

AGGIORNAMENTI PER IL REVISORE LEGALE E PER I SINDACI

Provasi Roberta
Università degli Studi di Milano-Bicocca
roberta.provasi@unimib.it

LE NOVITA' STATUITA DALLE NORMATIVE

1 D.Lgs 125/2024- REVISORE DELLA SOSTENIBILITA'

2 LESS COMPLEX ENTITY

3 CONTROLLO QUALITA': a che punto siamo?

4 RESPONSABILITA' SINDACI E REVISORI

5 LE NOVITA' PER LE REVISIONI DI FINE ANNOA

- **Adeguati assetti per cooperative**
- **Novità Contabili: OIC5 ed OIC 30**
- **Indicatori per valutare la continuità aziendale**
- **La Review del Rendiconto Finanziario**
- **La Review dell'informativa di Bilancio (Nota Integrativa e Relazione sulla Gestione**
- **La raccolta delle carte da lavoro per il controllo di qualità**

I DATI DELLA REVISIONE IN ITALIA

MEF COMPOSIZIONE ISCRITTI A GENNAIO 2024

PERSONE FISICHE:

116.292 in crescita numero donne pari al 32 % (154.399 nel 2018)

SEZIONE A: 39.535 (33%) di cui 25.081 con incarichi in corso

SEZIONE B: 79.735 (67%)

Dal 2018 al 2023 riduzione di 38.000 iscritti per lo più appartenenti alla sezione B

ETA MEDIA: 55 anni

ANALISI ATTIVITA' DI REVISIONE ISCRITTI SEZIONE A:

- Numero medio di incarichi pro-capite 2,63.

TIROCINANTI

Sono 7.148 (di cui il 43% sono donne)in calo di 520 unità, solo 5.386 revisori iscritti alla sezione A svolgono il ruolo di tutor

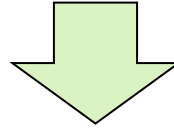
SOCIETA' DI REVISIONE: 700 di cui 364 con incarichi

SINTESI REVISORI PERSONE FISICHE

- 1) In calo costante il numero degli iscritti**
- 2) In calo il numero degli iscritti alla sezione A**
- 3) In calo il divario di genere**

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (1)

Il 10/09/24 pubblicata nella GU n. 212 il D. Lgs n. 125 del 6 settembre 2024, che attua la Direttiva 2022/2464/UE (anche nota come Corporate Sustainability Reporting Directive o CSRD).
Il decreto entra in vigore il 25 settembre 2024



1

REPORT DI SOSTENIBILITA' PRODOTTO SECONDO STANDARD CONDIVISI

2

ATTESTAZIONE DA PARTE DEL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' DEL REPORT DI SOSTENIBILITA'

3

MODIFICA DEI PARAMETRI DIMENSIONALI

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (2)

MODIFICA DEI PARAMETRI DIMENSIONALI

L'adeguamento è la conseguenza dell'attuazione della Direttiva Delegata 2023/2775 Ue del 17 ottobre 2023 che ha modificato l'art. 3 della Direttiva 2013/34/Ue per recepire l'inflazione registrata negli ultimi anni (importo di incremento concordato circa il 25%)

L'art. 2435-bis c.1 del cc risulta così modificato:

*“ Le società che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati possono redigere il **bilancio in forma abbreviata** quando nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non superano due dei seguenti limiti:*

- totale dell'attivo di Stato Patrimoniale 5.500.000 di euro;*
- ricavi delle vendite e delle prestazioni 11.000.000 di euro;*
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità*

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (3)

MODIFICA DEI PARAMETRI DIMENSIONALI

L'art. 2435-ter c.1 del cc risulta così modificato:

“ Le società che non hanno emesso titoli negoziati in mercati e che possono redigere il bilancio abbreviato sono considerate **micro-imprese (per cui possono redigere **il bilancio semplificato**) **quando nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non superano due dei seguenti limiti:****

- totale dell'attivo di Stato Patrimoniale 220.000 di euro;**
- ricavi delle vendite e delle prestazioni 440.000 di euro;**
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità**

Il D.lgs 125/2024 che entrerà in vigore dal 25 settembre 2024 non definisce la decorrenza dei nuovi parametri. I riferimenti vanno individuati nell'art.2 della Direttiva 2023/2775 secondo cui gli Stati Membri applicano le disposizioni per gli esercizi finanziari che hanno inizio dal 1 gennaio 2024.

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (4)

ITER LEGISLATIVO DELLA DIRETTIVA CSRD

1

La direttiva 2014/95/EU, la Non-Financial Reporting Directive (NFRD) che ha modificato la Direttiva 2013/34/UE che ha introdotto l'obbligo di rendicontazione non finanziaria per alcune imprese e gruppi di determinate dimensioni.

2

In Italia la Direttiva NFRD viene recepita dal D.lgs. 254/2016- **Dichiarazione individuale di carattere non finanziario. La dichiarazione può essere contenuta nella Relazione sulla Gestione oppure può costituire una relazione distinta. In quest'ultimo caso essa deve essere approvata dall'organo amministrativo, revisionata dall'organo di controllo e pubblicata nel Registro delle Imprese congiuntamente alla Relazione sulla Gestione.**

3

La commissione europea, nell'aprile del 2021, nell'ambito del Green Deal europeo, ha proposto la modifica della NFRD con nuova normativa nominata CSRD, Corporate Sustainability Reporting Directive, sostanzialmente per estendere a un maggior numero di soggetti economici l'obbligo di rendicontazione non finanziaria. Le imprese che saranno obbligate saranno circa 49000, rispetto alle 11600 obbligate dalla NFRD

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (5)

4

IL RECEPIMENTO DELLA LA DIRETTIVA CSRD IN ITALIA

La CSRD così come approvata dal D.Lgs 125/2024 è così strutturata:

Art. 1: Definizioni

Art 2: Ambito di applicazione

Art. 3: Rendicontazione individuale di sostenibilità

Art. 4: Rendicontazione consolidata di sostenibilità

Art. 5: Relazione di sostenibilità delle imprese di paesi terzi

Art. 6: Pubblicità

Art. 7: Esonero e casi di equivalenza

Art. 8: Attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità

Art. 9: Modifiche al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

Art. 10: Responsabilità e sanzioni

Art. 11: Coordinamento tra le Autorità

Art. 12: Modifiche al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58

Art. 13: Modifiche al decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209

Art. 14: Modifiche al decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 136

Art. 15: Relazione sulla gestione

Art. 16: Attuazione della direttiva delegata (UE) 2023/2775 della Commissione, del 17 ottobre 2023, che modifica la direttiva 2013/34/UE del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda gli adeguamenti dei criteri dimensionali per le microimprese e le imprese o i gruppi di piccole, medie e grandi dimensioni e modifiche al decreto legislativo del 9 aprile 1991 n. 127

Art. 17: Entrata in vigore

Art. 18: Disposizioni transitorie

Art. 19: Clausola di invarianza

Tipologia di Organizzazione

Caratteristiche

Inclusione nel perimetro della CSRD

Grandi aziende già soggette alla NFRD

Enti di Interesse Pubblico che rispondono almeno a 2 dei seguenti criteri per 2 esercizi consecutivi:

- n. dipendenti > 500
- stato patrimoniale > 20 Mln €
- ricavi netti > 40 Mln €

1 gennaio 2024
(report pubblicati nel 2025)

Grandi imprese non soggette alla NFRD

Organizzazioni che rispondono almeno a 2 dei seguenti criteri per 2 esercizi consecutivi:

- n. dipendenti > 250
- stato patrimoniale > 20 Mln €
- ricavi netti > 40 Mln €

1 gennaio 2025
(report pubblicati nel 2026)

PMI quotate, ad eccezione delle microimprese

Organizzazioni quotate che rispondono almeno a 2 dei seguenti criteri per 2 esercizi consecutivi:

- n. dipendenti > 10
- stato patrimoniale > 350.000 €
- ricavi netti > 700.000 €

1 gennaio 2026
(report pubblicati nel 2027)

Imprese extra-UE senza forma giuridica dell'UE (es: costituite in America o in Giappone)

Organizzazioni extra-UE che rispondono ai seguenti criteri:

- ricavi netti maturati in area UE > 150 Mln €
- presenza in area UE di una società controllata che si qualifica come grande impresa o PMI quotata e/o ha una succursale con ricavi netti > 40 Mln € nell'esercizio precedente.

1 gennaio 2028
(report pubblicati nel 2029)

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (6)

CONTENUTO REPORT DI SOSTENIBILITA' (art. 3)

A) una breve descrizione del modello e della strategia aziendale che indichi:

- 1) la resilienza del modello e della strategia aziendali dell'impresa in relazione ai rischi connessi alle questioni di sostenibilità;
- 2) le opportunità per l'impresa connesse alle questioni di sostenibilità;
- 3) i piani dell'impresa, ove predisposti, inclusi le azioni di attuazione e i relativi piani finanziari e di investimento, atti a garantire che il modello e la strategia aziendali siano compatibili con la transizione verso un'economia sostenibile
- 4) il modo in cui il modello e la strategia aziendali dell'impresa tengono conto delle istanze dei portatori di interesse e del loro impatto sulle questioni di sostenibilità;
- 5) le modalità di attuazione della strategia dell'impresa per quanto riguarda le questioni di sostenibilità

B) una descrizione degli obiettivi temporalmente definiti connessi alle questioni di sostenibilità individuati dall'impresa, inclusi, se del caso, **obiettivi quantitativi di riduzione delle emissioni di gas a effetto serra almeno per il 2030 e il 2050,** una descrizione dei progressi da essa realizzati nel conseguimento degli stessi e una dichiarazione che attesti se gli obiettivi dell'impresa relativi ai fattori ambientali sono basati su prove scientifiche conclusive;

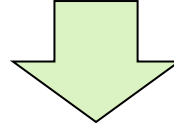
IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (7)

CONTENUTO REPORT DI SOSTENIBILITA' (art. 3)-segue

- C)** una descrizione del ruolo degli organi di amministrazione e controllo per quanto riguarda le questioni di sostenibilità e delle loro competenze e capacità in relazione allo svolgimento di tale ruolo o dell'accesso di tali organi alle suddette competenze e capacità
- D)** una descrizione delle politiche dell'impresa in relazione alle questioni di sostenibilità
- E)** informazioni sull'esistenza di sistemi di incentivi connessi alle questioni di sostenibilità e che sono destinati ai membri degli organi di amministrazione e controllo
- F)** una descrizione:
- 1) delle procedure di dovuta diligenza applicate dall'impresa in relazione alle questioni di sostenibilità e, ove applicabile, in linea con gli obblighi dell'Unione europea che impongono alle imprese di attuare una procedura di dovuta diligenza;
 - 2) dei principali impatti negativi, effettivi o potenziali, legati alle attività dell'impresa e alla sua catena del valore, compresi i suoi prodotti e servizi, i suoi rapporti commerciali e la sua catena di fornitura, delle azioni intraprese per identificare e monitorare tali impatti, e degli altri impatti negativi che l'impresa è tenuta a identificare in virtù di altri obblighi dell'Unione europea che impongono alle imprese di attuare una procedura di dovuta diligenza;
 - 3) di eventuali azioni intraprese dall'impresa per prevenire o attenuare impatti negativi, effettivi o potenziali, o per porvi rimedio o fine, e dei risultati di tali azioni;
- G)** una descrizione dei principali rischi per l'impresa connessi alle questioni di sostenibilità, compresa una descrizione delle principali dipendenze dell'impresa da tali questioni, e le modalità di gestione di tali rischi adottate dall'impresa
- H)** indicatori pertinenti per la comunicazione delle informazioni di cui alle lettere a) , b) , c) , d) e) , f) e g)

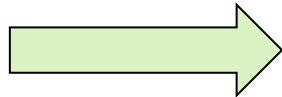
IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (8)

EFFETTI DELL'ENTRATA IN VIGORE SULLE ATTIVITA' PROFESSIONALI

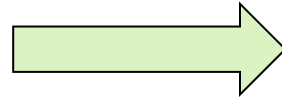


1

REPORT SOSTENIBILITA'



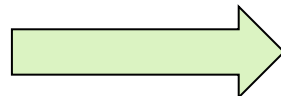
STANDARD DI VALUTAZIONE



STRUTTURA DEL REPORT

2

**ATTESTAZIONE SULLA
CONFORMITA' DELLA
RENDICONTAZIONE DELLA
SOSTENIBILITA'**



**REVISORE DELLA
SOSTENIBILITA'**

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (9)

REVISORE DELLA SOSTENIBILITA'

Art. art. 8 del Decreto 125/2024 stabilisce che il revisore di sostenibilità deve:

- essere abilitato ai sensi del D.Lgs. 39/2010;
- ricevere un incarico separato dalla revisione legale della società.

