



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Principio di Revisione 002
(CNDCEC PR 002)**

**Modalità di redazione della
relazione di revisione ai sensi
dell'art. 14 del decreto
legislativo 27 gennaio 2010 n. 39**

6 Aprile 2011





Con la collaborazione della Commissione per lo Studio e la Statuizione dei Principi di Revisione

Presidente

Michele Testa

Componenti

Valter Cantino

Giulio Capiaghi

Dario Colombo

Michele Costanza

Giulio D'Agostino

Raffaele D'Alessio

Natale De Giosa

PierGiuseppe Ferri

Gaspere Insaudo

Maurizio Lonati

Marco Mainardi

Massimo Masoni

Maria Pia Nucera

Gianluca Officio

Stefano Pizzutelli

Andrea Redeghieri

Gianluca Risaliti

Michelangelo Rondelli

Massimo Giuseppe Tipo

Ricercatori

Daniele Bergamini

Valeria Fazi

Laura Pedicini

Mandato 2008-2012

Area di delega

Consigliere Delegato

Consiglieri Co-Delegati

Principi Contabili e Sistemi di controllo e revisione

Luciano Berzè

Flavio Dezzani, Paolo Moretti



INDICE

1. INTRODUZIONE.....	4
2. GLI ELEMENTI COSTITUTIVI	6
2.1. Titolo.....	7
2.2. Destinatari	7
2.3. Il primo paragrafo.....	7
2.4. Il secondo paragrafo.....	8
2.5. Il paragrafo del giudizio	10
2.6. Richiami di informativa	11
2.7. Il paragrafo del giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio	11
2.8. Data e luogo di emissione	11
2.9. Sottoscrizione del revisore	11
3. LE TIPOLOGIE DI GIUDIZIO SUL BILANCIO	13
4. RICHIAMI DI INFORMATIVA.....	19
APPENDICE - ESEMPI DI RELAZIONE DI REVISIONE	Errore. Il segnalibro non è definito.



1. INTRODUZIONE

Il Decreto Legislativo 27 gennaio 2010 n. 39, che ha recepito nel nostro ordinamento la Direttiva 2006/43/CE, ha modificato il quadro normativo sulla revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati, raccogliendolo in un Testo Unico entrato in vigore il 7 aprile 2010.

Tra le disposizioni abrogate vi è l'art. 2409 ter del Codice Civile relativo alla relazione emessa dall'incaricato del controllo contabile, ora sostituito dall'art. 14 del citato DLgs rubricato "Relazione di revisione e giudizio sul bilancio".

Lo scopo del presente documento è quello di stabilire regole di comportamento e fornire una guida sulla redazione della relazione di revisione emessa ai sensi dell'art. 14 del DLgs n. 39/2010. Tale documento, che sostituisce il Principio di Revisione 002 emesso dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nel mese di aprile 2009 (CNDCEC PR 002), rimarrà in vigore fino alla completa definizione del quadro disciplinare di riferimento per l'adozione dei principi di revisione, ai sensi del combinato disposto dell'art. 11 e dell'art. 12 del DLgs n. 39/2010, anche tenuto conto dell'incertezza normativa derivante dall'attuale situazione del processo di avvicinamento alla piena regolamentazione dell'attività di revisione legale.

L'appendice contiene le esemplificazioni relative a relazioni di revisione legale sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato.

Nel presente documento le espressioni "revisore", "revisore legale", ovvero "revisore legale dei conti", identificano il soggetto responsabile della revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati (il collegio sindacale, il revisore individuale, la società di revisione). Le espressioni "relazione" e "relazione di revisione" identificano la relazione di cui all'art. 14 del DLgs n. 39/2010.

Nel presente documento con l'espressione "statuiti principi di revisione", si intendono tutti i principi di revisione emessi nel nostro paese e tuttora in vigore, fino a quando non sarà stata completata la procedura di elaborazione dei principi di revisione, ai sensi del combinato disposto dell'art. 11 e dell'art. 12 del DLgs n. 39/2010.

