

# SVOLGERE E DOCUMENTARE UNA REVISIONE LEGALE SECONDO I PDR ISA ITALIA

La relazione finale

La relazione unitaria dei sindaci revisori

Gaspare Insaudo

Dottore Commercialista, Revisore Legale


Cremona, 4 aprile 2017

Le conclusioni della revisione legale  
Una premessa

- Il revisore “parla” con la relazione finale
  - e, se del caso, con la “lettera di suggerimenti”
  - in qualche modo “obbligatoria” per i sindaci-revisori
- Le conclusioni del lavoro sono un processo
  - che distilla la mole di lavoro nella relazione finale
  - passaggi delicati/obbligati da documentare
  - per evitare che la relazione finale sia sbagliata
- Il bilancio e la relazione gestione definitivi

## Le conclusioni della revisione legale

### Il processo di conclusione della revisione

- Riesame generale del lavoro svolto e valutazione degli elementi probativi acquisiti
  - aggiornamento valutazione dei rischi PdR 315
  - aggiornamento significatività PdR 320
  - analisi comparativa PdR 520
  - corrispondenza bilancio  scritture PdR 330
  - comunicazione criticità PdR 260/265
  - attestazioni della direzione PdR 580
  - eventi successivi PdR 560
  - conclusioni raggiunte
    - continuità aziendale PdR 570
    - memorandum di sintesi PdR 230
    - riepilogo/effetti degli errori identificati
- Relazione di revisione PdR 700,705,706,710,720,720B

Le conclusioni della revisione legale  
Il processo di conclusione della revisione  
Considerazioni su aggiornamenti rischi/significatività

- Necessità di aggiornare = GROSSI GUAI
  - ripercorrere tutto il lavoro
  - nuove procedure di revisione
  - maggiore estensione
- Procedere se possibile in corso di esercizio
- La tentazione di soprassedere

Le conclusioni della revisione legale  
Il processo di conclusione della revisione  
Analisi comparativa

- Svolgere analisi comparativa sui dati (dettagliati) del bilancio definitivo
  - confronti anno corrente/precedente di dettaglio
  - composizione attivo/passivo comparativa
  - incidenza costi su fatturato comparativa
  - correlazioni dirette/inverse tra voci di bilancio
  - ecc
- Ricerca di apparenti anomalie
  - il lavoro svolto comporta delle risposte esaurienti?
    - Sì - tutto va bene
    - No - lavoro aggiuntivo
- Documentare con carte di lavoro e memorandum

Le conclusioni della revisione legale  
Il processo di conclusione della revisione

Comunicazione criticità rilevate a direzione e organi di governance - 1

- **Obiettivi**

- chiarire diverse responsabilità del revisore e del vertice aziendale
- ottenere info rilevanti
  - informali (progetti, previsioni)
  - formali (attestazioni)
- fornire info emerse da revisione, significative e pertinenti responsabilità del vertice
  - debolezze controllo interno
  - accettabilità o meno di prassi e trattamenti contabili
  - difficoltà riscontrate, limitazioni subite
  - altri aspetti significativi
  - errori emersi dal controllo

- **documentare**

- memorandum

Le conclusioni della revisione legale  
Il processo di conclusione della revisione  
Comunicare gli errori emersi dal controllo

- Previa discussione con livello appropriato/direzione amministrativa
- 3 casistiche
  - il vertice riconosce l'errore e lo corregge
    - è come se non ci fosse mai stato
    - però...
  - il vertice riconosce l'errore, ma non lo corregge
    - il revisore ne valuta la significatività/impatto (vedi prospetto di riepilogo degli errori non corretti)
  - il vertice convince il revisore che è lui che sta sbagliando
    - correzione carte di lavoro
- **Attenzione**: confronto ma non negoziazione

Le conclusioni della revisione legale  
Il processo di conclusione della revisione  
Comunicare le debolezze del controllo interno

- Le debolezze danno luogo ad una lettera di suggerimenti
  - una buona prassi delle società di revisione in declino
  - problemi di responsabilità
- Tempistiche
  - dopo la fase centrale del processo - bene
  - dopo l'emissione della relazione – meno bene
  - comunicare dopo la fase centrale, emettere dopo l'emissione della relazione - meglio
- Ruolo dei sindaci-revisori
  - un passaggio quasi obbligato



Le conclusioni della revisione legale  
Il processo di conclusione della revisione  
Eventi successivi e lettera di attestazione

