

L'impatto dei nuovi OIC sulla gestione e relazione di Revisione dei Sindaci Revisori

Prof.ssa Roberta Provasi

Università degli Studi di Milano-Bicocca

Dottore Commercialista e Revisore Legale dei Conti in Milano

La revisione delle poste critiche del bilancio 2016

1) Costo ammortizzato per crediti e debiti

Nel 2016 poco utilizzato criterio del costo ammortizzato (con il supporto-justifica del principio della rilevanza)

« crediti e debiti devono essere attualizzati nei casi in cui al momento della rilevazione iniziale, il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali risulti significativamente differente da quello di mercato»

La revisione delle poste critiche del bilancio 2016

1) Costo ammortizzato per crediti e debiti (segue)

OPERAZIONI CRITICHE

- a) Operazioni ristrutturazioni del debito in cui il creditore ha accettato condizioni non di mercato;**
- b) Operazioni fra soggetti correlati**
- c) Finanziamenti soci infruttiferi a lungo termine (va anche considerato che attualizzazione può generare un provento finanziario o una posta di Patrimonio Netto se il socio ha accettato condizioni non di mercato al fine di rinforzare patrimonialmente la società (OIC 19/53)**

La revisione delle poste critiche del bilancio 2016

2) Operazioni straordinarie

La presentazione dei proventi ed oneri straordinari nell'ambito del valore e costi della produzione (A e B del CE) nel bilancio 2016 può aver originato una non corretta comprensione della redditività operativa dell'impresa.

Il risultato Intermedio A-B sostanzialmente corrispondente all'EBIT è un importante indicatore che misura il margine operativo dell'attività d'impresa oltre a costituire componente rilevante per il calcolo del ROI.

La revisione delle poste critiche del bilancio 2016

2) Operazioni straordinarie (segue)

ASPETTI CRITICI

Nel predisporre la Relazione sulla Gestione 2016 ai fini dell'analisi degli indicatori è necessario verificare la correttezza dei dati utilizzati che devono essere «normalizzati» mediante la rideterminazione dell'EBITDA, del MOL, del VAG in quanto i costi straordinari non traggono origine dall'attività caratteristica.

Aspetti rilevanti per il revisore legale dei conti:

- 1) con riferimento al Giudizio di Coerenza della Relazione con il bilancio di esercizi;**
- 2) Con riferimento al contenuto della Nota Integrativa al nuovo pt) 13 dell'art. 2427 c.c. al fine di identificare le componenti economiche di entità ed incidenza eccezionali che non devono essere considerate nella valutazione della redditività operativa della società**

La revisione delle poste critiche del bilancio 2016

3) Patrimonio Netto

I primi dati relativi ai conti annuali post D.Lgs 139/2015 attestano che:

- 1) Il PN dei bilanci ordinari è diminuito in media del 5% in seguito all'applicazione retroattiva dell'OIC 29 per lo stralcio dei costi di ricerca e di pubblicità e alla riqualificazione delle spese di pubblicità**
- 2) Gli strumenti finanziari derivati sono presenti in più del 12% dei conti annuali esaminati**
- 3) La gestione accentrata della Tesoreria è presente nel 6% dei bilanci delle società del campione**
- 4) La riserva negativa è presente nel 3% delle società del campione**
- 5) Quasi assente la presenza della voce di cui al Par. 79 dell'OIC 16 per le immobilizzazioni materiali destinate alla vendita.**

La revisione delle poste critiche del bilancio 2016

4) Rendiconto Finanziario

Ai sensi Documento CNDCEC, La Relazione di revisione dei sindaci revisori per il bilancio del 2016», nel caso in cui la società sia obbligata a predisporre il Rendiconto Finanziario il testo deve essere cos' modificato:

*« A nostro giudizio il bilancio di esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria dellaSPA (Srl, Soc. Coop.) al 31 dicembre 2016, del risultato economico e **dei flussi di cassa** per l'esercizio chiuso in tale data , in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione»*

La revisione delle poste critiche del bilancio 2016

Liste di Controllo- Assirevi

La Revisione del Contenuto e struttura del Rendiconto Finanziario ai sensi della Lista di Controllo :

90), 91, 92, 93,: Contenuto e Struttura del Rendiconto Finanziario;

94), 95), 96), 97),: Aggiunta, suddivisione e raggruppamento di flussi finanziari

