



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in ECONOMIA E COMMERCIO

**LA VERIFICA DEI SALDI DI
APERTURA NEI PRIMI INCARICHI DI
REVISIONE LEGALE**

**Check of the opening balances in the first
audit task**

Relatore:
Prof. Marco Giuliani

Rapporto Finale di:
Elisa Baldini

INDICE

INTRODUZIONE	1
CAPITOLO 1	
LA REVISIONE LEGALE: DEFINIZIONI E CLASSIFICAZIONI	3
1.1 La revisione aziendale: concetti introduttivi.....	3
1.2 La revisione contabile: concetti introduttivi	5
1.3 La revisione aziendale: l'evoluzione storica	6
1.4 Il processo di revisione legale.....	9
1.4.1 Attività pre-incarico	10
1.4.2 Pianificazione dell'incarico di revisione.....	11
1.4.3 Esecuzione dell'incarico di revisione	12
1.4.4 Conclusione del processo di revisione e reporting	13
CAPITOLO 2	
I PRINCIPI DI REVISIONE: ISA 510.....	14
2.1 I principi di revisione: concetti introduttivi	14
2.2 Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 510	15
2.2.1 Procedure di revisione	17
2.2.2 Conclusioni e relazione del revisore.....	21
2.3 Lettura congiunta dell'Isa 510 con il principio Isa 200	23
CAPITOLO 3	
RIPERCUSSIONI DEL PRINCIPIO ISA 510 SULLE “NANO-IMPRESE”	24

3.1 Ingresso delle “nano-imprese” nel mondo della revisione	24
3.2 Criticità di applicazione del principio ISA 510 alle “nano-imprese”	26
3.3 Procedure di revisione per la verifica dei saldi di apertura nelle nano-imprese	29
CONCLUSIONI	32
Bibliografia e sitografia	34

INTRODUZIONE

La revisione legale è una disciplina in continua evoluzione nel mondo odierno. La globalizzazione, l'interdipendenza dei mercati e l'innovazione tecnologica, hanno determinato la sua diffusione oltre che negli enti di interesse pubblico, di regime intermedio, nelle società di capitali, in quelle quotate, anche e soprattutto nelle imprese di minori dimensioni.

Nonostante la revisione legale non sia obbligatoria per tutti i tipi societari, molte aziende hanno visto in questo processo un'opportunità per aumentare la credibilità e trasparenza delle loro operazioni aziendali verso tutti i soggetti esterni che possono mostrare interesse come potenziali investitori, stakeholder, banche, clienti e fornitori oltre che la possibilità per aumentare le proprie competenze interne a livello manageriale.

Proprio recentemente nel contesto legislativo italiano, è stato introdotto il d. lgs. 12/01/2019 n. 14, in attuazione del "Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza" che prevede l'estensione dell'obbligo di nomina del revisore per le S.r.l, modificando l'art. 2477 del Codice civile, con l'obiettivo principale di prevedere le situazioni di crisi che si potrebbero verificare nonché l'adozione di idonei provvedimenti.

Tale innovazione normativa ha implicato che molte c.d. "nano-impres" siano obbligate alla revisione legale per la prima volta. Si pone pertanto il problema, per

il revisore, non solo di verificare il bilancio dell'esercizio in cui è stato nominato ma anche, e soprattutto, di verificare i saldi contabili iniziali da cui quelli finali oggetto di verifica dipendono.

Scopo della presente tesi è analizzare l'ISA 510 dedicato alla verifica dei saldi di apertura del bilancio nei primi incarichi di revisione legale, sia nel caso in cui il bilancio sia stato precedentemente revisionato da un altro revisore, sia nel caso in cui invece non sia mai stato oggetto di revisione.

La tesi sarà articolata come segue. Nel capitolo 1 si analizzerà inizialmente la revisione aziendale e si considereranno tutte le sue classificazioni, per poi concentrarsi sulla disciplina della revisione legale. Quest'ultima sarà l'argomento centrale del primo capitolo, infatti, dopo una definizione generale della materia, si analizzerà la sua evoluzione storica e tutte le fasi del processo svolto dal soggetto incaricato alla revisione. Nel capitolo 2 si approfondiranno i principi di revisione e più nello specifico si tratterà del principio ISA 510, analizzandolo in tutto il suo contenuto. Tale principio si inserisce nella regolamentazione di un'attività caratterizzante la fase della pianificazione del processo di revisione. Nel capitolo 3 si contestualizzerà l'applicazione dell'ISA 510 a realtà di dimensioni minori che sono state recentemente introdotte nel mondo della revisione per effetto del D. lgs. 14/2019. Con riferimento a questa situazione, si prenderanno in considerazione non soltanto i benefici che la certificazione del bilancio genera a queste realtà, ma soprattutto i rischi e le problematiche connesse.

CAPITOLO 1

LA REVISIONE LEGALE: DEFINIZIONI E CLASSIFICAZIONI

1.1 La revisione aziendale: concetti introduttivi

La revisione aziendale è quella disciplina che comprende tutti i procedimenti di controllo amministrativo, contabile e gestionale consistente in un complesso ordinato di verifiche finalizzate all'espressione di un giudizio in merito all'attendibilità di determinati insiemi di rilevazioni d'azienda.

La revisione si colloca nell'ambito dell'economia aziendale in quanto si occupa principalmente dello studio dei fenomeni aziendali e può essere facilmente collegata alla ragioneria, la quale interessa soprattutto i sistemi informativi e di controllo. Può essere svolta per varie finalità, a diversi livelli e da organi diversi dando luogo a svariate classificazioni.

Considerando il grado di approfondimento e l'oggetto d'indagine del procedimento revisionale possiamo distinguere tra¹:

- a) Ispettorato amministrativo, si tratta dei controlli svolti sui comportamenti delle persone al fine di scoprire eventuali frodi, furti e varie irregolarità che si sono verificate nell'amministrazione;

¹ *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno, Luciano Marchi, terza edizione*

- b) Revisione contabile o anche detta revisione legale, la quale si basa in primo luogo sulla verifica degli eventuali errori presenti nei documenti e sull'errata applicazione di procedure contabili, con l'obiettivo di esprimere un giudizio sull'attendibilità delle informazioni che si sono osservate.
- c) Revisione gestionale che si concentra sull'espressione di un giudizio in merito all'efficacia, efficienza ed economicità delle operazioni aziendali e può anche essere immaginata come un servizio di consulenza al management.

