

***Unione Giovani Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili di Cagliari***

**I principi di revisione ISA Italia: la  
nuova relazione di revisione**

**Dott. Piero Maccioni**

**17 marzo 2016**

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**

**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**

## 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

## Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

**iv)** il contenuto del principio di revisione **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**

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, non è suscettibile, per sua natura, di **attestazioni assolute di verità**

## Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

- v) nel **marzo 1994** la CONSOB cambiò orientamento: venne previsto un nuovo schema di relazione finale innovativo, in accordo con la prassi internazionale

Pur mantenendo inalterate le conclusioni, infatti, era possibile esprimere un **giudizio con rilievi**, sia sui trattamenti contabili, sia a seguito di **limitazioni** nel procedimento di revisione, come anche 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 negli altri paesi sviluppati

Innovò profondamente la disciplina pertinente le **so-**  
**cietà quotate** e modificò la normativa sulla revisione dei loro bilanci, prevedendo l'espressione di un giudizio professionale sul bilancio secondo **quattro** possibili tipologie.

E' la prima volta in cui il legislatore separa il controllo contabile dalla vigilanza sulla correttezza dell'amministrazione

## Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

**vii)** La **CONSOB**, al fine di regolare la relazione finale delle società di revisione secondo la nuova normativa, il **1° dicembre 1999** emise una propria comunicazione (n°DAC/99088450)

Documento con un'ottima valenza tecnica, esaminava tutti i principali problemi pertinenti la relazione di revisione (le due tipologie di rilevii, le situazioni di incertezza, le peculiarità dei richiami di informativa, ecc.) **in assenza** di un documento emanato dalle organizzazioni professionali ha costituito, di fatto, lo standard di riferimento

## **Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica**

**viii)** Con la riforma del diritto societario [**DLgs. 6/2003**] veniva introdotto il nuovo istituto del **controllo contabile** del bilancio

Tale controllo, oltre che alle società di revisione iscritte al Registro dei revisori contabili (DLgs 88/92), poteva essere affidato ad un revisore contabile **individuale** iscritto al Registro e (a certe condizioni), al **collegio sindacale**.

Le norme che regolavano la materia (artt. 2409bis÷septies c.c.), tuttavia, 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

## **Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica**

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**.

**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) A seguito del 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. 2409ter del codice civile"*

Dopo il principio di revisione n°18 (maggio 1981, peraltro abrogato nel 2002) la professione non aveva più emesso principi sulla relazione finale. La materia era quindi - di fatto - coperta dalla comunicazione della **CONSOB** del **1999**

## Aspetti normativi e pratica professionale: evoluzione storica

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 **CONSOB** che nel **luglio 2009**, emise il documento di ricerca n°138, intitolato "*La relazione di revisione sul bilancio*". Assirevi segnalava due punti di dissenso:

- i) una frase **difforme** dalla prassi sul procedimento di controllo contabile ["il procedimento di controllo contabile è stato svolto in modo coerente con le dimensioni della società e con il suo assetto organizzativo"]
- ii) il **carente** trattamento delle circostanze di **incertezza** rilevate dal revisore

## Perché sono necessarie regole di controllo univoche ?

L'esercizio della revisione contabile richiede l'esistenza di un corpo di **regole di controllo oggettive**: solo se il revisore le applica, può affermare di aver controllato

In **assenza** di regole di controllo oggettive, ogni revisore potrebbe svolgere il controllo sulla base di scelte soggettive ed il mercato privilegerebbe i revisori **meno rigorosi, vanificando** ogni utilità della revisione contabile

## 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*)

## Cosa cambia con i nuovi principi di revisione ?

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

- il superamento dell'attuale 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

## **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

## **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

## **Appendice ISA Italia 700**

### **RELAZIONE CONTENENTE UN GIUDIZIO SENZA MODIFICA CON RIFERIMENTO AD UN BILANCIO D'ESERCIZIO REDATTO SECONDO LA NORMATIVA ITALIANA**

