

LA NUOVA RELAZIONE DI REVISIONE SECONDO GLI ISA ITALIA

Dott. Stefano De Rosa

NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE ISA ITALIA

A partire dai bilanci 2015 trovano applicazione i principi di revisione internazionali ISA Italia.

I nuovi standard sono intervenuti su aspetti sia formali che sostanziali della Relazione di revisione.

La nuova relazione è ora suddivisa in due sezioni con paragrafi individuati da appositi titoli, ad eccezione del paragrafo introduttivo

Principi di revisione che contengono indicazioni circa la predisposizione della Relazione

ISA Italia 700 – Formazione del giudizio e relazione sul bilancio

ISA Italia 705 - Modifiche al giudizio

ISA Italia 706 - Richiami di informativa e paragrafi di altri aspetti

ISA Italia 710 - Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo

ISA Italia 720 – Alte informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile

SA Italia 720B - La responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza

STRUTTURA DELLA RELAZIONE DI REVISIONE

Titolo, destinatario

Sezione “Relazione sul bilancio d’esercizio”



- Par. introduttivo
- Resp. degli amministratori
- Resp. del revisore
- Giudizio
- Richiami di informativa
- Altri aspetti

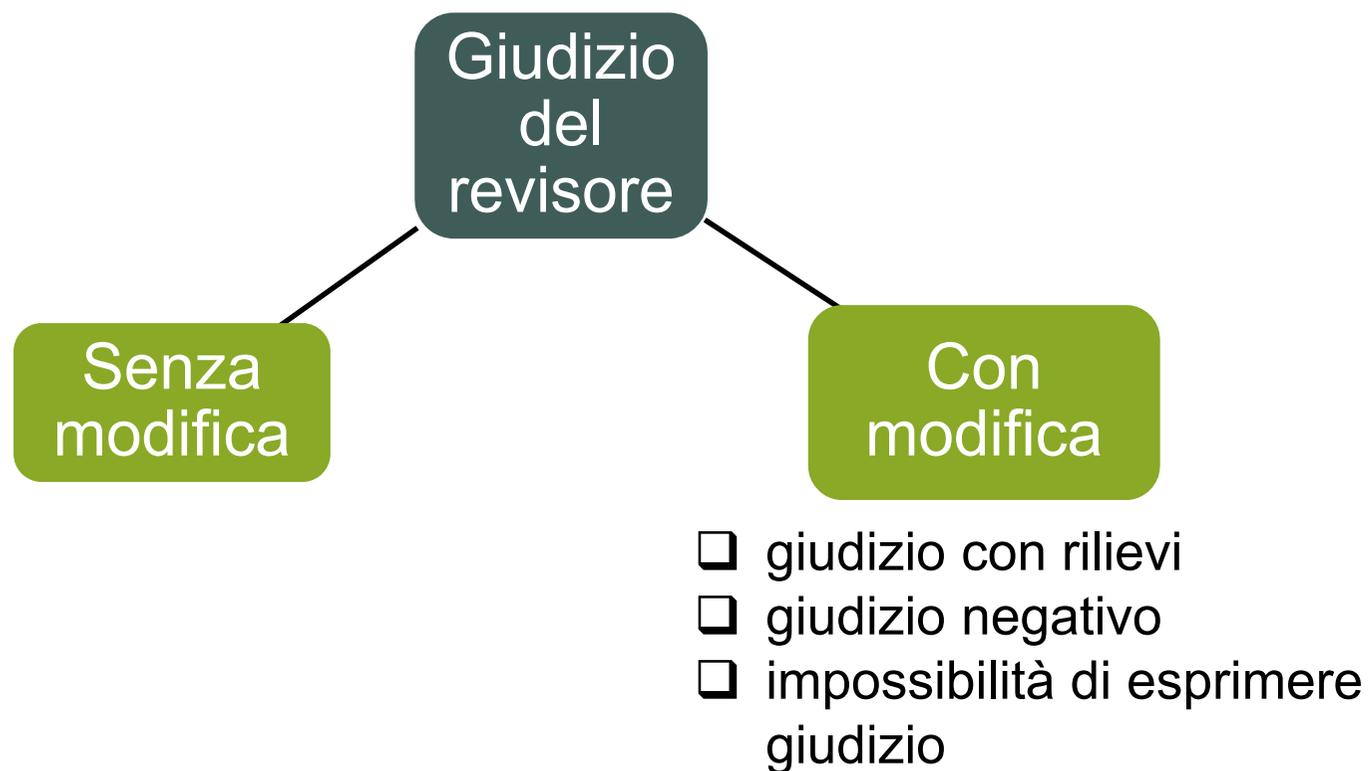
Sezione: «Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari»



- Giudizio sulla coerenza
- Altre informazioni

Firma, data, sede del revisore

TIPOLOGIE DI GIUDIZIO



PARAGRAFO AGGIUNTIVO NEI GIUDIZI CON MODIFICA

Titolo dei paragrafi

Paragrafo aggiuntivo
prima del giudizio



- Elementi alla base del giudizio con rilievi
- Elementi alla base del giudizio negativo
- Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

Paragrafo del giudizio



- Giudizio con rilievi
- Giudizio negativo
- Impossibilità di esprimere un giudizio

TITOLO E DESTINATARI DELLA RELAZIONE

L'**intestazione** della Relazione di revisione deve riportare il riferimento all'**art. 14** del DLgs. 39/2010, oltre che ad eventuali **disposizioni speciali** e di **settore**.

