** la **capacità imprenditoriale** di coloro che vanno incontro a un **fallimento** di impresa dovuto a particolari contingenze (non si parlerà più di fallimento ma di liquidazione giudiziale);
- **riducendo** anche i **tempi** e le **spese** di accesso alle procedure stesse.

## Modifiche al Codice Civile

- Alcune delle novità introdotte dal nuovo Codice della Crisi d'impresa e insolvenza sono di impatto immediato e (modificando il Codice Civile):
  - a) **aumentano la responsabilità degli amministratori;**
  - b) **comportano la rivisitazione degli assetti organizzativi;**
  - c) **cambiano i parametri previsti per l'obbligo della nomina degli organi di controllo.**

## a) Responsabilità degli amministratori

---

- Una delle novità è l'inserimento del V° comma all'art. 2476 del Codice Civile che stabilisce la **responsabilità degli amministratori** delle società a responsabilità limitata *«verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale»*.
- Ovvero se una SRL entra **in stato di crisi** e l'**amministratore** non aveva predisposto in società **gli strumenti** indicati dalla legge **per prevenirla** ne **risponde personalmente**, anche **con il suo patrimonio personale**.

## b) Rivisitazione degli assetti organizzativi

---

- Le società, sia di persone che di capitale, dovranno istituire un **assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato** alla natura e alle dimensioni dell'impresa, ai fini della rilevazione tempestiva della crisi nonché attivarsi per **l'adozione e l'attuazione di uno strumento** adatto al recupero della continuità aziendale.
- Dovranno, quindi, essere elaborati **piani strategici, industriali e finanziari, budget**, maggiore attenzione dovrà essere data alla **pianificazione delle obbligazioni** nonché ai **rendiconti finanziari** etc..

# Doveri del debitore

---

- *«L'imprenditore individuale deve adottare **misure idonee a rilevare tempestivamente lo stato di crisi ed assumere senza indugio le iniziative necessarie a farvi fronte**».*
- **La nomina dell'Organo di Controllo Societario o del Revisore Legale dei conti** rientra nel ventaglio degli strumenti deputati ad individuare in anticipo lo stato della crisi.

## c) Nomina dell'Organo di Controllo

---

- Sino ad oggi solo le **imprese di medio-grandi dimensioni** avevano l'**obbligo** di munirsi di appositi **Organi** con il compito di controllare l'operato degli amministratori nonché il corretto funzionamento dell'impresa.
- Con il nuovo Codice, il legislatore, al fine di preservare la continuità aziendale, ha ritenuto opportuno **estendere tale obbligo** anche alle **imprese di minori dimensioni (PMI)**.

# Riduzione dei parametri per la nomina dell'Organo di Controllo

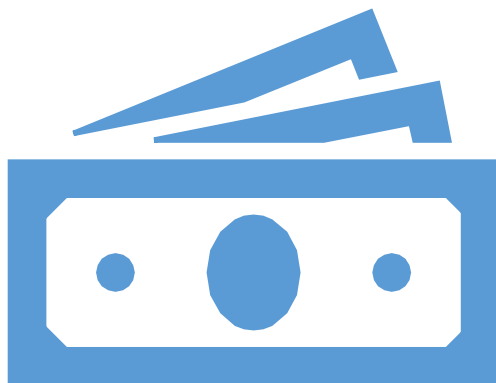
---

- A tal fine, l'articolo 379 del nuovo Codice modifica il II° comma, lettera c), dell'art. 2447 del Codice Civile, **riducendo sensibilmente le soglie quantitative per l'obbligo di nomina dell'Organo di controllo:**
  - **Collegio Sindacale/Sindaco Unico;**  
o
  - **Revisore.**
- La riforma non interviene per quanto riguarda la composizione degli organi, di conseguenza, viene lasciata libertà di scelta alle imprese.



# Nuovi parametri

---



- La nomina degli Organi di controllo diviene ora obbligatoria, qualora la società:
  - a) sia tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
  - b) controlli una società obbligata alla revisione legale dei conti;
  - c) per **due esercizi consecutivi** sia **superato UNO** dei seguenti limiti:
    - Valore **totale** dell'**attivo patrimoniale 2 milioni di euro**;
    - **Totale ricavi** derivanti da vendite o prestazioni **2 milioni di euro**;
    - **Dipendenti** occupati in media durante l'esercizio **10 unità**.

*Ratio* della norma

- Il Legislatore, in questo modo, ha istituito **l'obbligo di affiancamento**, da parte delle **società di minori dimensioni**, di **soggetti indipendenti**, Revisori o Sindaci, a cui è demandato un controllo deflattivo della **crisi di impresa**.

Tenuto conto dei nuovi parametri e dei dati forniti dal Cerved, il **Consiglio Nazionale** ha stimato che le **società a responsabilità limitata**, interessate dall'obbligo di **nomina di un Sindaco/Revisore**, salirebbero a **220.000** (180mila nuove + 40mila che già ce l'hanno).

