



Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinamento scientifico
Roberto Stanghellini

Coordinatore di redazione
Alessandro Pratesi

Consiglio di redazione
Giuliana Beschi, Laurenzia Binda,
Paolo Bisi, Elena Fracassi,
Carlo Quiri, Luca Reina

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti,
O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni,
A. Bongi, A. Bortoletto, E. Bozza,
B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi,
G.M. Colombo, C. Corghi, L. Dall'Oca,
C. De Stefanis, S. Dimitri, A. Di Vita,
B. Garbelli, A. Guerra, M.R. Gheido,
P. Lacchini, P. Meneghetti, M. Nicola,
M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta,
F. Poggiani, C. Pollet, R.A. Rizzi,
A. Scaini, S. Setti, L. Simonelli,
L. Sorgato, M. Taurino, E. Valcarenghi,
L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
P. Bisi, P. Di Biase,
C. Corghi, F. Fiameni, M. Fiameni,
A. Gerolimich, G. Greco, A. Pratesi,
A. Romano, A. Scaini, A. Sica,
R. Stanghellini, S. Zanon

Stampa
Tiber Spa - Via Industriale, 24/26
Rodengo Saiano (BS) - Tel.
030/6810155

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via Bonfiglio, n. 33 - C.P. 25
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130 - Fax. 0376/770151
P. IVA e C.F. 01392340202
lunedì-venerdì
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30
Sito Web: WWW.RATIO.IT
servizioclienti@gruppocastelli.com

Iscrizione al Registro Operatori
della Comunicazione n. 3575
Autorizzazione del Tribunale
di Mantova n. 2/2007
Periodico mensile,
spedizione in abbonamento postale

Chiuso per la stampa il 22.02.2024

RATIO

Revisori & Sindaci

Periodico dedicato agli organi di controllo delle società e degli enti

Sommario 3/2024

Opinione	- Nomine forzate, organo di controllo o revisore da gestire	3
Notizie in breve		5

Vigilanza

Nomina	- Omessa nomina dell'organo di controllo nelle Srl	6
Terzo settore	- Controllo e revisione negli enti sportivi dilettantistici	8

Revisione legale

Normativa	- Risoluzione consensuale anticipata del rapporto di revisione	12
	- Determinazione dei livelli di significatività	14
Verifiche	 - Procedura di circolarizzazione nella revisione legale dei conti	16
	- Verifiche sistema di controllo interno	20
	 - Responsabile delle segnalazioni e controlli del revisore	24
	- Valutazioni delle stime contabili	28
	 - Procedura di validità per immobilizzazioni materiali	32
Terzo settore	- Revisione del bilancio degli enti del Terzo Settore	37
Informatica	- Software iCloud per revisori e sindaci	43

Enti locali

Verifiche	- Controlli sugli adempimenti fiscali dell'ente	45
------------------	---	-----------

Rubriche

Quesiti Agenzia Entrate	- Omesso esercizio del diritto alla detrazione Iva	48
--------------------------------	--	-----------

