

CONTROLLO

Le “nano imprese” e l’approccio del revisore legale

di Emanuel Monzeglio



Come ormai noto, stante tutte le proroghe susseguite, l'[articolo 1-bis D.L. 118/2021](#) prevede che entro il termine di **approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2022** le società che rientrano nel novero dell'[articolo 2477 cod. civ.](#) sono tenute alla nomina dell'organo di controllo o del revisore.

Ricapitolando, la nomina dell'organo di controllo o del revisore è **obbligatoria** se la società:

- a) è tenuta alla **redazione del bilancio consolidato**;
- b) **controlla una società obbligata alla revisione legale** dei conti;
- c) ha **superato per due esercizi** consecutivi almeno **uno** dei seguenti limiti:
 - 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;
 - 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro;
 - 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.

Viceversa, **l'obbligo di nomina cessa** - lettera c) del novellato articolo - nel caso in cui la società per **tre esercizi** consecutivi **non superi** alcuno dei limiti sopra esposti.

L'abbassamento delle soglie di esenzione rispetto al passato – totale dell'attivo 4.4 milioni, ricavi delle vendite e delle prestazioni 8.8 milioni e dipendenti occupati in media durante l'esercizio 50 unità - **amplia notevolmente la platea delle società soggette all'obbligo di revisione** dei bilanci, comprendendo anche realtà di **dimensioni molto ridotte** per le quali risulta alquanto **complesso e difficoltoso lo svolgimento dell'attività** di revisione seguendo gli standard professionali di riferimento, ovvero i principi di revisione internazionali ISA Italia.

Occorre fare una precisazione. Troppo spesso la revisione contabile viene vista come un **ulteriore costo** a carico dell'impresa quando, in realtà, **rappresenta un beneficio per le società** in quanto **presidio di garanzia** per **l'attendibilità, la chiarezza e la trasparenza** dell'informativa finanziaria.

In questo senso è intervenuto il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili con il documento ***“La revisione legale nelle nano imprese – Riflessioni e strumenti operativi”***, redatto nel **gennaio 2020**, con lo scopo di fornire **approfondimenti e “semplificazioni”** circa la fase di **pianificazione** dell'incarico, la determinazione della **significatività**, le procedure di **risposta al rischio** e l'applicazione delle **procedure di revisione previste dall'ISA Italia n. 402** *“Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi”*.

A questo punto, è doveroso soffermarci sull'espressione **“nano imprese”**, non presente nella nostra legislazione, che si sta affermando in dottrina per identificare **“un fenomeno generato da una serie di novelle legislative in tema di controlli societari e revisione legale nelle società di più ridotte dimensioni”**.

Il concetto **“nano imprese”** può essere, quindi, interpretato sia in un senso **quantitativo**, ovvero quello parametrato sui limiti il cui superamento obbliga alla nomina dell'organo di controllo, sia in senso **qualitativo**, considerandone le caratteristiche economico-aziendali che assumono rilievo ai fini della revisione legale.

È proprio **l'aspetto qualitativo** che segue il principio di revisione internazionale **ISA Italia n. 200** *“Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”*.

Infatti, il sopra citato principio di revisione precisa che l'espressione **“imprese di minori dimensioni”** si riferisce ad un'impresa dove specifiche **caratteristiche qualitative** - ad esempio la concentrazione della proprietà e della direzione in un numero limitato di soggetti, lo svolgimento di operazioni semplici e lineari, la semplicità nelle registrazioni contabili, un numero limitato di linee di attività, di prodotti, di controlli interni, di livelli direzionali e di dipendenti - sono **particolarmente accentuate** e il **proprietario** è maggiormente **coinvolto**, rispetto all'impresa di dimensioni maggiori, **nelle operazioni di gestione quotidiane**.

Un'ulteriore specificità che presentano le **“imprese di minori dimensioni”** è data dalla **struttura del bilancio** che sono tenute a redigere, cioè il **bilancio in forma abbreviata** ai sensi dell'[articolo 2435-bis cod. civ.](#).

Può capitare il caso in cui la società **superi i parametri imposti dall'articolo 2477cod. civ.** e che quindi sia **soggetta a revisione**, ma **soddisfa quelli previsti dall'articolo 2435-bis**. In questo caso il revisore legale si troverà a dover **effettuare le procedure di revisione** su un bilancio redatto in **forma abbreviata**, andando a declinare opportunamente le procedure di analisi comparativa nonché i controlli dei riepiloghi negli schemi di bilancio rispetto al contesto di

riferimento.

Il revisore legale deve essere a **conoscenza** di tutte **le regole** previste dai principi di revisione, **conformarsi alle stesse** ove applicabili e **adattarle alle dimensioni e alle caratteristiche** dell'impresa sottoposta a revisione legale utilizzando la diligenza professionale e il proprio giudizio professionale sempre nel rispetto dei principi di etica e di indipendenza.

Ciononostante, **alcuni principi di revisione** potrebbero **non essere applicati** nella revisione delle **"nano imprese"** in quanto non pertinenti con le circostanze dell'incarico.

Sotto questo aspetto, infatti, **l'appropriatezza delle procedure** di revisione è legata anche alla **dimensione e alla complessità dell'impresa** sottoposta a revisione, con la conseguenza che il **revisore può proporzionare** le procedure in base alle **circostanze specifiche**.

Questo aspetto è **espressamente riconosciuto** dal legislatore nel **D.Lgs. 39/2010**.