E' opportuno, in proposito, ricordare che i principi di revisione sono un corpo di regole generali che, alla luce dell'esperienza professionale del revisore, devono essere declinate in procedure di revisione specifiche, il cui contenuto varia al variare delle dimensioni e delle altre caratteristiche specifiche dell'impresa assoggettata a revisione legale.



Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili si riserva di proporre modelli applicativi e riferimenti di “best practices”, in particolare per l’attività di revisione legale svolta dal revisore sulle imprese di dimensioni minori.

Il modello di relazione proposto nel presente documento e negli esempi in appendice, per completezza di esposizione, sono predisposti nel caso di un revisore individuale incaricato della revisione legale di una società per azioni (Alfa S.p.A.), tenuta anche alla redazione del bilancio consolidato, che chiude l’esercizio al 31 dicembre e il cui bilancio è redatto secondo le norme di legge e i principi contabili nazionali. Nulla cambia, salvo minime modifiche di forma, nel caso di altro soggetto incaricato della revisione legale, di un’altra tipologia di società (S.r.l., cooperativa, ecc.) o di altra data di chiusura dell’esercizio.

Nel caso in cui il soggetto incaricato della revisione legale sia il collegio sindacale, esso può redigere un’unica relazione che integri, esponendole in due parti distinte, quella relativa alla funzione di cui agli articoli 2403 e ss. C.C. e quella relativa alla revisione legale.



2. GLI ELEMENTI COSTITUTIVI

Si ritiene che la relazione di revisione debba essere costituita dai seguenti elementi:

- a) titolo;
- b) destinatari della relazione;
- c) identificazione del bilancio oggetto di revisione legale;
- d) identificazione del quadro delle regole di redazione che la società applica o dovrebbe applicare;
- e) identificazione delle diverse responsabilità facenti capo ai redattori del bilancio ed al revisore incaricato della revisione legale;
- f) descrizione della natura e della portata della revisione svolta, precisando:
 - la portata della revisione e i principi e criteri osservati per la revisione stessa;
 - una descrizione del lavoro svolto e se esso fornisce una ragionevole base per esprimere il giudizio;
 - un riferimento alla revisione relativa al bilancio del precedente esercizio, per quanto riguarda i dati comparativi di esso;
- g) espressione del giudizio sul bilancio, precisando:
 - se esso è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione;
 - se esso rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico dell'esercizio;
 - analiticamente, i motivi di un eventuale giudizio diverso da quello positivo;
- h) eventuali richiami di informativa che non costituiscono rilievi;
- i) espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio;
- j) data e luogo di emissione;
- k) sottoscrizione del revisore.

Sono indicati di seguito i diversi elementi costitutivi, accorrandoli in paragrafi della relazione e proponendo un modello di testo che deriva dalle fonti regolamentari e professionali e dalla prassi prevalente.



2.1. Titolo

L'intestazione della relazione di revisione deve riportare la fonte normativa sulla base della quale la relazione viene emessa. Pertanto, nel caso di incarico di revisione legale, il titolo, sia per la relazione sul bilancio d'esercizio che sul bilancio consolidato, sarà:

Relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010 n. 39

2.2. Destinatari

Destinatario della relazione di revisione è il soggetto che conferisce l'incarico. Pertanto, sia nel caso di relazione sul bilancio d'esercizio che sul bilancio consolidato, il destinatario sarà indicato come segue:

All'Assemblea degli azionisti della (Nome della società) S.p.A.

Nei casi in cui le quote sociali non sono rappresentate da azioni e nel caso di società cooperative, il destinatario sarà indicato come segue:

All'Assemblea dei soci della (Nome della società)

2.3. Il primo paragrafo

Il primo paragrafo contiene i seguenti elementi costitutivi:

- identificazione del bilancio oggetto di revisione;
- identificazione del quadro delle regole di redazione che la società applica o dovrebbe applicare;
- identificazione delle diverse responsabilità facenti capo ai redattori del bilancio ed al soggetto incaricato della revisione legale.