Considerando i diversi soggetti che possono essere coinvolti nello svolgimento delle procedure di revisione possiamo riconoscere²:

- a) Revisione interna, se viene effettuata da organi interni all'impresa, con l'obiettivo di misurare e valutare l'efficacia del sistema di controllo interno e di acquisire una ragionevole sicurezza che il sistema amministrativo e contabile sia improntato ai principi di efficacia ed efficienza. Questo tipo di revisione risulta più diffuso nelle aziende di medie e grandi dimensioni perché dotate di un sistema organizzativo degno di essere analizzato.
- b) Revisione esterna se ci si avvale di soggetti esperti indipendenti dall'azienda con l'obiettivo primario di rendere credibili le informazioni e le rendicontazioni dell'operato degli amministratori rivolte ai soggetti terzi esterni. Nello svolgimento dell'incarico, il professionista si avvale di regole e specifici

² *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno, Luciano Marchi, terza edizione*

principi di revisione. La revisione esterna può inoltre essere facoltativa se viene svolta al solo scopo di aumentare l'affidabilità esterna o obbligatoria se prevista dalla legge, da obblighi contrattuali o promossa da enti esterni come la banca d'Italia o la CONSOB.

1.2 La revisione contabile: concetti introduttivi

La revisione contabile, che ha preso anche il nome di revisione legale, consiste nel controllo contabile effettuato da un singolo soggetto o da una società iscritti nell'apposito Albo. Nel caso in cui lo statuto della società lo preveda, l'incarico può anche essere affidato al collegio sindacale se esistente³. Le società di revisione a differenza dei singoli individui incaricati sono dotate di strutture organizzative di dimensioni elevate spesso addirittura internazionali e sono in grado di relazionarsi con i clienti in modo impersonale. La scelta di incaricare un singolo revisore, invece, crea un rapporto personale e diretto con l'audit client e consente di sviluppare un processo di revisione molto più flessibile, tuttavia quest'ultimo si limiterà ad offrire servizi in un ambito territoriale più ristretto e non sarà in grado di revisionare gruppi e società con più dislocazioni.

³ Collegio sindacale e revisore contabile possono coesistere, solitamente in realtà di grandi dimensioni. In questi casi al collegio sindacale è affidato il controllo sull'amministrazione, mentre al revisore spetta il controllo sulla contabilità.

Il processo della revisione deve essere svolto nel pieno rispetto delle norme etico-professionali e si basa sull'analisi di documenti mediante l'uso di tecniche e metodi sofisticati utili a formulare un giudizio sul bilancio d'esercizio e consolidato, se presente.⁴ Il giudizio deve evidenziare nel caso in cui si rilevino, tutti quegli errori presenti in bilancio che non permettono una rappresentazione chiara, veritiera e corretta della situazione attuale e stabilire se il documento è stato redatto in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria vigente. Le verifiche del soggetto interessato non si limitano al bilancio, ma devono riguardare anche la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili. La finalità della revisione legale è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori del bilancio, tra cui oltre ai soggetti interni come i dipendenti e il management, spiccano soprattutto quelli esterni come stakeholder, clienti, fornitori e azionisti.

1.3 La revisione aziendale: l'evoluzione storica

La normativa riguardante la revisione legale in Italia, ha subito un lungo processo. I primi dati certi sull'attività di revisione legale risalgono al 1939, quando con la Legge n. 1966 si è introdotta per la prima volta la revisione contabile volontaria svolta dalle società fiduciarie.

⁴ *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno, Luciano Marchi, terza edizione*

Nel 1974 con la Legge n. 216 si introduce il concetto di certificazione di bilancio e si istituisce la Commissione nazionale per la società e la Borsa (CONSOB).

Soltanto un anno dopo, nel 1975 con il relativo D.P.R. 136 si regolamenta per la prima volta la revisione e certificazione obbligatoria dei bilanci delle società per azioni quotate in Borsa e si istituisce un apposito Albo al quale si devono iscrivere le società di revisione.

Un passo molto importante si ha nel 1992 con il d.lgs. 88, in cui per la prima volta è riconosciuta la possibilità di esercitare il ruolo di revisore non solo alle società, ma anche ai singoli individui, creando uno specifico registro per i revisori contabili presso il Ministero di Grazia e Giustizia, al quale si possono iscrivere soltanto i soggetti e le società che rispettino determinati requisiti⁵.

Nel 1998, con la legge Draghi si vuole chiarire la normativa in vigore riguardante le società emittenti titoli quotati nei mercati regolamentati, definendo le funzioni che svolgono in questo contesto le società di revisione da un lato, e il collegio sindacale⁶ da un altro.

In seguito alla riforma del diritto societario del 2003 è stata modificata la disciplina delle società ed introdotta la separazione tra controllo dell'amministrazione e controllo contabile anche per le società non quotate.

⁵ *Manuale del revisore legale; La revisione contabile per le imprese industriali, commerciali e PMI, Alberto Pesenato,*

⁶ Il collegio sindacale è l'organo di vigilanza presente nelle società di capitali e cooperative.

In un contesto normativo così articolato e complesso nel 2010, con l’emanazione del d. lgs. n. 39 si vuole far chiarezza e unificare le disposizioni in materia. Per la prima volta il termine “controllo contabile” contenuto nel Codice civile viene sostituito da “Revisione legale” come oggi la conosciamo, cioè come “la revisione dei conti annuali o dei conti consolidati effettuata in conformità alle disposizioni del Decreto stesso”. Nel decreto sono disciplinati vari aspetti tra cui, le modalità di accesso alla professione di revisore che vanno dal tirocinio all’esame di abilitazione professionale, il controllo della qualità regolato dal principio ISQC1 ed è infine stabilita l’adozione dei principi di revisione ISA Italia per lo svolgimento dell’incarico, solo in seguito al loro recepimento da parte della legislazione nazionale. Con quest’ultimo decreto, inoltre, si sono modificate le norme attinenti del Codice civile prevedendo per le società la possibilità di nominare un collegio sindacale in alternativa al revisore.

