

Revisione legale e controllo della qualità: la relazione del revisore

di Alberto Pesenato (*)

Il documento finale redatto dal revisore legale è la relazione di revisione. Essa è il sigillo che conferma che il lavoro svolto è in linea con i principi di revisione e conforme al controllo di qualità richiesto dal D.Lgs. n. 39/2010, basato sui Principi di Revisione ISA: 200 - 220 - ISCQ 1.

Introduzione

Il Principio di revisione n. 200 (1) negli obiettivi generali al punto 11. b recita: il revisore deve «emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti».

Il contenuto e la forma della relazione sono forniti dalle linee guida del documento Isa (2) 700 dell'Ifac.

I riferimenti professionali a cui il revisore legale deve attenersi sono:

- Consob, comunicazione n. 99088450 dell'1 dicembre 1999 (3);
- Assirevi, documento di ricerca n. 157 (4);
- CNDCEC Principio Revisione 002 del 9 aprile 2011 (5);

I documenti sopra descritti presentano alcune differenze dal documento Isa 700 dell'Ifac.

Alcune precisazioni sul P.R. 002 CNDCEC

Lo standard di revisione CNDCEC 002 9 aprile 2011 (6) non è stato raccomandato dalla Consob in quanto nella revisione legale di enti assoggettati al controllo di Consob, prevale come fonte normativa nella predisposizione della relazione di revisione, la Comunicazione Consob. 9988450 del 1 dicembre 1999 (7). Il principio di revisione 002 pur essendo allineato alle fonti professionali e alla prassi prevalentemente in uso presenta alcuni elementi di difformità rispetto ad esse.

In particolare, il secondo paragrafo della relazione, nella frase che recita «*il procedimento di controllo contabile è stato svolto in modo coerente con le dimensioni della società e il suo assetto organizzativo*», non trova riscontro né nei riferimenti professionali già in uso in Italia (Comunicazione Consob sopra citata e prassi prevalente), né nei principi di revisione internazionali in vigore e tantomeno con quelli che entreranno in vigore a seguito dell'emissione degli International Standards on Auditing nell'ambito del *Clarity Project*.

La formulazione CNDCEC si presta a letture e interpretazioni non univoche determinando pertanto una potenziale riduzione nella chiarezza della relazione di revisione nei confronti degli utilizzatori della medesima per quanto riguarda le modalità di applicazione della metodologia di revisione. Anche il comportamento del revisore indicato nel principio di revisione riferito alla presenza

Note:

(*) *Revisore legale, Consulente Area D. Lgs. 231/2001, Dottore commercialista in Verona*

(1) I precedenti 19 contributi *pubblicati da Amministrazione & finanza* illustrano in sintesi altrettanti punti cardine del controllo di qualità che il revisore legale deve seguire nella professione e che sono, con più completezza dettagliati nelle Parti II III IV e V del *Manuale del Revisore Legale WKI IPSOA VI edizione 2014*.

(2) ISA: International Standard on Auditing.

(3) Op. cit. App. 1.

(4) Op. cit. App. 2.

(5) Op. cit. App. 3.

(6) Op. cit. App. 3.

(7) Op. cit. App. 1.

di limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione non è allineato a quanto contenuto nella Comunicazione Consob e nei principi di revisione internazionali (*Clarity Project*), determinando possibili comportamenti non uniformi da parte dei revisori in sede di applicazione dello stesso.

Come descritto a causa dei cambiamenti normativi (8) e del mancato aggiornamento da parte di Consob delle modalità di redazione della relazione del revisore, Assirevi ha pubblicato nel 2010 il documento di ricerca 157 (9) proponendo due modelli di relazione. Nel frattempo anche il CNDCEC ha pubblicato il PR 002 anche se per le revisioni delle società quotate il principio non è applicabile. Le novità allora introdotta dal CNDCEC riguardano:

- il titolo, che diventa «Relazione della società di revisione ai sensi dell'art. (inserire norma di riferimento: per esempio 2409-ter del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 ora non più applicabili ora art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39);

- il secondo paragrafo, con l'inserimento di una frase in cui si precisa che *«la revisione contabile sul bilancio consolidato (d'esercizio) al ... è stata svolta in conformità alla normativa vigente nel corso di tale esercizio»;*

- il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione col bilancio, in cui il riferimento è alla «legge», anziché agli specifici articoli del c.c. e del D.Lgs. n.58/1998 ora abrogati (in linea col documento Assirevi n. 151). Per cui il secondo periodo di tale paragrafo sarà *«È di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione [...] con il bilancio come richiesto dalla legge»;*

- la qualifica della persona che sottoscrive la relazione rimane quella di «Revisore contabile». Lo standard del CNCDEC qualifica invece la persona «Revisore legale».

