

La relazione di revisione secondo l'ISA Italia 700: alcune possibili evoluzioni dopo il DLgs 135/2016

Cagliari, 2 marzo 2017
Dott. Piero Maccioni
Commissione Principi di Revisione del CNDCEC



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
CAGLIARI
Circonscrizione dei Tribunali di Cagliari e Lanusei



STUDIO GNUDI
ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

Prima dell'introduzione degli **ISA Italia**, non è **mai esistito** in Italia un principio di revisione universalmente accettato dedicato alla forma ed al contenuto della relazione di revisione

Il principio di revisione n°002 "*Modalità di redazione della relazione di controllo contabile ai sensi dell'articolo 2409-ter C.C.*" emanato dal CNDCEC e in vigore sino al 31.12.2014, infatti, **non è stato mai applicato dalle società di revisione aderenti ad Assirevi**, e ha avuto un'applicazione limitata (principalmente alla revisione legale svolta da persone fisiche o da collegi sindacali su società di dimensioni medio piccole).

Per tanti anni hanno convissuto orientamenti professionali **non omogenei**. Tra i più rilevanti cambiamenti introdotti dagli **ISA Italia**, spicca la presenza di ben **sei** documenti che normano in modo specifico la forma ed il contenuto della relazione di revisione:

- 700** **Formazione del giudizio e relazione sul bilancio**
- 705** **Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente**
- 706** **Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente**

dott. Piero Maccioni

3

- 710** **Informazioni comparative - dati corrispondenti e bilancio comparativo**
- 720** **Le responsabilità del revisore relativamente alle **altre informazioni** presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile**
- 720B** **Le responsabilità del revisore relativamente all'espressione del **giudizio sulla coerenza****

dott. Piero Maccioni

4

Direttiva Europea 2014/56/UE	approvata ad aprile 2014 (c.d. «direttiva auditing»)
Regolamento Europeo 537/2014	sui requisiti specifici relativi alla revisione legale dei conti degli EIP e che abroga la decisione 2005/909/CE della Commissione
DLgs 139/2015	es.: rendiconto finanziario parte integrante del bilancio d'esercizio
DLgs 135/2016	modifica il DLgs 39/2010 in attuazione della Direttiva Auditing
Nuovo DLgs 39/2010	varie modifiche e integrazioni
ISA revised + nuovo ISA 701	varie modifiche e integrazioni

dott. Piero Maccioni

5

Modifiche apportate al dlgs 39/2010 dal dlgs 135/2016

Art. 3 - Tirocinio - nuova lettera d)

...

comporta l'**obbligo** per il tirocinante di collaborare allo svolgimento di incarichi del revisore legale o della società di revisione legale presso i quali il tirocinio è svolto. I revisori legali e le società di revisione legale presso cui il tirocinio è svolto **devono assicurare e controllare l'effettiva collaborazione** del tirocinante all'attività relativa a uno o più incarichi di revisione legale; la violazione del predetto obbligo da parte dei revisori legali e delle società di revisione legale equivale alla **violazione delle norme di deontologia professionale**

dott. Piero Maccioni

6

Modifiche apportate al dlgs 39/2010 dal dlgs 135/2016

Art. 9 - deontologia e scetticismo professionale - nuovi commi 2. e 3.

2. Il RL o la società di RL che effettua la RL dei conti esercita nel corso dell'intera revisione lo **scetticismo professionale**, riconoscendo la possibilità che si verifichi un errore significativo attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarità, compresi frodi o errori.

3. Il RL o la società di RL che effettua la RL esercita lo scetticismo professionale **in particolare** durante la **revisione delle stime fornite** dalla direzione riguardanti: il *fair value* (valore equo), la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, **i flussi di cassa futuri e la capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento.**

dott. Piero Maccioni

7

Modifiche apportate al dlgs 39/2010 dal dlgs 135/2016

Art. 9 - deontologia e scetticismo professionale - nuovo comma 4.