Oggi esistono due corpi distinti e significativamente differenti di principi contabili da utilizzare per la redazione dei bilanci di esercizio e consolidati:

- gli I.F.R.S. emessi dallo I.A.S.B. per le imprese i cui bilanci, secondo il D. Lgs. 38/2005, devono essere redatti con una loro applicazione integrale o per le imprese che, come consentito dal citato decreto e sussistendone le condizioni, hanno optato per la loro adozione;
- i principi contabili nazionali riemessi o emessi dall'O.I.C., in tutti gli altri casi.



Poiché, tuttavia, le norme di legge sul bilancio, nel primo caso, rimandano integralmente all'intero corpo degli I.F.R.S., mentre, nel secondo caso, recepiscono dettagliatamente gran parte dei contenuti dei principi nazionali, rappresentando questi ultimi uno strumento interpretativo-integrativo, riteniamo che, nell'indicare nella relazione di revisione le regole di redazione del bilancio, si debba fare riferimento:

- agli I.F.R.S. adottati dall'Unione Europea, come recepiti nel nostro ordinamento, nel primo caso;
- alle norme di legge che disciplinano il bilancio di esercizio e consolidato, nel secondo caso, senza esplicita menzione dei principi contabili nazionali.

L'identificazione della diversa responsabilità tra i redattori del bilancio ed i revisori non è esplicitamente richiesta dalle fonti normative. Tuttavia, considerata la sua evidente utilità nel ridimensionare realisticamente le aspettative dei lettori ed utilizzatori della relazione di revisione, si suggerisce l'inserimento di questo elemento.

Alla luce di quanto sopra, il primo paragrafo della relazione di revisione, per le imprese che adottano i principi contabili internazionali, sarà:

1. *Ho svolto la revisione legale del bilancio d'esercizio della Alfa S.p.A (del bilancio consolidato del Gruppo Alfa) al 31 dicembre ****. La responsabilità della redazione del bilancio d'esercizio (consolidato), in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea, nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/2005, compete agli amministratori della Alfa S.p.A.. E' mia la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio d'esercizio (consolidato) e basato sulla revisione legale.*

Per le altre imprese, invece sarà:

1. *Ho svolto la revisione legale del bilancio d'esercizio della Alfa S.p.A (del bilancio consolidato del Gruppo Alfa) al 31 dicembre ****. La responsabilità della redazione del bilancio d'esercizio (consolidato) in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione, compete agli amministratori della Alfa S.p.A.. E' mia la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio d'esercizio (consolidato) e basato sulla revisione legale.*

2.4. Il secondo paragrafo

Il secondo paragrafo contiene la descrizione della portata della revisione legale, precisando:

- i principi e criteri osservati per la revisione;



- una descrizione del lavoro svolto e se esso fornisce una ragionevole base per esprimere il giudizio;
- un riferimento alla relazione di revisione relativa al bilancio del precedente esercizio, per quanto riguarda i dati comparativi.

E' opportuno fare riferimento alle regole di revisione applicate con l'espressione "statuiti principi di revisione", intendendo per tali tutti i principi di revisione emessi nel nostro paese e tuttora in vigore, fino a quando non sarà stata completata la procedura di elaborazione dei principi di revisione ai sensi del combinato disposto degli artt. 11 e 12 del DLgs n. 39/2010.

E' opportuno, in proposito, ricordare che i principi di revisione sono un corpo di regole generali che, alla luce dell'esperienza professionale del revisore, devono essere declinate in procedure di revisione specifiche, il cui contenuto varia al variare delle dimensioni e delle altre caratteristiche specifiche dell'impresa assoggettata a revisione legale. Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili si riserva di proporre modelli applicativi e riferimenti di "best practices", in particolare per l'attività di revisione legale svolta dal revisore sulle imprese di dimensioni minori.

E' opportuno, inoltre, fare riferimento alla relazione di revisione relativa al bilancio del precedente esercizio, ancorché non menzionata dalle fonti normative aggiornate, in considerazione dei dati comparativi che, per legge, devono accompagnare sia il bilancio d'esercizio che il bilancio consolidato.

Pertanto il secondo paragrafo sarà:

2. Il mio esame è stato condotto secondo gli statuiti principi di revisione. In conformità ai predetti principi, la revisione è stata svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio (consolidato) sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione è stato svolto in modo coerente con la dimensione della società e con il suo assetto organizzativo. Esso 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 criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dagli amministratori. Ritengo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del mio giudizio professionale.