- Eventi successivi

- La revisione continua fino alla data della relazione (e in qualche caso anche dopo)
  - eventi rilevanti per bilancio/revisione
  - eventi non rilevanti

- Lettera di attestazione

- E' una procedura di revisione (indagine)
- Scopo
  - rapporto trasparente
  - info su fatti non altrimenti conoscibili
- Contenuto
  - dichiarazioni
  - informazioni
  - prese d'atto

Le conclusioni della revisione legale  
Il processo di conclusione della revisione

# UN MODELLO DI LETTERA DI ATTESTAZIONE

## Le conclusioni della revisione legale

### Il memorandum di sintesi

- L'incarico - il team di lavoro
- I risultati del lavoro sull'esercizio precedente
- L'attività della società
- Il risultato della valutazione del rischio e del controllo interno
- La significatività utilizzata
- Sintesi della pianificazione (o rimando al memorandum specifico)
- Risultati del controllo delle voci qualificanti il bilancio (anche se tutto è andato bene)
- Problemi e rilievi emersi dal controllo (definitivi)
- Riepilogo degli effetti di errori non corretti
- Conclusioni per la relazione finale

Le conclusioni della revisione legale  
Il memorandum di sintesi

# UN MODELLO DI MEMORANDUM DI SINTESI

## Le conclusioni della revisione legale

### Riepilogo degli effetti di errori non corretti 1

- Riportare in una tabella tutti gli errori riscontrati
  - significativi e non significativi
  - non corretti dopo la segnalazione/discussione
- Indicare i riferimenti alle carte di lavoro
- Indicare gli effetti
  - sulla voce
  - sul pn
  - sul risultato di esercizio
- Indicare gli effetti
  - al lordo
  - al netto di effetti fiscali
    - correnti
    - differiti

Le conclusioni della revisione legale  
Riepilogo degli effetti di errori non corretti 2  
Es. 1 – Effetti fiscali

Descrizione	Pn x-1	Ce x	Pn x
Sva crediti (lordo)	0	-100	-100
Effetti fiscali correnti	0	-0	-0
Effetti fiscali differiti	0	+ 27,5	+27,5
Sva crediti (netto)	0	- 72,5	-72,5

Si ipotizza una aliquota fiscale del 27,5%

Si ipotizza la politica di iscrizione e la recuperabilità delle imposte anticipate

Le conclusioni della revisione legale  
Riepilogo degli effetti di errori non corretti 3  
Es. 2 – Effetti fiscali

Descrizione	Pn X-1	Ce X	Pn X
Sva crediti	0	-100	-100
Effetti fiscali correnti	0	-16,50	-16,50
Effetti fiscali differiti	0	+27,50	+27,50
Totale	0	-89	-89

Si ipotizza che la società sia una cooperativa ordinariamente agevolata (tassazione al 27,50 sul 40% del risultato).

Si ipotizza una aliquota fiscale ordinaria per le società di 27,5%; si ipotizza la politica di iscrizione e la recuperabilità delle imposte anticipate

Le conclusioni della revisione legale  
Riepilogo degli effetti di errori non corretti 4  
Es. 3 – Effetti patrimoniali/economici

Descrizione	Pn x-1	Ce x	Pn x
Sva crediti	-50	-50	-100
Sva rimanenze	-100	-	-100
Fondi eccedenti	100	-	100
Totale	-50	- 50	-100

Si ipotizza l'assenza di effetti fiscali



Le conclusioni della revisione legale  
Riepilogo degli effetti di errori non corretti 5  
Es. 4 – Significatività

Descrizione	Pn	Ce	Pn
	x-1	x	x
Fatture da ricevere	-	<5.000>	<5.000>
Sva crediti	-	<8.000>	<8.000>
Sva partecipazioni	-	<7.000>	<7.000>
Sva titoli	-	<6.000>	<6.000>
Carenza fondi rischi	-	<5.000>	<5.000>
Totale		<31.000>	<31.000>

Si ipotizzano effetti fiscali nulli ed una significatività di 15.000  
Quali rilievi vanno indicati nella relazione?