In particolare, il revisore incaricato deve esprimere le proprie conclusioni sulla conformità della rendicontazione alle norme del decreto 125/2024 e alla disciplina comunitaria in materia.

Il revisore incaricato può essere lo stesso che si occupa della revisione legale del bilancio o un revisore diverso, purché abilitato secondo il D. Lgs. 2010/39.

Anche una società di revisione legale, se autorizzata ai sensi dello stesso decreto, può acquisire l'incarico purché la relazione sia firmata da un revisore della rendicontazione di sostenibilità.

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (10)

I requisiti per diventare "Revisore della sostenibilità" ai sensi dell'art. 9 del D.lgs 125/2024

1

TIROCINIO'

- 1) durata almeno triennale, di cui almeno otto mesi relativi all'acquisizione delle conoscenze teorico pratiche sulla revisione e attestazione della rendicontazione di sostenibilità;**
- 2) il periodo di tirocinio, di almeno otto mesi, può essere svolto anche disgiuntamente al periodo di tirocinio necessario al conseguimento dell'abilitazione alla revisione legale che ha durata almeno triennale;**
- 3) il tirocinio comporta ai fini dell'abilitazione del revisore allo svolgimento di incarichi finalizzati al rilascio di un'attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità, l'obbligo di collaborare nel periodo di almeno otto mesi allo svolgimento di incarichi di attestazione della conformità della rendicontazione annuale e consolidata di sostenibilità o ad altri servizi relativi alla sostenibilità;**
- 4) La relazione attestante lo svolgimento delle attività di tirocinio deve essere redatta entro sessanta giorni dal termine del periodo di tirocinio, anche se separata dalla relazione annuale per l'abilitazione alla revisione legale del bilancio d'esercizio.**
- 5) In caso di dichiarazioni mendaci si applicano le sanzioni di cui all'articolo 24, D. Lgs39/2010, a carico del tirocinante e del revisore legale o della società di revisione legale presso cui è stato svolto il tirocinio.**

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (11)

2

ESAME DI IDONEITA' AI FINI DELL'ABILITAZIONE

Deve avere per oggetto le seguenti ulteriori materie:

a) obblighi legali e principi concernenti la redazione della rendicontazione annuale e consolidata di sostenibilità;

b) analisi della sostenibilità

c) procedure di dovuta diligenza in relazione alle questioni di sostenibilità

d) obblighi legali e principi di attestazione della conformità per la rendicontazione di sostenibilità

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (12)

3

FORMAZIONE CONTINUA OBBLIGATORIA

I revisori abilitati al rilascio all'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità devono partecipare a programmi di aggiornamento che prevedono anche le materie caratterizzanti l'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità.

I revisori abilitati al rilascio all'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità devono acquisire almeno **venticinque crediti formativi ogni anno solare, di cui almeno dieci caratterizzanti la revisione legale dei conti e almeno dieci caratterizzanti la sostenibilità.**

L'attività di formazione effettuata dai revisori legali e dai revisori della sostenibilità, prevista dagli Albi professionali di appartenenza, e da coloro che collaborano all'attività di revisione legale o di attestazione della sostenibilità o sono responsabili della revisione o dell'attestazione della sostenibilità all'interno di società di revisione che erogano formazione, viene riconosciuta equivalente se dichiarata conforme dal Ministero dell'economia e delle finanze, MEF, al programma annuale di aggiornamento professionale.

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (13)

4

NOMINA, REVOCA E DIMISSIONI

L'assemblea delle società su proposta motivata dell'organo di controllo, conferisce l'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità e determina il corrispettivo spettante al revisore della sostenibilità o alla società di revisione legale per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale corrispettivo durante l'incarico. L'incarico ha la durata di tre esercizi, con scadenza alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio dell'incarico.

Per le società che siano enti di interesse pubblico o enti sottoposti a regime intermedio, l'incarico può essere rinnovato per non più di due volte e può essere nuovamente conferito allo stesso soggetto solo dopo il decorso di quattro esercizi.

L'assemblea revoca gli incarichi, sentito l'organo di controllo, quando ricorra una giusta causa, provvedendo contestualmente a conferire l'incarico a un altro revisore legale, revisore della sostenibilità o ad altra società di revisione legale. Non costituisce giusta causa di revoca la divergenza di opinioni in merito ad un trattamento contabile, ad un principio di rendicontazione della sostenibilità, a una procedura di revisione o di attestazione.

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (14)

NOMINA, REVOCA E DIMISSIONI (segue)

Il revisore legale, il revisore della sostenibilità o la società di revisione legale possono dimettersi dagli incarichi, salvo il risarcimento del danno, nei casi e con le modalità definiti con regolamento dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. Il medesimo regolamento definisce i casi e le modalità in cui può risolversi consensualmente o per giusta causa il contratto con il quale sono conferiti gli incarichi di revisione legale e di attestazione

In caso di dimissioni o risoluzione consensuale del contratto, le funzioni di revisione legale e di attestazione continuano a essere esercitate dal medesimo revisore legale, revisore della sostenibilità o società di revisione legale fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, non oltre sei mesi dalla data delle dimissioni o della risoluzione del contratto

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (15)

5

REGOLE PROCEDURALI

Il revisore della sostenibilità incaricato dell'attestazione di conformità sulla rendicontazione predisposta dalle società e il revisore legale incaricato della revisione legale del bilancio delle società, ove diversi, si scambiano ogni informazione necessaria allo svolgimento dei rispettivi incarichi

I revisori della sostenibilità e le società di revisione legale che svolgono incarichi di attestazione rispettano i principi di deontologia, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività, tenendo conto dei principi di etica e indipendenza internazionali, elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze sentita la Consob, sulla base della medesima convenzione

Ove l'attività di attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità è effettuata da una società di revisione legale, la stessa designa almeno un responsabile della sostenibilità, che può essere anche il responsabile dell'incarico di revisione

La qualità della revisione legale e dell'attestazione di conformità, l'indipendenza e la competenza costituiscono i principali criteri ai quali è improntata la scelta dei responsabili dell'incarico di revisione legale e, se del caso, dei responsabili della sostenibilità, da parte della società di revisione legale ai fini della relativa designazione

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (16)

REGOLE PROCEDURALI (segue)

Il revisore della sostenibilità o la società di revisione deve creare **un fascicolo per ogni incarico** di attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità

Il fascicolo dell'attestazione deve contenere tutti documenti di cui all'articolo 10 -bis e, ove applicabile, di cui all'articolo 9 -bis , comma 8 -quater , i dati e i documenti rilevanti a sostegno della relazione di cui all'articolo 14 -bis , nonché i dati e i documenti necessari per monitorare il rispetto delle disposizioni del presente decreto e delle ulteriori disposizioni applicabili.

Il fascicolo di attestazione è chiuso entro sessanta giorni dalla data in cui viene sottoscritta la predetta relazione. I documenti e le informazioni di cui al presente comma sono conservati per dieci anni dalla data della relazione alla quale si riferiscono

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (17)

COMPITO DEL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA'

1

**REGOLE PROCEDURALI: QUALI PRINCIPI DI REVISIONE?
ISAE 3000??? NUOVI PRINCIPI?**

2

**SAPER FARE MOLTO BENE IL REPORT DI SOSTENIBILITA'
SECONDO I PRINCIPI ESRS**

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (18)

COMPITO DEL REVISORE?

Deve tener conto anche di quanto previsto dalla Comunicazione 2017/C 215/01 emanata dalla Commissione Europea, oltre che da quanto previsto nel D. Lgs. 254/2016.

In sostanza nella DNF devono essere inseriti – ed è compito della Società di Revisione appurarlo - i principali rischi connessi all'attività d'impresa, nonché le modalità di gestione degli stessi adottati dall'impresa.

Il D.Lgs. 254/2016 identifica:

- 1 I temi da inserire in DNF**
- 2 Le politiche praticate dalla società nel merito degli stessi temi**
- 3 I rischi che derivano dall'attività d'impresa**
- 4 Le procedure di gestione del rischio**

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (19)

COMPITO DEL REVISORE?

Con riguardo **alla verifica di conformità** prevista dall'art.3 del D. Lgs. 254/2016, la società di revisione emette in base **all'ISAE3000**:

- la reasonable assurance
- o la limited assurance

La differenza risiede nelle modalità delle attività di verifica di fatto. E' prevista anche una forma «mista».

- 1 L'attività del revisore si limita ad un'attestazione di conformità rispetto a quanto previsto dal D. Lgs. 254/2016 (art.3).
- 2 L'attestazione è contenuta in un'apposita relazione distinta rispetto a quella dell'art.14 del D. Lgs. n.39/2010.
- 3 L'attività del revisore non riguarda quindi nel merito il comportamento dell'impresa rispetto alle tematiche esposte.
- 4 Tale adempimento dovrà essere espletato nel termine previsto per la relazione di revisione.

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (20)

LA STRUTTURA DELLA RELAZIONE DI ATTESTAZIONE SECONDO D.LGS 125/24

La Relazione di attestazione deve essere redatta in conformità ai principi di attestazione.

Qualora l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità sia stata svolta da più revisori della sostenibilità o da più società di revisione legale, essi raggiungono un accordo sui risultati dell'attività di attestazione e presentano una relazione e delle conclusioni congiunte.

In caso di disaccordo, ogni revisore della sostenibilità o società di revisione legale presenta le proprie conclusioni in un paragrafo distinto della relazione di attestazione, indicando i motivi del disaccordo

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (21)

LA STRUTTURA DELLA RELAZIONE DI ATTESTAZIONE (segue)

La relazione di attestazione è firmata e datata dal responsabile dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità.

Quando l'attività di attestazione è svolta da una società di revisione legale, la relazione di attestazione reca almeno la firma del responsabile dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità che svolgono l'incarico per conto della società di revisione.