OMESSA NOMINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO NELLE SRL

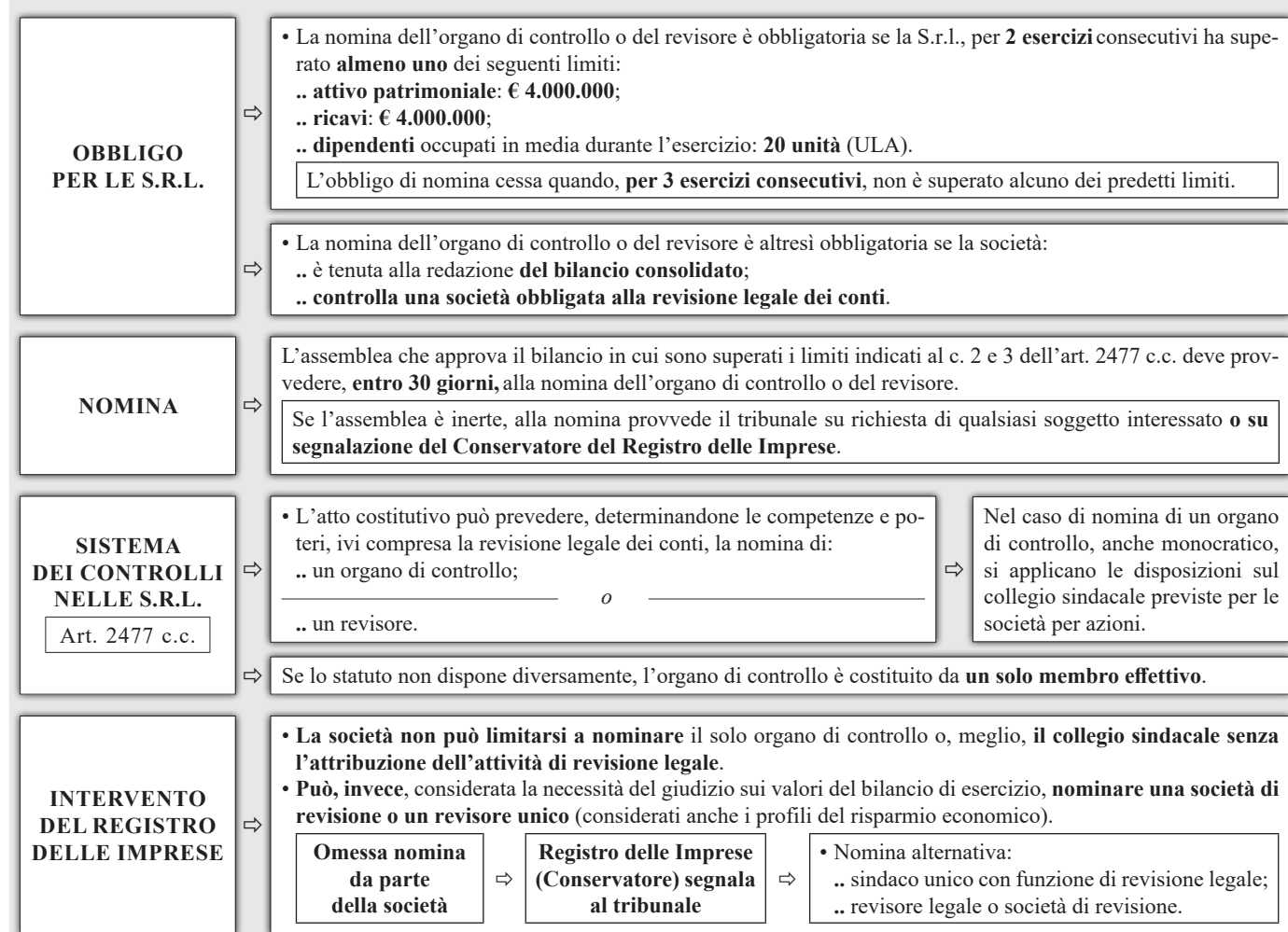
SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

Art. 1-bis D.L. 24.08.2021, n. 118, conv. L. 21.10.2021, n. 147 - Art. 2477 c.c. - Art. 11 D.L. 2.03.2020, n. 9 Art. 8, c. 6-sexies D.L. 30.12.2019, n. 162, conv. L. 28.02.2020, n. 8 - Art. 1-bis D.L. 24.08.2021, n. 118, conv. L. 21.10.2021, n. 147 - D. Lgs. 27.01.2010, n. 39 - D. Lgs. 12.01.2019, n. 14 - D.L. 18.04.2019, n. 32, conv. L. 14.06.2019, n. 55 - Art. 51-bis D.L. 19.05.2020, n. 34, conv. L. 17.07.2020, n. 77 Risp. Interr. parlam. 15.10.2020, n. 3-01842 - Doc. ricerca Fondaz. naz. Comm. 15.10.2020 Circ. Confindustria 12.04.2010, n. 19296 - Circ. CNDCEC 14.04.2010, n. 17 - Doc. CNDCEC 16.02.2011 Nota CNDCEC 24.04.2012 - Assirevi doc. 172 - Massima Comitato Triveneto dei Consigli notarili I.D.13 Uff. Mass. Cassaz. Rel 15.09.2022, n. 87

