



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in
Economia e Commercio

La revisione contabile: principi e metodologie

Auditing: principles and methodologies

Relatore:
Prof. Lucia Montanini

Rapporto Finale di:
Andrea Bagni

Anno Accademico 2023/2024

Indice

INTRODUZIONE.....	3
CAPITOLO 1 - LA REVISIONE AZIENDALE	7
1.1. La revisione aziendale: aspetti definatori e finalità.....	7
1.2. La revisione contabile: aspetti storici ed evoluzione.....	10
1.3. I principi di revisione	14
1.4. Le figure preposte alla revisione.....	16
CAPITOLO 2 - LA REVISIONE DEL BILANCIO.....	22
2.1. I principi di revisione del bilancio di esercizio.....	22
2.2. I principi di revisione internazionale (ISA).....	23
2.3. Le finalità della revisione contabile e di bilancio.....	35
2.4. Le fasi della revisione contabile	35
2.5. La riclassificazione del bilancio e l'analisi degli indici in sede di revisione	39
2.6. La revisione della dichiarazione non finanziaria.....	41
CAPITOLO 3 - RELAZIONE FINALE E GIUDIZIO DI REVISIONE.....	45
3.1. La relazione finale della revisione e le varie tipologie.....	45
3.2. Giudizi sulla relazione finale	49
3.3. Analisi di Relazioni di revisione nella prassi	52
CONCLUSIONI.....	58
BIBLIOGRAFIA.....	60
SITOGRAFIA	60

INTRODUZIONE

Nel contesto economico attuale caratterizzato da un elevato grado di complessità e dinamismo, la revisione contabile svolge un importante ruolo all'interno delle aziende.

Tale processo è volto a verificare l'accuratezza del bilancio aziendale (sia esso d'esercizio oppure consolidato) alla normativa vigente e un maggior grado di attendibilità per i soggetti che interagiscono con l'azienda, sottoforma di investitori, fornitori, creditori e autorità di vigilanza.

La fiducia che tali soggetti ripostano nelle aziende in analisi, infatti, aumenta qualora venga certificato che il bilancio da esse redatto sia espressione veritiera e corretta della realtà aziendale.

Il presente elaborato si propone di approfondire il tema della revisione contabile, poiché ritenuto dal suo autore un elemento essenziale nel sistema economico odierno, connotato da forti relazioni tra l'azienda e soggetti esterni, accentuate dal fenomeno dell'internazionalizzazione, il quale consente agli stakeholder di analizzare e prendere decisioni riguardo aziende localizzate in ogni parte del mondo, attraverso la valutazione dei documenti di bilancio resi pubblici dalle stesse.

L'elaborato si compone di tre capitoli, i quali tratteranno rispettivamente tre argomenti distinti.

Il primo capitolo viene aperto dalla definizione dell'attività di revisione aziendale, definendone gli elementi essenziali e le sue finalità. L'obiettivo è quello di far acquisire al lettore la conoscenza di base della materia, definendone le varie tipologie e definendone le rispettive finalità.

Successivamente, viene presentata la revisione contabile di bilancio. Essa è disciplina molto antica che ha origine nel XVI secolo. Nei secoli a venire la contabilità di bilancio

si è evoluta in modo da poter rispondere all'esigenza che si manifestavano, anche grazie all'evoluzione della società e delle relazioni economiche intraprese dai soggetti, dalle imprese e dagli organi pubblici delle varie epoche.

Nel testo vengono riportati gli eventi fondamentali che hanno dato luce alla revisione contabile a livello nazionale ed internazionale e gli eventi che ne hanno accresciuto la notorietà, dal XVI secolo fino al XXI secolo.

Di seguito, vengono descritti i principi di revisione, ovvero le norme sulle quali l'attività del revisore. Tali principi si basano su norme etico-professionali, norme tecniche di svolgimento dell'attività di revisione e su norme di stesura della relazione di revisione.

A conclusione del primo capitolo vengono, infine, descritte le figure preposte alla revisione, nonché il revisore, la società di revisione ed il Collegio sindacale, definendo le loro responsabilità ed obblighi.

Viene, inoltre, descritto le attività che un singolo soggetto è tenuto a seguire per divenire revisore, ai sensi della normativa vigente.

Il secondo capitolo dell'elaborato è incentrato nella definizione e analisi della revisione contabile di bilancio.

Vengono trattati i principi di revisione del bilancio d'esercizio ed i principi di revisione internazionale (ISA). Tali principi rappresentano le disposizioni introdotte da organismi di revisione contabile internazionale successivamente ripresi dalla Commissione Europea, dal Legislatore italiano e dalla CONSOB per disciplinare il settore della revisione.

I principi di revisione internazionali (ISA ITALIA) sono elencati e descritti all'interno del capitolo, in modo da rendere chiara al lettore la normativa seguita dai revisori contabili durante lo svolgimento dell'analisi del bilancio.

Sono altresì indicate le finalità della revisione contabile e le distinte fasi della stessa.

In riferimento alle fasi di revisione, esse verranno descritte singolarmente con riferimento ai rispettivi principi di revisione che le regolano.

Il revisore dovrà accuratamente seguire quando disposto dai principi stessi al fine adempiere i propri obblighi e ottenere elementi probativi su cui basare il proprio giudizio.

In aggiunta, dopo aver accuratamente definito le fasi che compongono il processo di revisione, l'autore ha ritenuto importante accennare alla disciplina di riclassificazione del bilancio e calcolo dei rispettivi indici, in quanto tale attività viene solitamente utilizzata dal revisore con il fine di ottenere maggiori informazioni riguardo la situazione economico-finanziaria e patrimoniale dell'azienda.

Infine, viene trattata l'attività di revisione in relazione alla dichiarazione non finanziaria.

A seguito dell'introduzione di Direttive europee, successivamente recepite dagli Stati membri, la dichiarazione non finanziaria (DNF) ha acquisito sempre più valore, e ciò ha comportato che anch'essa divenisse oggetto di revisione.

Inoltre, la revisione della dichiarazione non finanziaria risulta necessaria poiché gli aspetti da essa analizzati, ovvero l'aspetto ambientale, sociale e governance sono divenuti nuovi criteri decisionali utilizzati dagli stakeholder in sede di scelta di investimento, e, dunque, è necessario che tale documento dia veritiera rappresentazione delle attività svolte dall'azienda.

Infine, nel terzo capitolo viene trattata la relazione finale redatta dal revisore o dalla società di revisione ed il conseguente giudizio espresso nella stessa.

Si farà chiarezza sulla struttura che la relazione finale dovrà adottare e i rispettivi principi di revisione ISA ITALIA che dovranno essere applicati.

In merito al giudizio, all'interno del capitolo verranno descritte le varie tipologie di giudizi che il revisore potrà enunciare, qualora avrà ottenuto adeguati elementi probativi idonei a giustificarlo.

L'elaborato si conclude con la descrizione ed il commento di tre relazioni di revisione, due di tipo contabile e una relativa alla dichiarazione non finanziaria non redatte nella prassi.

Le relazioni analizzate riguardano il bilancio delle società Technogym S.p.A. e Juventus FC S.p.A. e la DNF del Gruppo Eni.

CAPITOLO 1 - LA REVISIONE AZIENDALE

1.1. La revisione aziendale: aspetti definatori e finalità

La revisione aziendale è una funzione amministrativa delle aziende volta a determinare ed analizzare il controllo del sistema informativo, con il fine ultimo di accertare la corretta applicazione delle procedure, l'affidabilità dei dati che si ottengono dal sistema in analisi, e che rappresentano la base sulla quale vengono redatti i documenti di bilancio, e la corretta esecuzione del sistema informativo aziendale.

Il suo obiettivo è quello valutare l'azione di governo dell'azienda analizzata, di offrire documenti informativi accurati ai soggetti interessati alla stessa e di darne un giudizio professionale ed indipendente.

La revisione aziendale può essere definita come insieme di procedimenti di tipo amministrativo, contabile e gestionale. Come enunciato da Marchi¹ le verifiche in sede di revisione possono avvenire mediante comparazioni spazio-temporali, si parla in questo caso di revisione indiretta, oppure su indagini fisiche, documentali e nuove rilevazioni dei fenomeni economico amministrativi d'azienda, solitamente su base campionaria, in tal caso si parla di revisione diretta.

Si distinguono tre ambiti distinti della revisione aziendale, in relazione della tipologia di controlli revisionati: revisione direzionale, revisione gestionale e revisione contabile.

La revisione direzionale effettua l'analisi dei processi e dei risultati, ed inoltre si occupa di verificare nel merito le decisioni adottate dalla direzione per verificare l'efficacia dei controlli ed il loro grado di tempestività.² Svolge, dunque, l'analisi riguardo il sistema

¹ L. Marchi, REVISIONE AZIENDALE E SISTEMI DI CONTROLLO, Giuffrè Francis Lefevbre, 2019, p.4.

² G.Troina, LE REVISIONI AZIENDALI, 2016, Franco Angeli, p.24

informativo, e successivamente l'analisi del processo decisorio ed organizzativo nelle varie fasi operative e dei risultati, con lo scopo di determinarne un giudizio.

La revisione gestionale, invece, ha come fine ultimo il miglioramento dei sistemi di controllo che garantiscono l'efficienza operativa ed amministrativa aziendale. L'operational auditor, in questa sede, verifica l'economicità delle scelte adottate, e consiglia alternative ai manager per migliorare l'efficienza.

La revisione contabile, opera controlli in merito alla contabilità dell'impresa, e ne assicura il rispetto dei principi di redazione. Egli ha il cruciale compito di verificare se il responsabile posto a capo dell'area contabilità abbia adottato procedure efficaci in sede di controllo e redigere documenti che attestino l'attendibilità dell'operato svolto all'interno dell'azienda e dei documenti precedentemente redatti.

La revisione aziendale può essere analizzata in relazione al soggetto preposto, e rispetto ad esso, è possibile distinguere due obiettivi distinti. A tal proposito si distingue la revisione interna e revisione esterna.

In riferimento alla revisione interna, svolta perciò da organi interni all'azienda, essa ha come fine prioritario quello di garantire l'affidabilità dei dati preposti all'alta direzione; mentre la revisione esterna, condotta da soggetti esterni all'azienda sia privati che istituzionali, si propone di dare credibilità alle informazioni rivolte agli stakeholder esterni, ovvero tramite la pubblicazione di documenti che compongono il bilancio d'esercizio.

Il legislatore, nell'ambito della revisione aziendale, dispone che società quotate, le società controllate da società quotate, le Sim, le società di gestione dei fondi di investimento e le compagnie di assicurazioni siano obbligate a sottoporre i propri bilanci a revisione da parte di società iscritte nell'apposito albo.

Divengono, altresì, obbligate alla nomina dell'organo di controllo o del revisore, ai sensi dell'art. 2477, c. 2-3 c.c.³, le altre società, S.p.A., società cooperative, società in accomandita semplice (S.A.S.), società a responsabilità limitata (S.r.l.) le quali abbiano superato almeno uno dei seguenti limiti: 1) totale 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.

La revisione interna si qualifica come tale, poiché è atta ad informare e documentare il vertice aziendale sullo *“stato e l'operatività del sistema di controlli che sono stati attivati per fronteggiare i rischi specifici dell'impresa ed abbassare la probabilità di manifestazione di quello ontologico”*.⁴

Tale attività risulta di fondamentale importanza, in quanto consente di rendere noti, analizzare e classificare i fenomeni di rischiosità ed errori che potrebbero danneggiare l'attività svolta dall'impresa.

L'oggetto della revisione interna è il sistema di controllo interno, da intendersi come funzione a supporto del management in sede decisionale.

A seconda della finalità perseguita dalla revisione interna, si possono distinguere; 1) la revisione di conformità; 2) la revisione di adeguatezza.

La revisione di conformità ha il compito di verificare la corrispondenza dei controlli attivati rispetto a quelli istituzionalmente previsti. Si tratta di una serie di operazioni di mero accertamento di esistenza e di corrispondenza, attraverso la regolare osservazione dei controlli svolti nei vari sottosistemi aziendali.