4. Ai fini del presente articolo, per «**scetticismo professionale**» si intende un atteggiamento caratterizzato da un **approccio dubitativo**, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode, nonché da una **valutazione critica** della documentazione inerente alla revisione.

dott. Piero Maccioni

8

Modifiche apportate al dlgs 39/2010 dal dlgs 135/2016

Art. 13 - conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto - nuovi c. 2-bis e 9

2-bis. È vietata qualsiasi **clausola contrattuale che limiti la scelta del revisore** legale o della società di revisione legale da parte dell'assemblea a determinate **categorie o elenchi** di revisori legali o società di revisione legale e, qualora prevista, è da ritenersi **nulla e priva di effetti**.

9. In caso di revisione legale di un **EIP**, gli azionisti di tale ente, che rappresentino almeno il **5%** del capitale sociale, o l'organo di controllo, o la Consob hanno la facoltà di **adire il Tribunale civile per la revoca del revisore** o della società di revisione legale ove ricorrano giustificati motivi.

dott. Piero Maccioni

9

Modifiche apportate al dlgs 39/2010 dal dlgs 135/2016

Art. 14 - relazione di revisione e giudizio sul bilancio - comma 1: modifica lett. e) + nuova f)

e) un giudizio sulla **coerenza** della **relazione sulla gestione** con il bilancio e sulla sua **conformità alle norme di legge**. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di RL, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori

f) una dichiarazione su eventuali **incertezze significative** relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di **mantenere la continuità aziendale**

dott. Piero Maccioni

10

Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

- i) DPR 136/1975 → **"certificazione"** del bilancio delle società quotate in Borsa da parte di società di revisione iscritte all'albo CONSOB (primi bilanci al 31.12.1982)
- ii) Il **CNDC&R** nel 1977 iniziò a definire principi di revisione nazionali (regole tecniche e di etica)
- iii) Il **P.R. n°18** (maggio 1981) → **norme di stesura della relazione di certificazione**, prevedeva l'espressione di un giudizio professionale graduato sulla base di sei tipologie
- iv) il contenuto del **P.R. n°18** venne rifiutato dalla **Consob**; le società di revisione avrebbero dovuto **"rilasciare"** o **"non rilasciare"** la "certificazione" del bilancio, **senza alcuna possibilità di graduare il giudizio**

Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

La scelta dell'autorità di vigilanza suscitò un vasto dibattito sull'utilità e la valenza di un giudizio sul bilancio che - a differenza di quanto avveniva negli altri paesi sviluppati - **non poteva essere graduato** e sul fatto che **il bilancio, influenzato da processi di stima per molte delle sue componenti, per sua natura non è suscettibile di attestazioni assolute di verità**

- v) nel **marzo 1994** la **CONSOB** cambiò orientamento: venne previsto un nuovo schema di relazione finale innovativo, **in accordo con la prassi internazionale** [possibile esprimere un **giudizio con rilievi**, - deviazioni dai PPCC e **limitazioni** nel procedimento di revisione + era possibile dichiarare l'**impossibilità di esprimere il giudizio**, aggiungere **richiami di informativa** o segnalare incertezze]

Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

- vi) con il **DLgs 58/1998** (TUIF), l'impianto normativo e regolamentare nazionale si allineò a quello seguito nella **prassi internazionale** [innovò la disciplina delle **società quotate** e modificò la normativa sulla revisione dei loro bilanci, prevedendo l'espressione di un giudizio professionale sul bilancio secondo **4** possibili **tipologie**. È la 1ª volta in cui il legislatore **separa controllo contabile** e **vigilanza** sulla correttezza dell'amministrazione]
- vii) la **CONSOB**, al fine di regolare la relazione finale delle società di revisione con la nuova normativa, il **1° dic 1999** emise una propria comunicazione (n°DAC/99088450) [in **assenza** di un documento emanato dalle organizzazioni professionali ha costituito, di fatto, lo **standard di riferimento**]

dott. Piero Maccioni

13

Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

- viii) Con la riforma del diritto societario [**DLgs. 6/2003**] venne introdotto il nuovo istituto del **controllo contabile** del bilancio [tuttavia le norme (artt. 2409bis÷septies c.c.) non davano alcuna indicazione né sul **contenuto sostanziale del controllo**, né su eventuali **regole** da applicare, né sulla **struttura** della relazione finale, né sulle possibili **tipologie di giudizio**]