98): Compensazione di Flussi Finanziari

99), 100), 101), 102), 103), 104), 105), 106), 107), 108), 109), 110), 111) 112), 113) 114), 115), 116), 117), 118), 119), 120), 121), 122), 123): Dettaglio delle disponibilità Liquide, Classificazione dei Flussi Finanziari, Attività operativa, Attività di investimento, Attività di Finanziamento, Casi particolari di Flussi Finanziari, Interessi e Dividendi, Imposte sul Reddito, Flussi Finanziari in Valuta estera, Strumenti Derivati, Acquisto e cessione rami d'azienda, Operazioni non monetarie, Informazioni in Calce al Rendiconto Finanziario, Disposizioni di Prima Applicazione

EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA (1)

1) DPR 136/1975: «Certificazione» da parte società revisione iscritta albo tenuto da Consob dei bilanci società quotate dal 31.12.1982

2) Nel 1977 CNDC ispirandosi standard anglosassoni inizia elaborare norme tecniche ed etiche. **Il Principio di Revisione Italiano n. 18 del 18 maggio 1981** disciplina «**La redazione della Relazione di Certificazione**» per cui è previsto di un giudizio professionale graduato sulla base di 6 diverse tipologie.

3) La Consob interviene con **Comunicazione CONSOB n. 83/03583 del 24 marzo 1983** a rettifica del PR 18 statuendo che «le società di revisione avrebbero dovuto «rilasciare» o «non rilasciare» la «certificazione» del bilancio senza alcuna possibilità di graduare il giudizio»

4) La CONSOB con le Comunicazioni n. 87/02794 del 23 febbraio 1987 e n. 94/001751 del 1 marzo 1994 per risolvere le discussioni in corso che sostenevano impossibilità di giudizio basate su attestazioni assolute di verità prevede uno **schema di Relazione innovativo:**

- a) possibilità di esprimere un giudizio con rilievi sia relativamente ai trattamenti contabili nonché alle eventuali limitazioni nel procedimento di revisione;
- b) dichiarare l'impossibilità ad esprimere il giudizio;
- c) aggiungere richiami d'informativa o segnalare le incertezze

5) D. Lgs 58/1998 (TUIF) art. 156 :

- **Giudizio Positivo**
- **Giudizio con Rilievi**
- **Giudizio Negativo**
- **Impossibilità di esprimere un giudizio**

6) La Comunicazione Consob n. 99/088450, 1 dicembre 1999



SCHEMA RELAZIONE – CONSOB n. 99/088450

- 1) TITOLO**
- 2) DESTINATARI**
- 3) OGGETTO DELLA REVISIONE CONTABILE e
RESPONSABILITA' AMMINISTRATORI E REVISORI**
- 4) NATURA E PORTATA REVISIONE**
- 5) EVENTUALI RILIEVI**
- 6) GIUDIZIO SECONDO le 4 CATEGORIE PREVISTE**
- 7) EVENTUALI RICHIAMI D'INFORMATIVA**
- 8) DATA E LUOGO DI EMISSIONE**
- 9) FIRMA DEL RESPONSABILE DELLA REVISIONE**

7) La Riforma del Diritto Societario ai sensi del D.Lgs n. 6 del 2003: il nuovo istituto regolato agli artt. dal 2409-bis al 2409 septies c.c. prevede che il revisore deve esprimere un giudizio sul bilancio con apposita relazione.

La riforma statuisce obbligo per la revisione contabile non più solo per le società quotate ma per tutte le spa e le sapa, per le srl e in specifiche circostanze per le società cooperative assimilate alle società di capitali.

8) D.Lgs 32/2007 a recepimento della Direttiva 2003/51/CE statuisce:

- a) identità controllo contabile ex art. 2409 bis c.c. con la revisione contabile disciplinata dal TUIF;
- b) la revisione va svolta secondo i Principi di Revisione;
- c) la relazione rispetta una struttura e contenuti obbligatori
- d) la necessità di esprimere un giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio
- e) l'indicazione della diversa responsabilità di amministratori e revisori.

EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA (5)

9) D.Lgs 39/2010 a recepimento della Direttiva 2006/43/CE in sostituzione dell'VIII Direttiva (la 84/253/CEE).

La relazione finale è disciplinata **dall'art. 14** che ripropone le stesse disposizioni contenute nel D. Lgs 32/2007.

10) ASSIREVI nel 2010 pubblica Documento di Ricerca n. 157 intitolato, «Relazione di Revisione sul Bilancio».

11) CNDCEC nell'aprile 2011 emette nuova versione del P002 intitolato « Modalità di Redazione della Relazione di Revisione ai sensi art. 14 del D.Lgs 27 gennaio 2010, n. 39».

EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA (6)

11) La CE dopo la crisi finanziaria, nel 2010 per rilanciare il sistema economico-finanziario avvia una consultazione pubblica attraverso il **Libro Verde**, « **La politica in materia di revisione contabile: gli insegnamenti della crisi**».

A conclusione approvati:

Il 16 aprile 2014 la CE pubblica:

- a) la Direttiva 2014/56/UE** che modifica la Direttiva 2006/43/CE relativa revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati;
- b) il Regolamento (UE) 537/ 2014** che disciplina i requisiti relativi alla revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico (EIP) e che abroga la decisione 2005/909/CE

12) In Italia la Direttiva 2014/56/UE viene recepita con il tramite del D.Lgs 135/2016 che apporta numerose modifiche

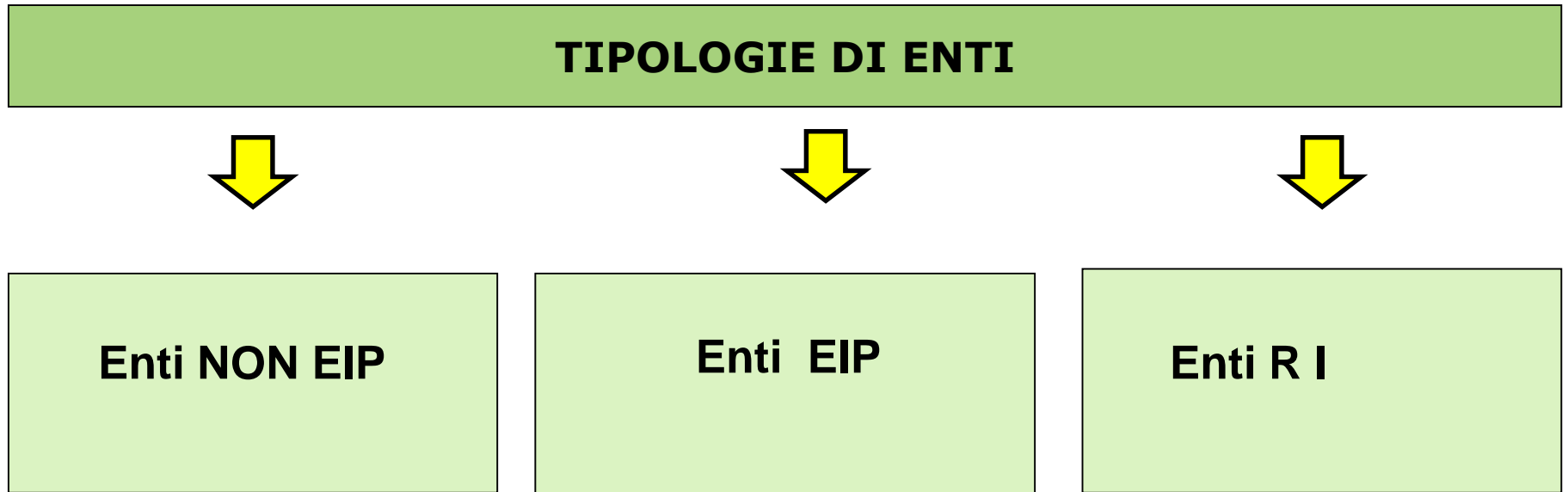
EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA (7)

■ Finalità della Direttiva 2014/56/UE

1. Rinforzare gli strumenti utili per prevenire le crisi finanziarie in particolare garantendo la veridicità e affidabilità dei bilanci.
2. Garantire un adeguato livello qualitativo della revisione legale in tutto il territorio dell'Unione Europea
3. Garantire rigore nei requisiti di indipendenza dei revisori e delle società di revisione legale nei confronti delle società
4. Rafforzare l'indipendenza e l'obiettività nello svolgimento degli incarichi di revisione;
5. Garantire omogeneità di applicazione dei Principi di revisione che devono essere osservati dai professionisti;
6. Assicurare rigore ed uniformità di applicazione della disciplina nei riguardi degli Enti di Interesse Pubblico

EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA (8)

■ Il D. Lgs 135/2016: TIPOLOGIE ENTI



EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA (9)

■ Il D. Lgs 135/2016: EIP (ENTI INTERESSE PUBBLICO)

**Art. 16 del D.Lgs 39/2010
ai sensi art. 18 del D.Lgs 135/2016**

Ai sensi del novellato art. 16, sono EIP:

« **le società con titoli quotati in mercati regolamentati, banche ed imprese di assicurazioni.** Le restanti società che nella previgente disciplina rientravano nel perimetro di definizione degli EIP ora appartengono alle Entità a Regime Intermedio (ERI)

EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA (10)

LA RELAZIONE DI REVISIONE AI SENSI DEL D. Lgs 135/2016: Principali Novità

Il D.Lgs 135/2016 apporta numerose modifiche all'art. 14 del D.Lgs 39/2010 dedicato alla Relazione in particolare prevede l'obbligo:

1. di illustrare nel giudizio sul bilancio anche **i risultati della revisione legale;**
2. di inserire nel giudizio una **dichiarazione su eventuali incertezze significative** sulla capacità della società sottoposta a revisione di **mantenere la continuità aziendale;**
3. di indicare **la sede** del revisore legale o della società di revisione legale;
4. di presentare **una relazione e un giudizio congiunti** in caso di revisione legale svolta da più revisori legali o più società di revisione legale o in caso di disaccordo, di esprimere il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione

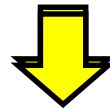
EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA (11)

FINALITA' DELLA NUOVA RELAZIONE AI SENSO D.LGS 135/2016

1) SODDISFARE ESIGENZE INFORMATIVE DEGLI STAKEHOLDERS

2) STRUTTURA PIU' ELASTICA ED ARTICOLATA

3) DA SHORT FORM A MEMORANDUM



I PRINCIPI DI REVISIONE RICHIEDONO AGGIORNAMENTO

LA RELAZIONE DI REVISIONE NEI PRINCIPI DI REVISIONE (1)

Ai sensi del D.Lgs 39/2010 la revisione deve essere svolta secondo i Principi di Revisione internazionali emessi dallo IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) e recepiti dalla Commissione Europea: in attesa in conformità ai principi di revisione elaborati da associazioni ed ordini professionali e dalla CONSOB

LA RELAZIONE DI REVISIONE NEI PRINCIPI DI REVISIONE (2)

- Anni 20, in USA l'AICPA emette i primi standard per la revisione;
- In Italia il CNDC e il CNR dal 1977 al 1995 emettono 23 principi di revisione italiani;
- Dal 1978 IAPC a livello internazionale inizia ad emettere i principi di revisione che dal 1991 assumo il nome di ISA;
- Nel 2002 lo standard setter amplia ambito di regolazione, assume il nome di IAASB e rivede tutti gli ISA secondo il nuovo approccio fondato sulla «valutazione di errori significativi in bilancio»;
- In Italia nel 2002 vengono recepiti tutti ISA, tradotti e adattati alla realtà italiana.
- Nel 2003 lo IAASB inizia progetto ristrutturazione denominato Clarity Project
- Nel 2009 entra in vigore il nuovo corpo di Principi denominato ISA Clarified.

LA RELAZIONE DI REVISIONE NEI PRINCIPI DI REVISIONE (3)

Il corpo degli ISA Clarified dedica 5 documenti alla relazione di revisione e precisamente:

ISA 700- Formazione del Giudizio e Relazione sul Bilancio;

ISA 705 - Modifiche al Giudizio nella Relazione del Revisore;

ISA 706 - Richiami di Informativa ed altri aspetti della Relazione del Revisore;

ISA 710 – Informazioni Comparative- Dati Corrispondenti o Bilancio Comparativo;

ISA 720- La responsabilità del Revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto della revisione contabile

LA RELAZIONE DI REVISIONE NEI PRINCIPI DI REVISIONE (4)

Dopo la pubblicazione della Direttiva 2014/56/UE lo IAASB ha emesso un exposure draft dal titolo:

“Reporting on audited financial statements: proposed new and revised International standard on auditing»

finalizzato a rinnovare alcuni tra i fondamentali principi che disciplinano il contenuto e la forma della relazione di revisione.

OBIETTIVI DELL'AGGIORNAMENTO

- 1) **AMPLIARE IL CONTENUTO INFORMATIVO DELLA RELAZIONE;**
- 2) **INCREMENTARE LA CHIAREZZA**

LA RELAZIONE DI REVISIONE NEI PRINCIPI DI REVISIONE (5)

PRINCIPI REVISIONE AGGIORNATI

ISA 700, Forming an opinion and Reporting on Financial Statements

ISA 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report (NEW)

ISA 705, Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report

ISA 706, Emphasis of matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report

ISA 710, Comparative Information

ISA 720, The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information

ISA 570, Going Concern

ISA 260, Communication with Those Charged with Governance

LA RELAZIONE DI REVISIONE NEI PRINCIPI DI REVISIONE (6)

DETERMINA dello STATO prot. N. 157387 del 31 luglio 2017

ISA ITALIA 701, Comunicazione degli aspetti chiave della Revisione Contabile nella Relazione del Revisore Indipendente.