Il D.L. 118/2021 ha stabilito che con la data di approvazione del bilancio 2022 è scattato l'obbligo, originariamente fissato al 16.12.2019 e successivamente prorogato, di nominare, da parte delle società a responsabilità limitata, un organo di controllo o un revisore. Tale obbligo sussiste qualora sia superato, per 2 esercizi consecutivi, 1 dei 3 limiti normativamente previsti. Si ricorda che il **Ministero dell'Economia (interrogazione parlamentare n. 3-01842/2020)** ha precisato che i differimenti tempo per tempo concessi non consentivano, in ogni caso, la revoca per giusta causa dell'organo già nominato nel rispetto delle precedenti scadenze. Ciò premesso, qualora non si fosse proceduto alla nomina del revisore legale per effetto delle successive proroghe, l'obbligo ha avuto effetto con decorrenza dal 2023, verificati i dati dei bilanci relativi agli anni 2021 e 2022. Sotto il profilo operativo, si rileva che non poche società, pur dovendo procedere alla citata nomina, hanno omesso di farlo. Si esaminano le possibili conseguenze.

SCHEMA DI SINTESI



APPROFONDIMENTI

OMESSA NOMINA
DELL'ORGANO
DI CONTROLLO

• Sanzioni

- Se l'assemblea delle Srl o cooperative, ricorrendo l'obbligo, non abbia già provveduto, o non provveda, alla nomina dell'organo di controllo o del revisore, provvede il tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato o su segnalazione del conservatore del Registro delle Imprese (art. 2477, c. 5 c.c.).
- **Gli amministratori, in caso di omesso adempimento di nomina, rischiano:**
 - .. una sanzione amministrativa, per l'omessa convocazione dell'assemblea, da € 1.032,00 a € 6.197,00 (art. 2631, c. 1 c.c.);
 - .. la denuncia al Tribunale (art. 2409 c.c.);
 - .. la revoca della carica.

• Registro
delle Imprese

• Esempio di comunicazione inviata dal Registro delle Imprese:

“Dalle verifiche compiute nel mese di emerge che sono stati superati i suddetti limiti, ma non risulta iscritto l'organo di controllo o il revisore. Per tale motivo vi invitiamo a provvedere alla nomina e a richiederne l'iscrizione nel Registro delle Imprese entro 60 giorni dalla data di notifica della presente comunicazione. Decorso inutilmente il termine sopra indicato, il Conservatore segnalerà la società al Tribunale di Sezione specializzata in materia d'impresa. In tal caso il Tribunale nominerà d'ufficio l'organo di controllo nella persona di un sindaco unico, il quale provvederà a comunicarvi senza indugio la propria nomina affinché ne chiediate l'iscrizione nel Registro delle Imprese ai sensi dell'art. 2400, c. 3 c.c.”.

OMESSA NOMINA
E RIFLESSI
SUL BILANCIO
APPROVATO• Approvazione
bilancio senza
relazione
dei sindaciNotariato
TrivenetoMassima
I.D.2011

- Nell'ipotesi in cui una Srl sia priva del collegio sindacale obbligatorio, successivamente al termine concesso dall'art. 2477, c. 6, c.c. per procedere alla sua istituzione, non sarà possibile adottare con piena efficacia quelle delibere che presuppongono una qualche attività da parte di tale organo (esempio: approvazione del bilancio in assenza della relazione dei sindaci).
- Quanto sopra vale indipendentemente dalla causa della mancata od omessa nomina: ad esempio, impossibilità di funzionamento dell'assemblea; volontà in tal senso dei soci, eventualmente in concorso con gli amministratori; mancata attivazione del procedimento di nomina giudiziale; irreperibilità di sindaci disposti ad accettare l'incarico; altro.
- La responsabilità e la competenza ad accertare la *vacatio* patologica del collegio sindacale in sede assembleare competono esclusivamente al presidente dell'assemblea e non al notaio verbalizzante, salvo nel caso in cui la nomina del collegio sindacale sia obbligatoria per la sussistenza di un capitale sociale superiore al minimo delle società per azioni.