Sulla questione si aprì una controversia che divise la professione: **alcuni** sostenevano la **sostanziale identità** tra la revisione contabile disciplinata dal TUIF ed il controllo contabile, **altri** sostenevano invece **la differenza** tra i due istituti: il controllo contabile avrebbe dovuto concludersi con una **relazione finale in forma libera**.

dott. Piero Maccioni

14

Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

- ix)** Il **DLgs. 32/2007** (che recepiva la direttiva 2003/51/CE) fu dirimente. Modificò, con gli stessi contenuti:
- l'art. 156 - DLgs 58/1998 sulla relazione di revisione dei bilanci di **società quotate**
 - il DLgs 127/1991 sulla relazione di controllo contabile del **bilancio consolidato**
 - l'art. 2409 ter c.c. sulla relazione di controllo contabile del bilancio delle **società non quotate**

Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

Il **DLgs. 32/2007** stabilì, fra l'altro:

- la sostanziale **identità** del controllo contabile ex art. 2409 bis c.c. e della revisione contabile disciplinata dal **TUIF**, dato che i due istituti davano luogo a **relazioni finali con lo stesso contenuto**;
- stabiliva che sia il controllo contabile che la revisione andavano svolti **applicando i principi di revisione**, visto che questi dovevano essere indicati nella relazione finale: **non vi era quindi soggettività nelle regole di controllo da seguire**;
- stabiliva che la relazione finale **non fosse un documento con forma libera**, ma che avesse dei contenuti **obbligatori**

Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

- x) Dopo il nuovo art.2409ter c.c. il CNDCEC emise due principi di revisione:
- ⇒ Principio di revisione CNDCEC **PR001 (feb 2009)** *"Il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio"*
 - ⇒ Principio di revisione CNDCEC **PR002 (apr 2009)** *"Modalità di redazione della relazione di controllo contabile ai sensi dell'art. 9ter del codice civile"*

Tuttavia, il **PR002** - nonostante presentasse un modello di relazione standardizzata, in accordo con la comunicazione CONSOB del 1999 e la prassi in uso nella revisione - fu **criticato dalla ASSIREVI** che nel **luglio 2009**, emise il documento di ricerca n°138 *"La relazione di revisione sul bilancio"*.

dott. Piero Maccioni

17

Cosa cambia con i nuovi principi di revisione ?

Dopo la approvazione formale della CONSOB, con la "determina" del Ragioniere generale dello Stato del dicembre 2014, è stata ufficializzata la versione definitiva dei nuovi principi di revisione **ISA Italia**:

- **33** principi di revisione **ISA Italia**, traduzione ed adattamento degli *ISAs clarified*
- un principio **ISQC1 Italia** (traduzione del ISQCI emesso dallo IAASB), sul **controllo di qualità**;
- **2** principi **SA Italia**, necessari per ottemperare alla legislazione nazionale in materia di revisione legale (SA Italia **250 B** - *Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale* / SA Italia **720 B** - *Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio di coerenza*)

dott. Piero Maccioni

18

Cosa cambia con i nuovi principi di revisione ?

Una **relazione finale** redatta in accordo con questi principi comporta, in sintesi, quanto segue:

- il superamento della dicotomia tra il modello di relazione del **PR002** e quello del documento di ricerca **Assirevi n°157**;
- significative **modifiche di forma** rispetto ad entrambi i modelli in uso (es.: titoli anziché numerazione dei paragrafi);
- alcune **modifiche di sostanza** inerenti i dati **comparativi**;
- la possibilità di inserire **paragrafi** di "**altri aspetti**", sulla base dell'ISA Italia 706

Schema e contenuto della relazione di revisione:

La nuova relazione di revisione ha una struttura "rigida", costituita da ciascuno dei seguenti elementi che dovranno essere **esposti nell'ordine in cui sono indicati**:

- 1. Titolo** - specifica che si tratta della relazione di un revisore indipendente e indica il **riferimento normativo** ai sensi del quale è emessa la relazione di revisione (legale/a titolo volontario)
- 2. Destinatari** - nei casi ex DLgs 39/10 i destinatari sono i soggetti (**assemblea**) che hanno conferito l'incarico di revisione

Schema e contenuto della relazione di revisione:

- 3. Paragrafo introduttivo** - identifica l'impresa oggetto dell'attività e specifica la data di riferimento del bilancio, dichiara che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile ed identifica l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio, incluse le note. Deve essere adattato in base al quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile all'incarico (es.: IFRS, norme italiane)

Schema e contenuto della relazione di revisione:

- 4. Responsabilità degli amministratori per la redazione del bilancio** - esplicita le responsabilità peculiari degli amministratori, cioè la redazione del bilancio in conformità alle norme di legge in materia
- 5. Responsabilità del revisore per l'espressione del giudizio sul bilancio** - include sintetiche informazioni circa i principi di revisione seguiti, le finalità della revisione, le modalità di svolgimento e le caratteristiche della revisione stessa (espressione del giudizio, applicazione dei principi di revisione internazionali, portata e limiti della revisione)

Schema e contenuto della relazione di revisione:

- 6. Giudizio professionale** - fulcro della relazione di revisione, contiene l'espressione del giudizio professionale sul bilancio
- 7. Richiami di informativa** - può essere incluso in presenza di **fatti di particolare importanza** indicati dalla società nella nota integrativa del bilancio che il revisore ritiene di evidenziare
- 8. Altri aspetti** - rappresenta un'ulteriore comunicazione che il revisore può inserire qualora ritenga necessario evidenziare aspetti, **diversi da quelli inclusi nel bilancio**, ritenuti rilevanti per i destinatari della relazione

dott. Piero Maccioni

23

Schema e contenuto della relazione di revisione:

- 9. Altri obblighi di reportistica** - ha la funzione di assolvere ad altri obblighi di reportistica rispetto all'espressione del giudizio sul bilancio eventualmente previsti dalla normativa, ad esempio l'espressione del giudizio sulla **coerenza** delle informazioni contenute nella **relazione sulla gestione** con il bilancio d'esercizio (principio di revisione ISA Italia n°720B)
- 10. Firma** - del revisore o del socio responsabile in caso di incarico conferito a società di revisione

dott. Piero Maccioni

24

Schema e contenuto della relazione di revisione:

- 11. Data** - deve essere indicata la data in cui hanno avuto **termine le procedure di verifica**, ossia il momento in cui si chiude il processo di raccolta, esame e valutazione degli elementi probativi a supporto del giudizio professionale espresso
- 12. Sede del revisore** - la relazione deve riportare il luogo in cui il revisore esercita la propria attività

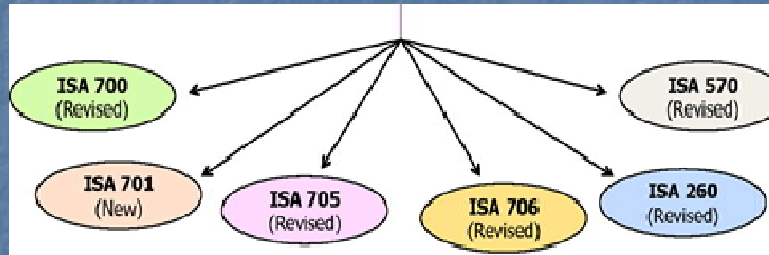
Le modifiche previste dal nuovo ISA 700

Le recenti critiche al contenuto informativo della relazione di revisione:

- ott 2010** Commissione UE - Green Paper *"Audit policy: lessons from the crisis"*
- mag 2011** IAASB - Consultation Paper *"la relazione di revisione è ancora in grado di soddisfare i bisogni degli stakeholders?"*
 - desiderio di un'informazione più ricca
 - il contenuto della relazione non è così utile ed informativo
 - la struttura ed il linguaggio della relazione di revisione potrebbe essere migliorato

Le modifiche previste al nuovo ISA 700

gen 2015 IAASB - progetto per il miglioramento dei principi che disciplinano la relazione di revisione



dott. Piero Maccioni

27

Le modifiche previste dal nuovo ISA 700

Modifiche alla struttura della relazione	La principale modifica è quella di mettere maggiormente in evidenza il paragrafo del giudizio (opinion)
Modifiche al paragrafo della responsabilità della direzione	È prevista l'indicazione non solo della responsabilità in capo ai soggetti incaricati della preparazione del bilancio (Amministratori), ma anche dei responsabili dell'attività di governance (ad es.: il Collegio Sindacale)
Modifiche al paragrafo della responsabilità del revisore	Significativo ampliamento del paragrafo - Possibilità di rinviare ad una fonte esterna
Obblighi di comunicazione aggiuntiva	Nuovi obblighi di comunicazione, disciplinati dal nuovo principio di revisione ISA 701 "Communicating Key Audit Matters in the independent Auditor's report"

dott. Piero Maccioni

28

ISA 701: Key Audit Matters (KAM)