Qualora l'incarico sia stato affidato congiuntamente a più revisori della sostenibilità o a più società di revisione legale, la relazione di attestazione è firmata da tutti i responsabili dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (22)

LA STRUTTURA DELLA RELAZIONE DI ATTESTAZIONE (segue)

La relazione di attestazione si compone di:

- 1) un paragrafo introduttivo che identifica la rendicontazione di sostenibilità sottoposta ad attestazione, la data e il periodo cui si riferisce, nonché il quadro normativo di riferimento;**
- 2) una descrizione della portata delle attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità che indica almeno i principi di attestazione in base ai quali tali attività sono state svolte;**
- 3) le conclusioni**

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (23)

DISPOSIZIONI TRANSITORIE

Gli incarichi di attestazione della conformità della dichiarazione non finanziaria conferiti ai sensi dell'articolo 3, comma 10, del decreto legislativo 30 dicembre 2016, n. 254, da parte di soggetti di cui all'articolo 17, comma 1, lettera a) del presente decreto, rimangono validi fino alla scadenza concordata ai fini dello svolgimento dell'attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità di cui all'articolo 8, salvo la possibilità di una risoluzione anticipata e dell'attribuzione di un nuovo incarico in conformità all'articolo 13, comma 2 -ter , del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

Gli iscritti al registro della revisione legale dei conti, entro la data del 1° gennaio 2026, sono considerati abilitati e possono rilasciare le attestazioni di conformità della rendicontazione di sostenibilità senza che siano osservati gli obblighi del tirocinio e dell'esame di idoneità, purché abbiano maturato almeno cinque crediti formativi annuali:

1) nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità ai sensi dell'articolo 5 del citato decreto legislativo n. 39 del 2010; e

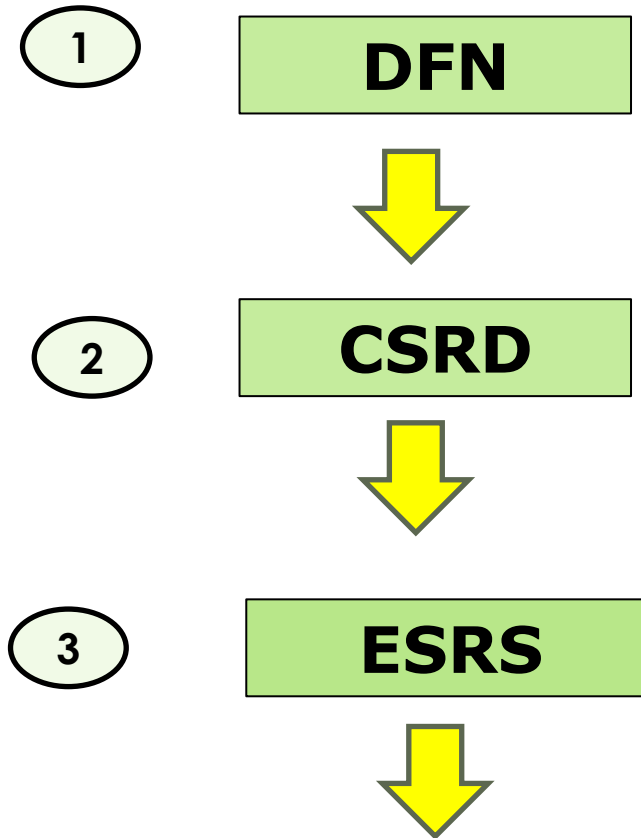
2) producano la domanda di "iscrizione" (ai sensi dell'articolo 6, comma 1-bis, del decreto legislativo n. 39 del 2010[1]) secondo le modalità di presentazione della domanda che verranno definiti dal MEF di concerto con il Ministero della Giustizia, sentita la Consob.

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITA' (24)

Il Consiglio Nazionale dei Commercialisti, con l'informativa n. 13/2024 del 19 febbraio 2024, comunica che con Determina del Ragioniere Generale dello Stato, prot. RR 8 del 29 gennaio 2024 è stato adottato il programma annuale di formazione per i revisori legali 2024.

La principale novità del programma formativo per i revisori legali 2024 è rappresentata dall'introduzione di un nuovo gruppo di materie, contraddistinto dalla lettera D), riguardanti alcuni temi relativi alla rendicontazione di sostenibilità e all'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, di cui alla Direttiva (UE) 2022/2464 "Corporate Sustainability Reporting Directive" (CSRD) del Parlamento europeo e del Consiglio, di modifica del Regolamento (UE) 537/2014, della Direttiva 2004/109/CE, della Direttiva 2006/43/CE e della Direttiva 2013/34/UE, che nel Programma del 2023 era stata genericamente inserita tra le materie del Gruppo C) – Diritto societario.

COME FARE IL REPORT DI SOSTENIBILITA' ????



I PRINCIPI PER LA REDAZIONE DEL REPORT DI SOSTENIBILITA'
ESRS: EUROPEAN SUSTAINABILTY REPORTING STANDARDS

I PRINCIPI ESRS (1)

Il primo set di ESRS approvato il 31 luglio 2023 dalla Commissione Europea è composto da 12 Standards: due Cross Cutting Standards di ambito generale e dieci Topical Standards (Environmental, Social, Governance) suddivisi per topic: 5 ambientali, 4 sociali e 1 sulla governance. Sono standard che si possono applicare a tutte le imprese, indipendentemente dal settore in cui operano, per questo sono definiti "sector agnostic. Devono essere aggiornati ogni tre anni per potersi adattare ai continui cambiamenti del contesto in cui operano.

Le imprese obbligate dalla NFRD sono obbligate a conformarsi ad essi dal 1° gennaio 2024, per i report pubblicati dal 2025, le altre grandi aziende dai report del 2026 e le imprese di Paesi terzi dal 2028.

L'EFRAG oltre a sviluppare degli standard specifici settoriali, sta sviluppando anche degli standard per le PMI, denominati entity-specific. Per le PMI quotate vengono introdotti standard specifici differenti semplificati, per rispettare la proporzionalità, mentre, per le PMI non quotate verranno emanati degli standard volontari.

I PRINCIPI ESRS (2)

EUROPEAN SUSTAINABILITY REPORTING STANDARDS (ESRS)

2 ESRS (standard sector-agnostic)

 Cross-cutting Standard	 Environment	 Social	 Governance
ESRS 1 <u>General requirements</u>	ESRS E1 <u>Climate change</u>	ESRS S1 <u>Own workforce</u>	ESRS G1 <u>Business Conduct</u>
ESRS 2 <u>General disclosures</u>	ESRS E2 <u>Pollution</u>	ESRS S2 <u>Workers in the value chain</u>	
	ESRS E3 <u>Water and marine resources</u>	ESRS S3 <u>Affected communities</u>	
	ESRS E4 <u>Biodiversity and ecosystems</u>	ESRS S4 <u>Consumers and end-users</u>	
	ESRS E5 <u>Resource use and circular economy</u>		

I PRINCIPI ESRS (3)

TIPOLOGIA	NOME	DESCRIZIONE
Cross-cutting (Principi trasversali)	ESRS 1: General requirements	Indica i requisiti generali per la redazione del report, le modalità di presentazione delle informazioni e la struttura del report stesso.
Cross-cutting (Principi trasversali)	ESRS 2: General disclosure	Indica i requisiti che le imprese devono rispettare in termini di divulgazione delle informazioni.
Topical standard	ESRS E1: Climate Change	Indica i requisiti di informazione necessari per la comprensione dei cambiamenti climatici.
Topical standard	ESRS E2: Pollution	Indica i requisiti di informazione necessari per la comprensione del livello di inquinamento prodotto dalle imprese.
Topical standard	ESRS E3: Water and marine resources	Indica i requisiti di informazione necessari per la comprensione dell'impatto dell'azienda sulle acque e sulle risorse marine.
Topical standard	ESRS E4: Biodiversity and ecosystems	Indica i requisiti di informazione necessari per comprendere come l'impresa contribuisce alla protezione della biodiversità e degli ecosistemi.
Topical standard	ESRS E5: Resource use and circular economy	Indica i requisiti di informazione necessari per comprendere come l'impresa utilizza le risorse rinnovabili e non rinnovabili.

I PRINCIPI ESRS (4)

Topical standard	ESRS S1: Own workforce	Indica i requisiti di informazione necessari per comprendere le caratteristiche della totalità della forza lavoro di un'impresa.
Topical standard	ESRS S2: Workers in the value chain	Indica i requisiti di informazione necessari per la comprensione delle caratteristiche di tutti i lavoratori nella catena di valore dell'impresa.
Topical standard	ESRS S3: Affected communities	Indica i requisiti di informazione necessari per comprendere come l'impresa influenza le comunità.
Topical standard	ESRS S4: Consumers and end-users	Indica i requisiti di informazione necessari per comprendere gli impatti dell'azienda sui consumatori o altri utilizzatori finali.
Topical standard	ESRS G1: Business conduct	Indica i requisiti di informazione necessari per comprendere al meglio la condotta aziendale.

I PRINCIPI ESRS (5)

CAMBIO DI APPROCCIO

NFRD

Dall'obbligo di fornire un insieme di dati e informazioni specifiche...

- **Descrivere il modello di business e la strategia aziendale**, indicando: la resilienza ai rischi ESG, le opportunità connesse, la compatibilità dei piani con l'accordo di Parigi, il modo in cui si tiene conto degli interessi degli stakeholder e la modalità di attuazione della strategia di sostenibilità.
- Descrivere il **ruolo degli organi di amministrazione, gestione e controllo** per quanto riguarda le questioni di sostenibilità.
- Rendicontare indicatori in base allo **standard europeo**, che prevederà anche **standard settoriali**.
- Comunicare «informazioni sulle attività immateriali» (**intangibles**)

CSRD

...all'obbligo di rappresentare il processo della gestione strategica della sostenibilità (Sustainable Business Model)

I PRINCIPI ESRS (6)

Focus Doppia Materialità



Impact materiality

L'effetto che l'impresa ha o potrebbe avere sull'ambiente e sulle persone, compresi gli effetti sui diritti umani, come risultato dell'attività o delle relazioni dell'impresa e quindi **impatti positivi e negativi**.



AZIENDA



CONTESTO
ESTERNO



Doppia
Materialità



AZIENDA



CONTESTO
ESTERNO

*Inside-out
(Impatti)*

*Outside-in
(Rischi e Opportunità)*

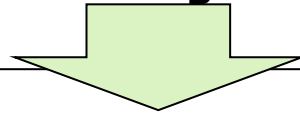


Perimetro allargato anche alla catena del valore!

I PRINCIPI ESRS (7)

INTRODUZIONE DOPPIA MATERIALITA'

L'analisi di materialità costituisce il primo passo nello sviluppo della rendicontazione ESG (così come nell'impostazione di una solida strategia di sostenibilità), in quanto consente all'azienda di mappare gli aspetti ambientali, sociali e di governance di interesse prioritario («materiali») alla luce delle caratteristiche dell'Organizzazione stessa e del settore in cui essa opera.



I soggetti obbligati dovranno fornire le informazioni necessarie per comprendere sia l'impatto dell'impresa sulle principali questioni di sostenibilità (*prospettiva inside-out*), sia in che modo tali questioni influiscono sullo sviluppo, sui risultati e sul posizionamento dell'impresa (*prospettiva outside-in*).