---

Consiglio Nazionale

# Piccole e Medie Imprese

---

- L'estensione di tale obbligo a società di **minori dimensioni** potrà avere **impatti operativi** sullo svolgimento delle **procedure di revisione**, in quanto il soggetto incaricato della revisione potrebbe non potersi affidare ad un **sistema di controllo aziendale interno**, con conseguente aumento dei livelli di **rischio di errori significativi** e, quindi, dell'**estensione delle procedure da svolgere**.

# Fattispecie riscontrabili all'interno di PMI

---

- Proprietà coincidente con l'organo amministrativo;
- Esternalizzazione della contabilità e delle attività connesse alla redazione del bilancio;
- Carezza di procedure amministrative formali;
- Personale con limitate conoscenze contabili;
- Poca familiarità con i controlli esterni.

# Confronto tra Prima e Dopo Riforma

## Articolo 2477 del Codice Civile prima della Riforma

La società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato

La società controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti

La società ha superato per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- Valore totale dell'attivo patrimoniale **4,4 milioni di euro**;
- Totale ricavi derivanti da vendite o prestazioni **8,8 milioni di euro**;
- Dipendenti occupati in media durante l'esercizio **50 unità**.

L'obbligo di nomina cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

## Novità introdotte dal nuovo Codice

Nessuna variazione

Nessuna variazione

La società ha superato per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- Valore totale dell'attivo patrimoniale **2 milioni di euro**;
- Totale ricavi derivanti da vendite o prestazioni **2 milioni di euro**;
- Dipendenti occupati in media durante l'esercizio **10 unità**.

L'obbligo di nomina cessa se, per **tre esercizi** consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

# ATTENZIONE!!!

---

- Se negli esercizi 2017 e 2018, in entrambi gli anni, è stato **superato** anche solo **UNO** dei tre **parametri**, **E' OBBLIGATORIA** la nomina dell'Organo di controllo **ENTRO** il **16.12.2019**.
- Sarebbe, però, opportuno che le assemblee, **post approvazione del bilancio 2018 in aprile/giugno 2019**, cominciassero ad avviare l'*iter* per la **nomina dell'organo di controllo o del revisore**, per dar loro il tempo di prendere completa visione dell'azienda e prepararsi ad assumere le nuove responsabilità richieste quando entrerà in vigore la riforma nella sua interezza (2020).

# ATTENZIONE!!!

---

- **L'obbligo** di nomina dell'Organo di controllo o del revisore **cessa** quando, per **tre esercizi consecutivi**, **non viene superato** alcuno dei tre **limiti**.
- I limiti menzionati valgono anche per le **società cooperative**.
- A regime sarà **l'assemblea che approva il bilancio dell'esercizio in cui vengono superati i limiti** a provvedere alla nomina dell'organo di revisione o di controllo.
- In caso di mancata nomina da parte della società, sarà il **Tribunale** di zona, dietro richiesta di qualsiasi soggetto interessato o su segnalazione del conservatore del Registro delle Imprese, a **nominare d'ufficio un revisore** iscritto al registro dei revisori legali.



# Tutto può ancora cambiare...

- E' stato di recente presentato un **emendamento** al Decreto Crescita che interviene proprio sui **parametri** suddetti, andando ad **innalzarli** nuovamente.
- Se recepito, l'obbligo di nomina del Sindaco/Revisore scatterà solo qualora la società, nel corso di **un esercizio superi DUE** dei seguenti limiti:
  - Valore **totale** dell'**attivo patrimoniale 6 milioni di euro**;
  - **Totale ricavi** derivanti da vendite o prestazioni **12 milioni di euro**;
  - **Dipendenti** occupati in media durante l'esercizio **50 unità**.

riducendo pesantemente il numero delle società interessate.

Obbligo di  
assicurazione  
da  
responsabilità  
civile?

Intrecciato a tale emendamento, vi è un ulteriore **nuovo emendamento** proposto dalla Lega che introduce, per tutti gli **amministratori di società di capitale**, l'obbligo di **assicurazione da responsabilità civile**.

# Ulteriore emendamento

- E' stato, inoltre, presentato un secondo **emendamento**, che ridimensiona ulteriormente i limiti degli stessi **parametri**, riducendoli nuovamente.
- Se recepito, l'obbligo di nomina del Sindaco/Revisore scatterà solo qualora la società abbia superato per **due esercizi consecutivi almeno UNO** dei seguenti limiti:
  - Valore **totale dell'attivo patrimoniale 4 milioni di euro**;
  - **Totale ricavi** derivanti da vendite o prestazioni **4 milioni di euro**;
  - **Dipendenti** occupati in media durante l'esercizio **20 unità**.

I tempi per una decisione definitiva in merito, di certo, non saranno brevi...