Key Audit Matters è un **aspetto** che, sulla base del proprio giudizio professionale, il revisore valuta **significativo** (*obbligatorie solo nei bilanci delle società quotate*)

- responsabilità del revisore nel comunicare gli **aspetti chiave** della revisione contabile nella relazione
- per rafforzare il **valore comunicativo** della relazione di revisione, fornendo **maggiore trasparenza** sulla revisione contabile svolta
- con la descrizione di un KAM + le procedure svolte, il lettore del bilancio ha la possibilità di comprendere **quali rischi il revisore ha valutato significativi**, su quali aree di bilancio e come ha esercitato il proprio giudizio professionale

dott. Piero Maccioni

29

ISA 701: Key Audit Matters (KAM)

Caratteristiche generali delle Key Audit Matters:

- identificate dal revisore in base al suo **giudizio professionale**
- questioni più **significative** rilevate durante l'incarico di audit e selezionate tra quelle **comunicate** alla Governance
- **non** devono riflettere il contenuto dell'**opinion**
- le **deviazioni dai PPCC** e le **situazioni di incertezza** - **pur essendo KAM per loro natura** - non devono essere incluse nella sezione

dott. Piero Maccioni

30

una possibile evoluzione

Una possibile evoluzione per il set dei principi di revisione relativi al giudizio professionale è che il contenuto dell'**ISA 701** verrà **esteso** in qualche misura alle revisioni "**ordinarie**".

Così come accadde con il **DLgs 58/1998** (TUIF), che modificò la normativa sulla revisione dei bilanci delle **società quotate**.

Successivamente, il **DLgs 32/2007** allineò il **controllo contabile** (allora ex art. 2409 bis c.c.) delle non quotate con la **revisione contabile** disciplinata dal TUIF per le **società quotate** (ad es., stabiliva che la relazione finale non fosse un documento con forma libera, ma che avesse dei contenuti obbligatori).

ISA Italia 700

Giudizio

A mio giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una **rappresentazione veritiera e corretta** della situazione patrimoniale e finanziaria della Società Abc Srl al 31 dicembre 201X e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Le tipologie del giudizio

- 1 **Giudizio senza modifica (700+720B)**
- 2 **Giudizio con modifica (705)**
- 3 **Giudizio negativo (705)**
- 4 **Impossibilità di esprimere un giudizio (705)**

dott. Piero Maccioni

33

Il paragrafo del giudizio professionale

Il paragrafo che contiene il giudizio sul bilancio è il più **importante** della relazione di revisione e, senza dubbio, quello che riscuote **maggiore attenzione** da parte degli utilizzatori del bilancio

Il giudizio **senza modifica** è **univoco** e viene espresso quando il revisore:

- ritiene di aver acquisito **elementi probativi sufficienti ed appropriati**;
- conclude che gli eventuali **errori** identificati, singolarmente o nel loro insieme, **non** siano **significativi e pervasivi** per il bilancio nel suo complesso.

dott. Piero Maccioni

34

Il giudizio "senza modifica" (ISA Italia 700)

Il giudizio **senza modifica** viene espresso quando il revisore conclude che gli eventuali errori identificati durante il processo di revisione, singolarmente o nel loro insieme, **non siano tali da influenzare le decisioni** degli utilizzatori del bilancio, e pertanto **non richiedano di essere menzionati nella relazione**, modificando il giudizio

dott. Piero Maccioni

35

Conclusioni del revisore	Tipologia di modifica
OK raccolta elementi probativi sufficienti e appropriati Identificazione di errori significativi ma non pervasivi	Giudizio con rilievi per deviazione dalle norme di redazione del bilancio
Mancata acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati (i possibili effetti sul bilancio ⇒ significativi ma non pervasivi)	Giudizio con rilievi per limitazioni alle procedure di revisione
OK raccolta elementi probativi sufficienti e appropriati Identificazione di errori significativi e pervasivi	Giudizio negativo
Mancata acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati (i possibili effetti sul bilancio ⇒ significativi e pervasivi)	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

dott. Piero Maccioni

36

Il giudizio "con modifica" (ISA Italia 705)