³ c.c., Franchi-Feroci-Ferrari, 2023, “La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società: a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato; b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti; c) ha superato per due esercizi consecutivi 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. [...] L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del secondo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti.”

Sebbene rappresenti la forma base sulla quale si instaura la revisione interna, tale tipologia di revisione risulta fondamentale, poiché il controllo dei vari sottoinsiemi aziendali rappresenta un elemento estremamente vulnerabile; ed inoltre la sua relazione all'alta direzione è molto importante in sede decisionale.

Nella revisione di adeguatezza, invece, "l'internal auditor" dovrà esprimere un giudizio professionale riguardo all'adeguatezza dei controlli interni eseguiti nella precedente fase. Egli dovrà perciò sia svolgere un controllo sull'oggetto di analisi della revisione di conformità, sia un controllo sull'operato della stessa.

Il processo di revisione aziendale, specialmente in riferimento all'ambito contabile e di bilancio, può essere affidato a soggetti esterni, quali ad esempio studi di revisione e società di revisione. Essa, la revisione contabile e di bilancio esterna, ha il compito di determinare pubblicamente l'attendibilità dell'informativa esterna che le aziende rendono nota agli operatori esterni tramite la pubblicazione del bilancio, e relativi documenti.

Tale funzione risulta determinante ai fini comunicativi, in quanto elaborando informazioni "grezze" derivanti dalla contabilità generale, produce documenti idonei agli stakeholder esterni per prendere decisioni e valutare lo status dell'azienda.

1.2. La revisione contabile: aspetti storici ed evoluzione

La nascita e il conseguente sviluppo della disciplina della revisione contabile e di bilancio, nei secoli, è stato un effetto del crescente sviluppo di attività commerciali, del commercio internazionale e della creazione di numerose tipologie giuridiche di attività, come ad esempio le compagnie di commercio prima, e le Società per azioni e società a responsabilità limitata dopo. Tale disciplina rispondeva alla necessità degli operatori

⁴ G. Troina, LE REVISIONI AZIENDALI, 2016, Franco Angeli, p.20.

commerciali di farsi analizzare e convalidare le scritture contabili ed i bilanci da soggetti autorizzati, al fine di semplificare la concessione di credito da parte di Istituti preposti.

Si costituirono a partire dal 1500 Collegi, Ordini ed Istituti intesi come organizzazioni nelle quali si incontravano i soggetti preposti alla revisione e, successivamente, nel XX secolo si svilupparono anche “standard tecnici e regole etiche”. Tali standard e regole possono essere definiti di tipo dinamico, in quanto, il fenomeno della globalizzazione, la diffusione del commercio internazionale e la volontà delle organizzazioni sovranazionali di disciplinare in maniera uniforme il settore, hanno richiesto la necessità di allineare i vari standard e regole in vigore nei vari paesi.

Il primo rinvenimento storico della revisione contabile risale al Medioevo, quando lo Statuto del Comune di Pisa attribuì a Leonardo Pisano detto Fibonacci il ruolo di “revisore dei libri delle ragioni”.

In tale epoca, nell’attuale regione toscana, veniva attribuito il potere di controllo contabile al Potestà, ovvero al capo dell’amministrazione del comune o della città.

A livello internazionale, invece, nella città londinese a partire dal XII secolo si iniziarono a revisionare i conti, e tale attività assunse maggior valore grazie alle Compagnie mercantili che intrattenevano rapporti commerciali con l’estero.

Le prime revisioni contabili registrate in Inghilterra riguardavano due tipologie distinte di revisione. La prima, si riferiva alla revisione dei conti delle città e dei Paesi e veniva svolta dai pubblicamente al cospetto di funzionari pubblici (elemento che la contraddistingue dalla revisione delle cooperative, all’interno delle quali i conti venivano letti davanti ai membri), la seconda, invece, riguardava la revisione dei conti

di grandi castelli, e consisteva nella lettura dei movimenti di carico e scarico dei conti tenuti dai funzionari addetti e nella successiva dichiarazione di audit.

Nel 1314 venne istituita la carica di “Auditor of the Exchequer”, che rappresentava la carica designata al controllo delle spese e delle entrate della Corona inglese.⁵

Nel periodo rinascimentale nella revisione contabile si delinearono due filoni specifici: la revisione del settore pubblica, intesa come controllo dei conti della città e dei comuni, e la revisione del settore privato, da intendersi come controllo dei conti della gestione di castelli, mercanti e compagnie.

In Italia, le qualità di revisore contabile vengono delineate e formalizzate, e la professione di revisore venne definitivamente riconosciuta, grazie al Consiglio dei Dieci della Repubblica Venezia che costituirono nel 1851 il “Collegio dé Rasonati”⁶; contemporaneamente, a Roma, sorsero le prime figure di “sindachi o sindici” e delle rispettive congregazioni, che avevano il compito di verificare i libri contabili redatti dalla persona che amministrava il tesoro ed i beni del Comune.

Fu così che presero vita i primi Albi o Registri di specialisti ed esperti di revisione.

Tra il XVII e il XVIII secolo, il ruolo del revisore assunse una maggiore importanza.

Nel 1716, in Francia, Luigi XV impose l’obbligo contabile di vidimazione dei libri di commercio, venne posto l’obbligo di tenuta del giornale a due colonne e due segni e si disposero definite forme di compilazione.

Tre anni dopo, nel 1719, venne istituita a Vienna l’”Imperiale Privilegiata Compagnia Orientale” la quale prevedeva la verifica annuale e conseguente approvazione del

⁵ Si veda F. Pontani, LA REVISIONE CONTABILE NEL MONDO OCCIDENTALE DAL MEDIOEVO ALL’ETA’ CONTEMPORANEA,2014, p.280

⁶ Si veda F. Pontani, LA REVISIONE CONTABILE NEL MONDO OCCIDENTALE DAL MEDIOEVO ALL’ETA’ CONTEMPORANEA,2014, p.281.

bilancio, e conferiva tale mansione ad un numero ristretto (due o tre) di membri della compagnia scelti dalla maggioranza dei membri.

La medesima scelta venne adottata nel 1752 dalla “Compagnia Reale del Piemonte e per le Opere ed i Negozi in Seta”, che prevedeva il controllo e l’approvazione del bilancio da parte di tre revisori, due scelti dall’assemblea ed il direttore della Compagnia.

Nel XIX secolo, la diffusione di imprese di assicurazione, imprese bancarie e Società per Azioni, fecero sì che al Consiglio di amministrazione venne attribuito, oltre al controllo contabile sulle attività anche la funzione di controllo revisionale; e contemporaneamente si diffuse la figura del Collegio sindacale all’interno delle aziende. L’intervento normativo più rilevante di quest’epoca fu il “Joint-Stock Companies Act” del 1862 in Gran Bretagna, con il quale definì la nomina di revisori indipendenti all’interno delle imprese e si elencarono gli standard e le fasi di svolgimento del loro operato.⁷

Il periodo che intercorre tra il XX secolo e il XXI secolo, sebbene sia caratterizzato da due guerre mondiali e creazioni di entità sovranazionali sarà un periodo cruciale per la disciplina della revisione contabile e di bilancio.

In Italia nel 1924 nacque il Primo Istituto di Revisione Aziendale, e nel successivo 1937 si istituì e disciplinò il ruolo del Revisore dei Conti con il r.d.l. n.228 del 1937.

Tale disciplina venne modificata solamente a seguito della conclusione della Seconda guerra mondiale e alla costituzione della CEE, CE e nella UE, con il fine di armonizzare le varie disposizioni legislative adottate nei Paesi Membri ed anche negli Stati Uniti d’America.

⁷ Si veda F. Pontani, LA REVISIONE CONTABILE NEL MONDO OCCIDENTALE DAL MEDIOEVO ALL’ETA’ CONTEMPORANEA,2014, p.286-287.

In Europa la materia di revisione contabile viene disciplinata attraverso direttive europee, le quali portano alla redazione di principi di revisione nazionali (ad esempio gli ISA ITALIA) che si basano sui principi contabili internazionali (ISA) e sul testo della direttiva.

1.3. I principi di revisione

I principi che regolano la revisione si basano su norme etico-professionali, norme tecniche di svolgimento della revisione in base alle quali il soggetto preposto alla revisione può esercitare il proprio giudizio professionale e sulle norme di stesura della relazione di revisione.

I principi tecnico-professionali che il revisore deve tenere in considerazione i seguenti principi: principio di indipendenza, il principio di integrità, il principio di obiettività, principio di competenza e diligenza e principio di riservatezza.⁸

Con principio di indipendenza si intende che il revisore deve essere in una posizione di indipendenza formale e sostanziale durante lo svolgimento del proprio incarico. Tale principio si può a sua volta analizzare in termini di indipendenza legale e indipendenza professionale.

Come riporta L.Marchi⁹, citando l'art. 3 del D.P.R. 136/1975¹⁰, *“l'indipendenza legale consiste nell'insussistenza di situazioni di incompatibilità ai termini di legge con la società che conferisce l'incarico o con altre società o enti che la controllano derivanti da: a) rapporti contrattuali; b) partecipazioni; c) legami dei soci, amministratori, sindaci, sindaci e direttori generali della società di revisione”*.

⁸ Si veda Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma, “PRINCIPIDI GENERALI DI REVISIONE: UNA VISIONE D'INSIEME”.

⁹ L.Marchi, PRINCIPIDI DI REVISIONE AZIENDALE, Clueb,2000, p.92.

¹⁰ Si veda art.3 D.P.R. 136/1975 “ATTUAZIONE DELLA DELEGA DI CUI ALL'ART.2, LETTERA A) DELLA LEGGE 7 GIUGNO 1974 N.216, CONCERNENTE IL CONTROLLO CONTABILE E LA CERTIFICAZIONE DEI BILANCI DELLE SOCIETA' PER AZIONI QUOTATE IN BORSA”.

Indipendenza professionale, invece, si riferisce al comportamento che il revisore e i suoi collaboratori devono tenere durante l'incarico, ovvero devono adempiere il loro incarico con imparzialità, onestà intellettuale ed assenza di interessi, di tipo diretto e indiretto con i soggetti il cui operato viene preso in analisi.

In riferimento all'indipendenza nei casi di revisione esterna, eseguita perciò da società di revisione o revisori iscritti all'apposito albo, L.Marchi¹¹ ricorda come sono presenti alcune limitazioni che hanno il fine di rendere il revisore meno esposto a pressioni da parte dell'azienda controllata:

- 1) Il corrispettivo spettante al revisore è disposto tenuti conto dei criteri generali disposti dalla CONSOB.
- 2) In sede di revoca dell'incarico del revisore vi deve essere presente giusta causa e conseguente approvazione da parte della CONSOB.
- 3) È stato disposto il limite di rinnovo dell'incarico di revisore, il quale non può eccedere i due esercizi consecutivi per la medesima azienda.

Il principio di integrità attiene all'onestà intellettuale, all'agire con equità e sincerità da parte del revisore preposto.

Il principio di obiettività prevede che il revisore debba essere imparziale e libero da ogni vincolo che potrebbe influenzare il suo giudizio.

Il principio di competenza e diligenza professionale, in ottica di revisione contabile e di bilancio, prevede che il revisore indipendente debba avere competenze specifiche nel campo della revisione contabile e di bilancio, previste dagli artt.3-4 del D.Lgs. n.88 del gennaio 1992¹².

¹¹ L.Marchi, PRINCIPI DI REVISIONE AZIENDALE, Clueb, 2000, p.93.

¹² Artt.3-4 D.Lgs n.88 del 1992, Ministero dell'Economia e Finanza, "ATTUAZIONE DELLA DIRETTIVA N.84/253/CEE RELATIVA ALL'ABILITAZIONE DELLE PERSONE INCARICATE DEL CONTROLLO DI LEGGE DEI DOCUMENTI CONTABILI".

Infine, il principio di riservatezza prevede che il revisore preposto debba mantenere riservate le informazioni inerenti all'attività da egli dell'azienda di cui è venuto a conoscenza durante l'adempimento delle proprie funzioni. Tale dovere non cessa alla conclusione del mandato, ma permane in capo al revisore.

