

Sommario

Introduzione.....	3
Capitolo 1: La revisione contabile.....	5
1.1. Obiettivi della revisione contabile.....	6
1.2. I principi di revisione	8
1.3. Il processo dell'attività di revisione.....	11
Capitolo 2: Il primo incarico di revisione.....	15
2.1. Subentro di un nuovo soggetto revisore nell'attività di revisione.....	16
2.2. Primo incarico in senso assoluto.....	19
2.3. Superamenti dei limiti e D. Lgs. 14/2019.....	20
Capitolo 3: Principio di revisione n. 510.....	23
Conclusioni.....	33
Bibliografia.....	35

Introduzione

Lo scopo della presente tesi è approfondire il campo della revisione legale dei conti, mettendone in rilievo gli obiettivi e gli aspetti principali. In particolare si vuole sottolineare quanto sia significativo il primo incarico di revisione e il controllo dei saldi di apertura, esponendo la fattispecie in tutti i suoi aspetti caratteristici.

La trattazione di questo argomento nasce dalla crescente importanza che la revisione legale dei conti ha assunto nel corso del tempo all'interno del sistema economico al fine di garantirne il corretto funzionamento.

Tra i numerosi principi di revisione internazionale ce n'è uno, l'ISA Italia 510, che disciplina il primo incarico di revisione, che nasce quando nell'anno precedente è stata svolta la revisione legale da un altro soggetto revisore, quindi si parla di subentro del revisore, oppure quando nell'anno precedente non è stata soggetta ad alcuna revisione e in questo caso si parla di primo incarico in senso assoluto, o infine qualora da una semplice revisione volontaria la società passi ad una revisione legale dei conti del proprio bilancio d'esercizio.

Il percorso da me seguito è il seguente: in primo luogo si affronta la materia della revisione legale al fine di avere una visione generale della stessa, poi nel secondo capitolo si ha un inquadramento del primo incarico di revisione e i motivi da cui

scaturisce per poi concludere il testo con l'ISA 510, che tratta nel dettaglio tutte le procedure da porre in essere.

La trattazione, infine, si conclude con l'analisi del principio, delle varie fasi necessarie per la verifica dei saldi di apertura e delle regole guida da seguire quando si tratta di primo incarico di revisione.

CAPITOLO 1: LA REVISIONE CONTABILE

La comunicazione delle informazioni patrimoniali, finanziarie ed economiche di tutti gli operatori economici costituisce un elemento fondamentale in un sistema di mercato efficiente, all'interno del quale i rapporti tra le varie parti sono disciplinati secondo criteri di correttezza, trasparenza e regole comprensibili a tutti. Tutto ciò è necessario per permettere a tutti i soggetti con i quali l'impresa entra in rapporto di fare scelte ragionate e il principale strumento per soddisfare questo obiettivo è il bilancio d'esercizio delle imprese. La corretta comunicazione tramite il bilancio d'esercizio è un dovere, nonché diritto, che viene tutelato con modalità differenti in funzione del grado di sviluppo della società civile e dell'ambiente economico: solitamente ciò viene effettuato da persone o entità (revisore o società di revisione) che possano garantire l'indipendenza di analisi, valutazione e giudizio.

La *revisione* ha origine nella prima metà del XIX secolo, quando in Gran Bretagna si assistette allo sviluppo delle borse valori, conseguente all'espansione industriale e commerciale. In Italia, però, il processo di revisione si è intrapreso con la legge 23 novembre 1939, che prevedeva la revisione contabile volontaria, e negli anni '50, con l'aumento degli investimenti esteri e l'espansione dell'economia nazionale, altre società di revisione avviarono la loro attività.

Tuttavia l'introduzione nel nostro ordinamento giuridico dell'istituto della "revisione" avviene nel 1974, con l'impegno di dare ai bilanci societari l'affidabilità e la trasparenza che non era stata assicurata in precedenza¹.

1.1. Obiettivi della revisione contabile

La revisione contabile² è un processo articolato di indagini documentali effettuate dal revisore mediante mezzi e tecniche sofisticate e nel rispetto di norme etico-professionali al fine di formulare un giudizio (professionale, indipendente, responsabilizzato) sul bilancio d'esercizio e verificare nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

*"L'obiettivo della revisione contabile è di acquisire ogni elemento necessario per consentire al revisore di esprimere un giudizio se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo di riferimento"*³. Da ciò si evince quindi che l'obiettivo principale è l'espressione di un giudizio professionale sull'attendibilità con cui il bilancio presenta la situazione finanziaria, patrimoniale ed economica dell'impresa. Dall'obiettivo principale, poi, derivano direttamente gli obiettivi generali della revisione, che si riferiscono alle diverse voci dello stato patrimoniale e del conto economico. Tali obiettivi

¹ Paolone G., D'Amico L., Consorti A., *La revisione aziendale: fondamenti, principi e procedure*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2000.

² La revisione contabile ha preso anche il nome di revisione legale dei conti con il D. Lgs. 39/2010

³ Documento n. 200 della Commissione paritetica per la statuizione dei principi di revisione.

portano al conseguimento di una *ragionevole sicurezza* sui diversi elementi che definiscono l'attendibilità sostanziale del bilancio. Il principale oggetto della revisione contabile è dunque il bilancio delle imprese.