Ulteriori modifiche al d. lgs. 39/2010 sono state apportate nel 2016 con il d. lgs. 135 in seguito al recepimento della direttiva Europea del 2006. La nuova normativa disciplina la revisione legale dei conti per le S.p.a. e le S.r.l., introduce inoltre la definizione e la regolamentazione di enti sottoposti a regime intermedio.

Analizzando l’evoluzione delle norme generali e delle norme secondarie che hanno lo scopo di regolare l’attività di revisione legale, si possono identificare i tipi societari che sono obbligati alla revisione:

- società per azioni;

- società in accomandita per azioni;
- Società a responsabilità limitata (che soddisfano i requisiti recentemente rivisti con il d. lgs. 14/2019);
- enti di interesse pubblico⁷
- enti sottoposti a regime intermedio⁸.

1.4 Il processo di revisione legale

Il processo di revisione legale comprende tutte quelle attività che vanno dalla pianificazione in cui si definiscono gli obiettivi, alla presentazione del giudizio ottenuto dalle verifiche sulla contabilità e sul bilancio. Le verifiche svolte dal revisore non sono effettuate su ogni singola voce osservata in bilancio o in contabilità, ma si concentrano sull'analisi di cicli aziendali, ad ognuno dei quali si associano degli specifici controlli in relazione al loro contenuto.

L'approccio del revisore deve essere sempre orientato al rischio, cioè concentrato sulle aree critiche della revisione e basato su un'adeguata pianificazione del lavoro.

In riferimento a tale processo si possono individuare quattro fasi fondamentali:

⁷ Comprendono tutte le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati, le banche, le imprese di assicurazione, di riassicurazione, le controllate di enti di interesse pubblico e le sottoposte a comune controllo con gli enti di interesse pubblico. Questa categoria è stata introdotta con il d. lgs. 39/2010 ad un modello specifico di revisione.

⁸ Appartengono a questa categoria tutte le società e gli istituti elencati dall'art. 19-bis dello stesso decreto, tra cui le società di intermediazione mobiliare, le società di gestione dei mercati regolamentati e le società emittenti strumenti finanziari.

1. Attività pre-incarico;
2. Pianificazione dell'incarico;
3. Esecuzione del piano di revisione;
4. Conclusione del processo di revisione e attività di reporting.

1.4.1 Attività pre-incarico

Questa fase comprende tutte le attività precedenti l'accettazione dell'incarico che riguardano l'ottenimento e la valutazione di più informazioni possibili sul potenziale cliente e sulla capacità del revisore stesso di svolgere tale incarico.

Le indagini svolte in merito al potenziale audit client hanno l'obiettivo di determinare gli elementi che richiedono maggiore attenzione in quanto suscettibili di rischi di errori significativi e riguardano principalmente la sua situazione economica, il tipo di attività svolta e il settore di riferimento. Nel caso in cui si tratti di un primo incarico, il revisore deve svolgere tutte le procedure idonee per verificare l'affidabilità, l'integrità e la solidità finanziaria del soggetto.

Il revisore deve inoltre valutare il potenziale incarico, cioè si deve accertare di possedere le capacità, il tempo ed un team adeguato allo svolgimento dello stesso e deve garantire il rispetto del principio di indipendenza dimostrando di non essere in alcun modo coinvolto nel processo decisionale dell'azienda cliente.

1.4.2 Pianificazione dell'incarico di revisione

In questa fase preliminare all'esecuzione dell'incarico vi rientrano tutte le attività rivolte alla predisposizione di un'adeguata strategia di revisione in considerazione dei rischi e delle particolarità contabili dell'impresa. A seconda che si tratti di un primo incarico, o della continuazione di incarichi precedenti, la fase della pianificazione richiede un impegno diverso.

Le attività di pianificazione sono così individuabili⁹.

1. Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, compreso il settore di riferimento.
2. Analisi del sistema di controllo interno¹⁰. A seconda che il sistema implementato dalla società cliente sia formalizzato o meno, le procedure di verifica richieste al revisore variano. Sulla base delle valutazioni compiute il revisore stabilisce se può o meno fare affidamento sul sistema di controllo interno presente ai fini della revisione.
3. Definizione preliminare dei livelli di significatività e valutazione del rischio di revisione. La determinazione del livello di significatività preliminare in termini monetari è fondamentale per determinare il livello del rischio di revisione accettabile e per definire il metodo di campionamento. Per rischio di revisione si intende il rischio ineliminabile che il revisore emetta un giudizio errato, la

⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 300: *Pianificazione della revisione contabile del bilancio*

¹⁰ Il sistema di controllo interno concerne tutti i controlli generali esistenti all'interno della società

sua ampiezza dipende da tre componenti: il rischio intrinseco, di controllo e di individuazione.

4. Stesura della strategia e del programma di revisione. Al termine dell'attività di pianificazione si redigono il memorandum della strategia di revisione e il programma di revisione, nei quali saranno riportati tutti gli aspetti rilevati durante il processo di pianificazione e le indicazioni in merito alle modalità di svolgimento della revisione.

1.4.3 Esecuzione dell'incarico di revisione

In questa fase si realizzano le verifiche di sostanza per individuare le inesattezze significative in un saldo di bilancio, in una classe di operazioni o in qualsiasi altra voce di bilancio. Le verifiche di sostanza si svolgono inizialmente effettuando test di coerenza, con i quali si vogliono confrontare le informazioni di bilancio con le aspettative che il revisore ha su queste sulle base delle proprie conoscenze. Le eventuali differenze che emergono dal confronto richiedono l'effettuazione di verifiche di dettaglio su informazioni elementari al fine di accertare o meno l'esistenza di errori.