#### **Relazione della società di revisione indipendente ai sensi dell'articolo 14 del DLgs 27 gennaio 2010, n. 39**

Ai Soci della Abc Srl

#### ***Relazione sul bilancio d'esercizio***

Ho svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della Società Abc Srl, costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 201X, dal conto economico per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

#### **Responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio**

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

# **Appendice ISA Italia 700**

## **Responsabilità del revisore**

È mia la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. Ho svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'articolo 11, comma 3, del DLgs 39/2010. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

## **Appendice ISA Italia 700**

### **Responsabilità del revisore (continua)**

Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

Ritengo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio.

## Appendice 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.

## **Appendice ISA Italia 700**

### ***Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari***

#### **Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio**

Ho svolto le procedure indicate nel principio di revisione Sa Italia 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della Abc Srl, con il bilancio d'esercizio della Abc Srl al 31 dicembre 201X. A mio giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della Abc Srl al 31 dicembre 201X.

Nome e cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore

# **Le tipologie del giudizio**

**1 Giudizio senza modifica**

**2 Giudizio con modifica**

**3 Giudizio negativo**

**4 Impossibilità di esprimere un giudizio**

## 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.

## **Il giudizio “senza modifica”**

**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**

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

## Il giudizio “con modifica”

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.

# La “significatività” nelle norme professionali

## Le fonti:

### ⇒ **Principi contabili dell'OIC**

*standard setter nazionale art.9bis DLgs38/2005*

### ⇒ **IAS/IFRS**

*opzione possibile post Legge 116/2014*

### ⇒ **Principi di revisione ISA Italia**

*Determina Rag. Gen. dello Stato del 23 dic 2014*

## La “significatività” nelle norme professionali

Gli **OIC** e gli **IAS/IFRS** introducono il concetto di “**significatività**”, (noto nella prassi come “materialità”), che costituisce il limite entro il quale tali errori e difformità non hanno effetto rilevante sui dati di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

Il concetto di significatività nella revisione è disciplinato dal **principio di revisione ISA Italia n°320** (“significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile”)

## La “significatività” e la “pervasività”

La significatività dipende dalla dimensione e dalla natura della voce in esame, da valutare nelle specifiche circostanze della sua potenziale omissione o imprecisione.

La significatività si riferisce non solo ad aspetti **quantitativi**, ad es. i saldi di bilancio, ma anche ad aspetti **qualitativi**, ad esempio l’informativa inclusa nella nota integrativa.

L’effetto è ritenuto **pervasivo** quando è tale da rendere il bilancio nel suo complesso non veritiero e corretto

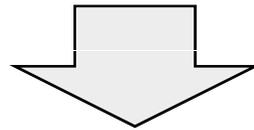
**La “significatività” nelle norme professionali**

**Possibilità di indurre in errore i destinatari dell'informazione in misura tale da modificare le loro decisioni economiche**

In sintesi: un errore/omissione (e una **informazione**) è significativa quando è in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori

## I "rilievi" nelle norme professionali

➔ **deviazione** dall'applicazione di corretti principi contabili (non fornisce il "quadro fedele" dei conti annuali)



quando risulta **viziato** da errori e/o omissioni (quantitativi e/o **qualitativi**) considerati **significativi**

# L'informativa di bilancio

- L'art. 2427 c.c. prevede una serie di informazioni che la **nota integrativa** deve obbligatoriamente contenere

Essendo parte integrante del bilancio d'esercizio, eventuali **vizi** riguardanti il contenuto informativo del documento danno luogo alle **stesse conseguenze** derivanti dai vizi contenuti nei prospetti contabili.

# 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”**

*(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**.

## **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 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 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.

## **Il giudizio con rilievi (limitazione PPRR)**

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.