La finalità del bilancio d'esercizio è quella di offrire un quadro attendibile della situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale in funzione di un corpo di norme⁴. Il bilancio dell'impresa è redatto dalla Direzione e dal Consiglio di Amministrazione, che rappresentano i soggetti responsabili per l'adozione di corrette norme contabili, di politiche per la salvaguardia delle attività sociali e per la costituzione di efficaci sistemi di controllo interno. Sono loro dunque i responsabili delle attestazioni contenute nei dati forniti al mercato, mentre coloro che svolgono l'attività di revisione contabile sono responsabili solo per il giudizio espresso sui documenti oggetto della revisione contabile, svolta in conformità alle regole stabilite dagli organismi professionali. Chi svolge la revisione contabile è responsabile per la mancata individuazione di errori, irregolarità o frodi solo se ciò deriva dall'inadempienza delle norme stabilite per lo svolgimento dell'attività di revisione.

È importante sottolineare che occorre guardare il *bilancio nel suo insieme*, ossia valutare se eventuali errori nelle poste del bilancio, emersi durante il processo di revisione, influenzino in modo rilevante la situazione patrimoniale e finanziaria e

⁴ Marchi L., *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*, Giuffrè Editore, 2010.

il risultato economico rappresentato in bilancio. Questo perché alcuni errori od omissioni potrebbero trovare compensazione in altri di segno opposto e non modificare il risultato complessivo del bilancio.

Nel complesso, una revisione contabile svolta secondo le norme accresce la credibilità del bilancio perché viene svolta da organi diversi dalla Direzione e dal Consiglio di Amministrazione dell'impresa, quindi indipendenti e capaci di esaminare il processo di formazione del bilancio con obiettività e spirito critico.

Il prodotto finale di questa attività è la *relazione di revisione*, di cui tratta l'ISA 700 al fine di uniformare la predisposizione delle relazioni e accrescere la comprensione da parte degli utilizzatori dei bilanci. La struttura è fissa e contiene un giudizio sul bilancio, che può essere positivo, positivo con rilievi (a parte qualche errore non pervasivo il bilancio nel complesso è affidabile), negativo (bilancio inattendibile) o impossibilità di esprimere un giudizio (quando al revisore non viene permesso di valutare alcuni elementi considerati necessari per esprimere il giudizio).

1.2. I principi di revisione

In linea generale, lo svolgimento di un'attività di controllo presuppone che ci siano tre elementi chiave: l'oggetto del controllo (il bilancio d'esercizio), le regole di riferimento cui l'oggetto si deve conformare per superare il controllo (le norme che disciplinano la redazione del bilancio) e, infine, le regole di esecuzione del

controllo (i principi di revisione, norme etico professionali alle quali il revisore si deve attenere nello svolgimento dell'attività di revisione legale dei conti).

I principi di revisione rappresentano un supporto tecnico per l'attività di cui si parlava nel precedente paragrafo, e hanno lo scopo di definire gli standard con i quali valutare il livello qualitativo della revisione anche per limitare la discrezionalità del revisore, lasciandolo però libero nell'espressione del giudizio.

Pertanto i principi contabili esplicano la loro utilità non solo nei confronti dei revisori, agevolandone il lavoro, ma anche per i redattori di bilancio, ai quali facilitano il processo di conversione degli andamenti aziendali in cifre utilizzando i principi come standard di credibilità, e per i singoli utenti, ai quali riducono l'incertezza interpretativa.

In generale si può dire che i principi contabili assumono il ruolo di linguaggio da adottare nei processi di comunicazione economico-finanziaria tra l'azienda ed ogni elemento ad essa interessato: il linguaggio sarà tanto più efficace quanto più sarà chiaro ed univoco.

Le norme etiche e tecnico-professionali, ovvero quelli che chiamiamo *principi di revisione*, sono statuite da organismi professionali, dalla legge e da organi regolatori dei mercati mobiliari. A livello internazionale l'organismo più autorevole è l'IFAC (International Federation of Accountants) che emana i principi ISA (International Standards on Auditing), invece per quanto riguarda l'ambito nazionale è la CONSOB insieme al Consiglio Nazionale dei Dottori

Commercialisti e degli Esperti Contabili ad elaborare gli ISA Italia, che costituiscono un adattamento degli ISA.

Tra i vari ISA Italia sono previsti principi etici a cui il revisore deve attenersi durante l'attività di revisione e sono:

- scetticismo professionale, ovvero un approccio dubitativo e un costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero segnalarmi un'inesattezza dovuta a errore o frode;
- integrità, ossia onestà intellettuale ed agire con equità e sincerità;
- obiettività, che significa essere imparziali e mancanza di pregiudizi o preconcetti riguardo il cliente, la sua attività o i dipendenti;
- riservatezza e segreto professionale, rappresentano un impegno del revisore a mantenere riservate le informazioni acquisite nel corso dell'attività, anche dopo la fine del rapporto professionale;
- competenza e diligenza, intese come ottenimento dei titoli previsti dalla legge per l'esercizio dell'attività professionale e adempimento dei propri doveri professionali nel rispetto delle norme;
- rispetto dei principi tecnici, stabiliti dalla legge, dagli organi di vigilanza e dagli organismi professionali;
- indipendenza.

