



**Nota interpretativa**

# **La definizione delle imprese di dimensione minori ai fini dell'applicazione dei principi di revisione internazionali**

**Febbraio 2012**



## **Mandato 2008-2012**

### **Area di delega**

Principi Contabili e Sistemi di controllo e revisione

### **Consigliere Delegato**

Luciano Berzé

### **Consiglieri Co-Delegati**

Flavio Dezzani

Paolo Moretti

### **Ricercatori**

Valeria Fazi

Marianna Gallucci

Laura Pedicini



## La revisione nelle imprese di dimensioni minori

La finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia che gli utilizzatori ripongono nel bilancio, attraverso l'espressione di un giudizio in merito al fatto se lo stesso sia redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della società.

Una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione e ai principi deontologici applicabili consente al revisore di formarsi tale giudizio.

I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, come base per il proprio giudizio, una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza. Essa si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio che egli esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato) ad un livello accettabilmente basso. Tuttavia, una ragionevole sicurezza non corrisponde ad un livello di sicurezza assoluto, poiché nella revisione contabile esistono limiti intrinseci. Essi derivano, ad esempio:

- dalla natura stessa del bilancio, la cui redazione comporta processi valutativi ed estimativi da parte della Direzione;
- dalla possibilità che la Direzione possa, intenzionalmente o involontariamente, non fornire tutte le informazioni pertinenti alla redazione del bilancio;
- dall'utilizzo, da parte del revisore, di verifiche a campione.

I principi di revisione contengono gli obiettivi, le regole e le linee guida ed altro materiale esplicativo configurati per supportare il revisore nell'acquisire tale ragionevole sicurezza. I principi di revisione, in particolare, richiedono che il revisore:

- identifichi e valuti i rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, sulla base della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno dell'impresa;
- acquisisca elementi probativi sufficienti e appropriati sull'esistenza di errori significativi, configurando e attuando risposte di revisione appropriate ai rischi identificati e valutati;
- si formi un giudizio sul bilancio basato sulle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti.



I principi di revisione internazionali (e nazionali) riconoscono che le procedure di revisione, configurate e svolte sulla base della preliminare valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio, variano considerevolmente in base alla dimensione ed alla complessità dell'impresa soggetta a revisione. Essi richiedono, pertanto, un approccio alla revisione proporzionato rispetto ai due fattori citati. A tal fine i principi forniscono una definizione in termini qualitativi di impresa di dimensioni minori.

Nel presente documento, si è ritenuto utile mettere a disposizione dei professionisti uno strumento per l'identificazione orientativa delle imprese di dimensioni minori che considerino, per quanto possibile, anche dei parametri quantitativi, ed includano alcune specifiche in merito all'applicazione dei principi di revisione alle imprese di dimensioni minori.

## **Definizione di impresa di dimensioni minori**

### a) Considerazioni qualitative

Il principio di revisione internazionale n. 200, "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali", paragrafo A 64 prevede che:

"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:

- 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);
- 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 numero limitato di controlli interni;
  - 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.

Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive delle imprese di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali imprese”.

#### b) Considerazioni quantitative

Il panorama nazionale e comunitario offre vari parametri quantitativi per definire la micro, piccola o media impresa.

Si ritiene che un utile punto di riferimento per l'identificazione delle imprese di dimensioni minori ai fini della revisione legale sia costituito dai limiti dimensionali previsti dall'articolo 27 del D.Lgs. n. 127/91 e successive modificazioni. Tale norma prende in considerazione tre limiti dimensionali:

- totale attivo dello stato patrimoniale;
- totale ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- numero di dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

Con riferimento alla revisione legale, e da un punto di vista quantitativo, possono essere identificate come imprese di dimensioni minori quelle imprese che, in base all'ultimo bilancio approvato, non superino due dei tre limiti dimensionali previsti dall'articolo 27 del D.Lgs. 127/91.

I citati limiti dimensionali possono essere calcolati come segue:

- totale delle attività;
- Ricavi delle vendite e delle prestazioni: il totale della voce A1 - “Ricavi delle vendite e delle prestazioni”;
- dipendenti medi occupati durante l'esercizio: i dipendenti medi dell'esercizio risultanti dalla nota integrativa del bilancio, aumentati da eventuali collaboratori non inclusi dall'impresa tra i dipendenti e necessari al normale funzionamento dell'attività aziendale (ad esempio contratti di collaborazione a progetto e lavoratori interinali).