1

MATERIALITA' DI IMPATTO

Focus su impatti generati

Quali sono gli effetti che l'azienda provoca sulla società e sull'ambiente circostante

2

MATERIALITA' FINANZIARIA

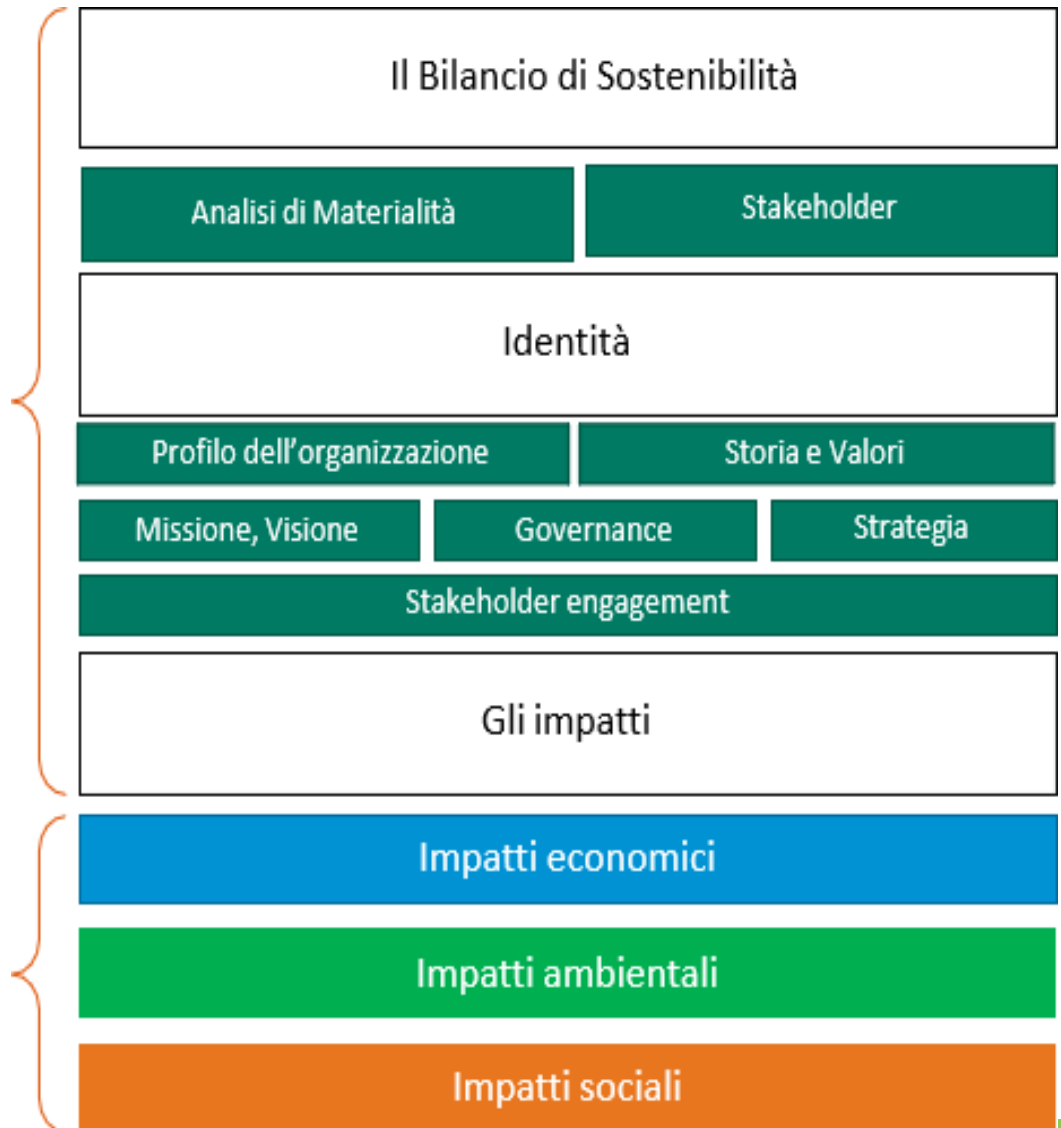
Focus su impatti subiti

Come le questioni ESG influenzano le prestazioni finanziarie di un'azienda

I PRINCIPI ESRS (8)

**Informativa standard,
comune a tutti i report**

**All'interno delle tre aree
principali di impatto i temi
sono selezionati in base alle
peculiarità della singola realtà**



I PRINCIPI ESRS (9)

BENEFICI

1

AUMENTA I RICAVI

- Differenziazione e unicità
- Aumento della market share e ingresso in nuovi mercati
- Incremento dei prezzi e dei margini

3

MIGLIORA LA REPUTAZIONE

- Licenza ad operare
- Fedeltà dei consumatori
- Immagine e Valore di marca
- Attrae e mantiene i talenti
- Aumenta produttività dei dipendenti

VALORE

2

RIDUZIONE DEI COSTI

- Eco-efficienza
- Recupero, riciclo e circolarità
- Efficienza nell'impiego dei beni durevoli
- Riduzione dei costi assicurativi

4

RIDUCE I RISCHI

- Affidabilità della supply chain, Business continuity, resilienza
- Minore volatilità nei prezzi delle materie prime
- minore costo del capitale proprio e del debito

I PRINCIPI ESRS (10)

PROCESSO DI RENDICONTAZIONE (2)

Al fine di predisporre un reporting di sostenibilità efficace, l'approccio progettuale può essere graduale e articolato in macro fasi, in modo da fornire adeguato supporto in tutte le attività previste dal percorso ipotizzato.



LESS COMPLEX ENTITY (1)

Marzo 2017
IAASB AVVIA

Marzo 2017
1°Bozza

Giugno 2021
PRESENTATO

Gennaio 2022
Fine Consultazione

Marzo 2023
Nuova Versione

Dicembre 2023
IFAC pubblica ISA for LCE

LCE entrerà in vigore in tutti gli Stati Membri a far data dal periodo successivo al 15 dicembre 2025. .

FINALITA'

1

mantenere alta la fiducia degli stakeholders nella rendicontazione finanziaria delle imprese meno complesse;

2

supportare i revisori delle imprese meno complesse a svolgere incarichi di revisione efficaci e conformi al framework dei principi di revisione ISA;

3

rispondere alle esigenze specifiche degli stakeholders delle imprese meno complesse;

4

promuovere un'applicazione più coerente, all'interno dei singoli contesti nazionali, degli ISA per la revisione delle imprese meno complesse.

LESS COMPLEX ENTITY (2)

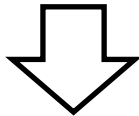
CARATTERISTICHE DEL NUOVO STANDARD

Il nuovo standard è **risk-based**, ovvero l'approccio che si segue è volto a individuare l'audit risk e a ridurlo ad un livello considerato accettabile.

SEMPLIFICARE MA NON RIDURRE

Approccio **open-minded**: obiettivo di fatto è stato quello di individuare una nuova normativa per la revisione legale dei conti che fosse al tempo stesso proporzionata alla natura e alle circostanze tipiche dell'audit delle entità complesse ma anche idonea ad esprimere un giudizio sostanzialmente attendibile per le aziende di minori dimensioni

1



CHI SONO LE LESS ENTITY
COMPLEX

2



QUALI SEMPLIFICAZIONI
???

LESS COMPLEX ENTITY (3)

CHI SONO LE LESS ENTITY COMPLEX

A tal fine sono individuati tre criteri per individuare le LCE:

1

SPECIFIC PROHIBITIONS

Individuano delle specifiche categorie per cui è proibito l'utilizzo della normativa, e precisamente per:

- a) le società quotate;**
- b) le società che svolgono attività di assicurazione, deposito pubblico o specifici settori identificati dalle autorità legislative, regolamentari o organismi locali;**
- c) le società che redigono il bilancio consolidato e qualsiasi società del gruppo che non rispetta i criteri dell'entità di minore complessità;**
- d) altre casistiche previste da leggi e regolamenti.**

Le classi indicate al punto b) del precedente elenco possono essere liberamente modificate dalle autorità legislative, regolamentari e organismi locali. Invece, tutte le altre categorie non possono essere rettifiche, essendo dei parametri considerati fondamentali nella definizione di Less Complex Entities

LESS COMPLEX ENTITY (4)

2

CARATTERISTICHE QUALITATIVE

Per tali caratteristiche qualitative lo IAASB ha predisposto la seguente lista indicativa:

a) Business activities, business model & industry: modelli di business semplici, le transazioni derivano da poche linee di business;

b) Organizational structure and size: struttura organizzativa semplice, con pochi livelli per il reporting, si caratterizzano per la presenza di piccoli team di gestione;

c) Ownership structure: assetto proprietario di dimensioni minori, che si caratterizza per la trasparenza e conoscenza delle operazioni da parte di tutti i singoli soci e collaboratori;

d) Nature of finance function: la rendicontazione finanziaria è centralizzata e coinvolge un numero limitato di dipendenti, che non possono essere superiori a 5;

e) Information technology (IT): l'ambiente IT è semplice, in cui il software commerciale è utilizzato da uno o due addetti e non permette di apportare delle modifiche alle configurazioni già impostate in precedenza (ad esempio per i parametri di reporting);

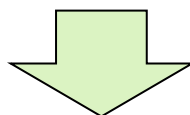
f) Application of the financial reporting framework and accounting estimates: il financial reporting si caratterizza per la presenza di poche stime contabili e per l'utilizzo di modelli, metodi e dati generalmente non complessi.

LESS COMPLEX ENTITY (5)

2

CARATTERISTICHE QUANTITATIVE

Le misure quantitative, che delimitano l'area di utilizzo del principio di revisione ISA for LCE, non sono state ancora definite direttamente dalla normativa. Al momento del recepimento ai singoli Stati Membri spetterà determinare le soglie quantitative che possono essere determinate in generale, per specifici settori o per specifiche entità.



Parametri ex direttiva 2775/2023/UE

Tipi di imprese	Totale dello Stato patrimoniale	Ricavi netti delle vendite	Numero medio dipendenti occupati
Microimprese	≤ 450.000	≤ 900.000	≤ 10
Piccole imprese	$\leq 5.000.000$	$\leq 10.000.000$	≤ 50
Medie imprese	$\leq 25.000.000$	$\leq 50.000.000$	≤ 250
Grandi imprese	$> 25.000.000$	$> 50.000.000$	> 250

LESS COMPLEX ENTITY (6)

STRUTTURA LESS COMPLEX ENTITY

10 sezioni in cui LCE ripercorrere le stesse fasi del processo di auditing (valutazioni preliminari all'accettazione dell'incarico, pianificazione delle attività, esecuzione delle procedure, emissione del giudizio).

- | |
|--|
| 1. Fundamental Concepts, General Principles and Overarching Requirements |
| 2. Audit Evidence and Documentation |
| 3. Engagement Quality Management |
| 4. Acceptance or Continuance of an Audit Engagement and Initial Audit Engagements |
| 5. Planning |
| 6. Risk Identification and Assessment |
| 7. Responding to Assessed Risks of Material Misstatement |
| 8. Concluding |
| 9. Forming an Opinion and Reporting |
| 10. Audits of Group Financial Statements |

LESS COMPLEX ENTITY (7)

STRUTTURA LESS COMPLEX ENTITY

7 Appendici

1. Glossary of Terms
2. Illustrative Engagement Letter
3. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement (Part 6)
4. Fraud Risk Factors
5. Assertions
6. Examples of Factors Influencing Sample Size for Tests of Controls and Test of Details
7. Illustrative Representation Letter

LESS COMPLEX ENTITY (8)

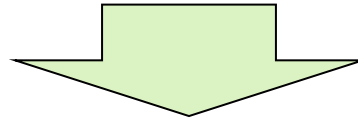
SEZIONE 1: CONCETTI FONDAMENTALI, PRINCIPI E REQUISITI GENERALI

1

I requisiti etici, di deontologia professionale e soprattutto dell'indipendenza sono obbligatori

2

LCE non può essere applicato alle società che non adottano un controllo di qualità adeguato, in base al principio di revisione ISQM 1 e in aggiunta anche ISQM 2.



Gli obiettivi definiti dall'ISA for LCE sono conformi all'obiettivo di revisione disciplinato dall'ISA Italia 200, in particolare approccio dubitativo e scetticismo professionale .

LESS COMPLEX ENTITY (9)

SEZIONE 2: EVIDENZE PROBATIVE E DOCUMENTAZIONE

1

Il revisore deve determinare il soggetto o i soggetti della governance con la quale deve comunicare, considerato che in alcuni casi la struttura della governance può essere non chiara, come ad esempio per le attività familiari,

2

Il revisore, in base alla propria professionalità, deve considerare i casi in cui la comunicazione orale possa essere sufficiente e appropriata, tenendo conto della natura, dimensioni e circostanze dell'entità.

3

L'attività di revisione delle Less Complex Entities generalmente dovrebbe essere meno complessa dell'attività svolta normalmente, se si tiene conto della proporzionalità delle prove richieste rispetto alla complessità dell'ente.