L'ultimo principio citato è un concetto chiave, infatti è molto importante per assicurare l'obiettività che il revisore sia indipendente dal soggetto sottoposto a

revisione (anche alle sue collegate e controllate) ed è per questo che prima di accettare l'incarico si devono valutare le possibili circostanze che minacciano tale indipendenza, procedendo con opportune precauzioni qualora ce ne fosse bisogno. Inoltre l'indipendenza richiede anche una verifica continua durante l'esecuzione dell'incarico e ciò spetta al revisore o al Responsabile dell'incarico stesso.

I principi di revisione definiscono anche quelli che sono i limiti della revisione contabile, mettendo in luce il concetto di *rilevanza*, secondo cui occorre prendere in considerazione solo gli aspetti rilevanti del bilancio, ossia quelli con valore segnaletico in grado di fornirci una ragionevole sicurezza sull'attendibilità del bilancio. Un altro limite al quale va incontro la revisione contabile è che quest'ultima non costituisce un giudizio sul successo dell'iniziativa imprenditoriale⁵.

1.3. Il processo dell'attività di revisione

Con l'espressione *processo di revisione* si fa riferimento al complesso di attività che vanno dalla definizione degli obiettivi di revisione alla presentazione del risultato finale del lavoro.

La revisione viene svolta per cicli aziendali, rappresentati da tutte le attività organizzate sistematicamente dall'azienda al fine del controllo di operazioni

⁵ Marinelli U., *Revisione contabile: principi e note metodologiche*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2003.

ricorrenti, tipiche e articolate. Ad ogni ciclo aziendale sono associati una serie di controlli con lo scopo di assicurare il perseguimento degli obiettivi generali e la salvaguardia del patrimonio aziendale.

Il procedimento di revisione si caratterizza, inoltre, per una sorta di circolarità, poiché le informazioni e i dati acquisiti in una determinata fase spesso comportano una riesame delle attività svolte in fasi precedenti e l'effettuazione di ulteriori controlli.

Il processo di revisione si articola in cinque fasi⁶:

1. *attività pre-incarico*. In questa fase il revisore deve decidere se accettare l'incarico, quindi deve valutare la sua indipendenza, la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessarie. Comprendere le strategie dell'impresa ci permette di individuare i suoi rischi e i processi aziendali più rilevanti, in modo da avere ben chiari i sistemi di controllo interni per valutare poi i rischi sul bilancio. Dopo aver documentato tutte le procedure seguite, se decide di accettare, il revisore dovrà elaborare la sua offerta tramite la lettera di incarico e successivamente quest'ultimo gli verrà conferito dall'assemblea previo parere del collegio sindacale.

⁶ Mariani C., Magnano San Lio L., *La revisione legale dei conti. Risk based approach*, FrancoAngeli, 2012.

2. *pianificazione*. È una fase fondamentale in quanto una buona pianificazione è alla base di uno svolgimento efficace ed efficiente della revisione. Ciò serve per porre una maggiore attenzione sulle aree critiche del bilancio, riducendo così il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso. Pianificare significa comprendere l'impresa e il contesto in cui opera, il suo sistema di controllo interno per poi determinare la *significatività preliminare* (rappresentata dal valore-soglia di errate esposizioni o omissioni che sono tollerabili, cioè quantifico il concetto di significativo stimandolo con modelli matematici, regole del pollice, giudizio libero, ecc.). Per fare ciò il revisore studia da vicino il potenziale cliente, intervistando il direttore amministrativo, andando a visitare uffici e reparti di produzione, raccogliendo tutte le informazioni necessarie per la definizione della strategia generale di intervento, il cosiddetto piano di revisione, e di un programma di lavoro dettagliato.
3. *esecuzione del piano di audit*⁷, ossia svolgimento delle verifiche di dettaglio delle operazioni, dei saldi di bilancio e tests sostanziali con l'obiettivo di fornire al revisore gli elementi probativi indispensabili per raggiungere conclusioni positive, il tutto evidenziato in apposite carte di lavoro.

⁷ Audit: termine che deriva dal latino e significa valutazione indipendente volta ad ottenere prove, valutate poi con obiettività.

4. *conclusioni dell'audit*. In questa fase finale del lavoro sono valutate criticamente le evidenze raccolte durante lo svolgimento dell'incarico e gli errori individuati vengono suddivisi in accertati (derivano da mancanze riscontrate dal revisore), proiettati (sono frutto della proiezione sull'intera popolazione dei risultati ottenuti su base campionaria) e stimati (derivano da valutazioni soggettive). Riepilogate tutte le criticità si procede con la richiesta di aggiustamento al management, anche se le variazioni suggerite non significative non comportano alcun effetto sul giudizio del revisore.

A questo punto il revisore richiede al cliente il rilascio della lettera di attestazione, sottoscritta dal legale rappresentante della società cliente, che consiste in un documento che attesta la completezza delle informazioni ricevute dal revisore e solo allora si procede con l'emissione della relazione.