1.4. Le figure preposte alla revisione

Secondo quanto disposto dall'art.2 c.1 del D.L. n.39/2010 "*L'esercizio della revisione legale è riservato ai soggetti iscritti nel Registro*".

I principali soggetti che prendono parte al processo di revisione aziendale, e nello specifico revisione contabile e di bilancio sono: il collegio sindacale (in veste di organo interno di controllo), il revisore legale e la società di revisione legale.

Il c.c. al Titolo V, Capo V, Sezione VI bis, con l'art. 2397 e seguenti disciplina la figura del collegio sindacale, determina il ruolo di ogni sindaco che compone il collegio e ne definisce i casi di decadenza.

Il collegio sindacale è un organo che ha il compito di controllare che la gestione avvenga nel rispetto della legge e dello statuto societario.

L'art. 2397 c.c., il quale descrive la composizione del collegio sindacale dichiara "Il collegio sindacale si compone di tre o cinque membri effettivi, soci o non soci. Devono inoltre essere nominati de sindaci supplenti.

Almeno un membro effettivo ed uno suppletivo devono essere scelti tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro. I restanti membri, se non iscritti in tale registro, devono essere scelti fra gli iscritti negli albi professionali individuati con decreto del Ministero della giustizia, o fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche.

L'art. 2398 c.c. dispone, inoltre, che *“Il Presidente del collegio sindacale è nominato dall'assemblea”*.

Ai sensi dell'art. 2409-bis c.2 viene attribuito al collegio sindacale, nel caso di società che non prevedano la redazione del bilancio consolidato e che sia disposto espressamente all'interno dello statuto societario, la possibilità di svolgere il controllo legale dei conti. Il medesimo comma dispone, inoltre, che in tale circostanza il collegio sindacale sia composto da revisori legali iscritti all'apposito albo tenuto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. Tale comma disciplina una situazione specifica, e perciò potremmo affermare che si contrappone alla situazione generale disciplinata dal c.1 del medesimo articolo.¹³

Tra gli altri articoli del c.c. che regolano l'attività del collegio sindacale si ritiene necessario menzionare l'art. 2399¹⁴, in quanto vengono determinate le cause di ineleggibilità e di decadenza, l'art. 2400¹⁵, che dispone la nomina dei primi revisori avvenga nell'atto costitutivo, la cessazione d'ufficio e stabilisce la durata in tre esercizi. Inoltre, si prevede che, per dar vita alla revoca di un sindaco, vi debba sussistere giusta

¹³ Art 2409-bis c.c., REVISIONE LEGALE DEI CONTI, enuncia *“La revisione legale dei conti sulla società è esercitata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro.*

Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro”.

¹⁴ Si veda art. 2399 c.c., CAUSE D'INELEGGIBILITA' E DI DECADENZA.

¹⁵ Art. 2400 c.c., NOMINA E CESSAZIONE DALL'UFFICIO, *“I sindaci sono nominati per la prima volta nell'atto costitutivo e successivamente dall'assemblea, salvo il disposto degli articoli 2351,2449,250. Essi restano in carica per tre esercizi, e scadono alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio della carica. La cessazione dei sindaci per scadenza del termine ha effetto dal momento in cui il collegio è stato ricostituito.*

I sindaci possono essere revocati solo per giusta causa. A deliberazione di revoca deve essere approvata con decreto dal tribunale, sentito l'interessato.

La nomina dei sindaci, con l'indicazione per ciascuno di essi del cognome e del nome, del luogo e della data di nascita e del domicilio, e la cessazione dall'ufficio devono essere iscritte, a cura degli amministratori, nel registro delle imprese nel termine di trenta giorni.

Al momento della nomina dei sindaci e prima dell'accettazione dell'incarico, sono resi noti all'assemblea gli incarichi di amministrazione e di controllo da essi ricoperti presso altre società.”

causa; infine l'art. 2401¹⁶ poiché evidenzia le cause che potrebbero portare alla sostituzione di un membro del collegio, ovvero qualora si prefigurino i casi di morte, rinuncia o decadenza.

Tra i poteri del collegio sindacale, e di ogni singolo componente si annoverano la possibilità di svolgere ispezioni e controlli, richiedere agli amministratori notizie riguardo l'andamento delle operazioni sociali e su singoli affari, come sancito dall'art. 2403-bis c.1-2-3 c.c.¹⁷ In aggiunta, il suddetto organo obbligatoriamente riunirsi, in ottemperanza dell'art. 2404 c.1 c.c.¹⁸ almeno ogni novanta giorni.

Al collegio sindacale fanno capo due tipologie di responsabilità:

- 1) La responsabilità per violazioni di doveri del loro ufficio, disposta dall'art.2407 c.1 c.c.¹⁹.
- 2) Culto in vigilando, ovvero la responsabilità per omissione del dovere di controllo nei confronti dell'organo amministrativo.

La seconda figura analizzata è quella del revisore legale dei conti.

¹⁶ Art. 2401 c.c., SOSTITUZIONE, "In caso di morte, di rinuncia o di decadenza di un sindaco, subentrano i supplenti in ordine di età, nel rispetto dell'articolo 2397, secondo comma. I nuovi sindaci restano in carica fino alla prossima assemblea, la quale deve provvedere alla nomina dei sindaci effettivi e supplenti necessari per l'integrazione del collegio, nel rispetto dell'articolo 2397, secondo comma. I nuovi nominati scadono insieme con quelli in carica.

In caso di sostituzione del presidente, la presidenza è assunta fino alla prossima assemblea dal sindaco più anziano.

Se con i sindaci supplenti non si completa il collegio sindacale, deve essere convocata l'assemblea perché provveda all'integrazione del collegio medesimo."

¹⁷ Art. 2403 c.1-2-3 c.c. "I sindaci possono in qualsiasi momento procedere, anche individualmente, ad atti di ispezione e di controllo.

Il collegio sindacale può chiedere agli amministratori notizie, anche con riferimento a società controllate, sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari. Può altresì scambiare informazioni con i corrispondenti organi delle società controllate in merito ai sistemi di amministrazione e controllo ed all'andamento generale dell'attività sociale.

Gli accertamenti eseguiti devono risultare dal libro previsto dall'articolo 2421, primo comma n.5"

¹⁸ Art. 2404 c.1 c.c. RIUNIONI E DELIBERAZIONI DEL COLLEGIO "Il collegio sindacale deve riunirsi almeno ogni novanta giorni. La riunione può svolgersi, se lo statuto lo consente indicandone le modalità, anche con mezzi di telecomunicazione."

¹⁹ Art 2407 c.1 c.c., RESPONSABILITA' "I sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.

Può essere definito revisore legale dei conti un soggetto che risulti iscritto presso albo dei Revisori Contabili, tenuto presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'art.4 del D.L. n.39 del 2010, precedentemente descritto all'interno del paragrafo 1.3 "I principi di revisione" disciplina la struttura, lo svolgimento e la periodicità dell'esame necessario per l'iscrizione nell'apposito registro dei revisori.

Il Decreto-legge n.145 del 20 giugno 2012, entrato in vigore il successivo 13 settembre, stabilisce i requisiti necessari per l'iscrizione delle persone fisiche al Registro dei revisori legali (art.1²⁰), le tipologie di laurea richieste alle stesse per l'iscrizione (art.2²¹) ed i requisiti di onorabilità (art.3²²).

L'art.1 del medesimo Decreto sancisce che, oltre alla possibilità di iscrizione nel Registro dei revisori legali per le persone fisiche abilitate alla professione in uno degli Stati membri dell'Unione Europea, possano richiedere l'iscrizione coloro che soddisfano i tre seguenti requisiti: a) requisiti di onorabilità di cui all'art.3; b) laurea almeno triennale tra le varie elencate nell'art.3; c) tirocinio triennale; d) superamento dell'esame di idoneità professionale.

Caratteristico della figura del revisore è lo svolgimento del tirocinio, il quale secondo il legislatore, è finalizzato all'acquisizione della capacità di applicare correttamente le

²⁰ D.L. n.145/2012, art.1 "Possono chiedere l'iscrizione nel Registro dei revisori legali le persone fisiche che sono in possesso dei requisiti: a) requisiti di onorabilità individuati all'articolo3; b) laurea almeno triennale tra quelle indicate all'articolo 2; c) tirocinio triennale disciplinato dal Regolamento di cui all'art.3 del D.Lgs. n.39/2010; d) superamento dell'esame di idoneità professionale disciplinato dall'art. 4 dello stesso D.L. n.39/2010.

Possono chiedere l'iscrizione nel Registro dei revisori legali le persone fisiche abilitate all'esercizio della revisione legale in uno degli altri Stati membri dell'Unione europea o in un Paese terzo, secondo le modalità indicate nel capo secondo del presente regolamento."

²¹ Si veda D.L. n.145/2012, art.2 "TIPOLOGIA DI LAUREA RICHIESTA ALLE PERSONE FISICHE PER L'ISCRIZIONE AL REGISTRO".

²² D.L. n.145/2012, art.3 "REQUISITI DI ONORABILITA'".

conoscenze. Esso deve essere svolto presso un revisore legale o un'impresa di revisione legale abilitata all'esercizio sul suolo italiano, ed il suo svolgimento e modalità sono disciplinate, previo consenso del Ministero dell'Economia e delle Finanze, dalla CONSOB.

L'ultima figura analizzata all'interno di questo capitolo sono le società di revisione.

Le società di revisione sono società abilitate allo svolgimento dell'esercizio della revisione dei conti, previa iscrizione nel registro dei revisori legali tenuto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e/o iscrizione nell'apposito albo tenuto dalla CONSOB.

I requisiti per l'iscrizione delle società di revisione sono quattro: 1) che posseggano la sede principale o sede secondaria in Italia; 2) che i componenti del Consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione posseggano i requisiti di onorabilità stabiliti dalla legge; 3) che la maggioranza dei soci e amministratori che svolgono revisione legale abitino in Paesi membri dell'UE; 4) che le persone fisiche responsabili della società siano iscritte nel Registro dei revisori.²³ La forma giuridica che viene adottata, in Italia, dalle società di revisione è S.p.A. e S.r.l. con oggetto sociale inerente unicamente ai servizi di revisione ed organizzazione contabile. Alle stesse, inoltre, è riconosciuta dalla legge la possibilità di svolgere il controllo contabile, la redazione di pareri e perizie, valutazioni ed indagini di contabili e amministrative su richiesta delle autorità giuridiche.

La loro struttura aziendale si articola in partner, manager, senior, junior e assistenti.

I partner sono definiti "soci prestatori" e possiedono partecipazioni o azioni della società stessa, e solitamente svolgono la loro attività in via esclusiva per la società; il

²³ C.Mariani, L.Magnano, LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI 3 EDIZIONE, 2015, p.10

manager deve garantire la qualità del lavoro svolto dai senior, junior e assistenti (i quali svolgono attività operative) e deve mostrare un'esaustiva conoscenza del business del cliente e delle varie tematiche prese in analisi.²⁴

Tra le principali società di revisione con sede in Italia, vi sono:

i. PricewaterhouseCoopers, (PwC)

ii. Deloitte & Touche (DT)

iii. KPMG

iv. Ernst & Young (EY)

²⁴ Si veda sito web Larevisionelegale.it, LE CARATTERISTICHE DELLE SOCIETA' DI REVISIONE, 2013, p1-2-7-8-9 <https://www.larevisionelegale.it/wp-content/uploads/2013/01/cap21.pdf>

CAPITOLO 2 - LA REVISIONE DEL BILANCIO

2.1. I principi di revisione del bilancio di esercizio

A partire dalla seconda metà degli anni '70, la figura del revisore legale dei conti e delle società di revisione diventano sempre più diffuse in Italia. La loro diffusione comporta la volontà da parte del legislatore di disciplinare tale settore attraverso l'emanazione di norme specifiche, che potessero determinare le linee guida per l'intero settore.

Attraverso tali leggi, il legislatore ha introdotto all'interno del c.c. articoli che regolano la redazione del conto economico e della relazione degli amministratori.