#### c) Considerazioni conclusive

I principi di revisione internazionali forniscono una definizione in termini esclusivamente qualitativi di impresa di dimensioni minori e l'obiettivo di indicare delle soglie quantitative può portare a risultati esclusivamente indicativi e non certo ad una tipizzazione. Tuttavia, osservando le caratteristiche delle imprese italiane si può concludere che possono essere considerate imprese di dimensioni minori:

- le imprese italiane che non superano due dei tre limiti dimensionali di cui all'articolo 27 del DLgs n.



127/91 e successive modificazioni;

- le imprese che eccedano i limiti dimensionali di cui al punto precedente qualora possiedano le caratteristiche qualitative precisate al punto a).

La valutazione delle caratteristiche qualitative delle imprese è oggetto di giudizio professionale del revisore. Tale valutazione sarà documentata nelle carte di lavoro.

## **Applicazione dei principi di revisione internazionali alle imprese di dimensioni minori**

Anche se il solo aspetto dimensionale di una impresa non è sufficiente per poter definire quali debbano essere le procedure di revisione da applicare nelle specifiche circostanze, in quanto queste dipendono anche dalla complessità dell'impresa e dai rischi individuati e valutati dal revisore, è utile precisare che i principi di revisione internazionali riconoscono un approccio applicativo proporzionale legato alle seguenti caratteristiche dell'impresa:

- dimensioni;
- complessità.

Trattandosi di documenti in cui sono enunciati principi generali, le specifiche procedure di revisione possono conseguentemente variare, anche sensibilmente, quando si effettua la revisione dell'impresa di dimensioni minori.

Ad esempio, la struttura organizzativa e operativa spesso semplificata delle imprese di dimensioni minori, nonché un controllo interno poco strutturato, comporterà per il revisore un più rapido processo di comprensione della società e del contesto in cui opera.<sup>1</sup>

Un altro elemento da considerare per comprendere le modalità di applicazione dei principi di revisione internazionali nel contesto delle imprese di dimensioni minori, riguarda la pertinenza del principio di revisione alla specifica realtà aziendale, ossia il fatto che le circostanze in esso contemplate esistano

---

<sup>1</sup> Principio di revisione internazionale n. 315, "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera", paragrafi A45 e A85.



effettivamente.<sup>2</sup> Per esempio, il principio di revisione internazionale n. 600, “La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)”, sarà spesso non applicabile in un’impresa di dimensioni minori. Di conseguenza tutte le regole in esso contenute non dovranno essere applicate e documentate.

Stessa considerazione può valere per altri principi di revisione internazionali che possono non essere applicabili nella revisione di imprese di dimensioni minori. A titolo esemplificativo e non esaustivo, alcuni dei seguenti principi potrebbero non trovare applicazione:

- principio di revisione internazionale n. 402, “Considerazioni sulla revisione contabile di un’impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi”, se l’impresa di dimensioni minori non utilizza un fornitore di servizi;
- principio di revisione internazionale n. 510, “Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura”, se il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione oppure è stato revisionato da parte di un altro revisore;
- principio di revisione internazionale n. 610, “Utilizzo del lavoro dei revisori interni”, se l’impresa di dimensioni minori non ha una funzione di revisione interna.

Anche nella circostanza in cui un principio di revisione internazionale sia applicabile, non è detto che lo siano tutte le regole in esso contenute.

Di seguito si riportano alcuni esempi di regole che possono non essere seguite dal revisore quando non esistono le circostanze che ne richiedono l’applicazione:

- organizzare una riunione con il team di revisione per discutere le attività di valutazione del rischio quando il team è composto da una sola persona;
- svolgere specifiche procedure di revisione sulle parti correlate se il revisore non ha rilevato l’esistenza delle stesse;
- ottenere adeguate evidenze probative per verificare se esiste un’incertezza significativa nell’ipotesi in cui il revisore non abbia identificato alcun evento o condizione che possa far sorgere dubbi sulla continuità aziendale dell’impresa oggetto di revisione.

---

<sup>2</sup> Principio di revisione internazionale n. 200, “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”, paragrafo 18.



Anche per ciò che attiene alla documentazione del lavoro svolto, i principi di revisione internazionali prevedono che il contenuto e l'estensione della formalizzazione delle attività di revisione siano commisurate alla minore complessità che normalmente caratterizza le imprese di dimensioni minori.

Specificamente, il paragrafo A2 del principio di revisione internazionale n. 230 stabilisce che la forma, il contenuto e l'estensione della documentazione dipende da vari fattori, tra cui la dimensione e la complessità dell'impresa, la metodologia di revisione e la tecnologia utilizzata nel processo di revisione. Tale principio ai paragrafi A16 e A17 stabilisce, inoltre, che la documentazione della revisione di un'impresa di dimensioni minori è generalmente meno estesa di quella di un'impresa di dimensioni maggiori.