5. *attività post-incarico*, cioè tutte quelle attività successive all'emissione del giudizio del revisore, che sono i controlli di qualità (valutazione della qualità dell'incarico e controllo della sistemazione delle carte di lavoro) e il monitoraggio degli eventi successivi.

CAPITOLO 2: IL PRIMO INCARICO DI REVISIONE

Si considera *primo incarico di revisione contabile* per il revisore in carica quello in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile (primo incarico in senso assoluto) oppure quello in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato revisionato da un altro revisore (subentro di un nuovo soggetto revisore).

La verifica dei saldi di apertura costituisce una procedura di revisione obbligatoria nei casi appena citati, previsti dal principio di revisione Isa Italia 510. Tale obbligo scaturisce dalla considerazione che il revisore non ha effettuato alcun tipo di verifica o analisi che possa consentirgli di ottenere la ragionevole sicurezza circa la sua veridicità e correttezza in relazione al bilancio dell'esercizio precedente. Infatti, qualora tale bilancio fosse viziato da errori significativi, tale situazione si andrebbe a ripercuotere sul bilancio del periodo amministrativo corrente oggetto di verifica da parte del revisore. Dunque, nello svolgimento della revisione con nuovo incarico, il soggetto revisore deve ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi in relazione ai seguenti aspetti:

- che i saldi di chiusura del periodo precedente siano stati correttamente riportati a nuovo;

- che i saldi di apertura non includano errori che influenzino significativamente il bilancio in esame;
- che i principi contabili adottati siano appropriati e coerentemente applicati da un esercizio all'altro, cioè che gli eventuali cambiamenti siano stati contabilizzati in modo appropriato e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Tale attività è raccomandata per ogni anno di incarico in quanto consente al revisore di verificare che la società abbia adempiuto correttamente all'aggiornamento dei dati contabili (riapertura dei saldi patrimoniali) e permette al revisore di stabilire che non contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame.

Analizzeremo nel dettaglio tutte le procedure tecniche da svolgere nel prossimo capitolo, mentre di seguito verranno descritte le varie situazioni da cui nasce il primo incarico di revisione.

2.1. Subentro di un nuovo soggetto revisore nell'attività di revisione

Il subentro di un nuovo soggetto revisore può avere diverse cause: cessazione anticipata dell'incarico di revisione o decorso del termine.

La cessazione anticipata dell'incarico include tre casi⁸:

⁸ Bauer R., *La Revisione legale dopo la riforma*, Maggioli Editore, 2010.

- *revoca per giusta causa*, atto unilaterale dell'assemblea che, con il parere del collegio sindacale, contestualmente conferisce l'incarico ad altri soggetti;
- *dimissioni*, atto unilaterale del soggetto revisore, che continua ad esercitare le sue funzioni fino a conferimento del nuovo incarico, ma non oltre 6 mesi;
- *risoluzione consensuale*, anch'essa efficace nel momento in cui viene nominato il nuovo revisore, senza superare i 6 mesi.

Il decorso del termine invece è un metodo naturale, infatti l'incarico di revisione per le normali società ha durata di tre esercizi e scade alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio dell'incarico (rinnovabile senza limiti), mentre per gli enti di interesse pubblico la durata è fissa in nove esercizi per le società di revisione e in sette per il revisore legale.

In tutti i casi appena citati troveremo il bilancio dell'esercizio precedente sottoposto alla revisione di un altro incaricato, quindi il revisore entrante dovrà dapprima leggere il bilancio e la relazione del precedente revisore, per acquisire le informazioni attinenti i saldi di apertura e la relativa informativa. Per saldi di apertura si intendono i saldi contabili esistenti all'inizio del periodo amministrativo: si basano su quelli di chiusura del periodo amministrativo precedente e riflettono gli effetti di operazioni e fatti aziendali eseguiti nei periodi

amministrativi precedenti, ma anche i principi contabili adottati nel periodo precedente.

Riguardo i rapporti tra revisore entrante ed uscente si fa presente che il D.lgs. 39/2010 e le successive modifiche introdotte allo stesso dal decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135, ha introdotto l'obbligo di cooperazione tra revisori che si succedono nell'incarico di revisione legale. Tale obbligo di cooperazione consiste nell'accesso da parte del revisore entrante alle informazioni relative alla revisione sull'ultimo bilancio per il quale è stata emessa la relazione dalla parte uscente.

Sia la normativa sia le regole professionali mirano a privilegiare la necessità per il revisore entrante di acquisire informazioni utili dal suo predecessore per svolgere diligentemente l'incarico di revisione affidato. Pertanto, anche rispetto ai principi di correttezza e collaborazione, su cui deve essere improntato il rapporto tra revisori, il revisore uscente si renderà disponibile per consentire l'accesso alle informazioni utili allo svolgimento dell'incarico di revisione da parte del revisore entrante, nonché acconsentire l'accesso alle carte di lavoro. Lo scambio di informazioni tra soggetti coinvolti nella revisione è regolato da principi di riservatezza, volti a tutelare sia gli interessi delle parti coinvolte che la proprietà intellettuale della documentazione prodotta dal revisore nell'ambito del proprio incarico e delle informazioni da esso acquisite.