Le verifiche del revisore si basano sull'acquisizione di elementi probativi sufficienti, appropriati e inerenti ai dati contenuti nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio, e su qualsiasi altra informazione ricavata dalle carte di lavoro. Il revisore può acquisire tutti gli elementi necessari mediante procedure di ispezione, osservazione, ricalcoli, richieste e conferme esterne.

Infine, si deve predisporre un documento riepilogativo contenente tutte le procedure svolte e i risultati conseguiti.

1.4.4 Conclusione del processo di revisione e reporting

Prima dell'emissione della relazione disciplinata dall'ISA 700, il revisore deve ripercorrere tutto il processo svolto riesaminando gli elementi probativi e svolgendo ulteriori procedure comparative finali al fine di confermare la significatività assunta in fase di pianificazione e di riepilogare il tutto un memorandum conclusivo.

Particolari problemi possono sorgere quando si riscontrano delle differenze di revisione¹¹ e ciò comporta la presenza di errori in bilancio. Il revisore deve comunicare gli errori significativi alla società revisionata invitandola a correggerli.

Il revisore potrà procedere a redigere la relazione di revisione soltanto dopo aver ricevuto dalla direzione della società una lettera di attestazioni in cui quest'ultima si assume le proprie responsabilità relativamente agli adempimenti di redazione del bilancio e di predisposizione di tutte le informazioni necessarie allo stesso ai fini della formazione del giudizio. Nel caso in cui la direzione si rifiuti di fornire le attestazioni richieste dal revisore, il revisore deve valutare l'impatto che tale decisione ha sul suo giudizio¹².

¹¹ Le differenze di revisione possono originare volontariamente o involontariamente da errate applicazioni di principi contabili, da stime inesatte, da procedure inadeguate per la raccolta di dati o da inadeguate o mancanti informative in nota integrativa.

¹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia): *580 Attestazioni scritte*

CAPITOLO 2

I PRINCIPI DI REVISIONE: ISA 510

2.1 I principi di revisione: concetti introduttivi

I principi di revisione sono il corpus di norme che disciplinano il comportamento che il revisore deve tenere nello svolgimento della sua attività. La loro applicazione da parte del revisore è finalizzata ad assicurare la qualità del suo lavoro e ad attenuare i rischi che egli stesso si assume con il suo incarico.

Con l'entrata in vigore del D. lgs. 39/2010 i principi di revisione internazionali entrano a far parte della legislazione italiana per la regolamentazione della revisione legale, prevedendo che quest'ultima deve essere svolta in conformità agli stessi.

In ambito internazionale lo IAASB¹³ ha inizialmente emanato i principi ISA¹⁴ (*versione clarified*) come “strumenti per lo sviluppo e il miglioramento della professione contabile coordinata a livello mondiale”, che integrati con i principi ISA Italia emanati in ambito nazionale da CONSOB e CNCDEC¹⁵ come “standard in base ai quali deve essere commisurato il livello qualitativo della revisione” costituiscono i principi di revisione attualmente in vigore. Tali standard sono

¹³ International Audit and Assurance Standard Boards

¹⁴ International standard on audit

¹⁵ Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

regolamentati dal D. lgs. 135/2016 art. 14 e sono completati da un ulteriore principio incentrato sul controllo della qualità, ISQC1.

2.2 Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 510

Obiettivo del revisore è quello di formare un giudizio sul bilancio del periodo amministrativo corrente, tuttavia per far ciò necessita non soltanto di elementi probativi sufficienti ed appropriati in relazione ai fatti che sono accaduti nell'esercizio in corso, ma anche con riferimento alle voci che sono presentate in bilancio come saldi di apertura all'inizio del periodo. Nello svolgimento delle procedure di verifica dei saldi di apertura e con riferimento ad un primo incarico, il revisore deve seguire le linee guida stabilite dal documento ISA 510 intitolato appunto "primi incarichi di revisione contabile-saldi di apertura".

Il principio tratta di una fase del processo molto importante in quanto stabilisce che in un primo incarico di revisione, la responsabilità del soggetto incaricato non si esaurisce alla verifica dei saldi presenti alla chiusura dell'esercizio oggetto di revisione, ma si estende anche ai saldi di apertura.

Nel principio, con la definizione "saldi di apertura" si intende comprendere non soltanto gli importi di bilancio presenti al momento della chiusura del periodo precedente, ma anche gli aspetti esistenti all'inizio del periodo amministrativo in

esame che richiedono un'adeguata informativa di bilancio quali le attività e le passività potenziali¹⁶ e gli impegni assunti dall'impresa.

Obiettivo del revisore relativamente ai saldi di apertura è quello di acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi per stabilire se sono presenti errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo in esame e con riferimento ai principi contabili, accertare se questi sono stati correttamente applicati in coerenza con l'esercizio precedente, ovvero se i cambiamenti eventualmente realizzati sono correttamente rappresentati in bilancio¹⁷.

Le considerazioni svolte dall'Isa 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 oggetto di controlli contabili che nel caso in cui le verifiche siano state svolte da parte di un altro revisore¹⁸.

Il principio è stato recentemente oggetto di innovazione in quanto per le revisioni contabili dei bilanci conclusi dal 31 dicembre 2017 si è reso necessario introdurre una disciplina anche per gli EIP¹⁹. Con riferimento a questi enti, il revisore deve essere in grado di comprendere da una relazione aggiuntiva le metodologie

¹⁶Si tratta di passività/attività connesse a situazioni già esistenti alla data di bilancio, ma con esito pendente in quanto si risolveranno in futuro. Le passività potenziali possono determinare la necessità di effettuare accantonamenti a fondi rischi o oneri in bilancio. Le attività potenziali rendono possibile per l'impresa un beneficio economico.

¹⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 510, *Primi incarichi di revisione contabile-saldi di apertura*

¹⁸ *La verifica della correttezza dei saldi di apertura da parte dei revisori, articolo disponibile sulla rivista online "la revisione legale"*

¹⁹ Enti di interesse pubblico

utilizzate dal revisore precedente a motivazione delle eventuali variazioni che si sono rilevate nelle verifiche e nelle procedure di conformità rispetto all'anno precedente.