• La massima riportata in stralcio non esamina la tipologia di invalidità, ossia se la delibera sia annullabile o nulla:

- .. se annullabile (fra le altre, Tribunale Milano, sentenza n. 1474/2017), solo i soci e gli amministratori sono legittimati a impugnare la delibera, nel termine inderogabile di 90 giorni dalla medesima;
- .. se nulla, l'invalidità è rilevabile anche d'ufficio e, per l'effetto, il tribunale potrebbe, allo stesso tempo, sia nominare l'organo di controllo sia dichiarare la nullità della delibera di approvazione del bilancio (infra, Tribunale Milano, sentenza n. 11595/2015).

• La nullità deve essere fatta valere nel termine di 3 anni che decorrono:

- .. per le Srl, dalla data di iscrizione della delibera nel libro delle decisioni dei soci;
- .. per le Spa, dalla data di iscrizione nel Registro delle Imprese.

Rilevato che **prevale la tesi dell'annullabilità**, emerge la necessità di un'interpretazione risolutiva che ponga fine a giudizi difforni che, per motivi oggettivi, sottopongono a una diversa valutazione la medesima violazione.

VERIFICHE SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- ATTIVITÀ DEL REVISORE

(ISA Italia) 315

La necessità di potenziare e di richiedere maggiori controlli all'interno delle società è emersa verso gli anni '80, a seguito di una serie di scandali finanziari determinati da irregolarità riguardanti: falso in bilancio, mancanza di informativa o informativa manipolata ai terzi, creazione di fondi illegali, corruzione, riciclaggio, ecc.

Nel corso del tempo sono state stabilite norme e regolamenti tesi a disciplinare il sistema di controllo interno.

SCHEMA DI SINTESI

DEFINIZIONI	⇒ Sistema di gestione dei rischi	⇒ Il sistema di gestione dei rischi è rappresentato dall'insieme di regole, procedure e strutture finalizzate al controllo, identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi.
	⇒ Sistema di controllo interno	⇒ Il sistema di controllo interno è rappresentato dall'insieme di mezzi finalizzati a monitorare sia in modo preventivo sia a consuntivo l'attività aziendale con lo scopo di minimizzare i rischi che possono impedire o ostacolare il raggiungimento degli obiettivi aziendali, consentendo di raggiungerli attraverso decisioni consapevoli.
PRINCIPALI SOGGETTI COINVOLTI	⇒ Consiglio di amministrazione	⇒ Il consiglio di amministrazione svolge l'attività di gestione dell'impresa, valuta periodicamente l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile, analizza i piani strategici industriali e finanziari e valuta l'adeguatezza del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi.
	⇒ Collegio sindacale	⇒ Il collegio sindacale vigila sull'osservanza delle leggi e dello statuto controlla la conformità delle scelte gestionali ai principi della prudenza e della corretta amministrazione, vigilando sull'adeguatezza dell'assetto amministrativo e contabile e del sistema di controllo interno.
	⇒ Organismo di vigilanza	⇒ L'organismo di vigilanza vigila sul funzionamento dei modelli organizzativi e sulla loro osservanza.
COMPONENTI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO	⇒ Ambiente di controllo	⇒ L'ambiente di controllo è determinato dalle persone che vi operano e quindi dalle loro qualità individuali e dai loro valori etici. È la base su cui poggia tutto il processo del controllo interno (assegnazione di responsabilità).
	⇒ Valutazione dei rischi	⇒ La gestione dei rischi è fondamentale per un'efficace impostazione del sistema di controllo interno. Per gestione dei rischi si intende la loro preventiva identificazione, al fine di individuare tutte le contromisure necessarie a ridurre i rischi e quindi operare in modo consapevole verso gli obiettivi dell'impresa.
	⇒ Attività di controllo	⇒ L'attività di controllo è rappresentata dalle politiche/procedure aziendali che la direzione ha adottato, al fine di mitigare i rischi che potrebbero ostacolare l'operatività dell'impresa.
	⇒ Informazione comunicazione	⇒ I flussi informativi devono essere tali da consentire un adeguato e completo scambio di informazioni necessarie a gestire e controllare l'attività dell'impresa.
	⇒ Monitoraggio	⇒ Il monitoraggio del sistema di controllo interno è fondamentale per assicurarne l'efficacia e l'efficienza.