Il revisore in questi casi deve sempre considerare la competenza professionale e l'indipendenza del precedente revisore, nonché valutare l'adeguatezza del lavoro

svolto dallo stesso, in quanto potrebbe determinarsi la situazione in cui il revisore incaricato non abbia applicato in maniera corretta i principi di revisione. In tali casi, inevitabilmente, il revisore non riuscirà ad ottenere elementi probativi sufficienti dal controllo delle carte di lavoro del precedente revisore e sarà pertanto costretto ad applicare le procedure di controllo da porre in essere nelle situazioni in cui si tratta del primo anno in cui la società è assoggettata a revisore legale, caso che verrà analizzato in seguito.

Qualora la relazione del precedente revisore contenga un giudizio con rilievi, il revisore deve analizzare le motivazioni alla base di tale decisione e verificare se gli elementi di rischio evidenziati dal precedente revisore permangono nel periodo amministrativo oggetto di revisione contabile.

2.2. Primo incarico in senso assoluto

Il primo incarico in senso assoluto si ha quando il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato sottoposto a revisione e ciò può avvenire quando si passa da revisione volontaria a revisione legale oppure quando si ritiene che il revisore precedente sia inattendibile, come anticipato precedentemente.

In questi casi il revisore deve eseguire coerenti ed efficaci procedure di revisione che consentano di raccogliere elementi probativi sufficienti ed appropriati per ottenere una ragionevole sicurezza sulla correttezza dei saldi di apertura. In termini pratici il revisore dovrà eseguire le principali procedure di revisione sulle

voci dello stato patrimoniale la cui effettiva esecuzione sarà necessaria affinché il revisore sia in grado di esprimersi anche sul conto economico della società.

In tale ambito il revisore procederà anche a svolgere colloqui con la direzione o i referenti preposti alle varie procedure aziendali con impatto sull'informativa finanziaria, al fine di acquisire i dati e informazioni utili alla comprensione dei criteri contabili adottati nella registrazione e valutazione delle classi contabili, anche per riscontrare l'effettiva continuità nell'applicazione dei principi contabili tra i diversi periodi.

2.3. Superamento dei limiti e D. Lgs. 14/2019⁹

La revisione legale, vale a dire la revisione richiesta da norme di legge, è stata introdotta in Italia a partire dalla metà degli anni '70¹⁰ con la prima importante riforma della società e l'istituzione della Consob. L'obbligo della revisione legale è stato poi esteso a un numero crescente di soggetti: società per azioni, società controllate da quotate, imprese beneficiarie di contributi pubblici, società a responsabilità limitata che superino definiti parametri dimensionali o che lo prevedano nello statuto.

⁹ Tratto dalla pubblicazione online della circolare sulla riforma fallimentare del CNDCEC (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili)

¹⁰ Sebbene la disciplina delle società di revisione sia stata introdotta nel 1939 e inizialmente la normativa italiana non prevedeva situazioni di revisione legale, essendo il controllo dei conti completamente delegato al collegio sindacale. L'attività delle società di revisione era quindi di natura volontaria e prevalentemente rivolta a società estere.

Il primo incarico di revisione sorge quando un'impresa, aumentando nelle dimensioni, supera determinati parametri rientrando così nell'obbligo di revisione legale. Il legislatore nelle recente riforma della crisi di impresa, con il D. Lgs. del 12.01.2019, ha ritenuto opportuno estendere i casi di nomina del revisore, questo perché si pone l'obiettivo di anticipare l'insorgenza delle situazioni di crisi, così da intervenire tempestivamente. Seguendo questa logica il legislatore attribuisce alla funzione di controllo interno un compito fondamentale per garantire una sana gestione dell'impresa. La dimensione aziendale è sempre stato un limite a questa funzione poiché solo le imprese di medio-grandi dimensioni hanno l'obbligo di munirsi di appositi organi di controllo. Con la nuova riforma si è ritenuto opportuno estendere le fattispecie per cui diventa obbligatoria la nomina del revisore legale, nello specifico ora avranno l'obbligo anche le SRL che per due esercizi consecutivi superano almeno uno dei seguenti limiti (anche diversi nei due anni): totale attivo superiore a 2 milioni, ricavi superiori a 2 milioni, numero medio ponderato di dipendenti superiore a 10.

Le imprese sono libere per quanto riguarda la composizione degli organi, ossia hanno libertà di istituire un Collegio sindacale oppure un revisore (persona fisica o società di revisione), che opererà un controllo di natura contabile. È importante valutare attentamente il soggetto da nominare, poiché dovrà essere iscritto presso il registro dei revisori legali istituito dal MEF e avere un'adeguata competenza ed esperienza professionale per il corretto svolgimento dell'attività di revisione.

La nomina, secondo quanto scritto nel comma 3 dell'articolo 379 del D. Lgs. 14/2019, deve avvenire entro nove mesi dalla data di entrata in vigore dell'articolo stesso, avvenuta il 16/03/2019. In altri termini dal prossimo 16 dicembre 2019 i soggetti interessati dovranno adeguare il proprio statuto se necessario e nominare il nuovo organo di controllo.

Questa nuova riforma va a vantaggio delle SRL in quanto è evidente che l'intento del legislatore è cercare di diffondere, anche nelle imprese di minori dimensioni, una maggiore cultura sul controllo di gestione e su una migliore organizzazione contabile-amministrativa che supporti la crescita e lo sviluppo delle imprese.