2.2.1 Procedure di revisione

L'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto della correttezza dei saldi di apertura richiede lo svolgimento di adeguate procedure di revisione. Il revisore deve esaminare il documento di bilancio più recente e dove redatta, la relazione emessa dal revisore precedente.

In primo luogo, si rende necessario procedere ad una verifica di tipo numerico per accertare la coincidenza dei saldi di chiusura del bilancio del periodo amministrativo precedente con quelli che sono stati iscritti nel bilancio oggetto di revisione come saldi di apertura. Questa fase avviene solitamente con l'uso di strumenti informatici e potrebbe essere approfondita anche mediante procedure di conformità²⁰ in considerazione del sistema di controllo interno esistente nella realtà considerata. Una volta accertata l'adeguata riapertura dei saldi, è necessario stabilire se i principi contabili sono stati correttamente e coerentemente applicati nel bilancio del periodo amministrativo in esame e se eventuali cambiamenti sono

²⁰ Le procedure di conformità si basano sull'analisi dei controlli interni esistenti all'interno dell'impresa con l'obiettivo di valutare la loro efficacia nel prevenire, individuare e correggere eventuali errori significativi.

stati adeguatamente contabilizzati e rappresentati in bilancio. Se dallo svolgimento delle procedure di verifica dei saldi di apertura, il revisore acquisisce elementi probativi che potrebbero avere un impatto significativo sul bilancio del periodo in esame, deve svolgere ulteriori procedure di revisione che si differenziano in base alla voce oggetto di verifica.

Attività e passività a breve termine

Si tratta di classi di voci i cui elementi probativi possono essere acquisiti nel corso dello svolgimento delle procedure di revisione sul bilancio dell'esercizio in esame, analizzando gli incassi e i pagamenti che sono registrati nel periodo e che fanno riferimento ai saldi a debito e a credito di apertura.

Attività e passività a medio/lungo termine

Comprendono tutte le attività e le passività non correnti quali immobilizzazioni tecniche e finanziarie²¹ che richiedono l'esame delle registrazioni e di tutti i documenti esistenti a supporto dei saldi di apertura. Qualora lo ritenga necessario, il revisore può acquisire ulteriori elementi probativi mediante l'invio di richieste di conferme esterne²² o svolgendo ulteriori procedure di revisione.

Rimanenze di magazzino

Le rimanenze richiedono delle procedure molto più elaborate ai fini della loro verifica in quanto risulta più difficile per il revisore ottenere soddisfacenti elementi

²¹ Immobili, impianti e macchinari, immobilizzazioni finanziarie e debiti a lungo termine.

²² Le conferme esterne sono disciplinate dal principio di revisione internazionale ISA 505.

probativi sui quantitativi di rimanenze esistenti all'inizio dell'esercizio. Il revisore in questo caso è tenuto a svolgere procedure aggiuntive quali la rilevazione fisica del magazzino nel periodo amministrativo esaminato e in seguito procedere ad una riconciliazione delle quantità iscritte nei saldi di apertura. Egli inoltre dovrà verificare che le rimanenze sono state correttamente valorizzate ovvero svalutate o incrementate in base alle loro condizioni, e svolgere procedure di revisione sui livelli di margine lordo conseguiti e sulla corretta iscrizione dei costi e dei ricavi in base al principio di competenza.

In base al principio ISA 510, quindi, il revisore dovrà tenere un comportamento differente in considerazione del fatto che la società sia stata precedentemente oggetto di revisione o meno.

Primo anno in cui la società è soggetta a revisione

Quando il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato sottoposto a revisione, l'attività che il revisore dovrà svolgere per acquisire una ragionevole sicurezza che i saldi di apertura non contengano errori o omissioni significative, sarà più pervasiva in considerazione del fatto che non vi sono documenti che provano la correttezza dei dati esposti in bilancio. In tale contesto si rendono opportuni colloqui con il management e con la direzione al fine di comprendere le modalità di redazione del bilancio e di applicazione dei principi contabili²³. In

²³ *La verifica della correttezza dei saldi di apertura da parte dei revisori, articolo disponibile sulla rivista online "la revisione legale", Roberto Ercoli*

relazione ai principi contabili il revisore deve acquisire ragionevole sicurezza che questi siano stati applicati in conformità al periodo precedente, altrimenti verrebbe a mancare il requisito della continuità e si renderebbe opportuno darne adeguata evidenza in bilancio o in nota integrativa.

Primo anno di incarico in una società sottoposta a revisione contabile da parte di un altro revisore nel periodo amministrativo precedente

Nel caso in cui la società nell'esercizio precedente sia stata oggetto di revisione contabile da parte di un altro soggetto abilitato, il revisore entrante potrebbe in un certo senso fare affidamento sul giudizio emesso dal revisore uscente e sugli elementi probativi da quest'ultimo acquisiti a supporto dei saldi di apertura, limitandosi ad effettuare un semplice riesame. La collaborazione tra revisore entrante e revisore uscente è un obbligo stabilito dal d. lgs. 39/2010. Le comunicazioni tra i due avvengono sulla base dei principi etici e professionali applicabili e in deroga del principio di riservatezza per il revisore uscente²⁴.

Considerata la grande responsabilità che il revisore si assume accettando l'incarico, dopo aver accertato la corrispondenza tra saldi di chiusura e saldi di apertura e riesaminato le carte di lavoro del revisore precedente, può decidere qualora non ritenga sufficienti gli elementi probativi acquisiti, di svolgere ulteriori procedure per acquisire maggiori sicurezze in merito.

²⁴ Documento di ricerca 212, *Lo scambio di informazioni tra revisore "entrante" e revisore "uscente"*, Assirevi, 2017

Qualora da tali verifiche risultino errori che potrebbero influenzare significativamente la validità del bilancio in esame, è riconosciuta al revisore entrante la facoltà di richiedere alla società revisionata procedure aggiuntive ai fini della correzione di tali errori e devono essere date opportune comunicazioni alla direzione ed ai responsabili dell'attività di governance.