Le situazioni indicate nella tabella possono naturalmente combinarsi tra loro. Ad esempio, una relazione può contenere un giudizio con modifica sia per **deviazioni** dalle norme di redazione del bilancio, sia per **limitazioni** alle procedure di revisione.

La tipologia di giudizio del bilancio dipende quindi dalla **significatività** e dalla **pervasività**:

- ⇒ degli effetti degli **errori identificati**
- ⇒ dei **possibili errori** in relazione ai quali **non** siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Deviazione dai principi contabili

A seguito della deviazione dall'applicazione di corretti principi contabili, il **rilievo** - che, ad esempio, verrà esposto dal revisore legale nella propria relazione - potrà derivare da:

- ⇒ **errori quantitativi**
- ⇒ **errori qualitativi**

GLI EFFETTI DEI RILIEVI

Art. 2434-bis, 2° comma c. c.: invalidità della deliberazione di approvazione del bilancio

“La legittimazione ad impugnare la deliberazione di approvazione del bilancio su cui il **soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti** ha emesso **un giudizio privo di rilievi** spetta a tanti soci che rappresentino almeno il cinque per cento del capitale sociale”

dott. Piero Maccioni

39

(adeguata informativa)

La **società A** detiene una piccola partecipazione nella **società B**.

Il sistema bancario concede un finanziamento alla **società B**, **solo a seguito del rilascio** di una garanzia fideiussoria da parte della **società A**; senza tale garanzia, la banca non avrebbe concesso il prestito alla **società B**.

Poiché la **soc. B** è stata ritenuta dal sistema bancario non dotata di un'autonoma capacità di credito, l'**informativa che deve essere fornita nella nota integrativa** della **società A** è connessa alla necessità di evidenziare l'esistenza di un **rischio potenziale** (obbligata in solido), qualora si verifichi il **default** della **società B**.

dott. Piero Maccioni

40

Il giudizio con rilievi

In presenza di un **giudizio con rilievi** per deviazione dalle norme di redazione del bilancio, tra il paragrafo che identifica la responsabilità del revisore e il paragrafo del giudizio professionale viene inserito un **paragrafo** intitolato "**Elementi alla base del giudizio con rilievi**" per **descrivere i fatti** che originano i **dissensi** del revisore rispetto ai criteri contabili adottati nella predisposizione del bilancio e agli errori nella loro applicazione, con la quantificazione degli **effetti** sul **patrimonio netto** e sul **risultato di periodo**.

Il giudizio con rilievi (deviazione dal PPCC - 1)

Elementi alla base del giudizio con rilievi

La Società ha iscritto nell'esercizio **costi di ricerca e sviluppo** per un ammontare di € xxx. Tali costi sono relativi ad attività di ricerca generica e non possiedono i requisiti di diretta attinenza a specifici progetti per la realizzazione di prodotti o processi chiaramente definiti secondo quanto richiesto dal principio contabile OIC 24 "Immobilizzazioni immateriali".

Conseguentemente, i valori di bilancio delle immobilizzazioni immateriali sono **sovrastimati** di € xxx, le quote di ammortamento sono sovrastimate di € xxx, e conseguentemente **il patrimonio netto e l'utile d'esercizio sono entrambi sovrastimati** di € xxx, al netto dell'effetto fiscale calcolato applicando le aliquote in vigore.