CAPITOLO 3: PRINCIPIO DI REVISIONE N. 510

Il principio di revisione internazionale Isa Italia n. 510 deve essere letto congiuntamente al 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”.

Le considerazioni svolte dall’Isa Italia n. 510 in relazione agli obiettivi del revisore per il primo anno di incarico sono valide sia nel caso in cui il bilancio dell’esercizio precedente non sia stato assoggettato a verifica che nel caso in cui la revisione contabile sia stata svolta da parte di un altro revisore. È facilmente immaginabile che, in condizioni normali ed in particolare per le società che sono operative da diversi esercizi, l’attività che il revisore dovrà pianificare per acquisire un sufficiente livello di confort sui saldi di apertura sarà più pervasiva nel caso di primo incarico in senso assoluto, ossia nel caso in cui il precedente bilancio non sia stato revisionato da nessuno.

Il principio di revisione n. 510 si propone di *definire le regole di comportamento e di fornire una guida relativamente alle procedure di revisione da seguire sui saldi di apertura quando il bilancio di una società è sottoposto a revisione contabile*

*per la prima volta oppure quando il bilancio dell'esercizio precedete sia stato esaminato da un altro revisore*¹¹.

I saldi di apertura non costituiscono una mera rappresentazione degli importi del bilancio di esercizio ma contengono preziose informazioni circa le attività, le passività e gli impegni assunti da un'impresa. Numerose sono le procedure che il revisore può attuare al fine di ottenere adeguati e pertinenti elementi probativi circa l'assenza di errori significativi nei saldi di apertura. Gli *elementi probativi* consistono in tutte le informazioni utilizzate dal revisore per formarsi un'opinione in merito al giudizio sul bilancio e si ottengono verificando le registrazioni contabili, ripercorrendo le procedure seguite nel processo di predisposizione dell'informativa economico-finanziaria, riconciliando diverse elaborazioni ed applicazioni della stessa informazione.

Da un punto di vista puramente numerico, si procede a verificare che gli importi del bilancio del periodo amministrativo precedente coincidano con quelli di apertura del bilancio assoggettato a revisione. Tale verifica permette di accertarsi che i meccanismi utilizzati dall'impresa per la riapertura dei conti siano correttamente impostati.

Una volta verificata l'accuratezza della riapertura dei saldi contabili, occorre indagare sulla loro conformità al quadro normativo di riferimento, ossia verificare

¹¹ Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri, *Principi di revisione*, Giuffrè Editore, 2007, documento n. 510.

che tali saldi derivino dalla corretta applicazione dei principi contabili vigenti e in caso contrario deve verificare se le variazioni siano accettabili, correttamente contabilizzate e se sia fornita adeguata informativa. A tale scopo, il revisore deve prendere in analisi il bilancio del periodo amministrativo precedente e verificare la conformità alla legge e ai principi contabili di riferimento.

La natura e l'estensione delle procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura dipendono da aspetti quali: i principi contabili adottati dall'impresa; la natura dei saldi contabili, delle classi di operazioni, dell'informativa e dei rischi di errori significativi nel bilancio del periodo amministrativo in esame; la rilevanza dei saldi di apertura rispetto al bilancio del periodo amministrativo in esame; se il bilancio relativo al periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile e, in caso affermativo, se il revisore precedente ha espresso un giudizio con modifica.

Gli effetti sul bilancio dell'esercizio possono essere più o meno rilevanti a seconda che si tratti di saldi che, come le attività e le passività iniziali a breve che si sono estinte nel corso dell'esercizio, che non hanno impatto sul patrimonio e sul reddito dell'esercizio, piuttosto che di saldi che influenzano i dati del bilancio oggetto di revisione, come ad esempio le immobilizzazioni e le rimanenze di magazzino.

Il revisore, quindi, deve svolgere appropriate procedure di revisione sui saldi e tutte le procedure ritenute necessarie per l'acquisizione di tali elementi probativi.

Facciamo degli esempi ¹²:

- *Saldi di credito o debito*: il revisore può verificare la correttezza dei saldi di apertura mediante analisi delle eventuali manifestazioni finanziarie avvenute in corso di esercizio (incassi e pagamenti), oppure mediante ricorso a procedure di revisione, quali conferme di richieste esterne con riferimento alla data di apertura del periodo amministrativo.
- *Attività e passività a breve*: in merito alle attività e le passività a breve, alcuni elementi probativi possono essere acquisiti nel corso dello svolgimento delle procedure di revisione sul bilancio dell'esercizio in esame. Ad esempio, l'esame degli incassi/pagamenti nell'esercizio corrente, che attengono ai saldi debitori/creditori di apertura, può fornire elementi probativi sull'esistenza, completezza e valutazione dei diritti e degli obblighi all'inizio dell'esercizio.
- *Attività e passività a medio/lungo termine*: per quanto attiene le attività e le passività a medio/lungo termine, quali ad esempio le immobilizzazioni tecniche e finanziarie, mutui e prestiti, il revisore deve normalmente esaminare le registrazioni e la documentazione a supporto dei saldi di apertura. In taluni casi è possibile ottenere gli elementi probativi sulla correttezza dei saldi d'apertura mediante la richiesta a terzi di conferme di

