

Gli obiettivi, le caratteristiche ed i limiti della revisione legale

Tutto ciò premesso, si ricorda che lo scopo di ogni revisione legale è quello di esprimere un giudizio indipendente sulla conformità del bilancio alle disposizioni e alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione¹.

Nello svolgimento del proprio incarico il revisore deve far riferimento, oltre che alle norme di legge attualmente in vigore, anche ai principi di revisione emanati dal CNDCEC e raccomandati dalla Consob.

L'art 14 del d.lgs. 39/2010 prevede che per poter esprimere un giudizio sul bilancio è necessario prima accertarsi della *regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione*².

Ma cosa significa, in pratica, accertare la regolare tenuta della contabilità e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione, dato che non esiste un principio di revisione che ne faccia riferimento?

Accertare la regolare tenuta della contabilità significa verificare che **la contabilità sia correttamente tenuta nella “sostanza”**, non solo nella forma (ad esempio, rispetto dell'ordine cronologico, chiarezza delle registrazioni in partita doppia e via dicendo³). Ciò, ad esempio, significa che:

- tutti i fatti di gestione siano correttamente riflessi in contabilità;
- le registrazioni contabili siano corrette nella sostanza tenuto conto dei principi contabili e delle regole della ragioneria (ad esempio, la c.d. “partita doppia”);
- la classificazione delle voci negli schemi di bilancio sia conforme a quella prevista dai principi contabili e dalle norme di legge⁴;
- i principi di valutazione delle poste patrimoniali ed economiche siano in accordo con i principi contabili.

¹ Tutti i riferimenti fatti nel presente capitolo al revisore sono estensibili anche al sindaco se svolge un incarico di revisione legale.

² Queste verifiche, svolte con cadenza trimestrale, prendono anche il nome di “**verifiche trimestrali**”. e sono già state trattate in altri capitoli del presente testo, cui si rimanda. Qui ci si limita a ricordare che le verifiche sulla regolare tenuta della contabilità sono normalmente verifiche a campione volte a verificare principalmente:

- l'esistenza, completezza, regolare tenuta e tempestivo aggiornamento di tutti i libri obbligatori previsti dalla normativa civilistica, tributaria, previdenziale e dalle legislazioni speciali;
- il contenuto dei verbali delle riunioni degli organi di gestione e di controllo, nonché delle relazioni emesse dalla funzione di revisione interna, se esistente, per individuare circostanze o notizie utili al controllo contabile;
- la verifica della documentazione a supporto dei dati e registrazioni contabili, la relativa tempestiva registrazione, la correttezza sostanziale e non solo formale, la regolare rilevazione contabile degli adempimenti tributari e previdenziali;
- la documentazione, la corretta e completa rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili in base al sistema contabile e di controllo interno in essere;
- l'esistenza delle disponibilità liquide e dei titoli di proprietà della società assoggettata al controllo.

Nel corso delle verifiche si dovrebbe inoltre effettuare, a campione, sondaggi di conformità sulla operatività del sistema di controllo interno ed ottenere informazioni su eventuali modifiche nel sistema di controllo interno, valutandone gli effetti.

³ Come richiesto dall'art. 2219 c.c. – *Tenuta della contabilità* ed inoltre dagli artt. 2216 e 2220 e in caso di documentazione informatica dagli artt. 2215 e 2215-bis.

⁴ Si evidenzia, ad esempio, che per particolari categorie di imprese (ad esempio, intermediari finanziari e banche) le norme nazionali del codice civile in tema di rappresentazione del bilancio sono di fatto sovrastate dalle norme di legislazione speciale dettate dagli organismi di vigilanza e controllo dei mercati (Banca d'Italia e Consob).

In parole povere, verificare una contabilità solo “formalmente” ben tenuta non significa affatto che essa sia tale anche nella sostanza.

Chi revisiona un bilancio infatti si deve occupare sia di aspetti di sostanza e che di aspetti di forma. Da ciò discende che *non ci si deve mai limitare a svolgere la revisione di ciò che risulta iscritto in bilancio, ma occorre valutare anche ciò che avrebbe dovuto essere iscritto.*

Un semplice esempio chiarirà la questione.

La scheda contabile sotto riportata evidenzia la composizione delle scritture contabili relative alla voce di conto economico “affitti”.