Rispetto alla precedente versione, viene richiamata l'indipendenza del revisore: "*Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del DLgs. 39/2010*".

Il destinatario della Relazione è il soggetto che **conferisce l'incarico**, cioè l'assemblea degli azionisti o dei soci.

PARAGRAFO INTRODUTTIVO – VECCHIA VERSIONE

La precedente versione conteneva i seguenti elementi:

- ❑ **identificazione** del bilancio assoggettato a revisione (con l'indicazione della data di chiusura dell'esercizio e della denominazione della società);
- ❑ riferimento alla **sintesi** delle norme di redazione del bilancio;
- ❑ indicazione delle diverse **responsabilità** in capo agli **amministratori** (per la redazione del bilancio) e al **revisore** (per l'espressione del giudizio professionale).

PARAGRAFO INTRODUTTIVO – NUOVA VERSIONE

Nella nuova versione, agli aspetti relativi alla responsabilità degli amministratori e del revisore sono dedicati i successivi paragrafi.

Pertanto, il paragrafo introduttivo assume la seguente configurazione: *“Abbiamo svolto la revisione contabile dell’allegato bilancio d’esercizio della ABC spa, costituito dallo Stato patrimoniale al 31 dicembre 2015, dal Conto economico per l’esercizio chiuso a tale data e dalla Nota integrativa”*.

PARAGRAFO SULLA RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI

Nel principio di revisione ISA Italia 700 viene riportato il seguente esempio di paragrafo sulla responsabilità degli amministratori:

“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”.

PARAGRAFO SULLA RESPONSABILITÀ DEL REVISORE

Il paragrafo include:

- la dichiarazione della responsabilità del revisore;
- l'indicazione dei principi di revisione seguiti;
- la descrizione della natura e della portata della revisione.

PARAGRAFO DEL GIUDIZIO

La Relazione di revisione deve indicare con chiarezza il giudizio del revisore.

Il revisore può esprimere i seguenti giudizi sul bilancio:

- giudizio **positivo** (senza modifica);
- giudizio positivo **con rilievi**;
- giudizio **negativo**;
- impossibilità** di esprimere un giudizio.

GIUDIZIO POSITIVO

Quando il revisore ritiene che il bilancio sia conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione, la Relazione evidenzia un giudizio positivo (senza modifica).

I giudizi senza modifica vengono formulati con il seguente testo:

“A nostro giudizio, il bilancio d’esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della ABC spa al 31 dicembre 2015 e del risultato economico per l’esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione”.

RILIEVI

Il revisore esprimere un giudizio con rilievi qualora emergano le seguenti circostanze:

- manca**za di **conformità** alle **norme** che disciplinano il bilancio;
- limitazioni** al **procedimento** di revisione.

È necessario riportare una **descrizione analitica e dettagliata** dei rilievi emersi nel **paragrafo** che **precede** l'espressione del giudizio. Nella prima fattispecie si dovranno indicare gli effetti della deviazioni sulla voce interessata, sul patrimonio netto e sul Conto economico.

ESEMPI DI DEVIAZIONI SIGNIFICATIVE

Insufficienti ammortamenti ordinari

Capitalizzazione nelle immobilizzazioni di costi che dovevano essere imputati a Conto economico

Mancata svalutazione di rimanenze obsolete o di lento rigiro

Mancata svalutazione di titoli e partecipazioni

Crediti non recuperabili non svalutati o svalutazione indebita di crediti recuperabili

Rimanenze non svalutate quando il valore di mercato è inferiore al costo

Mancato rispetto del principio di competenza

Carenza di stanziamenti per fatture da ricevere

Fondi rischi ed oneri eccedenti o carenti

ESEMPI DI LIMITAZIONI SIGNIFICATIVE

Indisponibilità dei bilanci della partecipata, con conseguenti limitazioni in sede di valutazione della partecipazione nel bilancio della controllante

La direzione impedisce al revisore di presenziare agli inventari fisici del magazzino

Rifiuto da parte della direzione a rilasciare attestazioni richieste dal revisore

La direzione impedisce al revisore di richiedere conferme esterne su specifici saldi contabili (ad esempio crediti verso clienti o debiti verso fornitori)

GIUDIZIO CON RILIEVI PER DEVIAZIONI SIGNIFICATIVE

“A nostro 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 della ABC spa al 31 dicembre 2015 e del risultato economico per l’esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione”.