¹² Bava F., *La revisione del bilancio. Dalla pianificazione alla revisione delle voci del bilancio con gli Isa Italia*, Giuffrè Editore, 2016.

valori come nel caso di mutui ed immobilizzazioni finanziarie; in altri casi è necessario svolgere altre procedure di revisione. Qualora il bilancio dell'esercizio precedente sia stato verificato da un altro soggetto abilitato, il revisore può ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi a supporto dei saldi di apertura anche dall'esame delle carte di lavoro del suo predecessore. In questo caso deve considerare la competenza professionale e l'indipendenza del precedente revisore, nonché valutare l'adeguatezza del lavoro svolto dallo stesso. Il documento di ricerca n. 212 di Assirevi¹³ fornisce chiarimenti ed indicazioni utili in merito allo scambio di informazioni tra revisore "entrante" e revisore "uscente" con l'obiettivo di fornire le linee guida per le comunicazioni e gli adempimenti che coinvolgono il nuovo revisore in carica, il suo predecessore e la società conferente l'incarico di revisione contabile, successivamente al conferimento dello stesso con riferimento al D. Lgs. n. 39/2010 che ha introdotto la norma che disciplina espressamente l'obbligo di cooperazione tra revisori che si succedono nell'incarico di revisione legale. Se la relazione del predecessore riporta un giudizio diverso da un giudizio senza rilievi, il revisore deve porre particolare attenzione, nell'esercizio sottoposto a revisione, ai motivi dell'espressione di tale giudizio.

¹³ Associazione Italiana Revisori Contabili: associazione privata senza scopo di lucro che riunisce oggi 16 società di revisione, promuove e realizza l'analisi scientifica di supporto all'adozione dei principi di revisione.

- *Disponibilità liquide presso banche o istituti di credito o debiti finanziari verso banche e istituti di credito:* il revisore può verificare la correttezza dei saldi di apertura mediante analisi degli estratti di conto corrente e piani di finanziamento inviati generalmente dagli istituti finanziari con cadenza annuale o periodica.
- *Immobilizzazioni materiali ed immateriali:* in tali casi il revisore, soprattutto se la società non è stata oggetto di revisione contabile, deve effettuare un impegnativo lavoro di analisi e di verifica documentale diretta ad accettare l'esistenza (verifica della principale documentazione comprovanti gli investimenti effettuati dalla società negli anni passati al fine di verificare la corretta capitalizzazione) e la corretta valutazione (verifica della corretta determinazione dei fondi di ammortamento sia in termini di aliquote utilizzate che di costanza di applicazione nel tempo) delle immobilizzazioni iscritte in bilancio.
- *Rimanenze di magazzino:* per le rimanenze di magazzino, tuttavia, è più difficile per il revisore ottenere soddisfacenti elementi probativi sulle quantità esistenti all'inizio dell'esercizio. In tali casi il revisore, soprattutto se la società non è stata oggetto di revisione contabile, deve effettuare delle procedure aggiuntive finalizzate ad acquisire elementi probativi sull'esistenza della rimanenze iniziali (per esempio inventario di magazzino a una data successiva e seguente riconciliazione dei dati

contabili al 01 gennaio, cosiddetto “roll-back”). Egli dovrà inoltre svolgere verifiche sulla valorizzazione delle rimanenze iniziali, sui livelli di margine lordo conseguiti e sulla corretta correlazione dei costi e dei ricavi di competenza. La combinazione di queste procedure può fornire sufficienti ed adeguati elementi probativi.

Spesso per effetto dell'impossibilità di eseguire procedure di verifica sui saldi di apertura delle rimanenze di magazzino con particolare riferimento alla revisione a titolo volontario di imprese che si trovano per la prima volta ad essere oggetto di revisione, è preferibile che il revisore dia un giudizio solo sullo stato patrimoniale, non essendo verificabile con sufficiente grado di attendibilità il conto economico.

Nel caso di rischio di errori significativi derivanti dai saldi di apertura che possono riguardare la determinazione quantitativa degli importi, l'informativa resa nel bilancio e l'applicazione corretta dei principi contabili, il revisore deve svolgere procedure di revisione aggiuntive ritenute adeguate alle circostanze, al fine di determinare se sussistano errori significativi che si possono riversare sul bilancio del periodo amministrativo in esame.

In presenza di errori significativi riscontrati nei saldi di apertura che, in base al giudizio professionale del revisore, possono diffondere i loro effetti anche nel bilancio corrente, il revisore deve procedere con opportune comunicazioni alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance della società oggetto di

verifica e, dopo avere ottenuto autorizzazione da quest'ultima, l'eventuale revisore precedente. Tale comunicazione ha lo scopo di dare adeguata informazione circa i rischi che possono interessare l'informativa finanziaria del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile e ottenere che tali soggetti possano mettere in atto adeguate procedure ed azioni correttive, in modo che il revisore possa tenerle in considerazione prima dell'emissione del giudizio professionale.