- Art. 14 D.Lgs 39/2010
- 6 ISA Italia
  - ISA Italia 700 - Formazione del giudizio e relazione
  - ISA Italia 705 - Modifiche al giudizio
  - ISA Italia 706 - Richiami info, altri aspetti
  - ISA Italia 710 - Info comparative
  - ISA Italia 720 - Altre info in documenti
  - SA Italia 720B - Giudizio di coerenza

**UN MODELLO DI RELAZIONE  
DI REVISIONE  
GIUDIZIO SENZA MODIFICA**

## La relazione di revisione

### Tipologie di giudizio

- |   |  |
|---|--|
| - Tutto bene                              | giudizio senza modifica                |
| - In tutti gli altri casi                 | giudizio con modifica                  |
| ➤ Deviazione                              |  |
| • Norme di legge                          |  |
| • Principi contabili                      |  |
| ✧ Non pervasiva ma significativa          | giudizio con rilievi                   |
| ✧ Pervasiva                               | giudizio negativo                      |
| ➤ Limitazione alle procedure di revisione |  |
| • Non pervasiva ma significativa          | giudizio con rilievi                   |
| • Pervasiva                               | impossibilità di esprimere il giudizio |
| ➤ Gravi incertezze (casi estremi)         | impossibilità di esprimere il giudizio |

La relazione di revisione  
Giudizio con modifica  
Elementi alla base del giudizio (con modifica)

- Descrizione (il grado di dettaglio)
- Effetti sulla voce
- Effetti su Pn (netto effetti fiscali correnti e differiti)
- Effetti su risultato (netto effetti fiscali correnti e differiti)
- Se effetti non calcolabili dare il totale della voce interessata

La relazione di revisione  
Giudizio con modifica

# **UN MODELLO DI GIUDIZIO CON MODIFICA PER DEVIAZIONI NON PERVASIVE**

La relazione di revisione  
Giudizio con modifica

# **UN MODELLO DI GIUDIZIO CON MODIFICA PER DEVIAZIONI PERVASIVE**

La relazione di revisione  
Giudizio con modifica  
Deviazioni: tipologie

- Appropriatelyzza dei principi contabili
  - Es. valutare le rimanenze a presunto realizzo più alto del costo
- Applicazione di principi contabili
  - Es. svalutazione crediti insufficiente
- Appropriatelyzza/adequatelyzza dell'informativa
  - Es. mancata indicazione di informazioni su controllate rilevanti



La relazione di revisione  
Giudizio con modifica  
Deviazioni: altre casistiche

- Insufficienti ammortamenti ordinari
- Capitalizzazione di costi da spendere
- Indebita capitalizzazione di oneri finanziari
- Mancata svalutazione di titoli e partecipazioni
- Mancata svalutazione di rimanenze obsolete
- Commesse in proprio valutate a stato di avanzamento
- Mancato rispetto della competenza di vendite/acquisti
- Fondi rischi e oneri eccedenti o carenti
- Sottovalutazione del Tfr
- Carenza di stanziamenti per debiti (fatture da ricevere, oneri di lavoro)
- Carenze di informativa obbligatoria (es. situazioni di incertezza)

La relazione di revisione  
Giudizio con modifica

# **UN MODELLO DI GIUDIZIO CON MODIFICA PER LIMITAZIONI NON PERVASIVE**

La relazione di revisione  
Giudizio con modifica

# UN MODELLO DI RELAZIONE CON IMPOSSIBILITA' DI ESPRIMERE IL GIUDIZIO PER LIMITAZIONI PERVASIVE

La relazione di revisione  
Giudizio con modifica  
Limitazioni: tipologie

- **Circostanze fuori controllo**
  - Es. un incendio ha distrutto parte della contabilità
- **Circostanze dovute alla natura o tempistica della revisione**
  - Es. l'incarico conferito successivamente alle operazioni inventariali
- **Limitazioni imposte dalla direzione**
  - Es. divieto di inviare conferme esterne

La relazione di revisione  
Giudizio con modifica  
Limitazioni: altre casistiche

- Motivata indisponibilità di bilanci di partecipate
- Diniego al rilascio della lettera di attestazione
- Situazioni di incertezza non pervasive nei cui confronti gli amministratori hanno posto in essere azioni e trattamenti contabili fortemente opinabili

- Richiami di informativa
  - Si collocano dopo il paragrafo del giudizio e prima del paragrafo sul giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio
- Se del caso rimando all'informativa
- Precisando, se del caso, che il giudizio non viene influenzato dall'aspetto evidenziato

## La relazione di revisione

### Richiami di informativa 2

- Obbligatorio in alcuni casi
  - Es. continuità aziendale
- Non si possono usare per
  - Segnalare rilievi minori
  - Integrare aspetti dell'informativa ritenuti carenti
  - Fare commenti
- Casistiche
  - Operazioni societarie straordinarie (scorpori, fusioni, ecc.)
  - Operazioni inusuali di effetti significativi
  - Situazioni di incertezza correttamente dichiarate e trattate dagli amministratori
  - Rilevanti modifiche nell'assetto e nella operatività dell'impresa (modifiche statutarie, perdita della condizione di mutualità prevalente nelle cooperative, ecc.)