Inoltre, tale legge dispose l'obbligo di certificazione del bilancio per le società quotate in mercati regolamentati.²⁵

Tale legge, inoltre, prevede la costituzione della Consob, ovvero un'autorità amministrativa indipendente che svolge il ruolo di controllo nel mercato finanziario, e vigila sulle società di revisione iscritte nell'apposito albo ufficiale tenuto presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Inoltre, in attuazione dell'art.2 della legge 216/1974, venne emanato il D.P.R. 136 del 31 marzo 1975²⁶, il quale dispose al revisore e alle società di revisione il potere di controllo contabile esclusivo riguardo le società quotate, e la permanenza del collegio sindacale.

²⁵ Si guardi Associazione Guido Carli, Luca Belardini "QUANDO CARLI SCRISSE IL FUTURO DELLA FINANZA ITALIANA", 2020 "Oltre a istituire la CONSOB, la legge 216/1974 disciplinava le comunicazioni cui erano tenuti i soggetti intenzionati ad acquisire partecipazioni rilevanti nelle società quotate, nonché queste ultime nell'emissione di strumenti di *equity* o debito. Si poneva fine, così, a un lungo periodo d'incertezza per le grandi imprese italiane: in particolare se private, giacché quelle controllate dallo Stato (a partire dalle banche) erano assoggettate a un regime in larga misura pubblicistico. [...] la legge statuiva l'obbligo di certificazione dei bilanci per le società quotate, attribuendo al revisore il compito di esprimersi sulla congruità del prezzo di emissione degli strumenti."

²⁶ D.P.R. 136 31 Marzo 1975, art. 1 "CONTROLLO DELLA CONTABILITA' E DELLA VALUTAZIONE DEL PATRIMONIO SOCIALE".

Nonostante la volontà del legislatore di regolare il settore della revisione contabile e di bilancio, sorse la necessità di armonizzare tale settore in ottica sovranazionale, ovvero di creare dei principi sui quali tale disciplina si sarebbe basata, e che al contempo avessero consentito la comparazione dei documenti di bilancio di società sottoposte a legislazioni differenti.

Fu così che, nel 1978 venne istituito l'International Auditing and Assurance Board (IAASB), inizialmente noto come International Auditing Practices Committee (IAPC). Tale organismo redisse i principi sui quali si basa la materia di revisione di bilancio (ISA), i quali divennero i principi di riferimento in ambito di revisione in Italia e, successivamente alla loro approvazione da parte della Commissione Europea, nell'Unione Europea.

Con determina del 23 dicembre 2014 della Ragioneria Generale dello Stato, vennero pubblicati i “principi di revisione internazionali” denominati ISA Italia. Il processo di elaborazione degli “ISA Italia” si basa sugli ISA, e fu svolto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), l'Associazione Italiana Revisori Contabili (Assirevi), il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Revisori Contabili (CNDCEC) e l'Istituto Nazionale Revisori Legali (INRL). Tali principi sono soggetti ad aggiornamenti, come avvenuto nel 2022.

2.2. I principi di revisione internazionale (ISA)

I 33 principi di revisione internazionale (ISA), dal principio n. 200 al 720, vennero emanati dallo IAASB (ovvero l'International Auditing and Assurance Standards Board), sono stati tradotti in lingua italiana e hanno iniziato a regolamentare il settore della revisione a partire dal 2014, a seguito della determina della Ragioneria Generale dello

Stato precedentemente descritta. Vennero poi disposti i principi 250B e 720B per adempiere normative nazionali.

È stato altresì elaborato il principio internazionale sul controllo della qualità denominato ISQC ITALIA 1, intitolato “Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un’informazione e servizi connessi”, che risulta un’integrazione e traduzione del principio internazionale ISQC 1. Tale principio ISQC, come si vedrà successivamente, verrà sostituito dall’ISQM ITALIA.²⁷

I sopra citati principi definiscono gli obiettivi del revisore e le regole di comportamento che lo stesso è tenuto a rispettare.

Di seguito si riporta la di riepilogo dei principi ISA ITALIA e dei principi ISQM Italia vigenti e successiva spiegazione.

Tab. I²⁸

ISQM ITALIA	
Numero	Titolo
1	GESTIONE DELLA QUALITA' PER I SOGGETTI ABILITATI CHE SVOLGONO REVISIONI CONTABILI COMPLETE O LIMITATE DEL BILANCIO O ALTRI INCARICHI FINALIZZATI A FORNIRE UN LIVELLO DI ATTENDIBILITA' AD UN'INFORMAZIONE O SERVIZI CONNESSI
2	RIESAME DELLA QUALITA' DEGLI INCARICHI

²⁷ Si vedano determina della Ragioneria Generale dello Stato, MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, 2023, https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/export/mef/resources/PDF/REV_ISA-Italia-INTRODUZIONE_24_05_2023.pdf, p.4.

ISA ITALIA	
Numero	Titolo
200	OBIETTIVI GENERALI DEL REVISORE INDIPENDENTE E SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE IN CONFORMITA' AI PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA)
210	ACCORDI RELATIVI AI TERMINI DEGLI INCARICHI DI REVORE
220	CONTROLLO DELLA QUALITA' DELL'INCARICO DI REVISORE CONTABILE DI BILANCIO
230	LA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE
240	LE RESPONSABILITA' DEL REVISORE RELATIVAMENTE ALLE FRODI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO
250	LA CONSIDERAZIONE DI LEGGI E REGOLAMENTI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO
250B	LE VERIFICHE DELLA REGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITA' SOCIALE
260	COMUNICAZIONE CON I RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE
265	COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE ED ALLA DIREZIONE
300	PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DI BILANCIO
315	IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI

²⁸ Si veda https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/export/mef/resources/PDF/REV_ISA-Italia-INTRODUZIONE_24_05_2023.pdf p.7-8-9

	SIGNIFICATIVI
320	SIGNIFICATIVITA' NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE
330	LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI
402	CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE CONTABILE DI UN'IMPRESA CHE ESTERNALIZZA ATTIVITA' AVVALENDOSI DI FORNITORI DI SERVIZI
450	VALUTAZIONE DEGLI ERRORI IDENTIFICATI NEL CORSO DELLA REVISIONE CONTABILE
500	ELEMENTI PROBATIVI
501	ELEMENTI PROBATIVI- CONSIDERAZIONI SPECIFICHE SU DETERMINATE VOCI
505	CONFERME ESTERNE
510	PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE- SALDI DI APERTURA
520	PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA
530	CAMPIONAMENTO DI REVISIONE
540	REVISIONE DELLE STIME CONTABILI E DELLA RELATIVA INFORMATIVA
550	PARTI CORRELATE
560	EVENTI SUCCESSIVI
570	CONTINUITA' AZIENDALE
580	ATTESTAZIONI SCRITTE
600	LA REVISIONE DEL BILANCIO DEL GRUPPO- CONSIDERAZIONI

	SPECIFICHE (INCLUSO IL LAVORO DEI REVISORI DELLE COMPONENTI)
610	UTILIZZO DEL LAVORO DEI REVISORI INTERNI
620	UTILIZZO DEL LAVORO DELL'ESPERTO DEL REVISORE
700	FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E RELAZIONE DEL REVISORE
700B	LE RESPONSABILITA' DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE CON RIFERIMENTO AL BILANCIO REDATTO SECONDO IL FORMATO ELETTRONICO UNICO DI COMUNICAZIONE
701	COMUNICAZIONE DEGLI ASPETTI CHIAVE DELLA REVISIONE CONTABILE NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDNETE
705	MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE
706	RICHIAMI D'INFORMATIVA E PARAGRAFI RELATIVI A ALTRI ASPETTI NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE
710	INFORMAZIONI COMPARATIVE- DATI CORRISPONDENTI E BILANCIO COMPARATIVO
720	LE RESPONSABILITA' DEL REVISORE RELATIVAMENTE ALLE ALTRE INFORMAZIONI PRESENTI IN DOCUMENTI CHE CONTENGONO IL BILANCIO OGGETTO DI REVISIONE CONTABILE
720B	LE RESPONSABILITA' DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE RELATIVAMENTE ALLA RELAZIONE SULLA GESTIONE E AD ALCUNE SPECIFICHE INFORMAZIONI CONTENUTE NELLA RELAZIONE SUL GOVERNO SOCIETARIO E

Ogni singolo ISA ITALIA è strutturato in diverse sezioni nelle quali è possibile individuare: l'introduzione, l'obiettivo, la definizione, le regole e le linee guida.

Nell'introduzione viene spiegata l'applicazione del principio, il relativo e la responsabilità del revisore; l'obiettivo definisce il fine ultimo di ogni incarico; nella definizione vengono spiegati gli aspetti fondamentali del principio; le regole spiegano gli strumenti che il revisore dovrà utilizzare ed infine le linee guida spiegano le regole che dovranno essere seguite.

Di seguito verrà data una breve descrizione dei 33 principi ISA ITALIA.

I principi di revisione ISA ITALIA 200-265 definiscono i principi generali e le responsabilità.

L'ISA ITALIA 200 è entrato in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi agli esercizi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022.²⁹

L'obiettivo della revisione contabile è quello di aumentare il livello di fiducia dei soggetti che utilizzano il bilancio aziendale, emettere una relazione sul bilancio e dare previa comunicazione come stabilito dai principi, in conformità ai risultati ottenuti. Tale risultato viene raggiunto attraverso la redazione di un giudizio finale eseguito da parte del revisore in relazione al fatto che il bilancio da esso analizzato sia stato redatto in conformità con quanto disposto dalla legge, ed inoltre deve valutare se il bilancio aziendale rispecchi una rappresentazione veritiera e corretta della situazione dell'azienda.

²⁹ Si veda <https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/export/mef/resources/PDF/ISA-Italia-200-15.06.2022.pdf>, p.5.

Le aziende, ai fini della revisione, possono decidere se redigere il bilancio applicando la normativa italiana, disposta dal c.c. e dai principi contabili nazionali che ne disciplinano i criteri di redazione, oppure i principi contabili internazionali “IFRS” adottati in ambito comunitario europeo.

Tale principio al punto 4 stabilisce che, qualora la società applichi il sistema di amministrazione e di controllo tradizionale o monistico gli amministratori sono responsabili della redazione del bilancio.

Il revisore dovrà confermare con ragionevole sicurezza, ovvero con un livello di sicurezza elevato, che il bilancio non contenga errori significativi (indipendentemente che essi siano dovuti a frodi, comportamenti o eventi non intenzionali). L’elevato livello di sicurezza si raggiunge quando il revisore avrà acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione, definibile come il rischio di esprimere un giudizio non congruo in presenza di un bilancio errato.

Il principio ISA ITALIA 210 descrive le responsabilità del revisore riguardo ai termini dell’incarico e in relazione alla governance aziendale.

Si stabiliscono le condizioni indispensabili per la revisione contabile, tra le quali:

- a) Stabilire se il quadro normativo riguardo l’informativa finanziaria da applicare nella redazione del bilancio sia accettabile;
- b) Assicurarsi che la direzione riconosca e comprenda la sua responsabilità in sede di bilancio;
- c) Assicurarsi che la direzione fornisca al revisore: l’accesso a tutte le informazioni relative alla redazione del bilancio di cui sia a conoscenza, quali ad esempio registrazioni e documentazione; ulteriori informazioni richieste dallo stesso revisore; la

possibilità di contattare senza limitazioni le persone che svolgano la propria attività in azienda e che possano fornire elementi probativi.³⁰

Inoltre, in tale principio si definiscono tutti gli scenari nei quali il revisore verrà a contatto con la direzione, i casi di accettazione e di rinuncia dell'incarico.

L'ISA ITALIA 220, entrato in vigore il 1° gennaio 2020, definisce altri casi di responsabilità quali: efficacia del sistema di controllo di qualità, corrette procedure e corretta valutazione dell'indipendenza e adeguatezza della redazione finale.

L'ISA ITALIA 230, analizza gli obblighi del revisore in riferimento all'attività svolta. Egli, infatti, deve redigere tempestivamente una documentazione informativa del suo lavoro, che sarà analizzata da un altro revisore estraneo per comprendere l'operato.