**L'ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI SOCIALI**  
**Dr. Reale Pierangelo**

(Pisa 22/05/2019)

# Aggiornamento dello Statuto Sociale

- Come già precedentemente specificato, il D.Lgs. n. 14/2019 entrerà in vigore il prossimo 15/08/2020, ma le norme relative alle **modifiche al Codice Civile** sono già entrate in vigore lo scorso **16/03/2019**.
- Secondo quanto disposto al comma 3 dell'articolo 379 del D.Lgs. n. 14/2019, a partire dal 16/03/2019, **le società a responsabilità limitata** e le società cooperative costituite alla data di entrata in vigore del presente articolo, oltre a dover nominare il revisore/sindaco unico/il collegio sindacale, **dovranno anche:**
  - *“... provvedere ... ad uniformare **l'atto costitutivo** e lo **statuto** alle disposizioni di cui al predetto comma **entro nove mesi** dalla predetta data. Fino alla scadenza del termine, le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto **conservano** la loro **efficacia** anche se non sono conformi alle inderogabili disposizioni di cui al comma 1. Ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2477 del codice civile, commi secondo e terzo, come sostituiti dal comma 1, si ha riguardo ai due esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo.”*

# Precisazioni 1

- Il **termine** entro cui i soggetti interessati dovranno:
  1. **modificare/adeguare il proprio statuto**, se necessario (solo se in presenza di clausole non conformi al nuovo dettato normativo);
  2. **nominare il nuovo organo di controllo**

è il **16 dicembre 2019**.

- I criteri operano rispetto ai due esercizi antecedenti tale data, per cui **le S.r.l.** e le società cooperative, che negli **esercizi 2017 e 2018** hanno **superato** almeno **uno** dei tre nuovi **parametri previsti**, **dovranno provvedere OBBLIGATORIAMENTE** a quanto sopra indicato.

## Precisazioni 2

---

- Dal dettato normativo si evince anche che, avendo a disposizione nove mesi per poter adeguare i propri **statuti**, le Società a Responsabilità Limitata hanno la **possibilità** di **nominare** il **sindaco/ revisore legale** entro la **data** di tale **adeguamento**, in quanto la nomina dovrà essere compatibile con le disposizioni contenute nello statuto stesso.

# Inadeguamento dello Statuto Sociale

---

- Nel caso l'Assemblea dei Soci **non provveda ad adeguare lo Statuto** alle nuove disposizioni, secondo quanto disposto dall'innovato art. 2477 C.C., co. VI, tali gravi irregolarità/inadempimenti potranno ora essere **denunziate al Tribunale**, ai sensi dell'art. 2409 C.C., da qualsiasi soggetto interessato.
- Le disposizioni dell'articolo 2409 si applicheranno **anche se la società è priva di organo di controllo.**



## Riepilogando

### Aspetti principali

**Oggetto: obbligo di nomina degli organi di controllo**

**Condizioni previste: verificarsi fattispecie art. 2477 codice civile**

**Conseguenze: Adempimenti conseguenti**

**Cessazione dell'obbligo**

**Verifica superamento parametri**

**Possibili tempistiche per attuazione**

### Novità introdotte

**Collegio sindacale o Revisore dei conti**

Avere **superato per 2 esercizi consecutivi** uno dei **parametri** della lett. c) art. 2477, co. 1 c.c. come modificato dall'art. 379 del nuovo Codice

**Adeguamento entro 9 mesi** dall'entrata in vigore del nuovo codice dello **statuto societario**, se non compatibile

Se **per 3 esercizi non vengono superati** i medesimi **parametri** per nomina

Ai fini della prima applicazione si ha riguardo ai **due esercizi antecedenti entrata in vigore** del nuovo Codice. L'obbligo scatta se i parametri sono stati superati negli esercizi **2018 e 2017**

1) **Società con statuto già compatibile:** approvazione del bilancio chiuso al **31 dicembre 2018;**

2) **Società con statuto da adeguare:** adeguamento e nomina entro il **16/12/2019**

**LA PROPOSTA DI PRIMO INCARICO DI REVISIONE LEGALE**  
**Dr. Reale Pierangelo**

(Pisa 22/05/2019)