## **Il giudizio con rilievi (limitazione PPRR)**

### **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.

## 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.

## 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 (*segue caso reale*);
- 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.**

## **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.

## **Il richiamo di informativa (adesione facoltativa a norme di legge)**

### **GOAL ECONOMY: come la finanza globale ha trasformato il calcio**

#### **Il decreto Salva-calcio** (di Marco Bellinazzo)

...

Gli allora presidenti della Federcalcio Franco Carraro e della Lega calcio Adriano Galliani si attivano così per trovare una soluzione e un «aiutino» statale. A Palazzo Chigi trovano le porte spalancate. Il premier Silvio Berlusconi e il ministro dell'Economia Giulio Tremonti, prendono a cuore il caso, il 24 dicembre, alla vigilia di Natale del 2002, il Governo vara un decreto legge che passerà alla storia come Decreto Salva-calcio o «spalma-ammortamenti» (in realtà è più uno spalma-svalutazioni).

Il provvedimento consente alle società di **svalutare il parco calciatori con rate decennali**. In sostanza, se ho strapagato un giocatore 100 miliardi di lire e di fatto ne vale 50 (per stabilire il giusto prezzo del calciatore si ricorre a una perizia giurata) posso evitare di ammortizzare il cartellino su più anni, decidendo di svalutarlo.

## **Il richiamo di informativa (adesione facoltativa a norme di legge)**

Fino al 23 dicembre 2002 avrei dovuto, in base al Codice civile e ai principi contabili, **abbattere subito il valore iscrivendo in bilancio una perdita secca di 50 miliardi**, dal 24 dicembre posso decidere di **aderire** alla nuova disciplina e iscrivere un costo di 5 miliardi all'anno fino al 2013. Un bel vantaggio. Lo stesso presidente della Commissione Bilancio della Camera che converte in legge il decreto nel febbraio del 2003, definisce la norma «**un obbrobrio politico e contabile**», e si affretta a spiegare che *«il parere della Commissione è positivo perché non ci sono effetti sui conti pubblici e, anzi, magari qualche società va in utile e paga le tasse»*, l'unica condizione è che l'opzione per la svalutazione si faccia all'interno del bilancio 2003.

## **Il richiamo di informativa (adesione facoltativa a norme di legge)**

**Relazione della società di revisione sul bilancio consolidato ai sensi dell'art. 156 del D.Lgs. 24.2.1998, n. 58**

**Bilancio consolidato del Gruppo AS. Roma chiuso al 30 giugno 2003**

*Differimento a futuri esercizi delle svalutazioni dei diritti pluriennali delle prestazioni sportive dei calciatori*

Come descritto nella nota integrativa al bilancio consolidato, la società AS Roma SpA ha differito a futuri esercizi l'ammontare delle svalutazioni dei diritti pluriennali delle prestazioni sportive dei calciatori professionisti, determinato originariamente in circa 134 milioni di euro sulla base di un'apposita perizia giurata. Tale trattamento contabile è **consentito** dall'articolo 18 bis della legge 23 marzo 1981 n°91, introdotto con la legge di conversione del D.Lgs. 282/2002 in alternativa all'imputazione dell'intero onere al conto economico, come previsto dalle norme sul bilancio d'esercizio contenute nel Codice Civile e nei principi contabili di riferimento.

Quest'ultimo trattamento contabile avrebbe comportato sul bilancio consolidato un aumento della perdita dell'esercizio e una riduzione del patrimonio netto al 30 giugno 2003 di circa **120 milioni di euro**.

## **Il richiamo di informativa (adesioni facoltative a norme di legge)**

L'applicazione della legge speciale, sopra citata, ha pertanto **consentito la ripartizione delle perdite in dieci esercizi.**

Il trattamento contabile seguito è in linea con quanto stabilito dalla **Lega Nazionale Professionisti** che in data 29 settembre 2003 ha trasmesso un documento interpretativo sulla normativa in questione. Tale trattamento contabile peraltro **differisce** da quanto stabilito dall'**OIC** (Organismo Italiano Contabilità), che in data 30 maggio 2003 ha emesso un proprio documento interpretativo al riguardo.