L'ISA ITALIA 240 regola la responsabilità del revisore rispetto alle frodi avvenute in sede di revisione. Il principio distingue due tipologie di frodi, denominate “frode derivante da falsa informativa finanziaria” e “frode da appropriazione illecita di beni ed attività dell'impresa”.³¹

La responsabilità principale della frode è in capo ai responsabili dell'attività di governance aziendale, mentre il revisore ha la responsabilità, in sede di revisione, di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori dovuti a frodi.

La frode viene definita come un atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della direzione, dei responsabili delle attività di governance e dei dipendenti, con lo scopo di ottenere vantaggi ingiusti o illeciti.

³⁰ Si veda <https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/export/mef/resources/PDF/ISA-Italia-210-15.06.2022.pdf> p.4.

³¹ Si veda <https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/export/mef/resources/PDF/ISA-Italia-240-15.06.2022.pdf> , PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 240, P.3.

Come definito dal punto 8 del medesimo principio *“nell’acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio non contenga errori significativi dovuti a frodi, il revisore è responsabile di mantenere lo scetticismo professionale durante tutto il corso della revisione, considerando la possibilità di forzatura dei controlli da parte della direzione e tenendo presente il fatto che le procedure di revisione efficaci possono essere ugualmente inefficaci nell’individuare le frodi”*.

Il principio numero 315, strettamente connesso al principio 240 in ambito di frodi, prevede che vi sia una discussione tra i revisori predisposti all’incarico e no, con il fine di porre l’attenzione sulle aree di bilancio che si ritiene possano essere oggetto di frodi.

Il successivo principio ISA ITALIA 250, prevede che il revisore debba vigilare sulla presenza di errori derivanti dalla non conformità di bilancio.

Il principio ISA ITALIA 250B, entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 2015 e riguarda la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale. Esso prevede che si rispettino le normative civilistiche e fiscali per le scritture contabili, i libri sociali obbligatori e gli adempimenti previdenziali e fiscali. Il revisore è tenuto alla verifica periodica delle stesse.

Il principio ISA ITALIA 260, prevede che il revisore per le società che non rappresentano Enti di Interesse Pubblico (EPI) debba rendere noto agli organi di governance aziendale attraverso comunicazioni il proprio operato e le tempistiche dell’attività.

Infine, il principio ISA ITALIA 265 prevede che il revisore debba comunicare anche possibili carenze del controllo interno che sono state riscontrate durante il suo operato.

I principi di revisione ISA ITALIA 300-400 sono relativi alla definizione e risoluzione dei rischi individuali.

Il principio ISA ITALIA 300 descrive la responsabilità del revisore riguardo la pianificazione della revisione di bilancio.

Il principio ISA ITALIA 315 dispone la responsabilità del revisore nell'individuazione e valutazione del rischio che il bilancio sia oggetto di errori significativi.

A tal proposito si distinguono: il rischio intrinseco ed il rischio di controllo. Il primo fa riferimento alla possibilità che una dichiarazione riguardo una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa possieda un errore di tipo significativo, il rischio di controllo viene definito, invece, come il rischio che un errore che riguardi gli elementi precedentemente citati non sia individuato e corretto tempestivamente dagli organi aziendali.

Il principio ISA ITALIA 320, in vigore a partire dal 1° gennaio 2022 o successivamente, definisce il concetto di significatività. Essa è oggetto di giudizio professionale del revisore ed è influenzata dalla percezione del revisore delle esigenze dell'informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio.

L'ISA ITALIA 330 prevede che il revisore debba svolgere le procedure di revisione debba tener conto della probabilità e dell'entità degli errori dovuti alle caratteristiche particolari delle classi di operazioni, saldi contabili o informativa rilevanti per la revisione.

In aggiunta, egli deve acquisire elementi probativi sull'efficacia dei controlli interni e sul rischio intrinseco.

La responsabilità del revisore riguardo l'ottenimento di sufficienti elementi probativi nei casi in cui l'azienda esternalizzi l'attività è disposta dal principio ISA ITALIA 402.

Il seguente principio ISA ITALIA 450 stabilisce la responsabilità del revisore per la stima degli errori, e inoltre l'influenza degli errori del bilancio che non siano stati rettificati.³²

I principi di revisione ISA ITALIA 500-580 disciplinano le prove di revisione.

Le prove di revisione, chiamate anche “audit evidence” sono tutte le informazioni che il revisore può utilizzare per giungere a conclusioni e redigere il proprio giudizio riguardo il bilancio e la contabilità della società analizzata.

Gli elementi probativi per poter essere utilizzati richiedono, come disposto dai principi n.315-330, che vengano acquisiti attraverso procedure di valutazione del rischio e procedure di revisione di conformità e procedure di validità.³³

La fonte di tali informazioni può essere interna, ovvero derivanti dal sistema informativo aziendale e organi interni, oppure esterna, derivante da rapporti di valutazione e documenti legali.

I principali documenti sono ad esempio: fatture, contratti, ordini di acquisto, lettere di banche, fornitori, clienti e soggetti terzi, verifiche di indipendenza e analisi finanziarie svolte da organismi esterni.

L'ISA ITALIA 501 stabilisce le responsabilità del revisore riguardo le rimanenze di magazzino. Egli deve verificare personalmente che le informazioni ottenute attraverso le registrazioni contabili rispecchino effettivamente la realtà delle stesse.

L'ISA ITALIA 505 definisce cosa siano le conferme esterne ed il loro utilizzo in sede di revisione. Tali richieste devono essere avviate da parte del revisore stesso ai soggetti terzi che intrattengono relazioni significative con l'azienda analizzata.

³² Si veda Il manuale del revisore: commentario alle linee guida del Cndcec in materia di revisione legale dei conti, Italia Oggi, 2018, p.75.

³³ Si veda <https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/export/mef/resources/PDF/ISA-Italia-500-15.06.2022.pdf>, p.8 a.14-15-16

In tale sede è importante mettere riportare quanto disposto nel punto 8 del medesimo principio, ovvero che nel caso in cui la direzione si rifiuti di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma esterna, il revisore deve:

- a) Avviare indagini sulla motivazione del rifiuto della direzione e ricercare elementi probativi in merito alla validità e ragionevolezza di tali motivazioni.
- b) Valutare le conseguenze del rifiuto della direzione sulla valutazione dei relativi rischi di errori significativi redatta dal revisore, incluso il rischio di frode.
- c) Svolgere procedure di revisione alternative definite per acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.

I saldi di apertura e le informazioni relative alle attività e passività vengono definite dal principio ISA ITALIA 510.

L'ISA ITALIA 520 garantisce di svolgere un'analisi comparativa al revisore, mentre l'ISA ITALIA 530 stabilisce che il revisore, in sede di ricerca degli elementi probativi, possa avvalersi degli elementi ritenuti rilevanti per la revisione e non necessariamente di tutti gli elementi che descrivono l'azienda ed il suo bilancio.

Il principio ISA ITALIA 540 definisce la responsabilità del revisore riguardo le stime contabili. Egli è tenuto a comprendere e valutare i metodi, i dati e le ipotesi utilizzate dalla direzione per determinare le medesime; il principio ISA ITALIA 550 dispone che il revisore debba valutare i rischi di errori significativi derivanti da transazioni e raccoglierne elementi probativi.

Il revisore deve identificare possibili eventi successivi significativi che possano richiedere la modifica del bilancio o una nuova redazione. Ciò può avvenire, ad esempio, nel caso in cui il revisore determini che, in sede di redazione del bilancio, non

vi sia tenuto conto di fatti venuti alla luce durante l'attività svolta dal revisore, secondo quanto disposto dal principio ISA ITALIAI 560.

Infine, i principi ISA ITALIA 570-580 prevedono rispettivamente la valutazione della capacità di continuità a operare, e le responsabilità del revisore di reperire attestazioni scritte dalla direzione.

I principi di revisione ISA ITALIA 600-620 si occupano di disciplinare il lavoro altrui, mentre il principio ISA ITALIA 700 e seguenti regolano la revisione e il giudizio, e verranno analizzati nei paragrafi successivi.

2.3. Le finalità della revisione contabile e di bilancio

Come disposto dal principio di revisione ISA ITALIA 200, l'obiettivo principale della revisione è la redazione di un giudizio professionale sull'attendibilità del bilancio nel rappresentare la situazione economico-finanziaria e patrimoniale dell'azienda in modo chiaro, veritiero e corretto.

Oltre a tale obiettivo principale vi sono gli "obiettivi generali", che si riferiscono alle varie voci dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico, e gli "obiettivi particolari o analitici" che riguardano la voce "cassa" dello Stato Patrimoniale.³⁴

I tre livelli di obiettivi vengono raggiunti attraverso la verifica sul controllo interno, le verifiche di coerenza, l'analisi comparativa dei valori di bilancio, degli indici, delle tendenze e le verifiche di dettaglio sulle operazioni e sui saldi di bilancio.

2.4. Le fasi della revisione contabile

Le fasi che compongono il processo di revisione contabile e di bilancio sono essenzialmente cinque:

1) Accettazione o rifiuto dell'incarico di revisione

- 2) Pianificazione della revisione
- 3) Svolgimento della revisione
- 4) Analisi critica dei risultati della revisione
- 5) Redazione della relazione finale contenente il giudizio sul bilancio

La prima fase, denominata “Accettazione o rifiuto dell’incarico di revisione”, viene definita anche “fase preliminare”, poiché oltre a decidere se farsi carico del cliente o meno, il revisore deve svolgere un’analisi preliminare dei rischi.

In questa fase il revisore dovrà avviare una serie di verifiche atte a conoscere la società oggetto di revisione, al fine di valutare se accettare l’incarico o meno.

Tali verifiche hanno lo scopo di valutare gli elementi caratterizzanti della società e dell’attività che è chiamato a svolgere, e sono:

- a) Il rispetto dei requisiti di etica professionale e indipendenza;
- b) L’integrità e la reputazione della direzione aziendale e degli organi di governance della società cliente;
- c) Il rischio associato al cliente e all’incarico;
- d) La capacità di fornire in maniera appropriata il servizio previsto dall’incarico, in termini di conoscenze del settore e di risorse disponibili;
- e) La situazione economica e finanziaria della società e la continuità aziendale;
- f) L’affidabilità del sistema di controllo e delle stime contabili;
- g) L’esistenza di transizioni di rilievo con parti correlate;
- h) La redditività dell’incarico.

La prima fase si conclude con una lettera d’incarico o rifiuto da parte del revisore destinata agli organi di governance aziendale.

³⁴ Per l’elencazione dei singoli obiettivi generali veda L.MARCHI, PRINCIPI DI REVISIONE AZIENDALE, 2000, P.161

Il suo contenuto, disciplinato dal principio ISA ITALIA 210, si compone delle seguenti sezioni: l'obiettivo e l'oggetto della revisione, le responsabilità del revisore, le responsabilità della direzione, identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile per la redazione del bilancio, i riferimenti alle disposizioni di legge applicabili, la forma di ogni comunicazione riguardante i risultati dell'incarico.³⁵

Nella seconda fase, ovvero quella di pianificazione, si definisce la strategia di lavoro che consenta al revisore di giungere all'attendibilità del bilancio in modo efficace ed efficiente.

Egli, perciò, dovrà analizzare e valutare le varie tipologie di rischi che si manifestano dal momento dell'assunzione dell'incarico. Per assicurare l'efficacia della pianificazione è necessario che il revisore suddivida l'attività aziendale in varie aree, in modo da focalizzarsi in quelle critiche e poter determinare i potenziali rischi, che verranno presentati alla direzione.

Il revisore dovrà redigere un piano di revisione che tratti gli aspetti inerenti:

- a) La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio come disposto dall'ISA ITALIA 315.
- b) La natura, la tempistica e le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati, come disciplinato dall'ISA ITALIA 330.

Il revisore è inoltre tenuto a modificare il piano di revisione e la relativa attività da lui svolta ogni qualvolta sia necessario.

In riferimento ai rischi, si definisce "rischio di revisione" il rischio che si emetta un giudizio positivo su un bilancio caratterizzato da errori significativi. Sarà compito del revisore ridurre la possibilità che tale rischio si manifesti.