# Nomina di sindaci e revisori per favorire la risoluzione della crisi

---

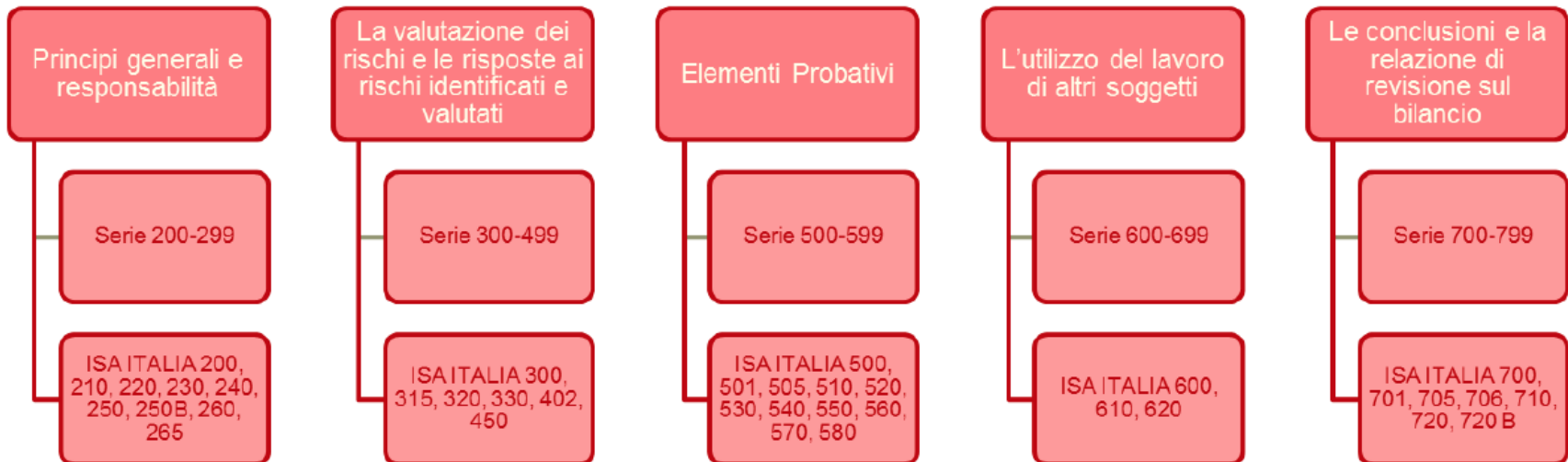
- Al fine di favorire **l'emersione e la gestione tempestiva della crisi**, sono state **ampliate le ipotesi** in cui, nelle società a responsabilità limitata, è **obbligatoria la nomina degli organi di controllo interni e dei revisori**.
- Ciò **senza modificare i requisiti** personali e professionali per accedere alle cariche, i quali restano inalterati.

# Il Sindaco ed il Revisore Legale dei Conti

- Quali sono le differenze pratiche tra **un sindaco o un revisore?**
  - Al **Sindaco** è demandato il **monitoraggio trimestrale** (controllo contabile), il dovere **di intervento ai Consigli di Amministrazione** ed alle **Assemblee**, nonché il controllo del **rispetto della Legge**, dello **Statuto**, dei principi di **corretta amministrazione** ed, in particolare, sull'**adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile** adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento (controllo di legalità).
  - Al **Revisore**, invece, è demandato unicamente **l'obbligo di controllo contabile periodico** tramite l'acquisizione di una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile con la conclusione del **giudizio sul bilancio d'esercizio**.
- La riforma non interviene sulla scelta dell'uno piuttosto che dell'altro.

# La Revisione Legale dei Conti

- Il soggetto incaricato della **revisione legale**, **Sindaco o Revisore**, deve svolgere tale attività secondo i **principi di revisione internazionali (ISA Italia)**;
- Il corpo dei Principi ISA Italia può essere raggruppato in 5 aree tematiche principali, ovvero:



# La proposta di incarico

---

- Nel caso la revisione legale dei conti fosse attribuita ad una società di revisione o ad un revisore unico, il **responsabile** per la revisione dovrà predisporre una «**proposta di incarico**» contenente i **termini del proprio intervento (ISA 210)**.
- Ciò al fine di definire l'estensione dei **compiti del revisore nel caso specifico**;

# Modalità di redazione delle proposte

---

- La Comunicazione CONSOB del 18 aprile 1996, n. 3556, si occupa della definizione di un **modello uniforme di proposta** di servizi professionale;
- definisce quali sia il **contenuto minimo** che debba avere la proposta, a prescindere dalle libere integrazioni ritenute necessarie dalle singole Società.

# Struttura della proposta

<b>Struttura della proposta di incarico</b>	<b>Contenuto</b>
a) Oggetto della proposta ed indicazione dello scopo dell'intervento	Verifiche periodiche e sul bilancio di esercizio (ex art. 14 D.Lgs. N. 39/2010)
b) Natura dell'incarico	Principi di riferimento in base ai quali si effettua il lavoro
c) Modalità di svolgimento dell'incarico	Metodologia dell'intervento del revisore (nel quale si richiede di avere libero accesso a tutti i documenti ed a tutte le informazioni ritenute rilevanti)
d) Tempi e corrispettivi	Tempi necessari allo svolgimento dell'incarico e relativi onorari
e) Incompatibilità	In caso di incarico alla società di revisione, indicazione dei nominativi dei soci e delle persone incaricate della revisione, per permettere alla società di valutare eventuali incompatibilità presenti e future
f) Aggiornamento del compenso spettante alla Società di revisione	Deve essere indicato che i corrispettivi previsti per lo svolgimento dell'incarico saranno adeguati al verificarsi di circostanze eccezionali
g) Relazioni	Forma delle relazioni e comunicazioni
h) Lettera dei suggerimenti	Deve essere indicato che la lettera di suggerimenti sarà emessa osservando le disposizioni emanate dalla CONSOB
i) Corrispettivi relativi ai lavori di revisione sulle società partecipate	Numero di ore stimate ed ammontare del corrispettivo per la vigilanza delle società partecipate