ISA Italia 260 (Comunicazione con i responsabili delle attività di governance)

ISA Italia 570 (Continuità aziendale), **ISA Italia 700** (Formazione del giudizio e relazione sul bilancio),

ISA Italia 705 (Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente),

ISA Italia 706 (Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente)

ISA Italia 710 (Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo)

ISA ITALIA 720 B, *Giudizio sulla coerenza della Relazione sulla Gestione e sua conformità alle norme di legge*

LA RELAZIONE DI REVISIONE NEI PRINCIPI DI REVISIONE (7)

ENTRATA IN VIGORE DEI NUOVI ISA

PER GLI EIP (Enti di interesse pubblico), i nuovi principi si applicano a decorrere dalla revisione dei **bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 17 giugno 2016 o successivamente.**

PER GLI ENTI NON EIP, i nuovi principi si applicano a decorrere dalla revisione dei **bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente.** A tali società è comunque consentita **l'applicazione anticipata** per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016

LA RELAZIONE DI REVISIONE NEI PRINCIPI DI REVISIONE (8)

ISA AD IMPATTO DIRETTO

ISA 700, Formazione del giudizio e relazione sul bilancio

ISA 701, Comunicazione degli aspetti chiave della Revisione Contabile nella Relazione del Revisore Indipendente

ISA 705, Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

ISA 706, Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente",

ISA 710, Informazioni comparative – dati corrispondenti e bilancio comparativo

ISA 720, "Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile

ISA AD IMPATTO INDIRETTO

ISA ITALIA 510, Primi incarichi di revisione contabile – saldi di apertura"

ISA ITALIA 560, Eventi successivi

ISA ITALIA 570, Continuità aziendale

ISA ITALIA 580, Attestazioni scritte

LA RELAZIONE DI REVISIONE NEI PRINCIPI DI REVISIONE (9)

Per le società quotate la relazione deve contenere informazioni circa le questioni chiave (**KEY AUDIT MATTERS**) eventualmente riscontrate durante la revisione ai sensi del nuovo **ISA 701 "Communicating Key Audit Matters in the independent Auditor's report"**

- 1. Le aree identificate come rischi significativi.** Col termine "Rischio significativo", il principio fa riferimento a quei rischi che il revisore è tenuto a comunicare alla Governance in fase di pianificazione, nell'ambito del riepilogo sulla portata e tempistica del lavoro di audit .
- 2. Le aree nelle quali il revisore ha incontrato difficoltà significative nel completamento del lavoro.** Per es. relative alla limitazione nell'ottenere elementi probativi, restrizioni all'accesso di informazioni o inaspettati ed ampi sforzi richiesti per ottenere un adeguato elemento probativo.
- 3. Le circostanze che hanno richiesto una variazione significativa dell'approccio pianificato dal revisore,** generalmente riconducibile all'identificazione nel corso del lavoro di debolezze significative nel sistema di controllo interno o da difficoltà riscontrate nell'ottenimento di adeguati elementi probativi.

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (1)

Ai sensi art. 17 del D.Lgs 135/2016 a modifica srt. 14 del Dlgs 39/2010 oltre al TITOLO la Relazione di Revisione si compone di:

- 1) PARAGRAFO INTRODUTTIVO** in cui viene identificato il bilancio di esercizio o consolidato sottoposto a revisione
- 2) DESCRIZIONE DELLA PORTATA DELLA REVISIONE LEGALE SVOLTA** con l'indicazione dei principi di revisione osservati.
- 3) UN GIUDIZIO SUL BILANCIO** che indichi se è conforme alle norme per la sua redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;
- 4) EVENTUALI RICHIAMI DI INFORMATIVA** da sottoporre ai destinatari del bilancio di esercizio;
- 5) UN GIUDIZIO DI COERENZA DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE CON IL BILANCIO**
- 6) UNA DICHIARAZIONE SU EVENTUALI INCERTEZZE SIGNIFICATIVE** relative ad eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere «**la continuità aziendale**»
- 7) L'INDICAZIONE DELLA SEDE** del revisore legale o della società di revisione legale

DESTINATARI E OGGETTO DELLA REVISIONE

Destinatari sono i I soggetti che conferiscono l'incarico ai sensi dell'art. 13 c. 1 del D.Lgs 39/2010 ossia o :

- 1) Agli azionisti della società... SPA
- 2) Ai soci della società....srl

Oggetto, La Prima parte del Paragrafo Introduttivo in cui si identifica il bilancio di esercizio o consolidato sottoposto a revisione legale e il quadro normativo sull'informazione applicata alla sua redazione.