³⁵ Si veda C.Mariani, LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI, FrancoAngeli,2013, esempio di lettera d'incarico per la revisione legale dei conti, p 78 e seguenti.

Si distinguono anche rischio di errori significativi, rischio intrinseco, rischio di controllo e rischio individuale. Il rischio di errori significativi è il rischio che il bilancio sia caratterizzato da errori significativi prima che esso venga revisionato.

Il concetto di significatività applicato in sede di revisione si basa sul dettato dei principi contabili internazionali IAS/IFRS, secondo cui *“un’informazione è significativa se la sua mancanza o imprecisa rappresentazione può influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio possono prendere sulla base della lettura dello stesso”*.³⁶

Il livello di significatività varia a seconda dell’aspetto quantitativo, inteso come peso della voce all’interno del bilancio, e qualitativo, inteso come l’impatto che l’errore può avere sulla classificazione di bilancio ed effetti di un’errata informativa.

Il rischio intrinseco è definito dal principio ISA 315 come il rischio che sia presente nel bilancio un errore, indipendentemente dalla presenza di controlli dell’impresa.

Il rischio di controllo, anch’esso definito dal principio IAS 315, è il rischio che un errore significativo non sia stato identificato e corretto tempestivamente.

Infine, il rischio individuazione è *“il rischio che le procedure di revisione applicate alle voci di bilancio non riescano a identificare un errore significativo contenuto nelle stesse”*³⁷

Maggiore sarà il “rischio di errori significativi” e minore sarà il “rischio di individuazione” a parità di rischio di revisione, poiché la quantità e la qualità delle procedure messe in atto dal revisore saranno consone a mantenere un basso rischio di revisione complessivo. Si svolgeranno perciò analisi comparative e verifiche di dettaglio per ridurre il rischio di revisione.

³⁶ C.Mariani, LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI, FrancoAngeli,2013, p.64.

³⁷ C.Mariani, LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI, FrancoAngeli,2013, p.67.

Nello svolgimento della revisione, il revisore mette in atto le attività che aveva precedentemente indicato nel piano di revisione. Egli eseguirà i controlli sul sistema di controllo interno, sulle voci di bilancio e sui documenti che lo compongono, attraverso l'analisi comparata e l'analisi degli indici di bilancio e raccoglierà ogni elemento probativo necessario a redigere la relazione finale con giudizio annesso.

Riguardo l'analisi degli indici di bilancio si rinvia al capitolo successivo.

Nelle ultime due fasi del processo di revisione, il revisore sintetizza i risultati ottenuti nella fase di svolgimento che saranno necessari nella determinazione del giudizio finale.

Il revisore sarà perciò chiamato a presentare alla direzione aziendale una relazione finale, nella quale mostra gli elementi probativi riscontrati nelle fasi di revisione e giustifica il giudizio espresso.

Nel caso di revisione legale dei conti, qualora la revisione si sia conclusa con giudizio positivo, il revisore legale dei conti certificherà il bilancio aziendale.

2.5. La riclassificazione del bilancio e l'analisi degli indici in sede di revisione

La riclassificazione del bilancio è una metodologia utilizzata in sede di revisione aziendale, prevista dal principio di revisione ISA ITALIA 520 nell'ambito dell'analisi comparativa.

G.Paolucci definisce la riclassificazione come *“l'insieme di tecniche codificate che, assumendo quale punto di partenza i dati e le informazioni ricavabili dal bilancio di un'impresa, sottopongono tali dati e informazioni a rielaborazioni, al fine di ottenere elementi di valutazione utili per l'espressione di un giudizio sullo stato di salute dell'impresa stessa, analizzata sotto l'aspetto economico, patrimoniale e finanziario”*.³⁸

³⁸ G. Paolucci, ANALISI DI BILANCIO E FINANZIARIA, FrancoAngeli,2023, p.17.

L'obiettivo, perciò, è quello di determinare se la società abbia raggiunto o mantenuto l'equilibrio economico, sotto l'aspetto economico, abbia raggiunto l'equilibrio tra impieghi e fonti di finanziamento, sotto l'aspetto patrimoniale e se le entrate monetarie possiedano riescano a far fronte alle uscite monetarie, sotto l'aspetto finanziario.

Si distinguono vari modelli di documenti di bilancio riclassificati, sia per quando riguarda lo Stato Patrimoniale, sia riguardo il Conto Economico ed il Rendiconto finanziario, e tali modelli si distinguono a seconda dei criteri adottati per la loro redazione.

Lo Stato Patrimoniale può essere riclassificato secondo il criterio finanziario e secondo il criterio funzionale. Il modello maggiormente utilizzato è il modello finanziario, poiché consente di distinguere le voci di attività secondo la loro scadenza (si distingue attivo corrente e attivo immobilizzato), e le passività secondo la loro esigibilità (si pongono in evidenza le attività correnti, le attività consolidate e Patrimonio netto).

I modelli di riclassificazione del Conto Economico maggiormente utilizzati sono “modello di riclassificazione a costo del venduto e ricavi” e “modello di riclassificazione a valore aggiunto e margine operativo lordo”.

La riclassificazione del Rendiconto finanziario, infine, può avvenire con “metodo diretto” e “metodo indiretto”, e si differenziano perché il modello diretto determina il flusso di cassa dell'attività operativa attraverso ricavi e costi monetari, mentre il modello indiretto determina il flusso di cassa dell'attività operativa attraverso l'utile d'esercizio, ricavi non monetari e costi non monetari.

In sede revisionale, la riclassificazione del bilancio viene eseguita poiché necessaria nello svolgimento della ratio analysis, ovvero l'analisi degli indici di bilancio. Essa consente di analizzare l'aspetto patrimoniale, reddituale e finanziaria della società. È

inoltre possibile svolgere l'analisi comparativa confrontando gli indici (quozienti e marginali) di un esercizio con quelli di esercizi precedenti.

Tra i principali indici di bilancio utilizzati in sede di revisione contabile e di bilancio vi sono:

- i. Indici di redditività: ROA, ROI, ROD e LEVA OPERATIVA.
- ii. Indici patrimoniali: INDICE DI RIGIDITA' DEGLI IMPIEGHI, INDICE DI ELASTICITA' DEGLI IMPIEGHI, INDICE DI AUTONOMIA FINANZIARIA e INDICE DI COPERTURA PERMANENTE.
- iii. Indici finanziari: QUOZIENTE SECONDARIO DI STRUTTURA e QUOZIENTE SECONDARIO DI TESORERIA.³⁹

2.6. La revisione della dichiarazione non finanziaria

La dichiarazione non finanziaria (DNF) è un documento redatto dalle società contenente informazioni riguardanti elementi dell'attività che esulano dall'aspetto finanziario, come: aspetto ambientale, sociale, relazioni con i dipendenti ed i fornitori, rispetto dei diritti umani e l'attività contro la corruzione.

Il Legislatore italiano introdusse tale documento con il D.Lgs 254 del 30/12/2016, il quale prevedeva l'obbligo di redazione per gli Enti di Interesse Pubblico Rilevanti (EIPR).⁴⁰ Il citato D.Lgs prevede, inoltre, che le attività che non rientrino nella categoria di EIP possano redigere la DNF su base volontaria.

La dichiarazione non finanziaria (DNF) assunse ancor più valore a livello europeo con l'attuazione del "Deal Green Europeo", presentato dalla Presidente della Commissione

³⁹ Si rinvia a G.Paolucci, ANALISI DI BILANCIO E FINANZIARIA, FrancoAngeli,2023, p.147-235 per l'analisi approfondita della ratio analysis.

⁴⁰ Gli enti di interesse pubblico sono determinati artt. 16-17 del D.Lgs. 39/2010.

Europea Ursula von der Leyen nel gennaio 2020. Tale patto europeo ha l'obiettivo di ridurre le emissioni di anidride carbonica nell'U.E. e raggiungere la neutralità climatica entro il 2050.

A tal fine, risulta fondamentale la DNF, poiché responsabilizza le imprese al raggiungimento di obiettivi ambientali e sociali, ed inoltre rappresenta un ulteriore elemento su cui basare le scelte da parte degli stakeholder che interagiscono con esse.

Gli ambiti di cui si compone la DNF sono cinque: ambientale, sociale, gestione del personale, diritti umani e anticorruzione.

In riferimento all'aspetto "ambientale", le aziende dovranno indicare all'interno della DNF l'ammontare di risorse energetiche e idriche, le risorse rinnovabili e non rinnovabili utilizzate e le emissioni di gas serra prodotte durante lo svolgimento dell'attività.

L'aspetto "sociale" fa riferimento alla sicurezza, al rischio sanitario e alle varie forme in cui si può manifestare pericolo nello svolgimento dell'attività aziendale per i dipendenti.

Le società dovranno inserire all'interno di tale sezione, oltre alle descrizioni degli elementi sopra indicati, le strategie che attuano per prevenire rischi e garantire la sicurezza ai loro dipendenti.

La sezione della "gestione del personale" riporta le attività che l'azienda attua per contrastare il lavoro minorile e il caporalato e migliorare le condizioni di lavoro al suo interno.

Si troveranno in questa sezione i vari criteri ambientali e sociali utilizzati dall'azienda nella scelta dei fornitori ed i rispettivi controlli sugli stessi.

Nelle sezioni "diritti umani" e "anticorruzione" si riportano rispettivamente le azioni che l'azienda intraprende per combattere le discriminazioni di genere e prevenire la

violazione dei diritti umani, e gli strumenti utilizzati dall'azienda per combattere la corruzione sia attiva che passiva.

Le informazioni presenti nelle distinte sezioni della DNF devono essere conformi e redatte secondo gli standard internazionali GRI, ovvero Global Reporting Initiative.

L'importanza della revisione rispetto alla DNF è divenuta più evidente, a seguito dell'approvazione della Direttiva UE n.2464 del 2022 (denominata CSRD, Corporate Sustainability Reporting Directive), e il conseguente recepimento da parte degli Stati membri entro 18 giorni. Tale Direttiva UE prevede l'obbligo di redazione della DNF per le imprese di grandi dimensioni.

La direttiva sopra citata, inoltre, estende l'obbligo di redazione della DNF per tutte le tipologie di società, le quali però sono caratterizzate da scadenze distinte a seconda delle loro dimensioni. Infatti, si prevede che siano tenute alla redazione:

- 1) dal 1° gennaio 2024 le “grandi imprese di interesse pubblico”, ovvero le imprese che registrano un numero di dipendenti superiore o uguale a 500 unità.
- 2) dal 1° gennaio 2025 “tutte le altre grandi imprese”, rientrano in questa categoria le imprese che abbiano superato due dei tre criteri riportati di seguito: Totale attivo dello Stato Patrimoniale €25 milioni, ricavi netti di vendita €50 milioni, numero di dipendenti occupati in media annualmente 250.
- 3) dal 1° gennaio 2026 le “PMI quotate”.
- 4) dal 1° gennaio 2028 le “società non UE” che realizzano un fatturato annuo superiore a €150 milioni nella UE e che detengono un'impresa figlia o una sede secondaria nella UE, che si qualifica come grande impresa o PMI quotata e abbia contestualmente registrato nell'esercizio precedente un fatturato netto superiore ad € 40 milioni.⁴¹

⁴¹ Una maggiore definizione dei criteri di classificazione delle aziende è visibile nella relazione redatta da Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, a cura di Angeloantonio Russo,

La Commissione Europea in data 31 luglio 2023 ha adottato il primo pacchetto di standard applicativi di ESRS, che hanno il compito di agevolare l'adempimento degli obblighi derivanti dalla Direttiva UE 2464/22 (CSRD) per le imprese.

Il pacchetto di ESRS prevede 12 Standards, i primi due relativi all'ambito generale e i seguenti dieci suddivisi in 5 ambientali, 4 sociali e 1 sulla governance.⁴²

Il ruolo della revisione, in riferimento alla DNF è quello di supervisionare che quanto riportato nella stessa sia una rappresentazione veritiera e corretta dell'attività svolta dall'azienda nei cinque ambiti analizzati.