4

La documentazione dell'attività svolta in ogni caso deve essere completa, dovendo riportare: a chi sono state fatte le eventuali comunicazioni orali e la copia della documentazione, nel caso in cui siano state fatte per iscritto.

LESS COMPLEX ENTITY (10)

SEZIONE 3: GESTIONE DELLA QUALITA'DELLE ATTIVITA'

1

La revisione deve essere svolta in conformità all'ISQM 1, il quale prevede il rispetto di standard e requisiti nello svolgimento dell'attività e nell'emissione della relazione di giudizio, tenendo conto anche delle circostanze

2

Nei casi in cui sia richiesto il controllo di qualità durante la revisione, devono essere rispettate le seguenti attività nei confronti del revisore che svolge il controllo di qualità:

- a) cooperazione con il revisore responsabile;**
- b) discussione di significatività e giudizi rilevanti determinati durante l'audit;**
- c) datare la relazione di giudizio a una data successiva al completamento dell'attività di controllo.**

LESS COMPLEX ENTITY (11)

SEZIONE 4: ACCETTAZIONE E MANTENIMENTO DELL'INCARICO DI REVISIONE E INCARICHI DI REVISIONI INIZIALI

1

Relativamente alla fase dell'accettazione e mantenimento dell'incarico il nuovo principio sottolinea l'attenzione che deve prestare il revisore in primis per valutare se il mandato di revisione può essere svolto in conformità al principio ISA for LCE

2

E' ricordato che il revisore deve attentamente valutare che siano rispettati le norme etiche e i principi deontologici di cui in particolare il requisito dell'indipendenza

3

In alcuni casi nel momento di accettazione dell'incarico può succedere che delle leggi o regolamenti contengano delle specifiche disposizioni per le aziende minori di cui il revisore deve preliminarmente valutare se possano essere presenti delle eventuali incomprensioni e fraintendimenti nelle garanzie dell'audit, in tal caso deve redigere la relazione di giudizio senza riportare che la revisione è stata svolta secondo ISA for LCE

LESS COMPLEX ENTITY (12)

SEZIONE 5: PIANIFICAZIONE

1

La fase della pianificazione deve essere svolta secondo le disposizioni previste dagli ISA ma parametrize secondo la natura, le tempistiche e la complessità delle LCE.

2

Il revisore durante l'attività di pianificazione deve:

- 1) identificare le caratteristiche dell'incarico definendo la natura, le tempistiche e la direzione dell'attività;**
- 2) accertare gli obiettivi di rendicontazione e le comunicazioni richieste;**
- 3) considerare i fattori significativi per la direzione dell'incarico;**
- 4) tener conto dell'attività preliminare svolta inizialmente ed eventualmente anche delle considerazioni dei revisori incaricati negli esercizi precedenti;**
- 5) accertare le risorse necessarie e se eventualmente nel processo di audit è richiesto l'intervento di esperti.**

LESS COMPLEX ENTITY (13)

SEZIONE 5: PIANIFICAZIONE (segue)

3

Per le Less Complex Entities le tempistiche generalmente dovrebbero essere inferiori alla normale pianificazione, per questo motivo potrebbe essere utile l'utilizzo di "memorandum". Tale documento può essere redatto sulla base delle evidenze dell'audit precedente, adattato al periodo corrente, tramite eventuali discussioni con la direzione dell'impresa.

4

Nel caso di nuovo incarico, in questo caso la pianificazione richiederà sicuramente una tempistica e difficoltà maggiore in quanto il revisore dovrà confrontarsi con il revisore precedente, a cui può richiedere le informazioni derivanti dall'audit precedente,

5

Il revisore potrebbe decidere di utilizzare il supporto del lavoro di un esperto che dovrà possedere i requisiti etici e soprattutto essere indipendente per potere svolgere le sue attività in modo obiettivo.

6

Per una corretta pianificazione il revisore deve prestare attenzione alla materialità (significatività) che va valutata in funzione della complessità dell'ente. Un esempio di parametro di riferimento, riportato nel testo ISA for LCE, potrebbe essere l'utile prima delle imposte per l'entità orientate al profitto; mentre per un'organizzazione no profit è più adatto utilizzare parametri come entrate, spese, attività o patrimonio netto

LESS COMPLEX ENTITY (14)

SEZIONE 6: IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI

1

Per quanto riguarda l'attività di identificazione e valutazione dei rischi il nuovo principio raccomanda di fare riferimento ai livelli di materialità e a quanto stabilito in fase di pianificazione e che soprattutto sia impostato come processo continuo e iterativo,

2

Le procedure di identificazione e valutazione del rischio di errori significativi consistono nelle:

- a) richieste alla direzione o ad altri individui rilevanti nell'entità;
- b) procedure analitiche;
- c) osservazione e ispezione

3

Nella determinazione dei rischi è importante considerare che gli errori possano provenire da casi di frodi perpetrate in azienda. Tali rischi potrebbero essere diversi nelle entità di minore complessità, soprattutto perché normalmente l'assetto proprietario è concentrato, permettendo maggiori opportunità alla direzione di commettere una frode. Dall'altro punto di vista però il rischio di frode da altri soggetti nelle LCE dovrebbe essere inferiore in quanto la direzione ha la capacità di ottenere una supervisione dell'entità più ampia e completa

LESS COMPLEX ENTITY (15)

SEZIONE 6: IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI (segue)

4

Gli errori potrebbero provenire dalle operazioni con parti correlate, soprattutto perché, essendo delle Less Complex Entities, vengono intraprese maggiori relazioni con eventuali familiari. Tali operazioni potrebbero portare a transazioni in condizioni significativamente differenti a quelle di mercato

5

In fase di identificazione e valutazione dei rischi deve essere valutato attentamente anche il sistema di controllo interno, che come noto, nelle LCE è sicuramente organizzato in modo meno complesso e articolato rispetto alle altre imprese. Il revisore, anche quando vi sono processi poco formalizzati e non documentati, deve sempre operare al fine di identificare e analizzare il sistema di controllo interno.

6

Talvolta le entità di minori dimensioni potrebbero scegliere di utilizzare dei servizi esterni di contabilità per elaborazione delle transazioni, dei registri contabili e dei rendiconti finanziari; ad esempio, per l'elaborazione del libro paga. In questi casi il revisore è tenuto ad analizzare i metodi contabili attuati, poiché l'entità risulta comunque responsabile dei servizi esterni di cui fa uso.

LESS COMPLEX ENTITY (16)

SEZIONE 6: IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI (segue)

7

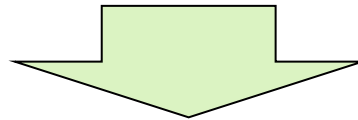
Il revisore nel processo di analisi aziendale deve inoltre considerare le applicazioni IT e i rischi che possono derivare dall'utilizzo di questi strumenti, anche se generalmente sono meno presenti in entità meno complesse

8

Il revisore deve identificare i rischi di errori significativi dovuti a errori o a frodi, tramite l'analisi:

a) a livello di bilancio, tenendo conto se influiscono sul bilancio nel suo complesso e/o sulle singole asserzioni;

b) a livello di asserzioni per classi di transazioni, saldi contabili e informazioni, determinando le asserzioni rilevanti e il loro rischio intrinseco.



Il revisore a questo punto potrebbe determinare che la società non è adatta alla revisione secondo ISA for LCE, nel caso in cui vi sia presente un rischio intrinseco elevato, dato da complessità, soggettività, incertezza e altri fattori rilevanti

LESS COMPLEX ENTITY (17)

SEZIONE 8: LA RISPOSTA DEI RISCHI SIGNIFICATIVI

1

L'obiettivo è sempre quello di ottenere degli elementi probativi appropriati e sufficienti, affinché il rischio di revisione sia portato a un livello accettabilmente basso, tramite procedure in risposta ai rischi, soprattutto per quanto riguarda ai rischi derivanti da frodi, dal mancato utilizzo del principio di continuità e dalla non conformità identificata in base a leggi e regolamenti.

2

Il revisore sicuramente deve tener conto del sistema di controllo interno e dell'ambiente in cui l'impresa opera, ma soprattutto deve fare attenzione agli errori derivanti da frodi che possono influenzare il bilancio. Le risposte attuate in questo caso sono la valutazione dei principi contabili applicati, soprattutto riguardanti le stime, e l'utilizzo di elementi di imprevedibilità.

3

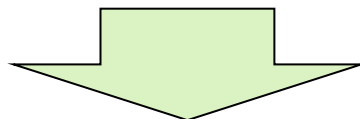
Il nuovo principio enfatizza l'attenzione che il revisore deve avere nell'effettuare alcune specifiche procedure di validità proprio in fase di chiusura del bilancio ed in particolare nel:

- 1) concordare o riconciliare le voci del bilancio con i documenti contabili, indipendentemente se facciano parte dei registri generali o sussidiari;
- 2) esaminare le voci del libro giornale e le loro correzioni durante la stesura del bilancio.

SEZIONE 8: LA RISPOSTA DEI RISCHI SIGNIFICATIVI (segue)

4

Fra le procedure ritenute più significative per le LCE si ravvisano le procedure di validità e analisi comparativa da effettuare in particolare sulle "aree di maggiore interesse", su cui il revisore deve concentrare le proprie procedure, che sono così identificate:



a)	la continuità aziendale;
b)	lo scarso controllo direzionale;
c)	le operazioni con parti correlate;
d)	le stime contabili;
e)	l'inventario di magazzino;
f)	i contenziosi e i reclami.

SEZIONE 8: LA RISPOSTA DEI RISCHI SIGNIFICATIVI (segue)

5

Di particolare interesse e attenzione deve essere l'analisi del "go in concern" per cui il revisore stabilisce, tramite le evidenze ottenute, se l'impresa sia un'entità funzionante in grado di operare per almeno altri 12 mesi.

Nelle entità di minori dimensioni può accadere che la direzione non abbia redatto, nel corso della gestione, dei documenti ai fini della valutazione della continuità aziendale. In questo caso il revisore può fare affidamento al contesto in cui opera e alle prospettive future dell'azienda, discutendo con la direzione dei finanziamenti a medio lungo termine. Se l'entità è finanziata in gran parte dall'assetto proprietario, il revisore può decidere di valutare l'affidabilità della direzione nel ruolo di finanziatore. Per ottenere sufficienti prove riguardo alla continuità aziendale, il revisore deve essere in grado di valutare il contesto tramite l'analisi e l'ispezione dei piani documentali della direzione.

SEZIONE 8: LA RISPOSTA DEI RISCHI SIGNIFICATIVI (segue)

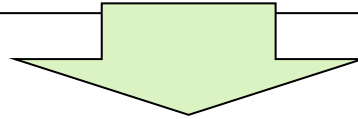
5

Come già affermato, vanno attenzionate le operazioni con parti correlate che nelle LCE potrebbero aumentare il rischio di transazioni favorevoli. Per questo motivo il revisore adotta le seguenti procedure di revisione:

- a) conferme esterne bancarie e legali;
- b) analisi del verbale delle riunioni degli azionisti e della direzione;
- c) analisi di altri documenti che il revisore ritiene indispensabile analizzare, in base alle circostanze dell'entità.