2.2.2 Conclusioni e relazione del revisore

Il principio di revisione ISA 705 identifica le regole di comportamento alle quali il revisore si deve attenere relativamente alle fattispecie riscontrate dallo svolgimento delle procedure di verifica dei saldi di apertura che determinano l'espressione di un giudizio con modifica.

Nel caso in cui il revisore non è stato in grado di ottenere elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto della verifica dei saldi di apertura, allora sarà obbligato ad emettere un giudizio con rilievi in caso di effetti significativi²⁵ ma non pervasivi²⁶ sul bilancio, ovvero si dichiarerà l'impossibilità di esprimere il giudizio nel caso di effetti significativi e pervasivi.

²⁵ Si determinano effetti significativi quando si è in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.

²⁶ Si hanno effetti pervasivi quando non si limitano a specifiche elementi, conti o voci di bilancio, o se pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci rappresentano una parte sostanziale del bilancio, ovvero ancora con riferimento all'informativa finanziaria se assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori.

Se invece, il revisore accerta la presenza di errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame e l'effetto dell'errore non è adeguatamente contabilizzato e descritto in bilancio ha le possibilità di emettere un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo.

Quando si rileva un'applicazione non coerente dei principi contabili rispetto al periodo precedente e quindi relativamente ai saldi di apertura, il revisore ha la facoltà di emettere un giudizio negativo o con rilievi in considerazione della pervasività e della significatività degli effetti che tali situazioni determinano.

Il revisore entrante che assume l'incarico sostituendosi ad un altro professionista deve inoltre considerare il caso in cui un giudizio con modifica espresso relativamente all'esercizio precedente può non avere alcun impatto sul giudizio da lui emesso al termine del periodo amministrativo in esame, se il rilievo effettuato dal revisore uscente è stato recepito e modificato. Se invece la causa che ha determinato tale giudizio è ancora esistente il revisore deve valutare le sue conseguenze ed emettere un giudizio con rilievi o negativo.²⁷

²⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 705: *Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente*

2.3 Lettura congiunta dell'Isa 510 con il principio Isa 200

Come indicato dal testo del principio Isa 510 quest'ultimo deve essere letto e compreso in relazione al principio Isa 200, il quale tratta delle responsabilità generali del revisore indipendente nello svolgimento della revisione contabile del bilancio. Dunque, il revisore deve attenersi agli obiettivi e ai principi etici enunciati nel principio Isa 200 anche con riferimento all'attività di verifica dei saldi di apertura del bilancio in relazione ad un primo incarico di revisione.

In particolare, i principi etici ai quali il professionista si deve attenere riguardano innanzitutto il requisito di indipendenza nei confronti della società cliente in modo da garantire un controllo svolto con rigore e senza condizionamenti. Il revisore deve inoltre pianificare e svolgere l'attività di revisione con scetticismo professionale, cioè mantenendo un approccio dubitativo dal momento della pianificazione e della verifica dei saldi di apertura sino all'ultima fase del processo che si conclude con l'emissione di un giudizio professionale²⁸. Il soggetto abilitato deve inoltre rispettare l'obbligo di riservatezza astenendosi dal divulgare le informazioni acquisite dalle proprie relazioni professionali, tuttavia, come si è osservato il revisore uscente può derogare tale obbligo ma con il solo scopo di fornire le informazioni necessarie per la verifica dei saldi di apertura al revisore entrante.

²⁸ Caratteristica distintiva del giudizio professionale è il fatto di essere stato emesso da un soggetto professionista che ha la formazione, la conoscenza e l'esperienza adeguate.

CAPITOLO 3

RIPERCUSSIONI DEL PRINCIPIO ISA 510 SULLE “NANO-IMPRESA”

3.1 Ingresso delle “nano-impresae” nel mondo della revisione

In seguito all’entrata in vigore del “Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza”²⁹ in attuazione del d. lgs. 14/2019 sono state apportate delle modifiche all’art. 2477 del Codice civile estendendo l’obbligo di nomina del revisore per le società a responsabilità limitata cd. “nano-impresae”³⁰. Secondo tale innovazione la nomina dell’organo di controllo o del revisore risulta obbligatoria per tutte le società a responsabilità limitata che superano almeno uno dei parametri indicati:

- a) È tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- b) Controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
- c) Ha superato per due esercizi consecutivi³¹ 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

²⁹ Tale codice disciplina le situazioni di crisi o di insolvenza del debitore (consumatore, professionista, imprenditore, persona giuridica o ente che sia) e introduce degli obblighi a carico dello stesso con l’obiettivo di individuare e prevenire lo stato di crisi che si potrebbe verificare.

³⁰ Il termine nano-impresae identifica le società destinatarie dell’obbligo della revisione legale che superano i limiti riferiti al totale dell’attivo, ai ricavi delle vendite e al numero di dipendenti occupati indicato nell’art. 2477 Codice civile.

³¹ Si fa riferimento ai due esercizi precedenti l’entrata in vigore di tale norma.

L'obbligo di nomina di un soggetto incaricato alla revisione tuttavia cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcun limite.

Le modifiche introdotte relativamente all'art. 2477 Cc. hanno effetto a partire dall'anno 2020 con riferimento alla revisione del bilancio del periodo amministrativo relativo al 2019. La verifica del superamento dei limiti indicati nel suddetto articolo si effettua facendo riferimento ai valori dei bilanci dei periodi relativi al 2017 e 2018³².

La nomina del revisore o dell'organo incaricato alla revisione deve essere effettuata entro il 16 dicembre 2019 per tutte le società che rispettano i parametri predetti. Tale scadenza è stata in seguito modificata con l'approvazione del decreto Milleproroghe per consentire a tutte le nano-imprese di adempiere a tale obbligo e fissata al 29 aprile 2020. Ciò ha comportato che per le società che nomineranno il revisore entro tale data, il primo bilancio che sarà sottoposto a revisione, è quello relativo al 2020 e la verifica dei parametri sarà effettuata sulle annualità relative al 2018-2019.