<i>Conto Economico Scheda contabile voce “Affitti”</i>		
	<u>Dare</u>	<u>Avere</u>
Saldo iniziale	–	–
Affitto 1° trim.	1.000	–
Affitto 2° trim.	1.000	–
Affitto 3° trim.	<u>1.000</u>	–
Saldo finale	3.000	–

Se ci si limitasse a svolgere la revisione di ciò che risulta iscritto in bilancio, allora basterebbe verificare le 3 fatture relative alle 3 registrazioni contabili avvenute in corso d’anno per poter concludere sulla correttezza delle stesse.

Tuttavia, analizzando con più attenzione la suddetta scheda contabile, ci si accorge subito che manca qualcosa. La descrizione delle 3 registrazioni, infatti, porta a concludere che *manca una registrazione, quella relativa al 4° trimestre* e ciò rende “incompleto” il costo complessivo a bilancio.

In questo caso, quindi, oltre a verificare ciò che risulta iscritto in bilancio (le 3 registrazioni), si è verificato anche quello che avrebbe dovuto essere iscritto ma che non lo era (la 4° registrazione), identificando in questo modo un errore. Sarà chiesto, pertanto, alla direzione della società di integrare le proprie registrazioni contabili addivenendo alla seguente scheda contabile:

<i>Conto Economico Scheda contabile voce “Affitti”</i>		
	<u>Dare</u>	<u>Avere</u>
Saldo iniziale	–	–
Affitto 1° trim.	1.000	–
Affitto 2° trim.	1.000	–
Affitto 3° trim.	1.000	–
Affitto 4° trim.	<u>1.000</u>	–
Saldo finale	4.000	–

Dall'esempio sopra riportato si può meglio comprendere che la “corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili” significa almeno due cose importanti: la prima è che **tutti** i fatti di gestione dell'impresa siano iscritti in contabilità e, la seconda, è che solo i fatti di gestione **realmente** avvenuti siano registrati.

Ciò significa escludere tutti i fatti realmente avvenuti ma estranei all'impresa (ad esempio, i costi di tipo personale legati alla vita dell'imprenditore e non inerenti all'impresa che fossero iscritti nella contabilità aziendale) e quei fatti assolutamente inesistenti che invece sono iscritti in contabilità e, quindi, in bilancio⁵.

Iscrivere in bilancio fatti inesistenti o che non corrispondano a fatti realmente avvenuti è più frequente di quanto non si creda ed in entrambi i casi il bilancio è incompleto e non corretto⁶. Saremmo quindi in presenza di “bilanci falsi” nel primo caso e incompleti nel secondo caso. La fase dell'accertamento della regolare tenuta della contabilità è propedeutica⁷ a tutto il resto e non bisogna mai dimenticarsene per ogni area sottoposta a revisione.

Ma come possiamo verificare che tutti i fatti di gestione realmente accaduti siano riflessi in contabilità?

Per prima cosa occorrerà verificare l'adeguatezza del sistema di controllo interno, ossia accertare che i controlli posti in essere dalla società revisionata siano stati disegnati in modo tale da “intercettare” tutti i fatti aziendali da contabilizzare e prevenire possibili azioni volte a rilevare fatti inesistenti.

Alla verifica dell'affidabilità del sistema di controllo interno si potranno anche affiancare verifiche volte a ripercorrere, a ritroso, una serie di contabilizzazioni effettuate dalla società arrivando a verificare la natura dei fatti di gestione che ne hanno “scatenato” la rilevazione.

Altro punto fondamentale per poter procedere nello svolgimento della revisione legale riguarda la preventiva **pianificazione generale** dell'attività di revisione⁸.

È impossibile, infatti, svolgere bene una revisione senza una attenta organizzazione preventiva. La pianificazione si traduce sempre in un documento formale da inserire nelle carte di lavoro che, normalmente, contempla almeno i seguenti aspetti:

- *Conoscenza dell'attività del cliente:*
 - analisi (se rilevante) degli aspetti economici generali di rilevante impatto

⁵ Ci si riferisce, in questo caso, alla verifica dell'asserzione della “completezza”.

⁶ Non è corretto credere che fenomeni di incompletezza dei dati o assenza di fatti realmente avvenuti siano più facili da riscontrare nelle piccole e medie imprese piuttosto che in quelle di grandi dimensioni. Queste fattispecie avvengono indipendentemente dalla dimensione dell'impresa, anche se i sistemi di controllo interno si presume funzionino efficacemente. In questo contesto si esclude qualsiasi fattispecie di tipo doloso o fraudolento nell'omissione dei fatti o nella registrazione di fatti inesistenti che sono approfonditi nei capitoli successivi.