Per il giudizio relativo al bilancio (consolidato) dell'esercizio precedente, i cui dati sono presentati a fini comparativi, secondo quanto richiesto dalla legge, si fa riferimento alla relazione da me (o da altro revisore) emessa in data



Può accadere che il bilancio controllato non sia comparativo, per esempio perché la società è di nuova costituzione ed ha avuto un unico esercizio di esistenza oppure, nel caso di bilancio consolidato, perché questo viene redatto per la prima volta, ricorrendone le condizioni. Si ritiene che, in questo caso, il secondo paragrafo della relazione non debba contenere alcun riferimento in proposito, mentre sarebbe opportuno inserire un richiamo di informativa (par. 4) che richiami l'attenzione del lettore della relazione sulla circostanza e sulle motivazioni in oggetto.

Può, inoltre, accadere che il bilancio dell'esercizio precedente non sia stato assoggettato a revisione legale, ad esempio perché la società non superava i parametri che rendono obbligatoria la nomina del soggetto incaricato della revisione legale.

In questo caso, l'ultima parte del secondo paragrafo deve essere modificata con una frase del seguente tenore:

Il bilancio presenta a fini comparativi i dati dell'esercizio precedente che non sono stati assoggettati a revisione legale e, pertanto, il giudizio espresso nella presente relazione non si estende a tali dati.

2.5. Il paragrafo del giudizio

Il paragrafo contenente il giudizio è il terzo quando si emette un giudizio senza rilievi.

Il revisore esprime un giudizio senza rilievi se il bilancio:

- è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione;
- rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico dell'esercizio.

Un revisore può non essere in grado di esprimere un giudizio senza rilievi in presenza di una delle seguenti circostanze:

- a) disaccordi con gli amministratori riguardanti l'accettabilità dei principi contabili utilizzati, i loro metodi di applicazione o l'adeguatezza delle informazioni fornite nel bilancio;
- b) limitazioni al lavoro di revisione;

Le circostanze descritte al punto a) possono portare a un giudizio con rilievi o a un giudizio negativo. Le circostanze descritte al punto b) possono portare a un giudizio con rilievi o alla dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.



Tutte le volte che il revisore esprime un giudizio con rilievi o negativo, oppure dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio, egli deve inserire nella relazione una chiara descrizione di tutte le ragioni sostanziali e, a meno che ciò sia praticamente impossibile, una quantificazione dell'effetto sul bilancio; in tali casi l'informazione deve essere fornita nel terzo paragrafo ed il giudizio sarà espresso nel quarto paragrafo.

2.6. Richiami di informativa

Si veda il paragrafo 4.

2.7. Il paragrafo del giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio

L'espressione del giudizio di coerenza è oggetto di uno specifico principio di revisione emesso nel febbraio 2009 dal CNDCEC. Si tratta del principio di revisione 001 (CNDCEC PR 001), al quale si rimanda.

2.8. Data e luogo di emissione

La data di emissione della relazione è quella in cui sono state ultimate le procedure di revisione.

Di regola essa è coincidente con quella in cui la direzione della società ha rilasciato l'attestazione conclusiva di cui al principio di revisione n. 580 "Le attestazioni della direzione". Inoltre, ai sensi dell'art. 2429 codice civile e dell'art. 41, DLgs n. 127/1991, essa non deve avere data successiva al sedicesimo giorno antecedente quello della assemblea convocata per l'approvazione del bilancio d'esercizio, affinché siano rispettati i termini di deposito delle relazioni nella sede sociale a disposizione dei soci, salvo che essi vi abbiano rinunciato.

Il luogo di emissione è quello della sede o dello studio, principale o secondario, rispettivamente per la società di revisione o il revisore individuale, mentre per il collegio sindacale che esercita la revisione legale è il luogo dove ha sede la società assoggettata a revisione.