Categoria professionale	n. Unità impiegate	n. Ore previste	Mix ore (%)	Costo orario €	Totale Onorari €
Partner Manager Senior Assistente					
Totale					

L'indicazione del **personale impiegato, dei tempi dei corrispettivi** deve essere molto **dettagliata** (vedi tabella)

Personale impiegato, tempi, corrispettivi ed altre spese

**NOMINA DEL REVISORE E PRIMA REVISIONE LEGALE DEI  
CONTI**

**Dr. Reale Pierangelo**

(Pisa 22/05/2019)

# La Nomina

La decisione sulla scelta dei revisori spetta all'assemblea dei soci, sulla base di una **proposta motivata** del Collegio Sindacale (Comitato di Controllo), se esistente.

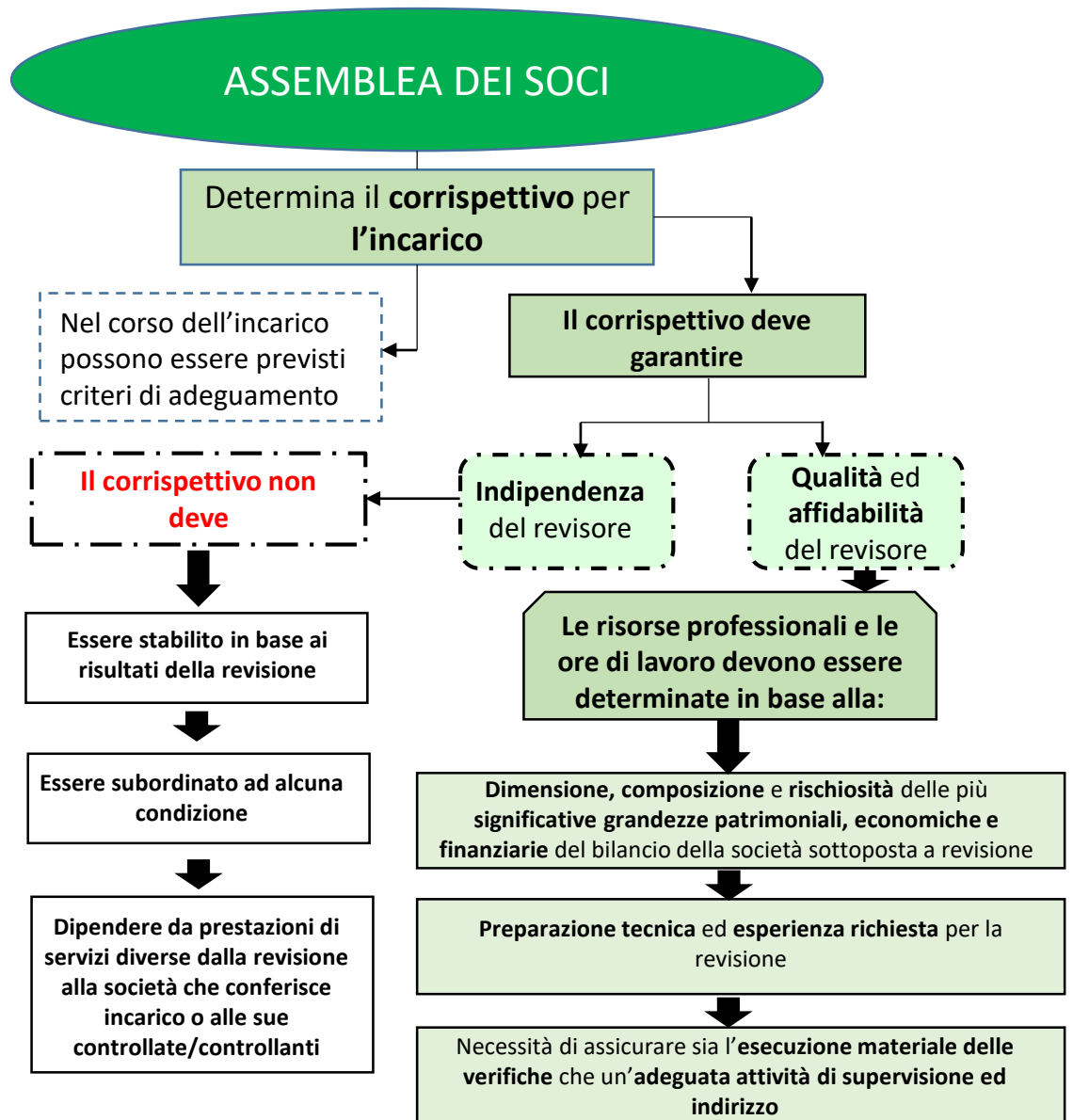
Quest'ultima dovrà scegliere, entro i termini in precedenza indicati, un soggetto:

- «**professionale**» iscritto nell'apposito **registro dei revisori legali** istituito dal MEF con un'adeguata **competenza ed esperienza professionale** per il corretto svolgimento dell'attività di revisione;
- «**indipendente**» ovvero con cui **non intercorrono relazioni** d'affari, di lavoro, familiari o di altro genere, sia dirette che indirette, tali **da poter insidiare la propria indipendenza e obiettività** di giudizio sul bilancio

# Le caratteristiche dell'incarico

- L'**assemblea dei soci** approverà il **corrispettivo** per l'intero incarico, il quale terrà conto della dimensione, composizione e rischiosità delle più significative voci di bilancio della società che conferisce l'incarico.
- L'incarico, per le società non quotate, dura per legge **tre esercizi** e può essere **revocato** dall'assemblea per **giusta causa**, sentito il parere non vincolante del collegio sindacale.
- Lo stesso **revisore** potrà **dimettersi** dall'incarico con le **modalità** ed i **termini** stabiliti dalla legge e dal regolamento attuativo del Ministero dell'economia e delle finanze (MEF); ed, in particolare, in maniera tale da **consentire** alla società **di nominare altri revisori**.

Schema  
riepilogativo



# Primo incarico di revisione

- Il Revisore incaricato della revisione legale di una nuova società dovrà:
  - Procedere ad una **iniziale conoscenza** della società ed alla **valutazione dei rischi**;
  - Pianificare le **verifiche periodiche** sulla regolare tenuta della **contabilità** (solitamente trimestrali);
  - Svolgere attività di **revisione sul bilancio di esercizio**.
- Tutte le attività svolte dovranno essere formalizzate tramite **carte di lavoro**.
- Il fine ultimo sarà quello di acquisire **elementi sufficienti** per rilasciare ai soci la propria **certificazione sul bilancio di esercizio**, la quale verrà poi **depositata** insieme al **bilancio** presso il Registro delle Imprese.

---

# ATTENZIONE

- Un **bilancio «certificato»** assume grande importanza per la società in quanto è uno strumento che può **accrescere la fiducia** di terzi (intesi come banche, fornitori, potenziali partner) nei confronti della società stessa.



# Principio ISA Italia n. 510

---

- La **verifica dei saldi di apertura** costituisce una procedura di revisione obbligatoria in caso di primo anno di incarico, previsto dal **principio di revisione internazionale (ISA ITALIA) 510**.
- Il principio definisce le **regole e linee guida** per:
  - le procedure da svolgere;
  - le conclusioni di revisione;
  - la stesura della relazione di revisione.



# Obiettivo.

---

- Il revisore dovrà, dunque, **acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati** per stabilire se, nel bilancio del periodo amministrativo in esame:
  - i saldi di apertura **non includano errori** in grado di influenzarlo significativamente;
  - i principi contabili adottati siano **appropriati e correttamente applicati**;
  - **eventuali cambiamenti** nei principi contabili non siano stati **adeguatamente contabilizzati o descritti**.

# Come acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati

---

- Nei casi in cui il **bilancio precedente sia stato sottoposto a revisione contabile**:
  - **riesaminando le carte di lavoro** del revisore precedente per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura;
  - **valutando le procedure svolte** per capire se forniscano elementi probativi a supporto dei saldi di apertura.
- Nei casi in cui il **bilancio precedente non sia stato oggetto di revisione**:
  - **svolgendo specifiche procedure** per acquisire elementi probativi sui saldi di apertura.

# Definizioni.

---

- **Primo incarico di revisione contabile** ➡ un incarico ove:
  - il bilancio del periodo precedente *non è stato assoggettato a revisione contabile*; ovvero
  - sia stato *oggetto di revisione* da parte di *un altro revisore*.
- **Revisore precedente:**
  - colui che ha svolto la revisione contabile del bilancio di un'impresa nel periodo amministrativo precedente e che è stato sostituito dal revisore attualmente in carica.

# Definizioni.

---

- **Saldi di apertura** sono costituiti da:
  - **gli importi di bilancio:**
    - ❖ **saldi contabili esistenti all'inizio del periodo amministrativo;**
    - ❖ **basati sui saldi di chiusura** del periodo amministrativo precedente riflettenti gli effetti delle operazioni e degli eventi dei periodi amministrativi precedenti e dei principi contabili adottati;
  - **le attività e passività potenziali**
  - **gli impegni dell'impresa.**

# Regole – Saldi di Apertura.

---

- Il revisore deve:
  - leggere il **bilancio più recente**, l'**informativa** e l'eventuale **relazione** emessa dal revisore precedente per acquisire informazioni sui saldi di apertura;
  - acquisire **elementi probativi sufficienti** ed **appropriati** per stabilire se i saldi di apertura contengano **errori** che influiscono in modo **significativo** sul bilancio del periodo amministrativo in esame.