In attuazione dei poteri loro attribuiti dall'art. 9 del D.Lgs. 38/2005, le Autorità di Vigilanza hanno emanato i provvedimenti in materia di schemi di bilancio (Tavola 1).

La relazione di revisione

Definizione ed elementi essenziali

L'espressione del giudizio professionale contenuto nella relazione di revisione

segue le disposizioni attualmente contenute nei documenti Consob ed Assirevi.

Gli elementi essenziali della relazione di revisione sono:

1) secondo il paragrafo 5 dell'ISA 700 e della comunicazione Consob 99088450, i seguenti:

a) Titolo

- destinatari della relazione

b) Paragrafo 1 introduttivo con:

- identificazione del bilancio oggetto della revisione contabile e

- le diverse responsabilità facenti rispettivamente capo ai redattori del bilancio ed alla società di revisione incaricata del controllo legale dei conti;

c) Paragrafo 2 sulla natura e portata della revisione contabile:

- riferimento ai principi e criteri per la revisione contabile seguiti;

- descrizione del lavoro di revisione svolto;

d) Paragrafo 3 contenente l'espressione del giudizio professionale sul bilancio (opinione positiva o descrizione di limitazioni, fatti che originano dissensi e quantificazione degli effetti);

e) data e luogo dell'emissione della relazione;

f) firma ed indirizzo del revisore;

2) per l'art. 14 D. Lgs. 39 del 27 gennaio 2010 i seguenti:

a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio sottoposto a revisione e il quadro delle regole di redazione applicate alla società;

b) una descrizione della portata della revisione svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;

c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;

d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;

e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

Note:

(8) Art. 14 D. Lgs. 39/2010.

(9) Op. cit. App. 2

Nel caso il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.

a) Titolo

La fonte normativa in base alla quale il giudizio è rilasciato deve essere riportata nell'instestazione della relazione (10):

– per le relazioni di revisione relative a enti di interesse pubblico, «*Relazione della società di revisione ai sensi degli artt. 14 e 16 del D.Lgs. 27.1.2010, n. 39 [e dell'art.....]*» (tale ultimo riferimento per eventuali disposizioni speciali di settore);

– per le relazioni di revisione relative a società diverse da enti di interesse pubblico e non appartenenti a gruppi quotati, «*Relazione della società di revisione ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27.1.2010, n. 39 [e dell'art.....]*» (tale ultimo riferimento per eventuali disposizioni speciali di settore);

– per le relazioni di revisione relative a società controllate, controllanti e sottoposte a controllo comune con imprese quotate, nel periodo transitorio e dunque fino all'entrata in vigore delle future disposizioni regolamentari, ai sensi dell'art. 16 del Decreto, «*Relazione della società di revisione ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27.1.2010, n.39, dell'art. 165 (ovvero 165-bis) del D.Lgs. 24.2.1998, n. 58 [e dell'art.....]*» (tale ultimo riferimento per eventuali disposizioni speciali di settore).
Destinatari: solitamente il destinatario della relazione sono gli azionisti o l'organo societario che ha affidato l'incarico. Ma potrebbe essere, per esempio, il Consiglio di amministrazione o un terzo che ha richiesto la revisione del bilancio per scopi di finanziamento, acquisizione o altro.

Nota:

(10) Per le relazioni emesse dal revisore legale o dalla società di revisione legale.