Giudizio con rilievi

A mio giudizio, **ad eccezione degli effetti** di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria di Abc Srl al 31 dicembre 201X e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Il giudizio con rilievi (deviazione dai PPCC - 2)

Carenze di informativa

- La Società **non ha evidenziato** - né nella nota integrativa né nella relazione sulla gestione - **i rapporti intrattenuti** nel corso dell'esercizio con società sottoposte al controllo da parte della stessa controllante (consociate). Tali rapporti sono stati significativi e, in alcuni casi, hanno comportato il conseguimento di plusvalenze interne; i principali sono i seguenti (...). L'evidenziazione dei rapporti con le consociate rappresenta una informazione richiesta dalle norme che disciplinano il bilancio d'esercizio ed è da noi ritenuta essenziale per una completa comprensione del bilancio.
- La Società **non ha evidenziato** nella nota integrativa **la differenza fra la valutazione delle rimanenze** in base al metodo LIFO, adottato nella fattispecie, e il valore delle stesse in base ai costi correnti alla chiusura dell'esercizio. L'evidenziazione di tale differenza, molto rilevante in base alle nostre stime, è richiesta dalle norme che disciplinano il bilancio d'esercizio e costituisce, a nostro avviso, **un elemento essenziale dell'informazione di bilancio che la Società non ha fornito.**

dott. Piero Maccioni

43

Il giudizio con rilievi (limitazione al PPRR - 1)

Anche nel caso di rilievi per limitazioni alle procedure di revisione, tra il paragrafo che identifica la responsabilità del revisore e il paragrafo del giudizio professionale viene inserito un paragrafo, intitolato "Elementi alla base del giudizio con rilievi", **per descrivere i fatti che originano tali limitazioni.**

A **differenza** però del giudizio con rilievi per deviazioni dalle norme di redazione del bilancio, in presenza di limitazioni alle procedure di revisione **non è in genere possibile quantificare i potenziali effetti sul bilancio**, in quanto non si è stati in grado di svolgere adeguate procedure di revisione e, pertanto, il giudizio con modifica indica esplicitamente che qualora si fossero svolte tutte le procedure richieste dai principi di revisione, **sarebbero potuti emergere ulteriori elementi rispetto a quelli indicati nella relazione.**

dott. Piero Maccioni

44

Il giudizio con rilievi (limitazione ai PPRR - 2)

Elementi alla base del giudizio con rilievi

Non ho effettuato i necessari sondaggi relativamente al conteggio fisico delle rimanenze di magazzino al 31 dicembre 201X ammontanti a € ... migliaia, in quanto l'incarico di effettuare la revisione contabile del bilancio mi è stato conferito successivamente al 31 dicembre 201X e **non sono stato in grado** di effettuare controlli alternativi al fine di accertare la correttezza delle quantità in giacenza a tale data, a **causa della mancanza di un'attendibile contabilità di magazzino**.

Giudizio con rilievi

A mio giudizio, **ad eccezione dei possibili effetti** di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria di Abc Srl al 31 dicembre 201X e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

dott. Piero Maccioni

45

I richiami di informativa - ISA Italia 706

Il revisore include un paragrafo di richiamo di informativa se ritiene che vi siano **fatti di particolare importanza** indicati dalla società nella nota integrativa del bilancio che meritino di essere **portati all'attenzione** dei destinatari della relazione.

Il richiamo di informativa è sempre collocato successivamente al paragrafo del giudizio sul bilancio **al fine di distinguerlo in modo chiaro dai rilievi**.

CONSOB, 1° dic 1999 "Ove lo ritenga opportuno il revisore può 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.

Es.: elementi d'**incertezza** non di gravità tale da rendere impossibile l'espressione di un giudizio, o di **cambiamento** dei criteri di valutazione, o di **norme civilistiche speciali che confliggono** con le norme generali sul bilancio.

dott. Piero Maccioni

46

I richiami di informativa - ISA Italia 706

In quali circostanze ?

- un'incertezza relativa all'esito futuro di un contenzioso di natura eccezionale;
- azioni da parte delle autorità di vigilanza;
- applicazione di disposizioni normative previste dal legislatore che abbiano un effetto pervasivo sul bilancio;
- un grave evento che ha avuto o continui ad avere un impatto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa.

Da notare che gli ISA Italia richiedono che nel paragrafo dei richiami di informativa vi sia una **attestazione esplicita** del revisore che il giudizio sul bilancio **non contiene rilievi** rispetto agli aspetti richiamati.