2.9. Sottoscrizione del revisore

Nel caso di revisore legale individuale si indicherà il nome e cognome del revisore ed il suo ruolo di revisore legale; nel caso di società di revisione si indicherà sia il nome della società di revisione sia il nome e cognome ed il ruolo professionale del responsabile della revisione; nel caso di collegio sindacale si indicheranno i nomi e cognomi dei sindaci, ciascuno con il ruolo ricoperto all'interno del collegio. Tutte le



persone fisiche indicate nella sottoscrizione apporranno poi, accanto al proprio nome e cognome, la propria firma.



3. LE TIPOLOGIE DI GIUDIZIO SUL BILANCIO

Il legislatore, nell'art. 14 del DLgs n. 39/2010, ha indicato quattro possibili tipologie di giudizio sul bilancio:

- il giudizio senza rilievi o positivo;
- il giudizio con rilievi;
- il giudizio negativo;
- la dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio.

Ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio possono verificarsi, infatti, a conclusione del lavoro di revisione, le seguenti situazioni.

A. Non sono state riscontrate né deviazioni di effetto significativo dalle norme di legge e dai principi contabili di riferimento, né significative limitazioni allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie, nell'applicazione degli statuiti principi di revisione.

Il revisore ha potuto svolgere le procedure di revisione che ha giudicato necessarie in applicazione dei principi di revisione statuiti e non ha riscontrato deviazioni di effetto significativo dalle norme di legge, dai principi contabili di riferimento né, nel caso di bilancio consolidato, dai principi di consolidamento. In questo caso il revisore esprime, nel terzo paragrafo della relazione, un giudizio senza rilievi sul bilancio nella forma di seguito indicata.

Un modello completo di relazione di revisione con giudizio senza rilievi ed assenza di richiami di informativa si trova in appendice, al punto 1 per il bilancio d'esercizio ed al punto 7 per il bilancio consolidato.

*3. A mio giudizio, il soprammenzionato bilancio d'esercizio (consolidato) è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre ****.*

Nel caso in cui le regole che ne disciplinano i criteri di redazione non siano le norme di legge sul bilancio, ma i principi contabili internazionali, si ritiene che il riferimento alle "norme" debba essere effettuato al quadro normativo sull'informazione finanziaria e quindi il paragrafo sarà del seguente tenore:

*3. A mio giudizio, il bilancio d'esercizio (consolidato) della Alfa S.p.A. al 31 dicembre **** è conforme agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione*



*patrimoniale e finanziaria, il risultato economico, le variazioni del patrimonio netto ed i flussi di cassa della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre ****.*

B. Sono state riscontrate deviazioni di effetto significativo dalle norme di legge e dai principi contabili.

Il revisore ha potuto svolgere le procedure di revisione che ha giudicato necessarie in applicazione dei principi di revisione statuiti ed ha riscontrato deviazioni di effetto significativo:

- dalle norme di legge;
- dai principi contabili di riferimento ;
- dai principi di consolidamento, in caso di bilancio consolidato.

A titolo meramente esemplificativo, si segnalano di seguito alcuni dei casi più frequenti di deviazione dalle norme di legge o dai principi contabili nazionali per un bilancio d'esercizio redatto secondo le norme di legge:

- insufficienti ammortamenti ordinari;
- capitalizzazione nelle immobilizzazioni di costi che dovevano essere imputati a conto economico;
- indebita capitalizzazione di oneri finanziari nelle immobilizzazioni;
- mancata svalutazione di titoli e partecipazioni;
- mancata svalutazione di rimanenze obsolete o di lento rigiro;
- commesse di lavorazione in proprio, valutate nelle rimanenze sulla base dello stato di avanzamento a presunto ricavo;
- rimanenze non svalutate quando il valore di mercato è inferiore al costo;
- crediti non recuperabili non svalutati o svalutazione indebita di crediti recuperabili;
- mancato rispetto del principio di competenza per vendite di immobilizzazioni o di rimanenze;
- fondi rischi ed oneri eccedenti o carenti;
- sottovalutazione del TFR;



- carenza di stanziamenti per fatture da ricevere o per oneri di lavoro (ferie, tredicesima, quattordicesima, ecc);
- informazioni obbligatorie in nota integrativa carenti;
- situazioni di incertezza¹ non adeguatamente descritte e trattate dagli amministratori.