Tavola 1 - Provvedimenti in materia di schemi di bilancio

- Delibera Consob n. 15519 del 27 luglio 2006 - Disposizioni in materia di schemi di bilancio da emanare in attuazione dell'art. 9, comma 3, del D.Lgs. n. 38 del 28 febbraio 2005 - applicabile alle società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati italiani e alle società aventi strumenti finanziari diffusi tra il pubblico di cui all'art. 116 del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, diverse da quelle bancarie e assicurative;
- Delibera Consob n. 15520 del 27 luglio 2006 [*]- Modificazioni e integrazioni al regolamento recante norme di attuazione del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 concernente la disciplina degli emittenti, adottato con delibera n. 11971 del 14 maggio 1999 e successive modifiche e integrazioni - applicabile alle società emittenti azioni [**];
- Circolare della Banca d'Italia n. 262 del 22 dicembre 2005 (1° Aggiornamento del 18 novembre 2009) - // bilancio bancario: schemi e regole di compilazione - applicabile alle banche iscritte nell'albo di cui all'art. 13 del D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385 - recante il Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia (Tub) - e gli enti finanziari di cui all'art. 1, comma 1, leti c), del D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87 (ovvero le società finanziarie capogruppo di gruppi bancari iscritti nell'albo di cui all'art. 64 del Tub);
- Istruzioni di Banca d'Italia del 16 dicembre 2009 per la redazione dei bilanci degli Intermediari finanziari iscritti nell'Elenco speciale, degli Istituti di moneta elettronica (Imel), delle Società di gestione del risparmio (Sgr) e delle Società di intermediazione mobiliare (Sim). Gli intermediari finanziari iscritti nell'Elenco Speciale sono le società finanziarie iscritte nell'albo di cui all'art. 107 del Tub [***];
- Regolamento Isvap n. 7 del 13 luglio 2007, concernente gli schemi per il bilancio delle imprese di assicurazione e riassicurazione che sono tenute all'adozione dei principi contabili internazionali, emanato in attuazione dell'art. 90 D.Lgs. 7 settembre 2005, n. 209, come modificato dal provvedimento Isvap n. 2784 dell'8 marzo 2010.

[*] Qualora siano società emittenti azioni, la Delibera Consob n. 15520 del 27 luglio 2006 si applica sia nel caso di imprese incluse nell'ambito di applicazione del D.Lgs. 173/1997 che nel caso di banche, enti finanziari capogruppo di gruppi bancari, intermediari finanziari ex art. 107 del Tub, Sim, Sgr e Imel (soggetti operanti in ambito regolamentato da Banca d'Italia). Per i soggetti operanti in ambito regolamentato da Banca d'Italia le fonti normative citate nei provvedimenti emanati rendono applicabili sia il D.Lgs. 38/2005 sia il D.Lgs. 87/1992.

[**] Consob, con la comunicazione n. DEM/6064293 del 28 Luglio 2006, ha realizzato alcuni interventi normativi in attuazione dell'art. 114, comma 5, del D.Lgs. 58/1998 (Tuf) che permettono di completare il quadro sistematico di riferimento in materia di informativa societaria delle società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati italiani e le società aventi strumenti finanziari diffusi tra il pubblico di cui all'art. 116 del Tuf. Gli aspetti rilevanti ai fini dello svolgimento della revisione contabile derivanti dalla predetta comunicazione Consob sono trattati nel Documento di ricerca Assirevi n. 105.

[***] Le istruzioni contenute nel Regolamento della Banca d'Italia del 16 dicembre 2009 sostituiscono integralmente quelle allegato al Regolamento del 14 febbraio 2006.

b) Paragrafo introduttivo (11)

È consuetudine riportare nel paragrafo introduttivo la data di chiusura del bilancio e il relativo periodo di riferimento; infatti la relazione del revisore deve identificare il bilancio assoggettato a revisione legale, e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società (art. 14 D.Lgs. n. 39/2010).

L'oggetto della revisione deve essere sinteticamente individuato e il giudizio deve fare riferimento a esso nella sua totalità. L'identificazione deve essere perfezionata dall'indicazione delle date di chiusura degli esercizi cui si riferiscono i bilanci.

La revisione legale dei conti è normalmente effettuata sul bilancio d'esercizio o sul bilancio consolidato; in certi casi, la revisione potrà avere per oggetto anche il solo stato patrimoniale, un bilancio infra annuale o i bilanci comparativi di più di due esercizi.