⁷ Questa fase viene infatti svolta con cadenza trimestrale e, pertanto, prima della verifica del bilancio di fine anno.

⁸ Si veda il principio di revisione n. 300 – *Pianificazione della revisione contabile di bilancio*.

- sull'attività svolta;
- livello di competenza del *management*.
- *Comprensione del sistema contabile e di controllo interno:*
- sistemi e principi contabili in essere e relativi modifiche;
 - effetti prodotti dall'introduzione di nuovi principi contabili o nuovi adempimenti legislativi.
- *Rischi relativi alla revisione:*
- valutazione del rischio intrinseco, del rischio di controllo e del rischio di mancata rilevazione dei fatti di gestione;
 - valutazione della possibilità di errata valutazione degli elementi di stima;
 - identificazione delle aree contabili più complesse e maggiormente soggette a rischi di errata valutazione.
- *Rilevanza o "materialità":*
- definizione di criteri preliminari di significatività di un errore rispetto al bilancio nella sua globalità⁹ e rispetto alle singole voci di bilancio.
- *Natura, tempi ed estensione delle procedure:*
- affetti sull'attività di revisione dell'utilizzo dell'informatica;
 - ruolo della revisione interna e sua possibile influenza sulle procedure di revisione.
- *Coordinamento, direzione e supervisione dei collaboratori del revisore:*
- coinvolgimento di altri revisori per il controllo di eventuali società controllate, sedi secondarie, succursali ("branch"), divisioni, e via dicendo;
 - coinvolgimento di periti o esperti esterni.
- *Altri aspetti:*
- considerazioni in merito a situazioni che possano richiedere attenzioni particolari, quali ad esempio le operazioni tra entità correlate;
 - natura e scadenze di adempimenti richiesti dalla legge.

Chiariti gli obiettivi e le norme di comportamento da seguire nello svolgimento della revisione, è utile conoscere anche **i limiti e l'ampiezza dell'incarico stesso**.

Tra i **limiti** bisogna ricordare che il giudizio di attendibilità del bilancio ha il *solo* scopo di garantire la conformità del bilancio ai principi contabili di riferimento e alle regole relative di generale accettazione. Ciò significa che la revisione si svolge ed il giudizio si emette sia che il risultato dell'impresa sia positivo sia che sia negativo; in ogni caso il bilancio dovrà rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'impresa.

Riguardo invece all'**ampiezza** della revisione, ci si riferisce all'insieme delle

⁹ I principi di revisione richiedono che un soggetto incaricato ottenga sempre adeguati e sufficienti elementi probativi su cui basare il proprio giudizio sul bilancio e che li valuti per la loro importanza quantitativa e qualitativa in relazione al bilancio nella sua globalità.

procedure necessarie nei vari casi per soddisfare gli obiettivi della revisione. È il revisore stesso che, di volta in volta, determina le procedure ritenute necessarie per svolgere il suo ruolo come richiesto dai principi di revisione. Questo è il motivo fondamentale per cui programmi standard, *checklist*, questionari e via dicendo non sempre raggiungono l'obiettivo di una revisione efficace ed efficiente, perché ogni azienda ha rischi diversi da affrontare, quindi, in modo diverso.

Per poter esprimere un giudizio bisogna, inoltre, ottenere adeguati e sufficienti elementi probativi che dimostrino la validità delle asserzioni¹⁰ sottostanti alle varie voci del bilancio e alla presentazione e informativa dello stesso, considerandone la rilevanza e i rischi connessi.

La capacità di individuare errori significativi è comunque soggetta a **limiti intrinseci** derivanti da fattori quali:

- l'utilizzo di verifiche a campione;
- i limiti tipici di ogni sistema contabile e di controllo interno (ad esempio, la possibilità di frode o di "forzatura" del sistema dei controlli da parte della direzione aziendale);
- la natura "persuasiva" piuttosto che "conclusiva" di molti elementi probativi¹¹.

¹⁰ Per un'analisi esaustiva della natura delle "asserzioni" si rimanda al Capitolo 9. Qui ci si limita a dire che per "asserzione" si intende ogni dichiarazione di dati ed informativa contabile fornita dagli amministratori che, con il bilancio, asseriscono la validità delle informazioni fornite.

¹¹ Per "elementi probativi" si intendono le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio professionale. Gli elementi probativi comprendono le fonti documentali e le registrazioni contabili alla base del bilancio, nonché le informazioni di supporto aventi altra origine.