# Regole – Saldi di Apertura.

Qualora dalle **verifiche** effettuate dal revisore emergano **errori** nei **saldi di apertura** che potrebbero **influire** sul bilancio in esame

Dovrà svolgere **procedure di revisione aggiuntive** appropriate alle circostanze per **determinare l'impatto sul bilancio** del periodo amministrativo in esame.

Se il revisore conclude che **sussistono tali errori** nel bilancio del periodo amministrativo in esame

Dovrà **comunicarli** ad un livello appropriato della **direzione** e ai **responsabili delle attività** di governance.

# Regole – Coerenza di applicazione dei principi contabili

---

- Il revisore deve acquisire **elementi probativi sufficienti ed appropriati** per stabilire:
  - se i **principi contabili utilizzati** per la determinazione dei saldi di apertura siano stati **applicati coerentemente** nel bilancio del periodo amministrativo in esame;
  - se i **cambiamenti nei principi contabili utilizzati** siano stati **appropriatamente contabilizzati, adeguatamente presentati e descritti in bilancio** in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

## Regole – Informazioni rilevanti nella relazione del revisore precedente.

---

- Se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un **altro revisore** ed è stato **espresso un giudizio con modifica**:
  - il revisore dovrà **valutare l'impatto** di ciò che ha dato origine a tale giudizio sulla valutazione dei rischi di **errori significativi** nel bilancio del periodo amministrativo in esame.



# Procedure di revisione.

- La **natura e l'estensione delle procedure di revisione per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura** dipendono da:
  - i **principi contabili adottati** dall'impresa;
  - la **natura dei saldi contabili, delle classi di operazioni, dell'informativa e dei rischi di errori significativi** nel bilancio del periodo amministrativo in esame;
  - la **rilevanza dei saldi di apertura rispetto al bilancio** del periodo amministrativo in esame;
  - se il **bilancio** relativo al periodo amministrativo **precedente** sia stato **sottoposto a revisione** contabile;
  - in caso affermativo, se il **revisore precedente** abbia espresso un **giudizio con modifica**.

# Procedure di revisione.

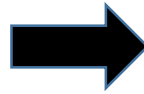
---

- Qualora il **bilancio** relativo al periodo amministrativo **precedente** sia stato **sottoposto a revisione** contabile:
  - il revisore potrà riuscire ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura **riesaminando le carte del revisore precedente**;
  - le comunicazioni tra il revisore in carica ed il revisore precedente devono avvenire sulla base di **principi etici e professionali applicabili**.

# Procedure di revisione – attività e passività correnti.

- Circa le **attività e le passività correnti** → alcuni elementi probativi sui saldi di apertura possono essere acquisiti durante lo svolgimento delle **procedure di revisione** ovvero:

**Il pagamento di crediti/debiti**



Fornirà elementi probativi sulla loro esistenza, completezza e valutazione all'inizio del periodo nonché su diritti ed obblighi.

**Rimanenze di magazzino**



Le verifiche sulle giacenze finali, tuttavia, forniranno **pochi** elementi probativi circa le quantità esistenti all'inizio del periodo → necessarie ulteriori procedure di revisione.

# Ulteriori procedure di revisione – attività e passività correnti.

---

- Ulteriori elementi probativi sufficienti ed appropriati possono essere acquisiti:
  - assistendo alle **conte fisiche delle rimanenze di magazzino** del periodo in esame e **riconciliandole** con le **quantità iniziali**;
  - svolgendo verifiche sulla **valorizzazione delle rimanenze di magazzino iniziali**;
  - svolgendo verifiche sui **livelli di margine lordo conseguiti** e sulla **corretta imputazione dei costi e dei ricavi per competenza**.

# Procedure di revisione – attività e passività non correnti.

---

- Circa le **attività e le passività non correnti** (immobili, impianti, macchinari, immobilizzazioni finanziarie e debiti a lungo termine) → alcuni elementi probativi sui saldi di apertura possono essere acquisiti:
  - esaminando le **registrazioni contabili**;
  - richiedendo **conferma a terzi**;
  - effettuando **ulteriori procedure** di revisione.