Il bilancio è un documento preparato dagli amministratori, la cui elaborazione richiede la formulazione di valutazioni, stime ed infine l'identificazione dei metodi di contabilizzazione applicabili e dei principi contabili di riferimento.

Il paragrafo deve includere una dichiarazione sulla distinzione di responsabilità tra gli amministratori (redattori del bilancio) e chi è chiamato a verificarne la conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione (revisore).

Le società quotate sono ora tenute a redigere i bilanci applicando i principi contabili internazionali e la Consob non ha ancora aggiornato le sue istruzioni sulle relazioni per adeguarle a ciò (12).

c) Natura e portata della revisione contabile

In questo paragrafo il revisore descrive la natura e la portata della revisione contabile (comma 2° dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010) indicando i principi di revisione seguiti (13) e le finalità della revisione stessa. Il paragrafo ha inoltre lo scopo di evidenziare le modalità e le caratteristiche del lavoro svolto e di garantire che sono state effettuate tutte le procedure di revisione ritenute necessarie nella circostanza e la possibilità avuta dal revisore di eseguire le procedure di revisione ritenute necessarie nel caso specifico.

Per ciò che concerne le finalità e le modalità della revisione, il paragrafo contiene una di-

chiarazione che la revisione è stata pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio sia vi-ziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei principi contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dagli amministratori. A conclusione del paragrafo il revisore dichiara altresì che, con riferimento alla revi-

Note:

(11) Identificazione del bilancio oggetto della revisione contabile e delle diverse responsabilità facenti rispettivamente capo ai redattori del bilancio ed alla società di revisione incaricata del controllo legale dei conti.

(12) Nell'Appendice 2 del libro il lettore potrà trovare dei modelli di relazione contenuti negli allegati all'ormai superato documento di ricerca Assirevi 157 del luglio 2009 ove si propongono i paragrafi introduttivi, a seconda che la base di redazione siano i principi contabili italiani, i principi contabili internazionali.

I modelli di relazione esposti sono da ritenersi in parte superati in quanto con il recepimento dell'ottava direttiva nell'ordinamento nazionale, il D. Lgs. N. 39/2010 ha modificato tutti i riferimenti normativi. Pertanto non esistono più relazioni redatte ai sensi dell'art. 156 del Tuf o dell'art. 2409-ter del c.c., perché tali articoli sono stati abrogati e sostituiti dall'art. 14 del citato decreto.

(13) Con le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 39/2010, la revisione legale dei conti deve essere svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 26, paragrafi 1 e 2 della direttiva 2006/43/CE (art. 11 del citato decreto). Tuttavia la procedura di omologazione degli International Standards on auditing emessi dallo IASB non è attualmente ancora in vigore. Pertanto, nelle disposizioni transitorie del decreto è previsto che fino all'adozione dei principi di revisione internazionale, la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla Consob. Inoltre, il decreto prevede la possibilità che il Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob, la Banca d'Italia e l'Isvap potrà disporre con regolamento l'obbligo di osservare procedure di revisione o obblighi supplementari o, in casi eccezionali, il divieto di osservare parte dei principi IAS solo nel caso in cui l'obbligo o il divieto conseguono da disposizioni legislative specifiche relative alla portata della revisione legale.

Pertanto è chiarito che ai sensi dell'art. 43, comma, 3, i principi di revisione che alla data di entrata in vigore del decreto risultano emanati ai sensi dell'art. 162, comma 2, lettera a), Tuf continuano ad essere applicati fino alla data di entrata in vigore dei principi di revisione internazionale adottati dalla Commissione europea.

sione contabile del bilancio oggetto di esame, il lavoro svolto fornisce una ragionevole base per l'espressione del proprio giudizio professionale.

Per quanto riguarda infine i dati dell'esercizio precedente, si fa esplicito rinvio alla relazione della società di revisione relativa al precedente esercizio eventualmente emessa. Quando tuttavia, i dati comparativi sono stati modificati, in quanto alcuni specifici principi contabili internazionali richiedono di modificare il dato comparativo (si citano per esempio lo Ias 8, e l'Ifrs 5) il revisore è chiamato a svolgere procedure di revisione specifiche per verificare la correttezza delle modalità di contabilizzazione, rideterminazione ed esposizione delle riclassificazioni e rettifiche eventualmente apportate ai dati comparativi.

d) Espressione del giudizio professionale sul bilancio

Nell'esprimere il giudizio, il revisore valuta se il bilancio è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione.