ATTIVITÀ DEL REVISORE

ANALISI
DEL CONTROLLO
INTERNO• Direzione
dell'azienda

- La direzione è responsabile del mantenimento di quella parte del controllo interno che ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

• Valutazioni
preliminari

- Il revisore, nella lettera di incarico, dovrà precisare che analizzerà il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa.

ATTIVITÀ
DI VERIFICA

- A supporto dell'attività di verifica del sistema di controllo interno si cita anche il principio (ISA Italia) 315, che stabilisce le componenti del sistema di controllo interno:

.. ambiente
di controllo;

- L'ambiente di controllo non costituisce un elemento in grado di prevenire, individuare ovvero correggere errori significativi, però può influenzare la valutazione del revisore sull'efficacia di altri controlli.

.. valutazione
del rischio;

- Il revisore è chiamato a valutare se il processo di valutazione del rischio che l'impresa ha adottato è adeguato alla natura e alla complessità dell'azienda.
- Nel caso in cui l'impresa non abbia adottato alcuna valutazione del rischio, il revisore deve discuterne con la direzione aziendale e adottare di conseguenza tutte le iniziative volte a comprendere se e come i rischi collegati all'informativa finanziaria siano stati identificati e fronteggiati.

.. sistema
informativo e
comunicazioni;

- Il revisore deve verificare come il sistema informativo rileva i dati aziendali, predispone le informative finanziarie, quali sono i controlli relativi alle scritture contabili (in particolare, se vi sono controlli sulle operazioni non ricorrenti e particolari) e, infine se vi sono ruoli ben definiti con responsabilità identificate.

.. attività
di controllo;

- Il revisore deve concentrarsi sull'individuazione e sulla comprensione delle attività di controllo relative alle aree dove ritiene che vi siano più alti rischi di errori significativi.
- Il revisore dovrà valutare se testare l'efficacia operativa del controllo ai fini della determinazione dell'estensione delle procedure di validità.

• I controlli possono essere di tipo automatico o manuale.

- I controlli **manuali** hanno vantaggi derivanti dall'applicazione di regole di gestione predefinite per calcoli complessi e nell'elaborazione di volumi numerosi di dati e operazioni, ma hanno rischi legati alla perdita di informazione e di gestione non autorizzata.
- Inoltre, non sono idonei a gestire controlli di operazioni ove sia richiesta la discrezione e valutazione, come nel caso di operazioni complesse e articolate.

.. monitoraggio
dei controlli.

- La frequenza del monitoraggio dipende dalla significatività dei rischi.
- I monitoraggi possono essere continui e cadenzati o specifici.
- Deve essere cura del revisore valutare le fonti di informazioni, che devono essere attendibili e aggiornate.
- Il revisore dovrà adattare la propria attività in funzione della complessità dell'impresa, della capacità della direzione di dare risposte aggiornate, della rilevazione di eventuali carenze di controllo e della loro significatività.