Il revisore ha altresì il compito di visionare che vengano applicati i principi di redazione internazionali all'interno dell'informativa non finanziaria (DNF).

La società di revisione può supportare le aziende clienti nella redazione della DNF attraverso la comprensione ed esplorazione del contesto, definizione e implementazione della strategia di sostenibilità, trasformazione dell'organizzazione ed impostazione del processo di reporting.⁴³

L'ENTRATA IN VIGORE DELLA CORPORATE SUSTAINABILITY REPORTING DIRECTIVE (CSRD), 2024, p.3-4.

⁴² Si veda PWC Italia, CORPORATE SUSTAINABILITY REPORTING DIRECTIVE: LA NUOVA DIRETTIVA CHE CAMBIA LO SCENARIO ESG, 2024, p.5.

⁴³ Si veda PWC Italia, CORPORATE SUSTAINABILITY REPORTING DIRECTIVE: LA NUOVA DIRETTIVA CHE CAMBIA LO SCENARIO ESG, 2024 p.7, nella quale la società di revisione illustra il percorso di supporto ai clienti riguardo la dichiarazione non finanziaria (DNF).

CAPITOLO 3 - RELAZIONE FINALE E GIUDIZIO DI REVISIONE

3.1. La relazione finale della revisione e le varie tipologie

Il processo di revisione si conclude con la relazione finale, documento nel quale il revisore esprime un giudizio conclusivo tenendo conto delle scritture contabili, dei documenti di bilancio revisionati e degli elementi probativi.

La relazione finale di revisione è disciplinata dai principi di revisione ISA ITALIA 700-720B.

Il principio ISA ITALIA 700 dispone che il revisore debba valutare se il bilancio sia redatto in conformità alla normativa vigente. Tale valutazione deve altresì includere la considerazione delle scritture contabili dell'impresa e gli indicatori di ingerenze della direzione.

Inoltre, il revisore deve valutare che:

- a) il bilancio esponga adeguatamente i principi contabili significativi scelti e applicati;
- b) i principi contabili scelti e applicati siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e siano appropriati;
- c) le stime contabili effettuate dalla direzione siano ragionevoli;
- d) le informazioni presentate in bilancio siano rilevanti, attendibili, comparabili e comprensibili;
- e) il bilancio fornisca un'informativa adeguata che consenta agli utilizzatori di comprendere grazie alle informazioni di bilancio l'effetto delle operazioni e gli eventi significativi;
- f) la terminologia utilizzata in bilancio sia appropriata.

Qualora il bilancio sia redatto rispettando i criteri precedentemente elencati, si deve valutare che lo stesso fornisca una corretta rappresentazione. Il revisore, quindi, dovrà

giudicare la rappresentazione, la struttura e il contenuto del bilancio, e dovrà altresì determinare se vi sono riportate tutte le relative note che rappresentano le operazioni ed eventi specifici, idonei a darne una corretta rappresentazione.

La relazione finale di revisione deve essere redatta secondo uno schema ben specifico, ed è chiamato a svolgerla il collegio sindacale, il revisore contabile (revisore legale) e la società di revisione a seconda del caso preso in analisi.

La struttura della relazione finale è la seguente:

- 1) Titolo della relazione
- 2) Destinatario
- 3) Motivo e oggetto dell'incarico di revisione
- 4) Principi di revisione e controlli eseguiti
- 5) Principi contabili
- 6) Rilievi
- 7) Giudizio professionale sul bilancio
- 8) Richiami d'informativa (eventuali)
- 9) Firma della relazione
- 10) data e luogo di emissione della relazione.

Il primo elemento, ovvero il titolo della relazione, qualifica il contenuto della relazione, e di prassi risulta essere “giudizio professionale”.

Nel caso in cui la relazione sia riferita al bilancio d'esercizio o consolidato di una società con azioni quotate in mercati regolamentati o società estere con sede in Italia, la sua intestazione sarà “Relazione della società di revisione ai sensi dell'art.14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010 n.39”.

In riferimento ai destinatari, nel caso in cui la revisione sia obbligatoria essi saranno stabiliti dalle norme di legge, mentre nel caso in cui il ruolo di revisione sia stato conferito dalla società stessa oppure dalla CONSOB, la relazione finale sarà destinata all'assemblea dei soci.

Nel caso ultimo in cui la revisione sia volontaria, i destinatari saranno i soggetti che ne hanno fatto richiesta, come ad esempio: i soci o l'assemblea dei soci, il Consiglio di amministrazione, oppure il soggetto terzo esterno all'azienda interessato ad essa per scopi come acquisizione e finanziamento.

Nel motivo e oggetto dell'incarico si identificano le motivazioni che hanno spinto all'incarico, e l'oggetto sulla quale essa è svolta, ovvero i documenti che compongono il bilancio d'esercizio (stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e nota integrativa).

Il revisore dovrà tenere in considerazione anche la relazione sulla gestione, redatta dagli amministratori ai sensi dell'art. 2428 c.c., e nel caso in cui si rilevino difformità tra quest'ultima ed il bilancio dovranno essere riportate nella sezione "richiami d'informativa".

All'interno di tale sezione, andranno inserite anche le informazioni riguardo eventi di particolare rilevanza o di carattere eccezionale, i quali a detta del revisore, potrebbero risultare importanti per gli utilizzatori.

Nella sezione "principi di revisione" e "principi contabili adottati" devono essere riportati i rispettivi principi adottati.

Nella prima sezione verranno riportati i principi ISA ITALIA adottati nello svolgimento dell'incarico, mentre nella seconda sezione verranno riportati i principi contabili

nazionali o principi contabili internazionali (IAS/IFRS) a seconda di quali vengono utilizzati dalla società per la redazione del bilancio.

*“Il riscontro dell’inosservanza da parte degli amministratori dei principi contabili di riferimento rappresenterà un segnale molto importante per il revisore che dovrà tuttavia essere seguito da ulteriori accertamenti e verifiche ai fini dell’espressione del giudizio professionale essendo questo riferito esclusivamente al rispetto della disciplina legislativa della materia”.*⁴⁴

All’interno della relazione, nella parte conclusiva, il revisore dovrà riportare una data non antecedente alla data in cui ha ottenuto gli elementi probativi su cui ha basato il proprio giudizio. Inoltre, è necessario che il revisore indichi il luogo nel quale esercita l’incarico.

Ulteriore elemento importante in sede di revisione, sono le informazioni supplementari presentate dalla direzione insieme al bilancio.⁴⁵

Il revisore è chiamato a giudicare anche tali informazioni presentate dalla direzione, sebbene non siano esplicitamente richieste dalla normativa vigente. Qualora le informazioni aggiuntive non siano evidentemente distinte dal bilancio, il revisore deve chiedere alla direzione di modificare la presentazione delle stesse, in modo da distinguerle. Nel caso in cui la direzione si rifiuti di modificare la presentazione del bilancio, in modo da mostrare separatamente le informazioni supplementari, il revisore dovrà evidenziare tale fatto all’interno della revisione, e utilizzarle per redigere il proprio giudizio finale.

⁴⁴ Si veda L.Marchi, PRINCIPI DI REVISIONE AZIENDALE, p.74.

⁴⁵ Si veda PRINCIPIO DI REVISIONE ISA ITALIA 700, FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E RELAZIONE SUL BILANCIO, punto 46, p.12.

3.2. Giudizi sulla relazione finale

Una volta conclusa l'analisi dei documenti di bilancio e ottenuti gli elementi probativi il revisore dovrà esprimere il proprio giudizio finale riguardo il processo di revisione. La comunicazione della CONSOB in data 1° marzo 1994 prevede l'elenco delle diverse tipologie di giudizi che il revisore può emettere:

- a) Giudizio senza rilievi (clean opinion)
- b) Giudizio con rilievi (qualified opinion)
- c) Giudizio negativo (adverse opinion)
- d) Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio (disclaimer of opinion).

Nel caso in cui il bilancio si riferisca a società con azioni quotate in mercati regolamentati, in caso di giudizio negativo e di dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, il revisore è tenuto a comunicare immediatamente alla CONSOB il risultato del processo di revisione.

I principi di revisione ISA ITALIA 700-705 distinguono le quattro tipologie di giudizi precedentemente elencate (a,b,c,d) in due categorie:

- 1) Giudizio senza modifica, nella quale rientra il giudizio senza rilievi.
- 2) Giudizi con modifica, nella quale troviamo giudizio con rilievi, giudizio negativo, dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

Come già visto, il giudizio senza modifica non presenta alcuna criticità, poiché una volta revisionato il bilancio il revisore attesta che esso è stato redatto a norma di legge e risponde ad una veritiera e corretta rappresentazione della realtà aziendale.

Più articolata, invece, risulta la situazione di giudizio con modifica, poiché il revisore dovrà stabilire di quale delle tre tipologie si sta facendo riferimento.

La decisione riguardo quale tipologia di giudizio con modifica si presti maggiormente al caso in analisi dipende essenzialmente da due fattori: dalla natura del fatto o atto che dà origine alla modifica, ovvero se il bilancio sia significativamente errato o nel caso di impossibilità di ottenere elementi probativi necessari, e dal giudizio professionale del revisore in merito all'espansione degli effetti o dei possibili effetti derivanti dall'atto o fatto che origina la modifica del bilancio.

Il giudizio senza rilievi viene espresso dal revisore qualora ritenga che il bilancio nel suo complesso sia attendibile. Un esempio di introduzione del giudizio senza rilievi è rappresentato da *“A mio giudizio, il bilancio nel suo complesso è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e il risultato economico della società, in conformità alle norme che disciplinano il bilancio d'esercizio”*.

Il giudizio positivo con rilievi si manifesta quando si hanno difformità rispetto alle norme che disciplinano il bilancio, e si hanno deviazioni significative rispetto ai principi di revisione per impedimento nello svolgimento delle procedure di revisione o per mancanza di sufficienti elementi probativi. Sebbene presenti, tali rilievi non devono però compromettere l'attendibilità del bilancio nel suo complesso.

Un esempio di introduzione di giudizio positivo con rilievi potrebbe essere *“A mio avviso, nonostante gli effetti dei rilievi esposti precedentemente, il bilancio nel suo complesso è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e il risultato economico della società, in conformità alle norme che disciplinano il bilancio d'esercizio”*.

Il giudizio negativo, comunemente chiamato anche giudizio avverso, è formulato quando il revisore valuta che le deviazioni dalle norme che disciplinano la redazione del

bilancio (principi contabili nazionali e norme del c.c. oppure principi contabili internazionali, a seconda della società in analisi).

La dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio si manifesta nei casi in cui vi sono presenti limiti al procedimento di revisione, derivanti, ad esempio, da impedimenti a svolgere le procedure di revisione o alla mancanza di sufficienti elementi probativi tali da far mancare gli elementi su cui basare il giudizio sul bilancio.

Qualora il revisore esprima un giudizio con modifica ha l'obbligo di motivare il giudizio da lui espresso.

Ad esempio, se il revisore riscontrasse un errore significativo riguardante determinati importi di bilancio sarà tenuto a quantificare l'ammontare di tale importo nella sottosezione "Elementi alla base del giudizio" presente nella sezione 7) giudizio professionale del revisore, ed inoltre dovrà stimare gli effetti economici, patrimoniali e finanziari che tale errore comporta. Nel caso sia impossibilitato a determinarne l'ammontare e gli effetti deve dichiararlo nella medesima sottosezione.

Egli dovrà svolgere la medesima procedura qualora l'errore significativo sia di natura descrittiva.

Infine, nel caso in cui il bilancio presenti un errore significativo riguardante la mancata presentazione di informazioni obbligatorie, il revisore dovrà darne comunicazione ai responsabili dell'attività di governance, descrivere la natura delle informazioni omesse all'interno della sottosezione "Elementi alla base del giudizio", e qualora fosse stato in grado di ottenerle, attraverso elementi probativi, dovrà inserirle all'interno della documentazione di revisione.

Con il fine di rendere maggiormente chiare le tipologie di giudizi con modifica, si riporta di seguito la tabella delle linee guida presente all'interno del principio di revisione ISA ITALIA 705.