La disciplina del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato deriva, come noto, dal processo di recepimento nell'ordinamento giuridico interno delle norme contabili emanate dall'Unione Europea.

A tal fine viene utilizzata la formulazione «... è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione».

La circolare Consob enuncia «L'adozione dei provvedimenti attuativi dell'art. 9 del D.Lgs. n. 38/2005 ha comportato, al momento del passaggio ai principi contabili Ifrs adottati dall'Unione Europea, l'introduzione di forme tecniche e specifici obblighi informativi in aggiunta a quelli richiesti dai predetti principi contabili. Pertanto, con riferimento alle società destinatarie degli specifici provvedimenti di cui all'art. 9 del D.Lgs. 38/2005, il giudizio professionale in merito alla rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale-finanziaria, nonché del risultato economico dell'impresa e del Gruppo nel bilancio d'esercizio/consolidato, deve essere ricondotto necessariamente al rispetto dei predetti principi contabili Ifrs, nonché dei provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 8/2005.»

Ciò ha comportato la modifica del paragrafo 3 del modello di relazione di revisione previ-

sto dalla comunicazione Consob n. DAC/99088450 del 1° dicembre in merito alle modalità di redazione della relazione di revisione. La circolare Consob continua «Il giudizio professionale sui bilanci delle società che non sono destinatarie degli specifici provvedimenti di cui all'art. 9 del D.Lgs. 38/2005 (Società controllate di quotate non operanti nei settori regolamentati da Banca d'Italia e altre società che utilizzano le opzioni ammesse dal D.Lgs. 38/2005 ai fini dell'applicazione dei principi contabili Ifrs) è espresso con esclusivo riferimento ai principi contabili Ifrs adottati dall'Unione Europea. Per queste società, infatti, i predetti principi contabili Ifrs sono ritenuti sufficienti per misurare il requisito della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale-finanziaria nonché del risultato economico del bilancio dell'impresa o del Gruppo».

Il riscontro dell'inosservanza da parte degli amministratori dei principi contabili di riferimento rappresenterà un segnale molto importante per il revisore, che sarà tuttavia seguito da ulteriori accertamenti e verifiche ai fini dell'espressione del giudizio professionale che è ricondotto, in ultima analisi, al rispetto della disciplina di legge in materia.

e) Data e luogo di emissione della relazione

La data della relazione è quella in cui hanno avuto termine le procedure di revisione. La relazione indica inoltre il luogo nel quale la società di revisione ha la sede legale o secondaria.

f) Firma del responsabile della revisione contabile

La relazione della società di revisione emessa ai sensi dell'art. 156 del D.Lgs.58/98

Il giudizio di coerenza sulla relazione sulla gestione

L'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2010 ha disciplinato la struttura della relazione del revisore prevedendo altresì che il revisore esprima un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

Anche la relazione sulla gestione è oggetto di specifico commento da parte del revisore che deve esprimere un giudizio sulla coerenza della stessa con il bilancio di esercizio secon-

do l'art. 2, D.Lgs. 2 febbraio 2007 n. 32 di attuazione della direttiva 2003/51/CE.

In data 24 febbraio 2009 è stato adottato dalla Consob il Principio di Revisione n. 001, approvato dal CNDCEC nella seduta del 11 e 12 febbraio 2009, avente ad oggetto il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, che stabilisce al riguardo le regole di comportamento e fornisce al revisore una guida sulle procedure di verifica da svolgere ed illustra inoltre le modalità di formulazione del giudizio di coerenza.

Il giudizio di coerenza deve essere esposto nella relazione del revisore in un paragrafo aggiuntivo e successivo rispetto a quello in cui il revisore esprime il proprio giudizio sul bilancio.

Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione può influenzare anche l'espressione del giudizio sul bilancio (14).

a) Giudizio senza rilievi sul bilancio ed effetti derivanti dalle procedure di verifica sulla coerenza della relazione sulla gestione
Nel caso di «giudizio senza rilievi sul bilancio» e assenza di «Incoerenze significative nella relazione sulla gestione» rispetto allo stesso, il revisore deve utilizzare la seguente formulazione:

«La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge [e dai regolamenti] compete agli amministratori della ABC S.p.A.. È di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. 14 del D.Lgs. XXX. A tal fine, abbiamo svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob. A nostro giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio (d'esercizio) (consolidato) della ABC S.p.A. al (giorno mese anno)».

b) Incoerenze significative.

Nel caso di «incoerenze significative», il revisore deve comunicarle agli amministratori, chiedendo che la relazione sulla gestione sia conseguentemente modificata. Se la relazione sulla gestione non è modificata, il revisore deve descrivere le «incoerenze significative» riscontrate nel paragrafo dedi-

cato al giudizio di coerenza, utilizzando la seguente frase:

«La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge (e dai regolamenti) compete agli amministratori della ABC S.p.A.. È di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. 14 del D.Lgs. 39/2010. A tal fine, abbiamo svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob. (Descrizione delle significative incoerenze riscontrate). A nostro giudizio, ad eccezione di quanto precedentemente descritto, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d'esercizio] [consolidato] della ABC S.p.A. al (giorno mese anno)».

Altre tipologie di giudizio sul bilancio ed effetti derivanti dalle procedure di verifica sulla coerenza della relazione sulla gestione

Nei casi in cui la relazione sulla gestione non sia messa a disposizione del revisore in tempo utile per consentirgli lo svolgimento delle procedure di verifica previste dal PR 001 lo stesso deve valutare l'opportunità di esprimere un giudizio con rilievi per limitazioni alle procedure di verifica o, nelle circostanze di particolare gravità, l'impossibilità di esprimere il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

Qualora, a seguito dello svolgimento delle procedure di verifica svolte, il revisore identifichi «incoerenze significative» molteplici o pervasive, egli deve valutare l'opportunità di esprimere un giudizio avverso sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

Nota:

(14) Nei paragrafi a) e b) si riportano gli esempi del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio delle entità che non sono influenzate dall'art. 123-bis Tuif (relazione sul governo societario e assetti proprietari. Nei paragrafi numerati da f3) in poi si riportano invece i vari casi di esempi di giudizio di coerenza per le entità assoggettate agli obblighi previsti dall'art. 123-bis Tuif (si rimanda al documento Assirevi 151 del febbraio 2010 che tratta in dettaglio l'argomento).

Nel caso di giudizio avverso o l'impossibilità a esprimere il giudizio sul bilancio, l'inattendibilità del bilancio, le limitazioni al procedimento di revisione o le significative incertezze appaiono di per sé motivo per privare di ogni possibile significato utile il giudizio di coerenza richiesto al revisore.

In tali circostanze il revisore deve concludere di non essere in grado di esprimersi sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, aggiungendo, dopo il paragrafo del giudizio sul bilancio, il seguente paragrafo:

«La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge (e regolamenti) compete agli amministratori della ABC S.p.A.. È di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. 14 del D.Lgs. 39/2010. A causa della (rilevanza delle limitazioni alle nostre verifiche) (rilevanza degli effetti connessi alle incertezze) (significatività delle deviazioni dai principi contabili di rifriemento)»

La Tavola 2, formulata dal PR 001, riporta le casistiche possibili.

Tipologia dei giudizi sul bilancio

Le tipologie di giudizio si suddividono in:

- 1) giudizio senza rilievi;
- 2) giudizio con rilievi per dissensi rispetto ai criteri contabili e all'adeguatezza dell'informativa;
- 3) giudizio con rilievi per limitazioni relative al procedimento di revisione;
- 4) giudizio negativo;
- 5) dichiarazione di impossibilità di esprimere

re un giudizio per gravi limitazioni al procedimento di revisione;

6) dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio per la presenza di rilevanti effetti connessi ad incertezze.

L'art.156 del D.Lgs. 58/98 prevede che il revisore possa:

- esprimere un giudizio senza rilievi;
- esprimere un giudizio con rilievi;
- esprimere un giudizio negativo;
- dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio.