SEZIONE 8: CONCLUSIONI

Il revisore deve stabilire se gli elementi probativi siano sufficienti e appropriati, per l'emissione di un giudizio coerente in base alle circostanze e alle inesattezze individuate. Il revisore prima di poter emettere la relazione di revisione, deve ottenere da parte della direzione le attestazioni scritte, riguardo la responsabilità di fatti avvenuti o meno. Tali dichiarazioni sono rilevanti per la review delle LCE, in particolare il testo riporta alcuni esempi delle responsabilità che la direzione deve assumersi, determinando:



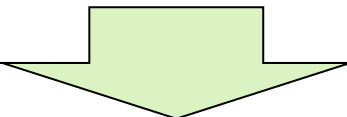
- a) la fornitura dell'accesso a tutte le informazioni indispensabili;**
- b) la presenza o l'assenza di errori significativi dovuti a frodi;**
- c) i metodi adeguati di valutazione delle stime contabili;**
- d) la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo di riferimento;**
- e) che tutti i contenziosi e reclami siano noti durante l'audit.**

LESS COMPLEX ENTITY (22)

SEZIONE 9: LA FORMULAZIONE DEL GIUDIZIO E LA RELAZIONE DI CERTIFICAZIONE

1

Per quanto concerne la relazione di revisione il testo ISA for LCE stabilisce l'impostazione del layout, che però può essere modificata in base a ciò che è stabilito da leggi e regolamenti. La relazione viene denominata Independent Auditor's Report e comprende le seguenti quattro sezioni:



a)	il giudizio professionale del revisore;
b)	le basi e le motivazioni del giudizio espresso;
c)	le responsabilità della direzione;
d)	le responsabilità del revisore.

LESS COMPLEX ENTITY (23)

SEZIONE 9: LA FORMULAZIONE DEL GIUDIZIO E LA RELAZIONE DI CERTIFICAZIONE

2

Nella sezione delle basi per il giudizio viene riportato che l'attività di revisione è stata condotta secondo il principio di revisione ISA for LCE. Anche tra le responsabilità è presente un riferimento al principio per le entità meno complesse, in cui vengono riportate le responsabilità del revisore secondo il principio, tra cui lo scetticismo professionale.

3

Il principio è corredato da alcune tabelle di sintesi in cui vengono riportate le ragioni per l'emissione di un giudizio con rilievi, e precisamente.

- 1) **TABELLA A:** si attiene a quanto già stabilito negli ISA per il giudizio con rilievi, negativo o impossibilità di emettere un giudizio, ricordano il ruolo della pervasività degli errori significativi;
- 2) **TABELLA B** definisce le frasi che il revisore deve riportare nella relazione in base al giudizio dato;
- 3) **TABELLA C:** tratta le specifiche circostanze per un giudizio con modifica

SEZIONE 9: LA FORMULAZIONE DEL GIUDIZIO E LA RELAZIONE DI CERTIFICAZIONE

4

Nella relazione del revisore potrebbe essere necessario un ulteriore paragrafo riguardante le evidenze ottenute dall'analisi del bilancio, che possono essere rilevanti per la comprensione del prospetto da parte degli utilizzatori ("Emphasis of Matter"). Un esempio di voce inserita è l'indicazione che l'opinione del revisore non è modificata, rispetto alla rilevanza considerata.

Possono inoltre essere inserite informazioni, che non riguardano direttamente l'analisi del bilancio, ma utili agli utilizzatori per capire l'attività di revisione ("Other Matter"), in base alle circostanze. Nella relazione del revisore spesso viene inserita anche la voce altre informazioni ("Other Information") per i dati finanziari o non finanziari, inclusi nel report annuale dell'entità, ma non nel bilancio.

SEZIONE 10: LA REVISIONE DEI GRUPPI SOCIETARI

Il revisore deve considerare l'ambiente in cui opera. A tal fine deve tenere in considerazione:

- a) la strutturata organizzativa e il modello di business;**
- b) il quadro finanziario applicabile;**
- c) il sistema di controllo interno.**

I livelli di significatività, determinati durante l'attività, possono essere diversi per ciascun membro del gruppo

Perciò potrebbero esser svolte procedure sui singoli componenti oppure procedure che considerano i campioni dall'insieme della popolazione di più membri.

LESS COMPLEX ENTITY (26)

COME RACCORDARE CON NORMATIVA ITALIANA (1)

1

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC) ha pubblicato il documento

“Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni”, (Versione definitiva 19/04/2018)

che ha sostituito per le revisioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2018, la guida “L’applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori”, pubblicata nel dicembre 2015,

Il corposo volume, **ben 336 pagine**, si articola **in 27 capitoli** che partendo dalle fonti normative della revisione legale e dalla loro evoluzione, passano in rassegna l’intero processo di revisione, dall’accettazione e mantenimento dell’incarico fino all’emissione della relazione di revisione e al controllo della qualità del lavoro svolto.

Separatamente, a corredo della guida, il CNDCEC ha pubblicato anche n. 63 “carte di lavoro

LESS COMPLEX ENTITY (27)

CRITICITA'

LCE COME SI RACCORDA CON

1

ISA ITALIA 402 –CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE CONTABILE DI UN'IMPRESA CHE ESTERNALIZZA ATTIVITA' AVVALENDOSI DI FORNITORI DI SERVIZI (1)

2

SA ITALIA 250B, LE VERIFICHE DELLA REGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITA'

CONTROLLO DI QUALITA'. A CHE PUNTO SIAMO? (1)

Lo scorso 7 luglio 2023 Comitato consultivo per i controlli della qualità, di cui alle determine RGS n. 28368 del 17/2/2023 e n. 80957 del 20/4/2023, ha concluso l'attività di analisi e studio in materia di controlli della qualità sui revisori e sulle società di revisione e ha proposto criteri e schemi procedurali per l'attuazione della disciplina dei controlli.

Il regolamento pubblicato risulta ben definito e dettagliato finalizzato anche a recepire l'obiettivo del controllo della qualità statuito dallo stesso MEF ossia quello di *"stimolare la sensibilità operativa, qualitativa di etica e di metodo nello svolgimento dell'attività professionale in capo al revisore legale a garanzia della credibilità del mercato delle imprese"*.

CONTROLLO DI QUALITA'. A CHE PUNTO SIAMO? (2)

Linee guida per l'attivazione della disciplina sui controlli (Relazione del 7 luglio 2023)

Il Comitato ha sviluppato i dettagli per l'attivazione della disciplina dei controlli conformemente a quanto previsto dalle indicazioni della determina nei seguenti 9 punti:

- 1) SOGGETTI DESTINATARI DEI CONTROLLI DELLA QUALITÀ**
- 2) OGGETTO DEI CONTROLLI DELLA QUALITÀ**
- 3) PERIODICITÀ DEI CONTROLLI**
- 4) ANALISI DEL RISCHIO**
- 5) CRITERI DI SELEZIONE DEGLI ISPETTORI DELLA QUALITÀ**
- 6) FORMAZIONE DEGLI ISPETTORI DELLA QUALITÀ**
- 7) SVOLGIMENTO DEI CONTROLLI DELLA QUALITÀ**
- 8) COMPENSO DEGLI ISPETTORI DELLA QUALITÀ'**
- 9) INCREMENTO DEL CONTRIBUTO ANNUALE**

CONTROLLO DI QUALITA'. A CHE PUNTO SIAMO? (3)

Linee guida per l'attivazione della disciplina sui controlli (Relazione del 7 luglio 2023)

SOGGETTI DESTINATARI DEI CONTROLLI DELLA QUALITÀ

1

- tutti gli iscritti al Registro che svolgono incarichi di revisione legale, ivi inclusi i singoli componenti del Collegio sindacale quando a tale organo è demandato l'incarico di revisione legale;
- il controllo avverrà su due livelli: a) la verifica come singolo professionista; b) verifica come componente del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti;
- verrà selezionati uno dei sindaci sulla base dell'analisi del rischio, con successiva estensione del controllo agli altri componenti del Collegio sindacale.

OGGETTO DEI CONTROLLI DELLA QUALITÀ

2

L'approccio alle verifiche si basa sull'analisi della documentazione di revisione da cui desumere la conformità ai principi di revisione, ivi inclusi quelli relativi al controllo della qualità, e ai requisiti d'indipendenza, la quantità e la qualità delle risorse impiegate e la congruità dei corrispettivi per l'attività svolta.

CONTROLLO DI QUALITA'. A CHE PUNTO SIAMO? (4)

3

PERIODICITÀ DEI CONTROLLI

La periodicità dei controlli viene stabilita sulla base di un'analisi del rischio e che, comunque, detti controlli vengano svolti almeno ogni 6 anni laddove i Revisori abbiano incarichi su imprese che superano almeno due dei seguenti parametri numerici:

- 1) totale attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;
- 2) ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: 8 milioni di euro;
- 3) numero medio di occupati durante l'esercizio: 50 dipendenti

Per i Revisori con incarichi sulle imprese che non superano detti parametri dimensionali, è prevista una periodicità più ampia più ampia, tenuto conto del termine massimo di conservazione della documentazione di revisione.

4

ANALISI DEL RISCHIO

Il processo di analisi del rischio avverrà per step:

- 1) un primo elenco di soggetti da controllare mediante la selezione sulla base di determinate caratteristiche soggettive del Revisore (tra cui, ad esempio, provvedimenti ai sensi degli artt. 24 e 24bis del D.lgs. n. 39/2010) e dei dati basilari degli incarichi attivi;
- 2) affinamento del primo elenco in base al numero un'analisi del portafoglio clienti del Revisore, considerato:
 - numero degli incarichi distinti per tipologia societaria;
 - dimensione delle imprese revisionate (totale attivo dello stato patrimoniale,
 - ricavi netti delle vendite e delle prestazioni e dipendenti medi occupati durante l'esercizio);
 - totale dei corrispettivi di revisione legale dei conti maturati nell'anno

CONTROLLO DI QUALITA'. A CHE PUNTO SIAMO? (5)

5

CRITERI DI SELEZIONE DEGLI ISPETTORI DELLA QUALITÀ

Nel rispetto delle disposizioni di cui ai commi da 6 a 8 dell'articolo 21bis del D.lgs. n. 39/2010, viene stabilita l'istituzione di un apposito elenco di ispettori della qualità.

Gli ispettori della qualità da selezionare dovranno essere dotati di competenze altamente tecniche nel campo della revisione legale dei conti, dell'informativa finanziaria e del bilancio, maturate nel corso di una pluriennale esperienza teorica e pratica, e di una specifica formazione in materia di controllo della qualità, come richiesta dall'articolo 5bis del D.lgs. n. 39/2010, al fine di rendere omogeneo il livello qualitativo dei controlli.

6

FORMAZIONE DEGLI ISPETTORI DELLA QUALITÀ

Verranno definiti dei percorsi formativi altamente specialistici, strutturati in moduli con frequenza in presenza e con un esame che attesti l'effettiva acquisizione delle competenze richieste dall'incarico.

I corsi prevederanno due differenti livelli formativi:

- 1) Il primo corso a numero limitato, conforme all'articolo 5bis, sarà destinato a coloro che, in possesso dei requisiti richiesti, presentino domanda per l'inserimento nell'elenco degli ispettori e si concluderà con un esame, il cui superamento consentirà l'iscrizione all'elenco stesso;
- 2) Il secondo destinato ai soggetti che sono stati iscritti nell'elenco degli ispettori e verterà in maniera più specifica sulle metodologie da applicare nello svolgimento dei controlli della qualità.

CONTROLLO DI QUALITA'. A CHE PUNTO SIAMO? (6)

7

SVOLGIMENTO DEI CONTROLLI DELLA QUALITÀ

A tal fine:

- 1) sarà elaborato un manuale metodologico contenente procedure e direttive, cui l'ispettore della qualità dovrà conformarsi nello svolgimento dei controlli, per evitare comportamenti eccessivamente discrezionali e conseguenti contestazioni da parte dei soggetti controllati.
- 1) sarà predisposto il programma di lavoro predefiniti, al fine di ottimizzare le tempistiche dei controlli e garantire uniformità e obiettività dell'attività degli ispettori.
- 2) Il revisore selezionato sarà informato con congruo pre-avviso.
- 3) Il controllo sarà svolto da un 'team' formato da almeno due ispettori, di cui almeno uno del
MEF (anche, eventualmente, con funzione di 'tutor'), che potranno effettuare le verifiche con modalità diverse (verifiche in presenza o da remoto).