Con l'obbligo di assoggettamento delle "nano-imprese" alla revisione legale, il legislatore ha attribuito un compito di notevole importanza alla funzione del revisore per garantire una gestione ottimale dell'impresa, orientata alla prevenzione delle situazioni di crisi e di insolvenza.

³² *Obbligo di nomina del revisore per le SRL: possibili novità, articolo disponibile sulla rivista online "la revisione legale", Roberto Ercoli; maggio 2019*

Con tale innovazione dunque, si estendono i casi di applicazione del principio ISA 510 relativamente ai nuovi incarichi di revisione che richiedono la verifica dei saldi di apertura per imprese che non sono mai state soggette al controllo contabile.

3.2 Criticità di applicazione del principio ISA 510 alle “nano-imprese”

Le modifiche introdotte relativamente all’art. 2477 Cc. hanno notevolmente ampliato la platea di società soggette all’obbligo di revisione dei bilanci.

Realtà di dimensioni minori, si troveranno quindi a fronteggiare costi importanti, compensati dal fatto che grazie alla certificazione del bilancio potranno ottenere vari benefici derivanti dall’attendibilità, chiarezza e trasparenza dei dati contenuti nei loro documenti contabili.

Le criticità maggiori che sorgono dall’assoggettamento di questa categoria di imprese alla revisione sono dovute dall’impossibilità o complessità di applicare gli stessi standard di revisione ad imprese di dimensioni minori, che non sempre si attengono alla rappresentazione dei fatti contabili come accade in aziende più strutturate potendo addirittura, alcune delle società comprese nella categoria delle nano-imprese redigere il bilancio in forma abbreviata³³.

³³ Il bilancio in forma abbreviata è disciplinato dall’art. 2435-bis del Codice civile e può essere redatto da tutte le società che non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati e non superano i limiti stabiliti nell’articolo sopra citato.

Il documento recentemente pubblicato dal CNDCEC “La revisione legale nelle nano-imprese, riflessi e strumenti operativi” rappresenta una guida pratica all’applicazione dei principi di revisione Isa Italia per questa nuova categoria di audit-client. Un ulteriore riferimento in questo contesto è rappresentato dal volume emanato dallo stesso CNDCEC nel 2018, “Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori” che fornisce ulteriori chiarimenti relativamente alle particolarità che si possono presentare nel processo di revisione in queste realtà.

Un’ evidenza delle difficoltà di applicazione degli stessi standard di revisione in imprese di dimensioni minori, si può notare dallo stesso ISA 510 relativamente all’acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati che permettono di ricostruire le modalità di formazione dei saldi di apertura. Le problematiche sorgono in quanto il revisore incaricato non può in alcun modo fare affidamento su documenti di bilancio già certificati, né tantomeno può contare sulla collaborazione con il revisore uscente. In queste condizioni, infatti, quest’ultimo dovrà procedere di propria iniziativa svolgendo tutte le procedure di revisione che secondo le proprie conoscenze professionali sono idonee alle situazioni che si analizzano.

Il caso che richiede maggiore attenzione e scrupolosità è quello dell’acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito all’asserzione dell’esistenza delle rimanenze di magazzino, vista l’inesistenza o l’inaffidabilità delle registrazioni ausiliarie di magazzino. Le voci relative alle rimanenze di

magazzino si prestano molto facilmente a politiche di bilancio in quanto molto spesso gli imprenditori evitano di svalutarle o tendono ad occultarle ovvero a presentarne in quantità maggiori, in base alle proprie esigenze.

Se nello svolgimento delle procedure di revisione, il soggetto incaricato dovesse incontrare limitazioni tali da concludere che gli errori non individuati possono produrre effetti significativi ma non pervasivi ai fini della correttezza del bilancio, egli dovrà emettere un giudizio con rilievi.³⁴

Il revisore deve sempre motivare un giudizio con rilievi dovuto ad errori potenzialmente esistenti. Nel caso delle rimanenze di magazzino, ad esempio, si devono essere realmente realizzate delle condizioni che hanno impedito o reso difficile al soggetto incaricato di assistere alla procedura di inventario del magazzino, o nel caso in cui il quest'ultimo abbia svolto ulteriori procedure non è in possesso di elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto dei saldi di apertura relativi alle esistenze iniziali.

Nelle relazioni sul bilancio delle nano-imprese che sono state assoggettate alla revisione per il primo anno, il revisore deve sempre indicare tra gli “altri aspetti”³⁵

³⁴ *La revisione legale nelle nano-imprese, riflessi e strumenti operativi; CNCDEC; Gennaio 2020*

³⁵ Il paragrafo relativo agli altri aspetti inseriti nella relazione di revisione è disciplinato dal principio ISA Italia 706. Si tratta di un paragrafo che può essere o meno inserito nella relazione per richiamare l'attenzione su determinati aspetti che sono ritenuti fondamentali per la lettura e comprensione del bilancio.

che il bilancio è stato oggetto di revisione per la prima volta in seguito al superamento delle soglie stabilite dall'art. 2477 Cc.

3.3 Procedure di revisione per la verifica dei saldi di apertura nelle nano-imprese

Come accade per la verifica dei saldi di apertura in una qualsiasi impresa, anche nel caso delle nano-imprese è necessario effettuare in primo luogo una verifica di tipo quantitativo, la quale costituisce solo la fase iniziale del processo di verifica. Nel caso in cui fosse possibile per il revisore usufruire dei bilanci precedenti in formato elettronico, con la conoscenza dei codici dei conti il confronto tra i valori del periodo precedente e del periodo attuale risulterebbe molto più immediata e permetterebbe di individuare tutte le differenze che saranno poi discusse con il personale amministrativo.

Dopo aver accertato che la riapertura dei saldi contabili sia avvenuta correttamente, occorre verificare che tali valori derivino da una corretta applicazione dei principi contabili mediante l'analisi del bilancio del periodo amministrativo precedente³⁶.