PARAGRAFO INTRODUTTIVO

Il paragrafo introduttivo contiene e seguenti informazioni:

1. Identificazione che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile
2. La dichiarazione che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile
3. L'identificazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio
4. Il riferimento alla sintesi dei principi contabili significativi e alle altre note esplicative
5. La data e il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto che costituisce il bilancio

RESPONSABILITA' DELLA DIREZIONE PER IL BILANCIO

ISA 700, La responsabilità del bilancio è degli amministratori

« la direzione aziendale, nel sistema di amministrazione e controllo tradizionale e nel sistema monistico coincide con gli amministratori. Nel caso del sistema dualistico la direzione aziendale va individuata nel Consiglio di Gestione»

ISA 580, Il revisore deve comunque prima di emettere il giudizio, acquisire dalla direzione aziendale la lettera di attestazione che oltre a costituire un elemento probativo esplicita in modo chiaro la responsabilità della direzione e quello del revisore.

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (5)

RESPONSABILITA' DEL REVISORE (segue)

La revisione contabile contiene anche una valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori oltre che una valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.

La sezione si conclude con una dichiarazione del revisore in merito alla considerazione di «aver acquisito gli elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio».

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (6)

IL PARAGRAFO CONTENENTE IL GIUDIZIO



ISA ITALIA 700 PREVEDE 4 TIPOLOGIE DI GIUDIZIO

GIUDIZIO SENZA MODIFICA

- 1) GIUDIZIO POSITIVO

GIUDIZIO CON MODIFICA

- 1) CON RILIEVI
- 2) IMPOSSIBILITA' AD ESPRIMERE GIUDIZIO
- 3) NEGATIVO

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (7)

GIUDIZIO SENZA MODIFICHE

Se :

- 1) Il bilancio è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione
- 2) Il bilancio rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico e i flussi di cassa dell'esercizio
- 3) Si presuppone che il revisore ha acquisito elementi probativi, sufficienti e appropriati e che non abbia riscontrato limitazioni nelle procedure di revisione ritenute necessarie

STRUTTURA DELLA RELAZIONE (8)

GIUDIZIO CON MODIFICHE (tabella sintesi ISA 700)

1) Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica	2) Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio	
	SIGNIFICATIVO MA NON PERVASIVO	SIGNIFICATIVO E PERVASIVO
BILANCIO SIGNIFICATIVAMENTE ERRATO	Giudizio con Rilievi	Giudizio Negativo
IMPOSSIBILITA' DI ACQUISIRE ELEMENTI PROBATIVI SUFFICIENTI ED APPROPRIATI	Giudizio con rilievi	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

GIUDIZIO CON RILIEVI

PER ERRORI SIGNIFICATIVI

PER LIMITAZIONI ALLE
PROCEDURE DI REVISIONE
RITENUTE NECESSARIE

ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO CON RILIEVI
Paragrafo che precede il giudizio in cui illustrare gli
elementi alla base degli stessi rilievi

GIUDIZIO NEGATIVO

Il revisore esprime un giudizio negativo, quando con ragionevole certezza considera che gli effetti derivanti dalla deviazione dai principi contabili e dalle norme di redazione del bilancio oppure dall'inadeguatezza dell'informativa siano così rilevanti e pervasivi da rendere il bilancio inattendibile nel suo complesso.

DICHIARAZIONE DI IMPOSSIBILITA' AD ESPRIMERE UN GIUDIZIO

QUANDO:

- 1) Gli effetti delle limitazioni alle procedure di revisione ritenute necessarie sono tali da far sì che manchino gli elementi probativi indispensabili per un giudizio sul bilancio;
- 2) Quando, seppur in casi piuttosto rari, molteplici incertezze fanno sì che il revisore concluda che pur avendo acquisito gli elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non sia in grado di formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulato sul bilancio. Tale fattispecie è solitamente quella riconducibile alle **situazioni di crisi aziendali.**