## La relazione di revisione

### Altri aspetti

- Situazioni che il revisore comunica ai lettori per comprendere
  - la revisione
  - la responsabilità del revisore
  - la relazione di revisione
- Casistiche
  - dati essenziali società che esercita direzione/coordinamento
  - altro revisore/nessun revisore per info comparative
  - dissenso di un sindaco



## La relazione di revisione Informazioni comparative

- **Dati corrispondenti**
  - per miglior comprensione dati correnti
  - il giudizio del revisore non si estende
- **Bilancio comparativo**
  - stesse info di dati correnti
  - il giudizio del revisore si estende
- **In Italia**
  - dati corrispondenti
  - il giudizio del revisore non si estende
  - da cui
    - se X-1 giudizio con modifica
    - ma errore corretto, corretta contabilizzazione, informativa appropriata
    - nessuna menzione in relazione di revisione su bilancio X

## La relazione di revisione Dati corrispondenti

### - Eccezioni al principio generale

➤ Il revisore ripete il giudizio con modifica su bilancio es. X, se

- giudizio con modifica X-1, errore non corretto effetti permangono su dati correnti
- giudizio con modifica X-1, errore non corretto senza effetti su dati correnti, ma con effetti su dati corrispondenti
- giudizio senza modifica X-1, ma si scopre un errore, con effetti sui dati corrispondenti

➤ Il revisore inserisce un paragrafo “altri aspetti” se

- altro revisore X-1
  - ✧ se giudizio con modifica anche motivazioni
- nessun revisore X-1

## La relazione di revisione Giudizio di coerenza - 1

- La relazione sulla gestione contiene
  - Info finanziarie
    - riscontro con bilancio e suoi dettagli
  - Altre Info
    - no procedure di revisione specifiche
    - solo lettura critica
- Il paragrafo sul giudizio di coerenza è una “minirelazione”
- Le tipologie di giudizio derivano
  - dall’analisi di coerenza
  - dagli impatti del giudizio sul bilancio

- L'analisi di coerenza può dar luogo
  - Giudizio positivo
  - Giudizio negativo
  - Giudizio con rilievi
- Il giudizio sul bilancio comporta
  - Giudizio positivo ➡ casistiche di coerenza
  - Giudizio con rilievi ➡ casistiche di coerenza
  - Giudizio negativo ➡ Impossibilità
  - Impossibilità ➡ Impossibilità

## La relazione dei sindaci-revisori

### La relazione unitaria dei sindaci-revisori

- Considerazioni sulla sua opportunità
  - la relazione di “controllo societario”
- Fonte: CNCDCEC - La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti - marzo 2017
- Un modello
  - Premessa
  - A- relazione di revisione ex ar. 14 D.Lgs 39/2010
  - B- relazione ex art. 2429 c.2 c.c.
    - B1- Attività di vigilanza ex art. 2403 e ss. c.c.
    - B2- Osservazioni e proposte in ordine al bilancio
    - B3- Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio

# UN MODELLO DI RELAZIONE UNITARIA

## La relazione dei sindaci-revisori

### Parere riguardo l'approvazione

- **Giudizio di revisione positivo**
  - Parere positivo alla approvazione
- **Giudizio di revisione con rilievi**
  - Da deviazioni
  - Da limitazioni oggettive
    - Parere di approvazione solo dopo aver considerato il giudizio di revisione ed aver preso le eventuali decisioni conseguenti
  - Da limitazioni imputabili alla direzione
    - Parere contrario alla approvazione
- **Impossibilità**
  - Da limitazioni oggettive
    - Parere di approvazione solo dopo aver considerato il giudizio di revisione ed aver preso le eventuali decisioni conseguenti
  - Da limitazioni imputabili alla direzione
    - Parere contrario alla approvazione
- **Giudizio di revisione negativo**
  - Parere contrario alla approvazione

La relazione dei sindaci-revisori  
Il sindaco dissenziente sulla revisione legale

- Relazione unitaria

- Relazione di revisione secondo maggioranza, però
- Paragrafo di altri aspetti
  - Il fatto
  - Rimando alle motivazioni
- Poi nelle osservazioni
  - Motivazioni, effetti, con il consenso del dissenziente
  - Parere tenendo conto del dissenso
- Firma di tutti i sindaci