I revisori che assumono un primo incarico in senso assoluto nelle imprese specificate dall'art. 2477 Cc., non potranno in alcun modo fare affidamento su documenti di revisioni precedenti e dovranno pianificare ulteriori procedure di

³⁶ *Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni, CNCDEC, 2018*

revisione che permettano di acquisire maggiore sicurezza in merito alla validità dei saldi di apertura. Per accertare la corretta iscrizione delle voci di bilancio tra i saldi di apertura il revisore può fare riferimento tra gli altri, a documenti quali estratti di conto corrente, piani di finanziamento o mutui.

Una delle maggiori difficoltà è riscontrare la correttezza dei saldi di apertura relativi alle immobilizzazioni, materiali o immateriali e delle rimanenze di magazzino, i cui documenti, libro cespiti o contabilità di magazzino, potrebbero non essere redatti o se esistenti rischiano di non essere affidabili in quanto non sono soggetti ad alcuna verifica da parte di soggetti terzi esterni all'impresa. In questi casi, il revisore può decidere di procedere ad un inventario fisico ad una data intermedia per poi procedere tramite procedure di riconciliazione, dette di roll-back, alla determinazione delle quantità presenti all'inizio del periodo. La procedura valida per le immobilizzazioni diventa tuttavia complicata per la rilevazione iniziale delle rimanenze di magazzino per le quali potrebbe essere necessario scegliere un campione di elementi per i quali effettuare la riconciliazione fino alla data di inizio del periodo amministrativo.

Nel volume si fa riferimento inoltre alla revisione delle voci di passività potenziali che possono essere comprese nei saldi di apertura, ma per le quali il revisore ha difficoltà ad effettuare una stima ragionevole. In questi casi, quindi, nella fase di pianificazione si devono raccogliere adeguati elementi probativi provenienti da soggetti terzi esperti nella valutazione delle stesse a testimoniare la loro corretta

iscrizione. Tali documenti devono essere accompagnati da ulteriori procedure di revisione per la verifica della corretta iscrizione delle stime contabili nel bilancio dell'esercizio in corso.

CONCLUSIONI

Questa tesi ha cercato di analizzare la funzione dei principi di revisione relativamente alla regolamentazione del comportamento del revisore, ma più nello specifico si è cercato di comprendere appieno il significato e il contenuto dell'ISA 510 riguardante i primi incarichi di revisione. Il contenuto di questo principio è stato poi posto in relazione con la recente normativa che ha coinvolto la novella categoria delle nano-imprese introducendole obbligatoriamente alla revisione. Dalle osservazioni che sono state compiute nel seguente scritto, si è potuto notare come per le imprese di dimensioni minori la revisione rappresenti un costo molto importante che appesantisce la loro struttura. Tuttavia, proprio grazie al processo di revisione queste imprese assumono credibilità e riescono ad attrarre ulteriori investitori e clienti.

Si è osservato come l'incarico del revisore sia caratterizzato da una grande responsabilità, proprio per questo motivo il processo che svolge nell'esercizio delle sue funzioni è caratterizzato da un'importante fase di pianificazione che comprende inoltre lo svolgimento di adeguate verifiche dei saldi di apertura nel caso in cui il revisore subentri ad un altro o se si tratta di un primo incarico in senso assoluto. Il fatto che il revisore debba verificare i saldi di apertura del bilancio oggetto d'esame è motivato dalla stretta derivazione che lega i saldi di chiusura presentati in bilancio alla fine del periodo esaminato a quelli iniziali.

Mentre per le imprese di dimensioni maggiori tale verifica non risulta troppo complicata, potendo il revisore entrante disporre di documenti stilati dal revisore uscente o comunque nel caso di primo incarico assoluto, potendo contare su una contabilità completa e trasparente, non vale lo stesso per le società rientranti nella categoria delle nano-imprese. In queste realtà infatti non sempre si ha la disponibilità completa di documenti contabili che aiutano la ricostruzione dei saldi di apertura e nella maggior parte dei casi il revisore preferirà emettere un giudizio con rilievi o rifiutarsi di emettere un giudizio piuttosto che assumersi tali responsabilità. L'area maggiormente critica ai fini dell'analisi dei saldi di apertura in queste realtà è risultata essere quella relativa alla definizione delle rimanenze di magazzino iscritte come esistenze iniziali, proprio per la mancanza di adeguati documenti che provano la loro esistenza. In questo caso il revisore dovrà procedere effettuando un vero e proprio inventario e richiedendo inoltre la collaborazione con il personale.

Il revisore infine, fruendo delle proprie conoscenze professionali dovrà valutare eventuali errori riscontrati e definire la loro significatività in considerazione dell'impatto che questi potrebbero produrre sul bilancio e nei confronti degli utilizzatori dello stesso.

Bibliografia e sitografia

Marchi, L. (terza edizione). *Revisione aziendale e sistemi di controllo interno*.

Pesenato Alberto (edizione 2012). *Manuale del revisore legale; La revisione contabile per le imprese industriali, commerciali e PMI*.

Roberto Ercoli (Novembre 2018). *La verifica della correttezza dei saldi di apertura da parte dei revisori*, articolo disponibile sulla rivista online al sito web: www.larevisionelegale.it

Roberto Ercoli (Maggio 2019). *Obbligo di nomina del revisore per le SRL: possibili novità*, articolo disponibile sulla rivista online al sito web: www.larevisionelegale.it

Documento di ricerca n. 212 Assirevi, (Novembre 2017). *Lo scambio di informazioni tra revisore “entrante” e revisore “uscente*, documento disponibile online al sito web: www.assirevi.com

AA.VV. CNDCEC (Gennaio 2020). *La revisione legale nelle nano-imprese, riflessi e strumenti operativi*. Documento consultabile sul sito web online: www.commercialisti.it

AA.VV. CNDCEC (Aprile 2018). Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni. Documento consultabile sul sito web online: www.oldsite.commercialisti.it