In questi ed in analoghi casi il revisore dovrà:

- quantificare gli effetti della deviazione sulla voce di bilancio coinvolta nonché, tenendo conto sia degli effetti fiscali correnti e differiti sia della competenza, gli effetti sul patrimonio netto e sul risultato di esercizio;
- considerare se gli effetti significativi di quanto riscontrato, dal punto di vista quantitativo o qualitativo:
 - siano così rilevanti e pervasivi da rendere inattendibile il bilancio nel suo complesso. In tal caso, il revisore esprimerà un giudizio negativo;
 - non siano così rilevanti da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio considerato nel suo complesso. In tal caso, il revisore esprimerà un giudizio con rilievi.

In ogni caso, nel paragrafo che precede il giudizio, il terzo, il revisore dovrà descrivere chiaramente la natura della deviazione riscontrata ed i suoi effetti sulla voce coinvolta, sul patrimonio netto e sul risultato di esercizio, al netto dei relativi effetti fiscali correnti e differiti.

In caso di più rilievi, si può suddividere questo terzo paragrafo in più sottoparagrafi (es. 3.1, 3.2, ecc.) o, alternativamente, numerare progressivamente più paragrafi di rilievo, avendo cura poi di numerare di conseguenza il paragrafo che contiene il giudizio.

Questo tipo di giudizio con rilievi viene espresso nella forma seguente (qualora la società soggetta a revisione non adotti gli I.F.R.S.):

4. A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto indicato al paragrafo 3, il soprammenzionato bilancio d'esercizio (consolidato) è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e

¹ Per trattamento delle situazioni di incertezza legate a problematiche sulla continuità aziendale si rinvia al principio di revisione n. 570 "Continuità aziendale".



*corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre ****.*

Esempi di questa tipologia di giudizio sono esposti in appendice al punto 2, per il bilancio d'esercizio, ed ai punti 8 e 9, per il bilancio consolidato.

Quando invece la deviazione, a causa della sua rilevanza o della sua gravità, anche in considerazione delle circostanze, coinvolge, oltre alla voce interessata, il bilancio nel suo complesso, è necessario esprimere un giudizio negativo, con la forma che segue (qualora la società soggetta a revisione non adotti gli I.F.R.S.):

*4. A mio giudizio, a causa della significatività degli effetti sul bilancio d'esercizio (consolidato) dei rilievi esposti al paragrafo 3, il soprammenzionato bilancio d'esercizio (consolidato) non è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto non è stato redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre ****.*

I paragrafi successivi al secondo e che precedono quello del giudizio, devono descrivere dettagliatamente la natura della deviazione ed i suoi effetti diretti sulla voce coinvolta ed indiretti sul patrimonio e sul risultato, al netto degli effetti fiscali.

Esempi di relazione di revisione con giudizio negativo sono presentati in appendice ai punti 5 e 11.

C. Il revisore ha subito limitazioni allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie, nella applicazione degli statuiti principi di revisione.

Tali limitazioni possono derivare:

- da scelte della direzione;
- dalla indisponibilità di sufficienti elementi probativi.

La voce o le voci di bilancio coinvolte dalla limitazione potrebbero contenere errori o essere corrette, ma il revisore non è in grado di verificarlo e quindi di esprimersi su di esse.

A titolo meramente esemplificativo, si segnalano alcuni dei casi più frequenti di limitazione allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie:

- motivata indisponibilità dei bilanci di società partecipate;
- diniego da parte della società all'invio a terzi di richieste di conferma;



- diniego al rilascio della lettera di attestazione;
- impossibilità di assistere alle operazioni inventariali delle rimanenze di apertura, non verificate da altri revisori, avendo ricevuto l'incarico successivamente alla loro esecuzione, quando non sono possibili procedure alternative;
- situazioni di incertezza nei cui confronti gli amministratori hanno posto in essere azioni e conseguenti trattamenti contabili fortemente opinabili.

In tali circostanze, il revisore dovrà considerare se la limitazione sia rilevante o meno, tale da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio considerato nel suo insieme. Nel primo caso dovrà dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, mentre nel secondo il giudizio sarà con rilievi.