Questa precisazione è volta ad **evitare un uso improprio dei richiami di informativa come strumento "alternativo" ad un giudizio con rilievi.**

dott. Piero Maccioni

47

I richiami di informativa - ISA Italia 706

Operazioni straordinarie (fusione)

Richiamo l'attenzione sul paragrafo della nota integrativa che descrive gli effetti sul bilancio della fusione per incorporazione della Società Alfa SpA, perfezionata in data xxxx, con effetti civilistici e fiscali dal gennaio xxxx. Il mio giudizio non contiene rilievi con riferimento a tale aspetto.

Situazioni di incertezza

Richiamo l'attenzione sulla nota x del bilancio che descrive l'incertezza relativa all'esito dell'azione legale intentata nei confronti della società da Il mio giudizio non contiene rilievi con riferimento a tale aspetto.

Rivalutazione dei beni di impresa

A titolo di richiamo d'informativa si segnala che la Società ha rivalutato gli immobili di proprietà, ai sensi della legge n° _____. Gli effetti di tale rivalutazione sono evidenziati nella nota integrativa. Il mio giudizio non contiene rilievi con riferimento a tale aspetto.

dott. Piero Maccioni

48

"Altri aspetti" e le informazioni comparative - ISA Italia 710

Vi sono dei casi in cui il revisore considera necessario comunicare un **aspetto** diverso da quelli normalmente presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, in base al suo giudizio professionale, è considerato **rilevante**.

L'ISA Italia **710** ("dati corrispondenti") prevede un **apposito paragrafo** della relazione di revisione dal titolo "**Altri aspetti**", successivo al paragrafo del giudizio e agli eventuali richiami d'informativa. Il contenuto di questo paragrafo riflette il fatto che **non è richiesto che tali altri aspetti siano presentati e oggetto di informativa nel bilancio**.

Il paragrafo **non può comprendere** le informazioni che leggi, regolamenti o altri principi professionali, vietano al revisore di fornire.

Tale paragrafo **non può neppure comprendere informazioni** che è previsto **debbono essere fornite in bilancio** dalla direzione della società.

"Altri aspetti" e le informazioni comparative - ISA Italia 710

Esempi

- La società è soggetta alla **direzione e coordinamento** della società ALFA. In calce alla nota integrativa sono riportati i dati essenziali dell'ultimo bilancio approvato dalla società ALFA. **Il nostro esame non è esteso** a tali dati.
- La società detiene **significative partecipazioni di controllo** e, come richiesto dalla norme di Legge, predispone il **bilancio consolidato** di gruppo che sarà da noi esaminato con una relazione emessa in data successiva.
- Il bilancio dell'esercizio precedente è stato esaminato da **altro revisore** che ha emesso la propria relazione in data gg/mm/aaaa, consistente in un **giudizio con modifiche**, con un rilievo relativo a ...

"Altri aspetti" e le informazioni comparative - ISA Italia 710

La relazione di revisore, **diversamente rispetto al passato, non contiene alcun riferimento agli importi ed alle informazioni dell'esercizio precedente**, in quanto il giudizio del revisore si riferisce al bilancio del periodo amministrativo in esame nel suo complesso, inclusivo dei dati corrispondenti.

Tale **regola non si applica** quando il bilancio dell'esercizio precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un **altro professionista**. In tal caso la relazione di revisione **deve includere** un paragrafo di **altri aspetti** che dichiara che il bilancio dell'esercizio precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di altro revisore, che riporti la **tipologia di giudizio espressa** e che indichi, nei casi in cui sia stato espresso un giudizio con modifica, le relative motivazioni.

Fonti utilizzate per la realizzazione delle slides:

- **ISA Italia 700 - 705 - 706 - 710**
<http://www.commercialisti.it/Portal/Documenti/Dettaglio.aspx?id=48f8d800-d9db-423a-a05e-4350c8e69e26>
- **«Relazione di revisione. Le novità al giudizio sul bilancio introdotte dagli ISA Italia»** Quaderno n°61, SAF - ODCEC Milano (D. Bernardi, G. Insaudo, L. Magnano San Lio, C. Mariani) settembre 2015
- **«Enhanced auditor's reporting, Assurance - Special edition»** Ernst & Young, China - gennaio 2016
- **«La nuova relazione di revisione secondo i principi di revisione ISA Italia»** SAF - ODCEC Milano (L. Magnano San Lio, C. Mariani) luglio 2015