GIUDIZIO CON RILIEVI PER LIMITAZIONI SIGNIFICATIVE

“A nostro 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 della ABC spa al 31 dicembre 2015 e del risultato economico per l’esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione”.

GIUDIZIO NEGATIVO

Quando gli **effetti** derivanti dalla non corretta applicazione dei criteri contabili o dall'inadeguatezza dell'informazione resa sono così **rilevanti** e **pervasivi** da rendere **inattendibile** il bilancio nel suo **complesso**, il revisore esprime il seguente giudizio:

«A nostro giudizio, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio negativo”, il bilancio d’esercizio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della ABC spa al 31 dicembre 2015.....»

IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO

Quando i **possibili effetti** delle **limitazioni** alle **procedure** di revisione sono giudicati così **rilevanti** da far mancare elementi indispensabili per un giudizio sul bilancio, viene riportato quanto segue nella relazione:

“È nostra responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d’esercizio sulla base della revisione contabile, svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell’art. 11 comma 3 del DLgs. 39/2010. Tuttavia, a causa di quanto descritto nel paragrafo «Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio», non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio”.

RICHIAMI DI INFORMATIVA

Il revisore può, qualora lo **ritenga opportuno**, esporre, nel paragrafo successivo a quello del giudizio, **uno o più** richiami 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.

Esempi di richiami di informativa

Operazioni straordinarie

Situazioni di incertezza (ad es. in relazione alla continuità aziendale)

Passività potenziali (ad. es. contenziosi in corso)

Particolari criteri di valutazione utilizzati o cambiamenti nei criteri di valutazione

Operazioni inusuali con effetti significativi

Iscrizione di imposte anticipate su perdite fiscali

Adesioni a condoni o a istituti fiscali opzionali

GIUDIZIO DI COERENZA DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

Indicazioni sulle procedure di revisione in tale ambito sono contenute nel principio di revisione SA Italia 720B.

L'**incoerenza** si manifesta, ad esempio, nelle seguenti situazioni:

- divergenza** tra i dati contenuti nel bilancio e quelli contenuti nella Relazione sulla gestione;
- contraddizioni** tra i dati contenuti nel bilancio e i commenti forniti nella Relazione sulla gestione;
- commenti** forniti nella Relazione sulla gestione che non permettono la riconducibilità al bilancio.

EFFETTI DELLE MODIFICHE SUL GIUDIZIO SULLA COERENZA

Tipologia di giudizio	Effetti sul giudizio sulla coerenza
Con rilievi	Da valutare nelle specifiche circostanze
Giudizio negativo	Impossibilità di espressione del giudizio sulla coerenza
Impossibilità di esprimere un giudizio	Impossibilità di espressione del giudizio sulla coerenza

DATI E INFORMAZIONI COMPARATIVI

Con l'introduzione degli ISA Italia è stato eliminato il riferimento alla relazione dell'esercizio precedente che veniva inserito nel secondo paragrafo dell'*opinion*.

Alla regola generale fanno eccezione alcune situazioni specificamente previste dall'ISA Italia 710 riportate nella slide seguente.

SITUAZIONI PREVISTE DALL' ISA ITALIA 710 (1/2)

Situazioni	Effetti sulla Relazione
Giudizio con modifica su bilancio precedente per problematica non risolta e i cui effetti sono significativi anche sul periodo in esame.	Giudizio con modifica
Giudizio con modifica su bilancio precedente per problematica non risolta e che, sebbene non abbia effetto sui dati dell'esercizio in esame, è rilevante per la comparabilità dei dati corrispondenti.	Giudizio con modifica
Giudizio senza modifica su bilancio precedente ma il revisore scopre che quel bilancio conteneva un errore significativo. I dati corrispondenti non sono stati rideterminati e non ne è stata data informativa.	Giudizio con modifica riferito ai dati corrispondenti.

SITUAZIONI PREVISTE DALL' ISA ITALIA 710 (2/2)

Situazioni	Effetti sulla Relazione
Il bilancio dell'esercizio precedente è stato sottoposto a revisione da parte di un altro revisore.	Relazione con un paragrafo di altri aspetti dove si indica data relazione, tipologia di giudizio e motivazioni di eventuali modifiche.
Il bilancio dell'esercizio precedente non è stato sottoposto a revisione.	Relazione con un paragrafo di altri aspetti dove viene indicata tale circostanza.

DATA E FIRMA DELLA RELAZIONE

Di regola la data di emissione della Relazione coincide con quella della lettera di attestazione.

La Relazione deve indicare:

- nel caso di revisore **individuale**, il nome e cognome del revisore e il suo ruolo di revisore legale;
- nel caso di **società di revisione**, il nome della società di revisione e il nome e cognome e il ruolo professionale del responsabile della revisione;
- nel caso di **Collegio sindacale**, i **nomi e cognomi** di dei **sindaci**, con il **ruolo** all'interno del Collegio.

Tutte le persone fisiche indicate appongono la **propria firma** accanto al proprio nome e cognome.