VERIFICHE**revisione legale****COMPRENSIONE
DEL CONTROLLO
INTERNO**

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Finalità • Ambito
oggettivo • Verifiche
del revisore | <ul style="list-style-type: none"> • Il revisore, sulla base della propria esperienza, deve cercare di comprendere il controllo interno, così che riesca a identificare le tipologie di errori potenziali e i fattori che incidono sui rischi di errori significativi, nonché a determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione. <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 5px;"> L'esistenza di un sistema di controllo interno non garantisce, di per sé, l'inesistenza di errori significativi nell'ambito dell'informativa finanziaria. </div> <ul style="list-style-type: none"> • Sebbene ogni cliente sia unico, alcuni cicli sono comuni alla maggioranza delle società industriali: <ul style="list-style-type: none"> .. ciclo acquisti; .. ciclo vendite; .. ciclo della tesoreria. <ul style="list-style-type: none"> • Il revisore deve, per ogni ciclo, verificare gli adeguati controlli e che siano effettuati da soggetti diversi con diversi gradi di discrezione. • Ogni ciclo deve prevedere un costante monitoraggio specifico, con una verifica e incrocio dei dati dei diversi aspetti: ad esempio, controllo delle giacenze di magazzino con rilievo degli ingressi e delle uscite monitorato con gli ordini di acquisto e vendita; controllo degli ordini di acquisto e vendita con le relative fatture; incrocio dei pagamenti e degli incassi, verificando i tempi previsti dalle fatture, con le risultanze degli estratti conto bancari. • Risulta fondamentale che ogni ruolo sia identificato in modo puntuale, così da individuare le responsabilità specifiche in ogni ciclo. |
|---|---|

Tavola**Esempio di verifiche nel ciclo acquisti**

- Per il ciclo acquisti il revisore dovrà verificare che:
 - .. la richiesta di acquisto sia adeguatamente autorizzata e firmata;
 - .. il fornitore esista e non sia soggetto a qualche restrizione aziendale;
 - .. all'arrivo della merce, le condizioni siano quelle previste nell'ordine;
 - .. sia svolto un inventario periodico delle quantità;
 - .. la valorizzazione delle quantità in fattura avvenga in base al secondo listino;
 - .. sia fatta la verifica di corrispondenza del prezzo ordine/fattura con condizioni di pagamento;
 - .. sia effettuata la verifica di corrispondenza delle quantità con l'ordine, la DDT e la fattura;
 - .. sia autorizzata la fattura per il pagamento;
 - .. siano effettuate analisi per eccezioni di fornitori scaduti non pagati o di fornitori messi in pagamento prima della scadenza;
 - .. sia verificata la situazione per saldo fornitore (fatture liquidate e fatture da pagare);
 - .. sia emesso il mandato di pagamento corredato della documentazione necessaria alla firma di autorizzazione al pagamento;
 - .. siano verificati i saldi anomali del partitario fornitore;
 - .. siano registrati in Contabilità Generale tutti e solo i pagamenti effettuati;
 - .. siano riconciliati mensilmente i conti bancari risultanti dalla contabilità con gli estratti conto;
 - .. gli ordini di acquisto siano stati appropriatamente autorizzati;
 - .. tutti i documenti (carico merce, DDT, resi, consuntivazione servizi, fatture di acquisto, pagamenti) siano stati processati dai responsabili autorizzati;
 - .. sia stata prevista (e autorizzata) una definizione dei limiti di acquisto;
 - .. il pagamento dei debiti verso fornitori sia stato adeguatamente autorizzato;
 - .. siano stati prodotti rapporti di eccezione sulla base del controllo delle autorizzazioni; allo stesso tempo, le eccezioni sono analizzate e aggiornate tempestivamente;
 - .. sia stato previsto un test di competenza temporale (DDT, registrazione costo e fattura) e, con eccezioni riviste e aggiornate regolarmente;
 - .. siano stati generati regolarmente rapporti delle modifiche effettuate ai documenti di acquisto e che questi siano stati analizzati e aggiornati tempestivamente;
 - .. il sistema abbia generato un report che evidenzia difformità rispetto all'ordine d'acquisto (prezzo, quantità, servizio e data di consegna) e che queste possano avere un impatto sul processo di controllo delle autorizzazioni. Il report dovrebbe essere analizzato e aggiornato con tempestività.
- Tutti i controlli devono, come già enunciato, essere affidati a soggetti diversi; la numerosità e la tipologia dei controlli dovranno essere adeguatamente valutati ed adattati alla struttura e complessità dell'impresa oggetto di controllo.
 - Questa valutazione dovrà essere effettuata dal revisore sulla base della propria esperienza pregressa, dopo avere ricevuto l'incarico e successivamente a una prima osservazione della realtà dell'azienda.