La comunicazione Consob n. DAC/99088450 del 1° dicembre in merito alle tipologie di giudizio è chiara.

Il revisore esprime un «giudizio senza rilievi» se il bilancio è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione .

L'osservanza di tale clausola generale è espressa chiaramente nell'espressione del giudizio con la seguente formulazione: «A nostro giudizio, il bilancio, è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.» (15).

Il revisore non può esprimere un giudizio senza rilievi qualora dalle verifiche eseguite emergano le seguenti circostanze, i cui effetti siano giudicati, dal revisore stesso, significativi rispetto al bilancio nel suo complesso:

a) mancanza di conformità alle norme che disciplinano il bilancio; nei casi in cui il revisore sia in disaccordo con gli amministra-

Nota:

(15) Op. cit. App.1 par 1.

Tavola 2 - Consob n. 16801 del 24/2/2009 relazione: casistiche possibili

Tipologia di giudizio sul bilancio	Effetti sul giudizio sulla coerenza
Rilievi per divergenza rispetto ai principi contabili di riferimento	Effetto sul giudizio sulla coerenza da valutare nelle specifiche circostanze
Rilievi per limitazioni del processo revisionale rispetto ai principi di revisione di riferimento	Effetto sul giudizio sulla coerenza da valutare nelle specifiche circostanze
Impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni al procedimento di revisione o per significative incertezze	Impossibilità di espressione del giudizio sulla coerenza
Giudizio avverso	Impossibilità di espressione del giudizio sulla coerenza

tori rispetto ai criteri contabili adottati nel bilancio, ovvero rilevi degli errori nelle metodologie di applicazione degli stessi o, infine, giudichi inadeguata l'informazione fornita in bilancio;

b) limitazioni al procedimento di revisione connesse ad impedimenti tecnici incontrati nello svolgimento delle procedure o a restrizioni imposte dagli amministratori nell'acquisizione degli elementi probativi.

In tali circostanze il revisore riporta la descrizione analitica e dettagliata dei rilievi emersi nel paragrafo che precede l'espressione del giudizio. Il paragrafo relativo ai rilievi riporta, ove applicabile, anche gli effetti economico - patrimoniali delle difformità riscontrate, se del caso al netto dell'incidenza fiscale determinata sulla base dell'aliquota che prevedibilmente determina o determinerà l'imposizione tributaria. Il revisore quindi apprezza la significatività dei rilievi emersi nel corso delle verifiche svolte per valutarne i riflessi sul giudizio professionale. Tale valutazione conduce ad una delle seguenti tre ipotesi di giudizio:

1. il revisore giudica che gli effetti dei rilievi emersi (sia in termini di dissensi sui criteri contabili e sull'informazione resa in bilancio, sia in termini di limitazioni al procedimento di revisione) non sono così rilevanti da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio considerato nel suo insieme. In altri termini se la presenza dei rilievi non altera complessivamente la chiarezza del bilancio e la sua capacità di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società, il revisore esprime un «giudizio con rilievi» secondo la seguente formulazione: «A nostro giudizio, il bilancio, ad eccezione dei rilievi (o ad eccezione delle possibili rettifiche connesse ai rilievi) evidenziati nel precedente paragrafo, è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione e pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.» (16);

2. il revisore giudica che gli effetti derivanti dalla non corretta applicazione dei criteri contabili o dall'inadeguatezza dell'informazione resa (vedi infra sub a)) sono così rilevanti e pervasivi da rendere inattendibile il

bilancio nel suo complesso. Poiché i rilievi emersi non consentono l'osservanza della summenzionata clausola generale di bilancio il revisore esprime un «giudizio negativo» secondo la seguente formulazione: «A nostro giudizio, a causa dei rilievi esposti nel precedente paragrafo, il bilancio, non è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto non è redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.»; "nota-te"Note:

3. il revisore giudica i possibili effetti delle limitazioni alle procedure di revisione (vedi infra sub b)) così rilevanti da far mancare elementi indispensabili per un giudizio sul bilancio. In tal caso egli dichiara l'«impossibilità ad esprimere un giudizio» secondo la seguente formulazione:

«A causa della rilevanza delle limitazioni alle nostre verifiche descritte nel precedente paragrafo, non siamo in grado di esprimere un giudizio sul bilancio,» (18)

I richiami d'informativa

Ove lo ritenga opportuno il revisore può, nel paragrafo successivo a quello del giudizio, esporre un richiamo d'informativa (o paragrafo d'enfasi), riportando le informazioni di particolare rilevanza che, per quanto già esposte più diffusamente dagli amministratori nel bilancio, meritino di essere richiamate all'attenzione degli utilizzatori del bilancio stesso, rinviando, se del caso, a quanto detto dagli amministratori.