Tabella II

Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica	Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio	
	Significativo ma non pervasivo	Significativo e pervasivo
Bilancio significativamente errato	Giudizio con rilievi	Giudizio negativo
Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	Giudizio con rilievi	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

3.3. Analisi di Relazioni di revisione nella prassi

Si riportano di seguito due relazioni sulla revisione contabile svolte da società di consulenze indipendenti, PWC e DELOITTE, in riferimento al bilancio e scritture contabili rispettivamente delle società Technogym S.p.A. e Juventus FC S.p.A.

Inoltre, viene riportata una relazione di revisione sulla documentazione di carattere non finanziario (DNF) della società Eni S.p.A.

Si ritiene che questi tre documenti siano fondamentali per poter meglio intendere ciò che è stato definito nei paragrafi 2.6, 3.1 e 3.2. inoltre, le due relazioni sulla revisione contabile sono utili per capire la struttura della relazione di tipo “giudizio senza modifica” e “giudizio con rilievi”.

Infatti, la relazione redatta in riferimento al bilancio della società Technogym S.p.A. certifica la correttezza dello stesso, mentre la relazione riguardo la società Juventus FC denota la presenza di alcuni rilievi e di situazioni critiche.

La Technogym S.p.A. è un'azienda italiana quotata con sede a Cesena, fondata nel 1983 da Nerio Alessandri, che svolge attività di produzione di attrezzatura fitness e wellness.

L'azienda è leader nel proprio settore, e conta attualmente un organico composto da 873 dipendenti ed un fatturato di circa 485 milioni di euro.⁴⁶

La relazione di revisione analizzata in questa sede fa riferimento al bilancio dell'esercizio conclusosi in data 31.12.2015⁴⁷.

La relazione svolta dalla società di consulenza PWC ha riportato giudizio positivo senza rilievi certificando, come richiesto dalla normativa vigente, che il bilancio rispecchi in modo chiaro, veritiero e corretto la situazione economico-finanziaria e patrimoniale della società.

Come si può notare, la relazione è suddivisa in sezioni ben distinte, come precedentemente specificato nel paragrafo 3.1., inoltre si fa riferimento ai principi contabili utilizzati per la sua redazione.

La relazione si conclude con l'espressione del giudizio, sezione nella quale la società di revisione certifica che il bilancio da lei analizzato risulta in conformità ai principi di revisione adottati in Unione Europea.

Per quanto riguarda la seconda relazione analizzata, essa ha come oggetto il bilancio della società Juventus FC S.p.A. dell'esercizio 2022.

⁴⁶ Si veda www.ufficiocamerale.it/9922/technogym-spa.

⁴⁷ Si veda RELAZIONE DELLA SOCIETA' DI REVISIONE INDIPENDENTE, https://corporate.technogym.com/it/system/files/relazione_societa_revisione_bilancio_esercizio_2015.pdf

La società in questione, Juventus FC, è una società calcistica quotata fondata nel 1987. La proprietà è della holding olandese “EXOR N.V.”, riconducibile alla famiglia Agnelli.

Nel triennio 2019-22 la società ha dovuto affrontare le conseguenze economiche derivanti dalla pandemia COVID-19 e dalle restrizioni imposte dalle autorità, compresa la sospensione del campionato di calcio nel quale la squadra milita, e successivamente l’obbligo di svolgimento delle partite di calcio Serie A Tim a porte chiuse, ovvero in assenza di pubblico.

Ciò ha portato conseguentemente ad una drastica riduzione dei ricavi registrati dalla stessa e ad un risultato di esercizio negativo.

A seguito di ciò, per ridurre l’impatto del costo derivante dagli stipendi dei giocatori la governance aziendale aveva disposto, in accordo con i giocatori, la dilazione del pagamento degli stessi e una riduzione degli stessi.

Tali operazioni sono state sottoposte al vaglio della Guardia di Finanza in quanto non risultavano leciti in vari aspetti. Le indagini svolte dalla GdF hanno confermato l’irregolarità delle operazioni svolte, e ciò ha comportato una sanzione sportiva ed economica per la società.

Le operazioni descritte sono il fulcro della relazione di revisione contabile eseguita dalla società di revisione Deloitte.

Quest’ultima, infatti, ha espresso “giudizio con rilievi” al bilancio relativo all’anno 2022, in riferimento alle operazioni citate.

Come è ben visibile nella relazione, gli elementi giustificativi del giudizio, ovvero gli elementi probativi, sono riportati nei rispettivi paragrafi “Manovre sui compensi del

personale tesserato relative alle stagioni sportive 2019/2020 e 2020/21” della sezione Elementi alla base del giudizio con rilievi.

Nella citata sezione vengono descritti gli elementi probativi in relazione alle operazioni e le conseguenze che gli errori hanno avuto nei bilanci di riferimento.

È infine molto importante evidenziare un ulteriore elemento.

Alla segnalazione di rilievi riguardanti le operazioni di dilazione di pagamenti relative al periodo 2019-2022, rinvenute revisionando il bilancio redatto in data 30 giugno 2022, ha fatto seguito la rielaborazione del bilancio d’esercizio in data 2 dicembre 2022.⁴⁸

Prendendo in analisi la relazione della dichiarazione consolidata di carattere non finanziario della società Eni S.p.A. dell’esercizio conclusosi il 31/12/2023⁴⁹, è possibile notare come la struttura della relazione di revisione contabile e la struttura di revisione della (DNF) siano pressoché simili, sebbene la redazione di quest’ultima sia disciplinata da una distinta fonte, ovvero dall’art.5 del D.Lgs. n.20267/2018, elaborato dalla CONSOB.

Come è possibile notare nella sezione “Responsabilità degli amministratori e del Collegio Sindacale per la DNF” e “Indipendenza della società di revisione e controllo della qualità” il testo fa riferimento ai Global Reporting Initiative, chiamati anche GRI Standards, utilizzati per l’individuazione del contenuto e la redazione della DNF.

Nella sezione “Responsabilità della società di revisione” vengono riportate le responsabilità della società di revisione, nel caso in questione rappresentata da Pwc S.p.A., riguardo le indagini svolte ed il contenuto oggetto di analisi.

⁴⁸ Si veda RELAZIONE DELLA SOCIETA’ DI REVISIONE INDIPENDNETE DELOITTE-JUVENTUS FC 2022, p.8

⁴⁹ La relazione della revisione sulla dichiarazione consolidata di carattere non finanziario della società Eni S.p.a. per l’esercizio 2023 è presente all’interno della “Relazione finanziaria annuale” p.512. <https://www.eni.com/content/dam/enicom/documents/ita/bilanci-rapporti/2023/Relazione-finanziaria-annuale-2023.pdf>

Si descrivono, inoltre, le procedure svolte in sede di revisione della documentazione non finanziaria.

A conclusione della relazione, la società ha emesso un giudizio, presente nella sezione “Conclusioni”. La società di revisione dichiara nella stessa che, preso atto della documentazione da lei in possesso ed analizzata, la DNF del Gruppo Eni S.p.A. relativa all’esercizio chiuso al 31/12/2023 non rispetta i principi di redazione (GRI Standards) e gli artt.3-4 del D.Lgs 20267/2018.⁵⁰

In riferimento alla responsabilità riguardo la DNF e il rispettivo contenuto, la società di revisione menziona che gli amministratori sono responsabili per tali ambiti, ai sensi dell’art.3 c.1 del D.Lgs n.254 del 2016.

Inoltre, grava sul Collegio sindacale la responsabilità sulla vigilanza dell’osservanza delle disposizioni di legge in sede di redazione della DNF.

⁵⁰ Si veda artt.3-4 del D.Lgs n.20267 del 18 gennaio 2018, “REGOLAMENTO SULLA COMUNICAZIONE DI INFORMAZIONI DI CARATTERE NON FINANZIARIO”, in attuazione del D.Lgs 20/12/2016 N.254, relativo alla comunicazione di informazioni di carattere non finanziario, CONSOB, p.4.

CONCLUSIONI

La revisione contabile svolge un ruolo fondamentale per le aziende ed i soggetti che intrattengono relazioni economiche con esse, in quanto garantisce la trasparenza e la veridicità dei documenti di bilancio da esse redatte e resi pubblici.

L'elaborato ha raggiunto lo scopo prefissato nella parte introduttiva, ovvero di portare a conoscenza del lettore gli aspetti fondamentali della revisione contabile e di bilancio.

Durante l'elaborato è stata descritta l'attività di revisione aziendale e successivamente è stata oggetto di analisi la revisione contabile, attraverso lo studio dei suoi elementi fondamentali.

A tal proposito, sono state analizzate le figure incaricate allo svolgimento del processo di revisione contabile, descrivendo le rispettive responsabilità ed obblighi.

La tesi ha messo in luce l'importanza della materia e le sue evoluzioni storiche.

Successivamente sono stati esaminati i principi di revisione internazionali (ISA) che rappresentano il quadro normativo di riferimento per lo svolgimento dell'attività di revisione contabile.

Attraverso l'analisi delle tre relazioni di revisione è stato possibile comparare l'aspetto teorico della disciplina con l'attività pratica svolta quotidianamente dai revisori.

Attraverso l'analisi simultanea delle relazioni è stato possibile osservare come un distinto giudizio sancito dalla società di revisione possa essere rappresentato all'interno della relazione. Il riferimento è soprattutto al giudizio senza rilievi espresso per la società Technogym S.p.A. e il giudizio con rilievi espresso per la società Juventus FC S.p.A.

L'elaborato ha approfondito un ulteriore elemento fondamentale nell'ambito della revisione, ovvero la revisione della documentazione non finanziaria. Il commento della

relazione di revisione sulla DNF del Gruppo Eni ha fatto seguito allo studio e alla descrizione della materia.

Sebbene tale elaborato abbia raggiunto il proprio scopo informativo, presenta alcuni limiti e possibilità di sviluppo future.

I limiti che tale elaborato manifesta riguardano la normativa che regola il settore della revisione, ed i possibili scenari globali futuri.

In primo luogo, è necessario evidenziare che nei successivi anni la normativa potrebbe subire modifiche, necessarie per meglio rispondere alle necessità informative delle autorità di vigilanza e degli stakeholders.

Come definito più volte all'interno dell'elaborato, il fine ultimo della revisione contabile quello di garantire che il bilancio redatto dalle aziende rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione attuale delle stesse, e fornire ai soggetti terzi documenti aziendali validi e certificati sulla quale prendere decisioni.

L'introduzione di nuovi criteri di analisi o di norme, come visto nel caso della dichiarazione non finanziaria, porterebbe alla necessità di integrare o modificare le disposizioni di legge ed i principi ISA attualmente adottati.

In aggiunta, l'autore non esclude che le possibili scelte strategiche adottate dalle aziende, come ad esempio le operazioni straordinarie di fusione ed acquisizione, necessarie per aumentare la competitività nel mercato globale, richiedano la necessità di modificare o integrare sia i principi di revisione internazionali che il procedimento di revisione stesso.

In conclusione, si può affermare che la revisione contabile non sia solo un mero processo di calcolo e lettura di dati di bilancio, bensì è una disciplina molto articolata che si basa su principi etici-professionali richiesti ai revisori e si conclude con

8. Sito ufficiale Technogym, RELAZIONE SOCIETA' DI REVISIONE BILANCIO ESERCIZIO 2015, https://corporate.technogym.com/it/system/files/relazione_societa_revisione_bilancio_e_sercizio_2015.pdf.
9. Sito ufficiale Juventus Football Club, RELAZIONE DI REVISIONE 30 06 2022, <file:///C:/Users/lenovo/Downloads/JFC%20%20Nuova%20opinion%20esercizio%2030.06.2022.pdf>.
10. Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma, "PRINCIPIDI GENERALI DI REVISIONE: UNA VISIONE D'INSIEME", 2017, https://www.odcec.roma.it/images/file/FPC%20Materiale%20didattico%202017/20171121_1_provaroni.pdf.
11. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, L'ENTRATA IN VIGORE DELLA CORPORATE SUSTAINABILITY REPORTING DIRECTIVE (CSRD), 2024, <https://commercialisti.it/wp-content/uploads/2024/04/IRS-2024.01.pdf>.