ALTRI OBBLIGHI DI REPORTISTICA

Nel caso di svolgimento di una revisione legale ai sensi dell'art. 14 c. 2 lett. e del D.Lgs 39/2010 è richiesto al revisore di esprimere **un giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione con il bilancio di esercizio e, ove redatto, con il bilancio consolidato.** Se trattasi di società quotata, il revisore o la società di revisione deve anche verificare che sia stata elaborata **una relazione sul governo societario e gli assetti proprietari** ed esprimere il giudizio di coerenza di alcune informazioni contenute nella stessa con il bilancio

DATA

*Ai sensi **ISA Italia 700** « La relazione di revisione deve riportare una data antecedente alla data in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio, inclusa l'evidenza che:*

- 1) Tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note siano stati redatti;*
- 2) Coloro che hanno ufficialmente l'autorità, abbiano dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio*

- 1) La data di emissione della relazione è quella in cui sono state ultimate le procedure di revisione;**
- 2) La data della relazione coincide con quella in cui la direzione della società rilascia l'attestazione conclusiva di cui al Principio di Revisione ISA ITALIA 580**

SOTTOSCRIZIONE

La relazione di revisione deve essere firmata dal revisore ossia dalle persona o dalle persone che svolgono la revisione contabile quali responsabili della revisione.

SEDE

Il Principio **ISA 700** raccomanda di indicare oltre che la data e la firma del revisore anche del luogo di emissione della relazione stessa che coincide con la sede nel quale il revisore esercita la propria attività

RICHIAMO D'INFORMATIVA

I richiami di informativa non vanno confusi con i rilievi in quanto in quanto non evidenziano «errori» del bilancio ma **circostanze già illustrate dagli amministratori in bilancio** che, per **una migliore e maggiore informativa di bilancio vengono richiamati dal revisore**. I richiami di informativa si riferiscono per esempio a situazioni:

per cui sono state fatte operazioni rilevanti fra cui modifiche statutarie cambio di compagine societaria, ecc. , operazioni straordinarie, rivalutazioni in base a leggi speciali, operazioni inusuali con effetti significativi, applicazioni di criteri di valutazione.

Non sono ammessi in tal paragrafo considerazioni e commenti, integrazioni di informativa di bilancio.

PARAGRAFI ALTRI ASPETTI

Il revisore compila questo paragrafo quando ritiene opportuno comunicare aspetti che non hanno formato oggetto di informativa di bilancio e che stante il giudizio professionale dei revisori possono essere significativi per la comprensione del bilancio da parte degli stessi utilizzatori.



DATEV

KOINOS



DATEV

KOINOS

Il Principio SA ITALIA 720B

ITER DI AGGIORNAMENTO DEL PRINCIPIO SA ITALIA 720 B del 23 dicembre 2014

Il nuovo Principio è stato introdotto con la Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 15 giugno 2017 Prot. 129507.

La prima versione del Principio SA Italia 720 B è datata 23 dicembre 2014.

Il SA Italia 720 B recepisce le disposizioni previste dall'art. 14, c. 2, lett. e) del D.Lgs 39/2010.

Il principio costituisce un riordino del vecchio PR 001 approvato dal CNDCEC nel febbraio 2009.

Gli aspetti rilevanti sono: la definizione di « responsabilità» e «obiettivi», le « procedure» di revisione nonché «le tipologie di giudizio sulla coerenza» riportando in calce un'appendice contenente esempi di paragrafi di giudizio sulla coerenza a supporto dell'attività del revisore

Il Principio SA ITALIA 720B

ITER DI AGGIORNAMENTO DEL PRINCIPIO SA ITALIA 720 B del 23 dicembre 2014 (segue)

L'aggiornamento del principio è stato necessario in quanto l'art. 17 del D.Lgs 135/2016 nel riscrivere l'art. 14 del D.Lgs 39/2010 ha previsto tra l'altro, al nuovo comma 2, che:

*« la relazione di revisione, redatta in conformità ai principi di revisione di cui all'art. 11, comprende:...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 revisione legale, **circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori**».*

Il Principio SA ITALIA 720B: NOVITA'

La novità significativa riguarda l'introduzione di due nuovi ambiti di controllo:

- 1) «**conformità alle norme di legge**» della relazione sulla gestione
- 2) «**identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione**» corredata dalla specificazione della natura di tali errori e basata sulla conoscenza e comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale

Applicazione del nuovo SA 720 B

Il Principio ISA Italia 720 B entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° luglio 2016 o successivamente