In conformità a quanto previsto dall'art. 51, paragrafo 1. lett. b), della direttiva 78/660/CEE il revisore verifica la concordanza della relazione degli amministratori sulla gestione con il bilancio. Le verifiche svolte a tal fine sono riportate nel libro della revisione contabile. Se, a seguito dei controlli eseguiti, emerge una difformità tra i documenti contabili e la relazione sulla gestione il revisore, fatto salvo ogni ulteriore accertamento necessario per verificare la correttezza delle ap-

Note:

(16) Op. cit. App.1 All. 2 e 3.

(17) Op. cit. App.1 All. 4.

(18) Op. cit. App.1 All. 5.

postazioni di bilancio, descrive le discordanze o le carenze riscontrate in un apposito richiamo d'informativa, dopo l'espressione del giudizio.

Le situazioni di incertezza

Il termine «incertezze» si riferisce a circostanze atte ad influenzare il bilancio, connesse ad azioni o eventi futuri ed incerti al di fuori del controllo degli amministratori alla data di redazione del bilancio.

L'individuazione di situazioni incerte richiede lo svolgimento di tutti gli accertamenti volti a verificare da parte del revisore l'adeguatezza e la ragionevolezza dei trattamenti contabili adottati e delle informazioni rese al riguardo. In quest'ambito sono da comprendere le analisi volte alla valutazione delle misure poste in essere o previste dagli amministratori per fronteggiare le situazioni di crisi che potrebbero essere causate dall'evento futuro ed incerto.

In presenza di situazioni di incertezza, il revisore acquisisce, alla data di espressione del giudizio sul bilancio, gli elementi utilizzati dagli amministratori a supporto della validità delle loro determinazioni, nonché tutti gli altri elementi ritenuti necessari nella circostanza.

Qualora il revisore, sulla base degli elementi probativi di supporto acquisiti, ritenga che le azioni poste in essere dagli amministratori ed i trattamenti contabili adottati siano, nella circostanza, adeguati e ragionevoli e l'informazione fornita al riguardo in bilancio sia adeguata, egli esprime un giudizio senza rilievi, aggiungendo, se del caso, un richiamo d'informativa.

Il revisore esprime un giudizio con rilievi laddove in presenza di una situazione di incertezza - sebbene non così rilevante da porre dubbi sull'attendibilità complessiva del bilancio - riscontri i seguenti aspetti:

- l'incertezza non è stata adeguatamente descritta in bilancio;
- le azioni poste in essere dagli amministratori ed i trattamenti contabili adottati appaiono al revisore non condivisibili.

Alla luce di quanto sopra, non si ritiene ammissibile la formulazione di un rilievo per limitazioni al procedimento di revisione qualora il revisore abbia acquisito tutti gli ele-

menti disponibili senza alcuna restrizione imposta dagli amministratori.

In nessun caso il revisore può subordinare il rilascio del giudizio al verificarsi o meno in futuro dell'evento incerto.

Simili valutazioni sono svolte dal revisore in presenza di più situazioni di incertezza o di un'incertezza particolarmente rilevante, tanto da porre in discussione l'attendibilità complessiva del bilancio o la stessa continuità aziendale. In tali circostanze il revisore dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio (19) (allegato n. 6) quando ritiene che le azioni poste in essere, o previste, dagli amministratori ed i conseguenti trattamenti contabili si basino su presupposti fortemente opinabili. Qualora, viceversa, le verifiche svolte mettessero in evidenza una carente informazione di bilancio il revisore esprime un giudizio negativo

Nota:

(19) Op. cit. App. 1 All.6.