# Conclusioni di revisione e stesura della relazione.

Il revisore dovrà esprimere:

## UN GIUDIZIO CON RILIEVI

- Nel caso in cui:
  - **non** riesca ad acquisire **elementi probativi sufficienti ed appropriati** sui **saldi di apertura**;
  - i saldi di apertura contengano **un errore che influisce** in modo **significativo** sul bilancio del periodo amministrativo in esame e **l'effetto dell'errore** non è appropriatamente **contabilizzato** o **adeguatamente presentato** o **descritto** in bilancio;
  - **i principi contabili** del periodo in esame **non sono applicati coerentemente** rispetto ai saldi di apertura in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
  - un **cambiamento nei principi contabili applicati** non è **appropriatamente contabilizzato** o **adeguatamente presentato** o **descritto nel bilancio** in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

# Conclusioni di revisione e stesura della relazione.

Il revisore dovrà esprimere:

## UN GIUDIZIO NEGATIVO

- Nel caso in cui:
  - i saldi di apertura contengano **un errore che influisce** in modo **significativo** sul bilancio del periodo amministrativo in esame e **l'effetto dell'errore** non è appropriatamente **contabilizzato** o **adeguatamente presentato** o **descritto** in bilancio;
  - **i principi contabili** del periodo in esame **non sono applicati coerentemente** rispetto ai saldi di apertura in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
  - un **cambiamento nei principi contabili applicati** non è **appropriatamente contabilizzato** o **adeguatamente presentato** o **descritto nel bilancio** in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

# Conclusioni di revisione e stesura della relazione.

Il revisore dovrà esprimere:

## UN GIUDIZIO CON MODIFICA

- Nel caso in cui:
  - Il **precedente revisore** abbia **espresso un giudizio con modifica** sul bilancio relativo al periodo amministrativo precedente e questo **risulti ancora pertinente e significativo** per il bilancio del periodo amministrativo in esame.

## L'IMPOSSIBILITA' DI EMETTERE UN GIUDIZIO

- Nel caso in cui:
  - **non** riesca ad acquisire **elementi probativi sufficienti ed appropriati** sui **saldi di apertura**;



# Ulteriori attività del revisore?

- Il Revisore, secondo quanto disposto dal Legislatore, dovrà inoltre aiutare la società ad istituire assetti **organizzativi, amministrativi e contabili adeguati** alla rilevazione tempestiva della crisi e della perdita della continuità aziendale.
- Nello specifico, sarà onere degli amministratori quello di dover attivare **procedure** al fine di monitorare **periodicamente l'andamento economico-finanziario** della società, ma nel caso di loro inerzia, sarà compito del revisore **segnalare la presenza** di eventuali **indizi della crisi** chiedendo un rapido intervento.

**LA VIGILANZA DEL REVISORE E LA SEGNALAZIONE DELLO  
STATO DI CRISI**

**Dr. Reale Pierangelo**

(Pisa 22/05/2019)

# Dupliche adempimento

- Nel nuovo contesto normativo, il Legislatore ha voluto demandare ai Revisori/Sindaci il compito di:
  - **verificare** *che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendo le conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato, se sussiste l'equilibrio economico finanziario e quale è il prevedibile andamento della gestione;*
  - **segnalare** obbligatoriamente e con tempestività **all'organo amministrativo** i fondati indizi di **crisi** (procedura di allerta).

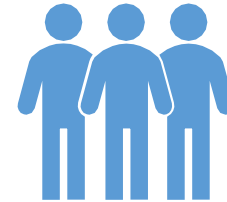
# Modalità di segnalazione

---

- La segnalazione dovrà essere **motivata**, fatta **per iscritto**, a mezzo **posta elettronica certificata** o, comunque, con mezzi che assicurino la prova dell'avvenuta ricezione, e deve contenere la **fissazione di un congruo termine**, non superiore a trenta giorni, entro il quale l'organo amministrativo dovrà riferire in ordine alle **soluzioni individuate** e alle **iniziative intraprese** per la soluzione dello stato di crisi rilevato.
- In caso di assente o non soddisfacente risposta o di mancata messa in atto delle misure risolutive della crisi entro i sessanta giorni successivi alla risposta stessa, il Revisore/Sindaco dovrà informare senza indugio l'**OCRI (Organismi di Composizione della Crisi)**, con buona pace dell'obbligo di segretezza riguardo alle informazioni raccolte per l'incarico assunto.

# Responsabilità solidale

- Nel caso il Revisore/Sindaco non adempia a tale segnalazione, lo stesso avrà **responsabilità solidale con l'organo amministrativo** delle omissioni o azioni che hanno portato alla crisi o alla successiva insolvenza della società.
- Non solo... oltre al rispetto della tempestività della segnalazione, i professionisti dovranno tenere in considerazione che i **danni non** siano **conseguenza di decisioni** dell'organo amministrativo **assunte anteriormente alla segnalazione**.



# Intermediari Finanziari

Al fine di agevolare l'attività dell'Organo di Controllo, l'art. 14 del D.Lgs. 14/2019, prevede l'**obbligo per le banche e gli altri intermediari finanziari** di cui all'articolo 106 del testo unico bancario (TUB), di **informare il Revisore/Sindaco** nel momento in cui comunicano al cliente **variazioni o revisioni o revoche degli affidamenti**.