- 1) **Esprimere un giudizio** nella Relazione di Revisione **sulla coerenza della relazione sulla gestione** e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, con il bilancio e sulla **loro conformità** alle richieste provenienti dalle norme di legge;
- 2) considerare l'esistenza, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione, di **eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione** e in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta;
- 3) rilasciare nella propria relazione di revisione una dichiarazione sugli eventuali errori significativi, fornendo **indicazioni sulla natura di tali errori, ove presenti.**

La Relazione unitaria annuale all'assemblea dei soci del collegio sindacale con l'incarico di revisione



NORMATIVA RIFERIMENTO

Linee guida per il sindaco revisore alla luce degli ISA Italia, CNDCEC, luglio 2016

La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti, CNDCEC, marzo 2016,

L'applicazione dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) alle imprese di dimensioni minori, CNDCEC del 17 dicembre 2015.

La Relazione unitaria ai sensi del Documento del CNDCEC del marzo 2016

1) La predisposizione di una relazione unitaria presenta problemi di integrazione, perché i contenuti informativi sui risultati della vigilanza sindacale e quelli della revisione legale rispondono a sistemi di regole differenti.

2) I risultati della vigilanza sono rendicontati in forma libera (ma rif. a norme di comportamento), mentre i risultati della revisione legale vanno rendicontati in forma standardizzata, in accordo con i principi di revisione ISA Italia in vigore.

Un aspetto critico:

devono essere adeguatamente gestiti alcuni nodi peculiari del collegio sindacale incaricato della revisione legale, quali le proposte in ordine alla approvazione del bilancio, quando i risultati della revisione contengono un giudizio con modifica, e/o il dissenso di un sindaco.

La Relazione unitaria ai sensi del Documento del CNDCEC del marzo 2016

• Struttura base della relazione unitaria:

Titolo

Destinatari

Premessa

A - Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

B - Relazione sulla attività sindacale ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

B1 - Attività di vigilanza ai sensi degli artt. 2403 e ss., c.c.

B2 - Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio

B3 - Osservazioni e proposte in ordine alla approvazione del bilancio

Luogo e data

Firma.

Elementi della Relazione del Revisore (PARTE A Relazione Unitaria)

Titolo: (revisore indipendente) che deve anche indicare il riferimento normativo ai sensi del quale è emessa la relazione di revisione,

Destinatario: qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i destinatari della relazione di revisione sono i soggetti che hanno conferito l'incarico di revisione

Paragrafo introduttivo (identificazione impresa, dichiarazione che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile, identificazione dei prospetti di bilancio, riferimento alla sintesi dei principi contabili significativi e alle altre note esplicative, periodo di riferimento)

Responsabilità degli amministratori per il bilancio

Responsabilità del revisore (espressione del giudizio, applicazione dei principi di revisione ISA Italia, portata e limiti della revisione)

Giudizio del revisore: rappresentazione veritiera e corretta

Altri obblighi di reportistica – il giudizio di coerenza

Firma, data, sede del revisore

ISA 706, Richiami d'informativa, altri aspetti da collocare dopo giudizio

Il principio di revisione (ISA Italia) 706 prevede che il revisore possa inserire nella relazione di revisione paragrafi di richiamo di informativa e paragrafi di altri aspetti.

I richiami di informativa sono relativi ad aspetti presentati in modo opportuno e oggetto di appropriata informativa nel bilancio, che il revisore ritiene fondamentali, secondo il suo giudizio professionale, ai fini della comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori;

Alcuni esempi: situazioni di incertezza correttamente dichiarate e trattate nel bilancio; operazioni inusuali di effetti significativi; operazioni societarie straordinarie (scorpori, fusioni, ecc.); operazioni di rivalutazione a norma di legge; rilevanti modifiche nell'assetto e nell'operatività dell'impresa.

Paragrafi di altri aspetti

Si utilizzano quando il revisore ritiene necessario comunicare agli utilizzatori della relazione di revisione circostanze necessarie a comprendere: la revisione legale; la responsabilità del revisore; la relazione di revisione.

Raccomandazioni importanti

1) Ottenere la lettera di attestazione della direzione(*PdR ISA Italia 580*) che rappresenta un documento fondamentale (obbligatorio) della revisione legale dei conti.

2) Ricordarsi che dal 2018 (bilanci 2017) sarà obbligatoria la chiusura del fascicolo di revisione entro 60 giorni dalla data di sottoscrizione della relazione di revisione (art. 10 quater, comma 7, D.Lgs 39/2010) con data certa.

Sono aspetti che hanno dirette conseguenze sul controllo di qualità !