8

COMPENSO DEGLI ISPETTORI DELLA QUALITÀ E INCREMENTO DEL CONTRIBUTO ANNUALE

Ai sensi del comma 12 dell'articolo 21bis del D.lgs. n. 39/2010, gli oneri derivanti dallo svolgimento dei controlli della qualità devono essere finanziati dai contributi degli iscritti al Registro.

9

A tal fine il Comitato ritiene che contributo dovrebbe essere, adeguatamente incrementato 'ad hoc', prevedendo un aumento minimo a carico dei Revisori della Sezione B e dei soggetti di cui all'articolo 20, comma 2 del D.lgs. n. 39/2010, ed un ulteriore componente prevalente posta a carico dei Revisori della Sezione A, assoggettati al controllo del MEF, che sarà calcolata sulla base dei corrispettivi della revisione legale dei conti maturati nell'anno precedente

CONTROLLO DI QUALITA'. A CHE PUNTO SIAMO? (7)

A SEGUIRE



NUOVI PRINCIPI SULLA QUALITA'

1

Con determina del Ministero dell'economia e delle finanze (Ragioneria Generale dello Stato) n. RR 184 dell'8 agosto 2023 resa pubblica il 5 settembre 2023 sono stati adottati i principi professionali ISQM (Italia) 1, ISQM (Italia) 2 e il principio di revisione ISA (Italia) 220 aggiornato, preceduti dalla nuova versione dell'Introduzione ai principi stessi e del Glossario dei termini più utilizzati.

ISQM Italia) 1 - Gestione della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete o limitate del bilancio o altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione ("Incarichi di assurance") o servizi connessi.

ISQM Italia) 2 - Riesame della qualità degli incarichi

CONTROLLO DI QUALITA'. A CHE PUNTO SIAMO? (8)

2

REVISORI ANTICIPATARI

La Determina RR 184 dell'8 agosto 2023 ha introdotto ISQM (Italia) 1, ISQM (Italia) 2, nonché il principio professionale di revisione aggiornato ISA (Italia) 220, elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 39/201

I principi professionali consentono la relativa applicazione anticipata a decorrere dal 1° gennaio 2024 per quanto riguarda l'ISQM (Italia) 1 e dallo svolgimento delle revisioni legali dei bilanci relativi a periodi amministrativi con inizio dalla medesima data del 1° gennaio 2024 o successiva per quanto riguarda l'ISQM (Italia) 2 e l'ISA (Italia) 220.

Con l'informativa n. 145/2023 del 28 novembre 2023 il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili comunica che il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato ha reso note le modalità attraverso le quali le persone fisiche e le società di revisione iscritte al registro della revisione legale dei conti che intendono adottare anticipatamente i nuovi principi professionali sulla gestione della qualità della revisione legale (c.d. early adopter) comunicano tale intenzione entro il 31 dicembre 2023.

all'indirizzo PEC: gestione.qualita@pec.mef.gov.it.

CONTROLLO DI QUALITA'. A CHE PUNTO SIAMO? (9)

3

TOOL PER LA GESTIONE DEGLI INCARICHI

10 maggio 2024, il CNDCEC ha realizzato un tool Excel per la gestione degli incarichi di revisione legale disponibile, in via sperimentale, sul nuovo portale istituzionale nell'area riservata agli iscritti.

“Al fine di migliorare e accrescere la dotazione di strumenti utili a garantire uno svolgimento più efficiente dell'attività di revisione legale dei conti, il Consiglio Nazionale ha realizzato un tool Excel per la gestione dell'incarico che consente l'interfaccia di file e documenti e che, senza presunzione di completezza ed esaustività, può costituire una valida guida per l'attività da svolgere e una base per predisporre la documentazione utile a comprovare il lavoro concretamente posto in essere”.

L'utilizzo dell'audit tool agevola lo svolgimento di compiti ripetitivi e consente di ottimizzare il tempo oltre che di ridurre le probabilità di commettere errori. La semplificazione di formule, di calcoli complessi e dell'analisi di elevati volumi di dati, attraverso l'uso di funzioni e macro, è essenziale per migliorarne la precisione e l'efficienza. potenzialità offerte dall'applicativo.

In questa prima fase di utilizzo e sperimentazione dello strumento sarà possibile far pervenire suggerimenti e contributi all'indirizzo e-mail report.revisionelegale@commercialisti.it.

CONTROLLO DI QUALITA'. A CHE PUNTO SIAMO? (10)

CONTROLLO DI QUALITA' PER REVISORE SOSTENIBILITA' D.Lgs 125/24 (art. 20 bis)

Il controllo di qualità sui revisori della sostenibilità che siano soci o amministratori di una società di revisione legale o che collaborino allo svolgimento dell'incarico di attestazione in una società di revisione legale si intende svolto per mezzo del controllo di qualità sulla società di revisione medesima. In ogni caso, tali soggetti sono sottoposti direttamente al controllo di qualità qualora sia loro personalmente conferito almeno un incarico di attestazione

I revisori della sostenibilità e le società di revisione che svolgono incarichi di attestazione sono soggetti a controllo di qualità sulla base di un'analisi del rischio e almeno ogni sei anni. Il termine di sei anni decorre dall'esercizio successivo a quello in cui si è concluso il precedente controllo oppure da quello in cui il revisore della sostenibilità o la società di revisione legale ha acquisito almeno un incarico di attestazione.

Il controllo della qualità è effettuato da persone fisiche in possesso di un'adeguata formazione ed esperienza professionale in materia di rendicontazione di sostenibilità e di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità oppure di altri servizi correlati alla sostenibilità, nonché della formazione specifica in materia di controllo della qualità

CONTROLLO DI QUALITA'. A CHE PUNTO SIAMO? (11)

CONTROLLO DI QUALITA PER REVISORE SOSTENIBILITA''

D.Lgs 125/24 (art. 20 bis) - segue

Gli ispettori della qualità del Revisore della Responsabilità.

Possono essere incaricati dei controlli di qualità sui revisori della sostenibilità e sulle società di revisione che svolgono incarichi di attestazione le persone fisiche che:

1)hanno svolto, per almeno cinque anni continuativi, incarichi di attestazione in qualità di responsabili dell'incarico;

b) sono stati, per almeno cinque anni continuativi, dipendenti o collaboratori di società di revisione partecipando agli incarichi di attestazione con funzioni di direzione e supervisione

c)sono stati, per almeno cinque anni continuativi, dipendenti di amministrazioni pubbliche o enti pubblici che svolgono attività di vigilanza sull'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità

Il controllo della qualità, basato su una verifica adeguata dei documenti selezionati e del fascicolo di attestazione, include una valutazione della conformità ai principi di attestazione e ai requisiti di indipendenza applicabili, della quantità e qualità delle risorse impiegate, dei corrispettivi per l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, nonché del sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione legale.

CONTROLLO DI QUALITA'. A CHE PUNTO SIAMO? (12)

CONTROLLO DI QUALITA' PER REVISORE SOSTENIBILITA''

D.Lgs 125/24 (art. 20 bis) - segue

I soggetti incaricati del controllo della qualità redigono una relazione contenente la descrizione degli esiti del controllo e le eventuali raccomandazioni di effettuare specifici interventi al revisore della sostenibilità o alla società di revisione legale che svolge incarichi di attestazione, con l'indicazione del termine entro cui tali interventi sono posti in essere.

Fino al 31 dicembre 2025, le persone fisiche che effettuano i controlli della qualità sono esentate dall'obbligo di possedere un'esperienza specifica in materia di rendicontazione di sostenibilità e di attestazione della conformità o di altri servizi correlati alla sostenibilità.

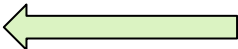
RESPONSABILITA' SINDACI e REVISORI: NOVITA' (1)

RESPONSABILITA' DEI SINDACI art. 2407

Il documento pubblicato sul sito internet della Camera dei Deputati – Servizio Studi – dello scorso 30.5.2024 conferma l'avvenuta approvazione senza modifiche da parte dell'Assemblea, nella seduta del 29.5.2024, dell'AC 1276 che modifica l'articolo 2407, cod. civ., in materia di responsabilità dei componenti dei collegi sindacali delle società di capitali, e del sindaco unico di Srl.

Il perno della modifica consiste nella sostituzione dell'attuale sistema incentrato sulla responsabilità solidale dei sindaci con gli amministratori della società, con un sistema di responsabilità che viene parametrata e collegata (nella sua quantificazione) al compenso percepito dai sindaci per l'espletamento del loro incarico.

RESPONSABILITA' SINDACI e REVISORI: NOVITA' (2)

Normativa vigente	A.C. 1276
Codice civile Art. 2407	
Responsabilità	Responsabilità
I sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.	Identico.
Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica.	 RESPONSABILITA' DIRETTA ED ESCLUSIVA Al di fuori delle ipotesi in cui hanno agito con dolo, anche nei casi in cui la revisione legale è esercitata da collegio sindacale a norma dell'articolo 2409- bis, secondo comma, i sindaci che violano i propri doveri sono responsabili per i danni cagionati alla società che ha conferito l'incarico, ai suoi soci, ai creditori e ai terzi nei limiti di un multiplo del compenso annuo percepito, secondo i seguenti scaglioni: per i compensi fino a 10.000 euro, quindici volte il compenso; per i compensi da 10.000 a 50.000 euro, dodici volte il compenso; per i compensi maggiori di 50.000 euro, dieci volte il compenso.
All'azione di responsabilità contro i sindaci si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis e 2395.	Identico.
	L'azione di responsabilità verso i sindaci si prescrive nel termine di cinque anni dal deposito della elazione di cui all'articolo 2429 relativa all'esercizio in cui si è verificato il danno.

RESPONSABILITA' SINDACI e REVISORI: NOVITA' (3)

La riforma di cui dobbiamo attendere il completamento dell'iter parlamentare e la definitiva entrata in vigore, si caratterizza per le seguenti novità:

1

Introduce un «sistema di perimetrazione» della responsabilità dei sindaci. Entro un perimetro massimo proporzionale al compenso annuo percepito dal sindaco stesso.

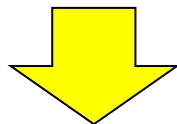
fino a 10.000 euro, 15 volte il compenso
da 10.000 a 50.000 euro, 12 volte il compenso
oltre 50.000 euro, 10 volte il compenso

2

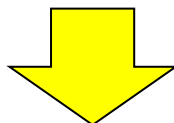
La scelta di individuare nel termine di 5 anni viene motivata nella relazione illustrativa, in cui si fa riferimento alla necessità di uniformare la disciplina per i sindaci con quella prevista per i revisori legali, per "ragioni di equità" e per "la circostanza che, frequentemente, il collegio sindacale svolge la funzione di revisione legale". Si ricorda, in proposito, che l'azione di risarcimento nei confronti dei revisori legali si prescrive, ex art. 15, comma 3, della d.lgs. n. 39/2010, nel termine di 5 anni dalla data della relazione di revisione sul bilancio d'esercizio o consolidato emessa al termine dell'attività di revisione cui si riferisce l'azione di risarcimento.

RESPONSABILITA' SINDACI e REVISORI: NOVITA' (4)

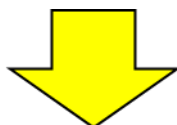
LE NORME DI COMPORTAMENTO DEI SINDACI DELLE SOCIETA' NON QUOTATE, 20 dicembre 2023



EQUO COMPENSO



LE NORME DI COMPORTAMENTO DEI SINDACI DELLE SOCIETA' NON QUOTATE. NORMA 1.5-RETRIBUZIONE (1)



Il principio, garantito dalla legge n. 49/2023, ha trovato conferma nella sentenza n. 8580 del 2024 del Tar del Lazio, nella quale viene sancito che sono nulle le clausole che non prevedono un compenso equo e proporzionato all'opera prestata.