La limitazione dovrà anzitutto essere richiamata nel secondo paragrafo, dove si indicano i principi e criteri osservati per la revisione e si descrive il lavoro svolto.

La forma con cui si effettua questo richiamo è con un riferimento al paragrafo, generalmente il terzo, in cui si descrivono dettagliatamente la limitazione subita ed i suoi potenziali effetti, come segue:

2. Il mio esame, ad eccezione di quanto indicato al paragrafo 3, è stato condotto secondo gli statuiti principi di revisione, ecc.

Il paragrafo che descrive la limitazione dovrà anche indicare su quale voce o sottovoce il revisore non può pronunciarsi. Non si indicheranno effetti sul patrimonio o sul risultato perché questi sono sconosciuti, ma ci si limiterà ad indicare l'ammontare della voce o sottovoce coinvolta.

Il giudizio con rilievi, in caso di limitazione, si esprime come segue (qualora la società revisionata non adotti gli I.F.R.S.):

*4. A mio giudizio, il bilancio d'esercizio (consolidato) della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa), ad eccezione delle possibili rettifiche connesse ai rilievi evidenziati nel precedente paragrafo 3, è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre ****.*

L'impossibilità di esprimere il giudizio si esprime con la forma seguente (qualora la società revisionata non adotti gli I.F.R.S.):

*4. A causa della rilevanza delle limitazioni alle mie verifiche descritte nel precedente paragrafo 3, non sono in grado di esprimere un giudizio sul bilancio della Alfa S.p.A. (consolidato del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre ****.*



Esempi di giudizio con rilievi per limitazioni sono presentati in appendice ai punti 3 e 4, per il bilancio d'esercizio, e 10 per il bilancio consolidato.

Un esempio di relazione con dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio è in appendice al punto 6.

La Tabella 1, qui di seguito, riepiloga le diverse tipologie di giudizio e le circostanze in cui devono essere utilizzate.

Tabella 1 – Tipologie di giudizio sul bilancio e circostanze pertinenti		
Circostanza	Effetti rilevanti e pervasivi sul bilancio nel suo complesso	Tipo di giudizio
Non sono state riscontrate né deviazioni di effetto significativo dalle norme di legge e/o dai principi contabili di riferimento, né significative limitazioni allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie, nella applicazione degli statuiti principi di revisione	NON APPLICABILE	Giudizio senza rilievi
Deviazioni significative dalle norme di legge e/o dai principi contabili di riferimento	NO	Giudizio con rilievi
Deviazioni significative dalle norme di legge e/o dai principi contabili di riferimento	SI	Giudizio negativo
Limitazioni significative allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie	NO	Giudizio con rilievi
Limitazioni significative allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie	SI	Impossibilità di esprimere il giudizio



4. RICHIAMI DI INFORMATIVA

Il revisore, se lo ritiene opportuno, può inserire nella relazione, dopo il paragrafo che contiene il giudizio sul bilancio e prima di quello che contiene il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione, uno o più paragrafi che richiamano elementi dell'informativa di bilancio, eventualmente rinviando a quanto dichiarato in merito dagli amministratori, che ritenga meritevole di essere portati all'attenzione degli utilizzatori del bilancio stesso.

Data la natura del "richiamo di informativa", questa componente della relazione non può essere utilizzata dal revisore per:

- esporre proprie considerazioni e commenti;
- segnalare rilievi;
- integrare aspetti dell'informativa ritenuti carenti.

Va sottolineato che la posizione del richiamo di informativa dopo il paragrafo che contiene il giudizio sul bilancio ne qualifica la natura e segnala che il revisore non ha nulla da eccepire a quanto sta richiamando.

Esempi di richiami di informativa potranno essere:

- operazioni societarie straordinarie (scorpori, fusioni, ecc.);
- operazioni inusuali di effetti significativi;
- situazioni di incertezza adeguatamente descritte e trattate dagli amministratori, per le quali il revisore ha ritenuto di esprimere un giudizio senza rilievi;
- rinvio al bilancio consolidato;
- rilevanti modifiche nell'assetto o nella operatività dell'impresa (modifiche statutarie, perdita della condizione di mutualità prevalente nelle cooperative, ecc.).