ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

LA REVISIONE DELLE NANO IMPRESE

La revisione nelle "Nano – imprese". Analisi delle principali caratteristiche

Gian Matteo Ciampaglia

27 novembre 2023

Definizione di Nano imprese

Con l'entrata in vigore del D.lgs 14/2019, il campo di applicazione della revisione legale si è esteso a un più ampio numero di imprese, includendo imprese di dimensioni inferiori rispetto al passato e definite come «Nano imprese».

Tale termine **non è ufficialmente presente nella nostra legislazione**, ma **sta gradualmente guadagnando riconoscimento in ambito dottrinale**.

Tale inclusione scaturisce da una serie di modifiche legislative riguardanti i controlli aziendali e la revisione legale delle società di dimensioni più contenute.

Definizione di Nano imprese

Per Nano imprese si intendono **società di dimensioni ridotte**, caratterizzate da determinati parametri quantitativi e da specifiche caratteristiche economico-aziendali.

Aspetti quantitativi

Nano imprese

Aspetti qualitativi

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

Le principali caratteristiche delle “Nano imprese”

Le principali caratteristiche delle “Nano imprese”

L’art 2477 del Codice Civile, è stato oggetto di numerose modifiche e profonde rivisitazioni.

Nel corso del 2019 il legislatore è intervenuto ben due volte modificando e in parte sostituendo il citato articolo divenendo definitivo con la Legge n. 55 del 14 giugno 2019.

Le principali caratteristiche delle "Nano imprese"

I **parametri quantitativi** stabiliti dall'art. 2477 c.c. per l'obbligo nomina dell'organo di controllo o del revisore sono i seguenti:

1) 4 milioni di euro di totale dell'attivo di stato patrimoniale;
2) 4 milioni di euro di ricavi delle vendite e delle prestazioni;
3) 20 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

Per far sorgere l'obbligo della revisione legale almeno uno dei limiti sopra riportati deve essere superato per due esercizi consecutivi.

Le principali caratteristiche delle "Nano imprese"

Dal punto di vista **qualitativo**, per nano impresa si intende una società nella quale le caratteristiche delle «imprese di minori dimensioni» sono accentuate.

Il principio di revisione ISA Italia n. 200 «Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali», specifica le considerazioni per la revisione delle «imprese di minori dimensioni».

Le principali caratteristiche delle "Nano imprese"

ISA ITALIA	
ISA Italia 200 A.71	Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per la revisione contabile delle imprese di dimensioni minori, l'espressione "impresa di dimensioni minori" si riferisce ad un'impresa che generalmente possiede caratteristiche qualitative quali: a) la concentrazione della proprietà e della direzione in un numero limitato di soggetti (spesso un singolo soggetto – può trattarsi di una persona fisica o di un'altra impresa che possiede l'impresa di dimensioni minori purché il proprietario presenti le relative caratteristiche qualitative); b) una o più delle seguenti caratteristiche: i) operazioni semplici e lineari; ii) semplicità delle registrazioni contabili; iii) un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell'ambito delle singole linee di attività; iv) un sistema di controllo interno semplificato; v) un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli; ovvero vi) un numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni.

Le principali caratteristiche delle "Nano imprese"

ISA ITALIA	
ISA Italia 200 A.72	I principi di revisione definiscono il proprietario di un'impresa di dimensioni minori coinvolto quotidianamente nella gestione della stessa come "proprietario-amministratore"
ISA Italia 200 A.73	Considerazioni specifiche per strumenti e tecniche automatizzati incluse in alcuni principi di revisione internazionali (per esempio, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315) sono stati elaborati per spiegare in che modo il revisore può applicare determinate regole quando utilizza strumenti e tecniche automatizzati per lo svolgimento delle procedure di revisione.

Le principali caratteristiche delle "Nano imprese"

Il principio di revisione ISA Italia n. 315 «Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi» include invece le seguenti considerazioni:

ISA ITALIA	
ISA Italia 315 A.53	Le procedure di valutazione del rischio svolte dal revisore per acquisire la necessaria comprensione possono essere meno estese nelle revisioni contabili delle imprese meno complesse e più estese per le imprese più complesse. Ci si attende che il livello di comprensione richiesto al revisore sia minore rispetto a quello necessario alla direzione per gestire l'impresa.
ISA Italia 315 A.54	Alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria consentono alle imprese di dimensioni minori di fornire un'informativa di bilancio più semplice e meno dettagliata. Tuttavia, questo non solleva il revisore dalla responsabilità di acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e di come esso si applica all'impresa.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

Nano imprese e principi di revisione

Nano imprese e principi di revisione

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

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

Nano imprese e principi di revisione

Attualmente, i principi di revisione sono redatti per la revisione dei bilanci di tutte imprese, quale che siano la loro natura, dimensione o complessità. La revisione dei bilanci delle nano-imprese **presenta numerose peculiarità** rispetto a quella che si dispiega in una grande impresa o in un ente di interesse pubblico.

Il revisore **deve avere una conoscenza e comprensione di tutte le regole contenute nei principi di revisione** e deve conformarsi alle stesse, nonché **adattare tali regole alle dimensioni e alle caratteristiche dell'impresa con diligenza professionale** e usando il proprio giudizio professionale (il cosiddetto «scetticismo professionale»).

Nano imprese e principi di revisione

Alcuni principi di revisione, tuttavia, **potrebbero essere non applicabili** nella revisione delle nano imprese (ad esempio l'ISA 600) poiché le regole in essi contenute potrebbero non essere pertinenti, nelle circostanze specifiche dell'incarico. Un esempio è il l'ISA 600 che disciplina le regole per i Group Audit (bilancio consolidato).

Inoltre, anche nella circostanza in cui un principio di revisione sia applicabile nella revisione di una nano impresa, **non è detto che lo siano tutte le regole in esso contenute**.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

Le potenziali problematiche nella revisione delle Nano imprese

Le potenziali problematiche nella revisione delle Nano imprese

Le nano imprese non soltanto presentano tutti i tratti caratteristici delle aziende di minori dimensioni, come specificato dai principi di revisione, ma, in molti casi, **li esasperano e li accentuano** e questo produce effetti significativi sull'attività di revisione legale.

Infatti, l'approccio di revisione potrebbe risentire di alcuni aspetti tipici della struttura di governance, dell'organizzazione aziendale, dei sistemi di controllo interno delle nano imprese.

Le potenziali problematiche nella revisione delle Nano imprese

Alcune problematiche potrebbero essere:

a) Supporto informativo al processo decisionale raramente formalizzato, in quanto tipicamente la produzione delle informazioni economiche-finanziarie è delegato ad un professionista esterno;

b) L'imprenditore-proprietario si occupa della gestione operativa e pertanto sono assenti forme di delega manageriale o ruoli intermedi;

c) L'imprenditore ha un rapporto diretto e capillare con i propri clienti e fornitori;

d) Assenza di qualsiasi internazionalizzazione dell'attività aziendale.