RESPONSABILITA' SINDACI e REVISORI: NOVITA' (4)

La novità più recente per i revisori legali dei conti è stata introdotta con la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 227 del 27 settembre 2024 del decreto legislativo n. 136/2024, entrato in vigore lo scorso 28 settembre che recepisce le Disposizioni correttive al codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo del 12 gennaio 2019, n. 14. (Correttivo-Ter)

Tra le modifiche più significative le nuove disposizioni dell'articolo 25-octies del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, prevedendo che:

“l'organo di controllo societario e il soggetto incaricato della revisione legale, nell'esercizio delle rispettive funzioni, segnalano, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti di cui all'articolo 2, comma 1, lettere a) e b), per la presentazione dell'istanza per l'accesso alla composizione negoziata”.

Pertanto, stante il Correttivo ter, oltre che all'organo di controllo societario, anche sul soggetto incaricato della revisione legale ricade il compito di segnalazione all'organo amministrativo per la anticipata emersione della crisi. La segnalazione è considerata tempestiva se interviene nel termine di sessanta giorni dalla conoscenza delle condizioni di cui all'articolo 2, comma 1, lettera a), da parte dell'organo di controllo o di revisione.

LE NOVITA' PER L'ESERCIZIO IN CHIUSURA (1)

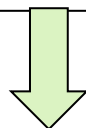
1

ADEGUATI ASSETTI PER LE COOPERATIVE

**FDC_CNDCEC, 10 ottobre 2024,
ASSETTI ORGANIZZATIVI, AMMINISTRATIVI E CONTABILI:
CHECK-LIST OPERATIVE. FOCUS COOPERATIVE**

Si tratta di una integrazione dell documento "Assetti organizzativi, amministrativi e contabili: check-list operative", emanato dalla Fondazione Nazionale Commercialisti congiuntamente al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili il 25 luglio 2023.

- 1. Valutazione del modello di business**
- 2. Valutazione del modello gestionale**
- 3. Valutazione degli adeguati assetti organizzativi**
- 4. Valutazione degli adeguati assetti amministrativi**
- 5. Valutazione degli adeguati assetti contabili**



RISCRITTE PER LE COOPERATIVE

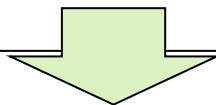
LE NOVITA' PER L'ESERCIZIO IN CHIUSURA (2)

2

CARTE DA LAVORO A SUPPORTO DELLA REVIEW DEL RENDICONTO FINANZIARIO

Il controllo del flusso finanziario permette al revisore di comprendere:

- 1) l'**allocazione di risorse finanziarie**;
- 2) la **diversificazione degli investimenti**;
- 3) la **negoziatura di accordi di finanziamento**;
- 4) la **gestione attiva dei cash flows** per garantire la liquidità necessaria.
- 5) La valutazione del postulato della continuità aziendale per il tramite degli indicatori



QUALI PROCEDURE ?

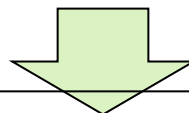
1

RF IMPORTANTE STRUMENTO DI ANALYTICAL REVIEW

2

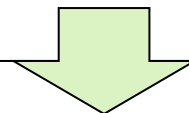
RF IMPORTANTE STRUMENTO PER ANALISI COMPARATIVE

LE NOVITA' PER L'ESERCIZIO IN CHIUSURA (3)



Il Rendiconto Finanziario rappresenta pertanto lo strumento proposto per sintetizzare la dinamica finanziaria delle imprese.

In Italia, tale documento ha rappresentato per anni un'informativa volontaria per le società non quotate e solo a partire dall'esercizio 2016 è divenuto uno schema obbligatorio per i bilanci OIC compliance redatti in forma ordinaria.



Il RF trova applicazione per tutte le imprese; l'obbligo di monitorare lo stato di salute attraverso l'analisi della dinamica finanziaria prospettica impone pertanto anche alle piccole realtà produttive l'utilizzo del Rendiconto Finanziario o di strumenti simili (budget di tesoreria).

1

Debt Service Coverage Ratio (DSCR) a 6 mesi per cui il CNDCEC propone due approcci: 1) RF prospettico; 2) Budget Tesoreria

2

TEST PRATICO PER LA SOSTENIBILITA' DEL DEBITO

Proiezione dei flussi al servizio del debito

LE NOVITA' PER L'ESERCIZIO IN CHIUSURA (4)

CNDCEC, FDC, L'informativa Economica-finanziaria e la bancabilità delle PMI: indicazioni EBA-GL LOM e spunti operativi, 6 novembre 2023 (segue)

Da un punto di vista pratico il set informativo deve contenere:

- 1) Riclassificare i bilanci storici relativamente almeno agli ultimi 3 esercizi;**
- 2) Predisporre documenti contabili infrannuali prospettici focalizzati alla stima realistica e sostenibile del reddito e del flusso di cassa prevedendo analisi sia per indici che per flussi**
- 3) Gli INDICATORI DA MONITORARE sono:**
 - variazione del fatturato;**
 - EBIT**
 - EBITDA**
 - Capitale Circolante Netto (CCN)**
 - PFN/EBITDA**
 - DSCR che in ambito bancario è considerato adeguato con valori pari o superiori ad 1,1;**
 - leva finanziaria**
 - Interest Coverage Ratio(di particolare interesse e attenzione nell'attuale contesto di aumento dei tassi di interesse)**

LE NOVITA' PER L'ESERCIZIO IN CHIUSURA (5)

CNDCEC, FDC, L'informativa Economica-finanziaria e la bancabilità delle PMI: indicazioni EBA-GL LOM e spunti operativi, 6 novembre 2023 (segue)

Inoltre gli istituti di credito al fine di rilevare una possibile perdita di equilibrio economico-finanziario, solitamente verificano l'esistenza di:

- 1) Debiti scaduti nei confronti dei dipendenti e/o tributari e previdenziali;**
- 2) Una significativa diminuzione di cash flow futuri**
- 3) Un rapporto PFN/EBITDA superiore a 6**
- 4) Ultimi due bilanci in perdita**
- 5) Riduzione del fatturato superiore al 30% rispetto esercizio precedente;**
- 6) Riduzione del patrimonio netto superiore al 50% rispetto esercizio precedente**

PAG. 10 del Documento, es. di Rendiconto

LE NOVITA' PER L'ESERCIZIO IN CHIUSURA (6)

3 LA REVIEW DELL'INFORMATIVA DI BILANCIO

Fondamentale avere evidenza per il tramite di carte da lavoro di aver svolto la review della Nota Integrativa (con particolare attenzione alla valutazione del postulato della continuità aziendale) e della Relazione sulla Gestione (per esprime giudizio di coerenza ai sensi del SA ITALIA 720B)

4 LA REVIEW DELL'OIC 34

5 LA REVIEW AI SENSI ISA ITALIA 402

LE NOVITA' PER L'ESERCIZIO IN CHIUSURA (7)

3

I NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE:

OIC 5, Bilanci di Liquidazione

OIC 30, Bilanci Intermedi

Lo scorso 17 settembre l'OIC ha posto in consultazione, fino alla scadenza stabilita del prossimo 18 novembre, il principio contabile OIC 30 intitolato ai "Bilanci Intermedi.

OBIETTIVO:

A

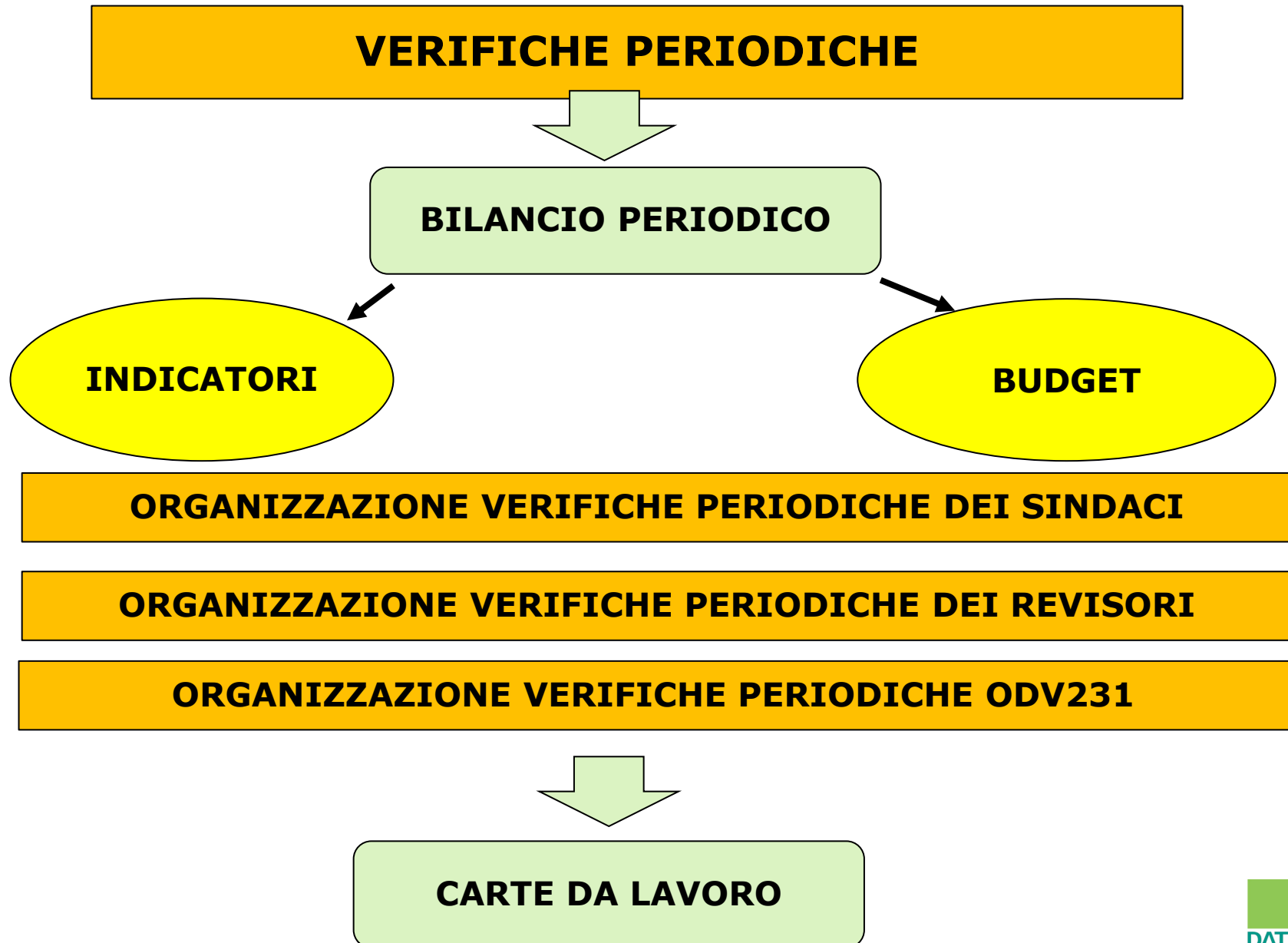
I bilanci intermedi siano redatti con gli stessi criteri del bilancio d'esercizio (o consolidato);

B

Le valutazioni siano effettuate considerando il periodo intermedio come un autonomo "esercizio».

L'obiettivo del bilancio intermedio è fornire informazioni circa l'evoluzione della gestione aziendale in corso d'esercizio, riguardo alla situazione patrimoniale e finanziaria della società e al risultato economico del periodo intermedio. Di fatti il bilancio intermedio è il bilancio di un periodo contabile di durata inferiore all'intero esercizio.

LE NOVITA' PER L'ESERCIZIO IN CHIUSURA (8)





DATEV

KOINOS

GRAZIE