Rileviamo inoltre - per completezza di informativa - che la **Commissione Europea** avrebbe avanzato **ipotesi di violazione** dei regolamenti dell'Unione Europea sugli aiuti di Stato e, in seguito a tale affermazione, sarebbe stata aperta un'indagine dalla Commissione stessa. Alla data della presente non sussistono tuttavia elementi di giudizio, circa gli esiti dell'indagine in questione.

L'assorbimento di tali costi capitalizzati negli esercizi futuri dipenderà dall'effettivo realizzarsi delle attese reddituali e finanziarie del Gruppo.

## ***"Altri aspetti" e le informazioni comparative***

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 (es.: i principi etici sulla riservatezza delle informazioni), vietano al revisore di fornire.

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

## *“Altri aspetti” e le informazioni comparative*

### *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 ...

## ***Il paragrafo "Altri aspetti" e le informazioni comparative***

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.

## ***Il ruolo del professionista***

La società oggetto di revisione applica una legge di rivalutazione monetaria ⇒ **tale circostanza** può essere oggetto di un **richiamo di informativa**, per evidenziare appunto un fatto di per sé in accordo con la normativa di riferimento per la redazione del bilancio, ma di carattere inusuale e degno di enfasi.

Già la scelta se richiamare o meno la circostanza nella relazione di revisione con un paragrafo d'enfasi, costituisce oggetto di una valutazione soggettiva del professionista. Ma questa circostanza può avere differenti gradi di rilevanza sulla base delle informazioni di contorno. Si pensi, ad esempio, al caso in cui, proprio nell'esercizio in cui la società si avvale della possibilità di rivalutare i beni di impresa, si assiste ad una perdita di esercizio dovuta ad un evento eccezionale, che erode significativamente il patrimonio netto, pur non compromettendo la capacità della società di continuare ad operare in continuità aziendale. La circostanza della rivalutazione monetaria potrebbe divenire, sulla base della valutazione del revisore, maggiormente meritevole di un richiamo di informativa, proprio perché in assenza della stessa la società avrebbe subito una riduzione significativa del proprio patrimonio netto.

## ***Il ruolo del professionista #2***

Ciò vale naturalmente nelle circostanze in cui il revisore abbia ottenuto sufficienti ed appropriati elementi probativi relativamente alla conformità degli effetti della rivalutazione delle immobilizzazioni rispetto alle norme di riferimento per la redazione del bilancio, anche se ciò non è scontato.

Si pensi ad esempio ai casi in cui, **in presenza di perdite**, la società decide di avvalersi dell'istituto della rivalutazione monetaria per ripristinare il valore del patrimonio netto nei limiti legali.

Tuttavia, il valore recuperabile delle immobilizzazioni materiali oggetto di rivalutazione, sottoposto ad *impairment* secondo le regole del principio contabile **OIC 9**, indica un **importo inferiore** rispetto al valore rivalutato, che pertanto richiederebbe di essere adeguato al valore recuperabile.

In tali circostanze, il **problema per il professionista** non sarà tanto la scelta se riportare o meno un **richiamo di informativa** sulla rivalutazione operata ai sensi di legge, quanto piuttosto valutare la portata dei **rilievi** in merito alla corretta applicazione dei principi contabili in tema di valutazione delle immobilizzazioni.

## Fonti utilizzate per la realizzazione delle slides:

- **ISA Italia 700 - 705 - 706 - 710**  
**<http://www.commercialisti.it/Portal/Documenti/Detail.aspx?id=48f8d800-d9db-423a-a05e-4350c8e69e26>**
- **«ISA Italia: con la nuova relazione di revisione più chiari i giudizi sul bilancio», Norme e tributi - Il Sole 24 Ore, gennaio 2016**
- **«*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**