Analizzando l'ISA 510 si osserva che diversi sono gli scenari che si possono verificare in caso di esito negativo dallo svolgimento delle procedure di verifica sui saldi di apertura e gli impatti degli stessi sulla relazione di revisione che dovrà essere emessa dal revisore al termine delle sue attività.

Esaminiamo di seguito il principio sopra citato, approfondendo paragrafo per paragrafo le fattispecie che il revisore riscontra dallo svolgimento delle verifiche e l'impatto che queste hanno sulla relazione di revisione da emettere.

- I. PARAGRAFO 10: se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura, egli deve esprimere un *giudizio con rilievi* (effetti significativi ma non pervasivi) o dichiarare l'*impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio* (effetti significativi e pervasivi), in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

- II. PARAGRAFO 11: se il revisore conclude che i saldi di apertura contengono un errore che influisce in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame e l'effetto dell'errore non è appropriatamente contabilizzato o non è adeguatamente presentato o descritto in bilancio, egli deve esprimere un *giudizio con rilievi* (effetti significativi ma non pervasivi) o un *giudizio negativo* (effetti significativi e pervasivi).
- III. PARAGRAFO 12: se il revisore conclude che i principi contabili del periodo amministrativo in esame non sono applicati coerentemente rispetto ai saldi di apertura determinando una non conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, egli deve esprimere un *giudizio con rilievi* (effetti significativi ma non pervasivi) o un *giudizio negativo* (effetti significativi e pervasivi).
- IV. PARAGRAFO 12: se il revisore conclude che un cambiamento nei principi contabili applicati non appropriatamente contabilizzati o non adeguatamente presentati o descritti nel bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, egli deve esprimere un *giudizio con rilievi* (effetti significativi ma non pervasivi) o un *giudizio negativo* (effetti significativi e pervasivi).
- V. PARAGRAFO 13: se il revisore precedente ha espresso un giudizio con modifica sul bilancio relativo al periodo amministrativo precedente che

risulta ancora pertinente e significativo per il bilancio del periodo amministrativo in esame, il revisore deve esprimere un *giudizio con rilievi* (effetti significativi ma non pervasivi) o un *giudizio negativo* (effetti significativi e pervasivi).

Qualora il revisore nell'esercizio precedente abbia espresso un giudizio diverso da un giudizio senza rilievi, il revisore deve valutare se gli effetti delle problematiche che hanno influito su detto giudizio interessino anche il bilancio dell'esercizio in esame. In alcuni casi infatti un giudizio con rilievi espresso dal revisore precedente può non essere pertinente e significativo ai fini del giudizio sul bilancio relativo al periodo amministrativo in esame. Si pensi al caso in cui il revisore precedente aveva espresso un giudizio con rilievi per effetto di una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione relativa al precedente periodo amministrativo, mentre nel periodo amministrativo in esame la questione che aveva dato luogo a tale limitazione è stata risolta.

Qualora gli effetti delle problematiche riscontrate nel precedente esercizio dovessero invece risultare ancora significativi, il revisore deve esprimere un giudizio che tenga adeguatamente conto di tali effetti.

Conclusioni

Questa trattazione ha cercato di inquadrare al meglio l'attività di revisione legale dei conti, approfondendo in particolar modo il primo incarico di revisione.

Al termine della mia esposizione, possiamo concludere che l'attività di revisione legale, che rappresenta un'attività di primaria importanza per i motivi descritti nei capitoli precedenti, è un processo abbastanza complesso in cui numerosi sono gli elementi da tenere in considerazione, soprattutto se si tratta di primo incarico in senso assoluto.

A sostegno di questa attività intervengono i principi di revisione, sia quelli nazionali che internazionali, che cercano di guidare il revisore nello svolgimento ottimale di tale attività.

Sono da apprezzare in questo senso non solo tali principi ma anche tutta la legislazione attuale sul tema, tra cui il recente D. Lgs. del 12.01.2019 che ha ritenuto opportuno ampliare i casi di nomina del revisore come forma di sicurezza per l'insorgenza di situazioni di crisi.

Altro punto importante è la collaborazione tra soggetto entrante e soggetto uscente, nel caso di subentro di un nuovo revisore, per permettere al revisore in carica di snellire il procedimento di acquisizione di elementi probativi basandosi sulle carte di lavoro del suo predecessore.

La revisione assume una valenza strategica per quelle aziende quotate in borsa, ma non solo visto che alcune società decidono di sottoporsi in modo volontario a questa: tale considerazione ha un conseguenza importante per le imprese ossia quella di essere visibili e apprezzate dagli investitori per la salute della propria situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale.

Bibliografia

Bauer R., *La Revisione legale dopo la riforma*, Maggioli Editore, 2010;

Bava F., *La revisione del bilancio. Dalla pianificazione alla revisione delle voci del bilancio con gli Isa Italia*, Giuffrè Editore, 2016;

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri, *Principi di revisione*, Giuffrè Editore, 2007;

Marchi L., *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*, Giuffrè Editore, 2010;

Mariani C., Magnano San Lio L., *La revisione legale dei conti. Risk based approach*, FrancoAngeli, 2012;

Marinelli U., *Revisione contabile: principi e note metodologiche*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2003;

Paolone G., D'Amico L., Consorti A., *La revisione aziendale: fondamenti, principi e procedure*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2000.