

## CONTROLLO

---

### **La relazione di revisione sul bilancio – II° parte**

di **Francesco Rizzi**

Una volta illustrate le fonti, lo scopo e la struttura della relazione di revisione, si reputa opportuno passare alla trattazione dei principali **contenuti** della relazione. Ed il primo fra questi è senz'altro il **giudizio** del revisore.

Per quanto concerne la sua **collocazione**, il giudizio sul bilancio andrà inserito all'interno dell'apposita **sezione** della relazione denominata "**giudizio del revisore**".

Riguardo invece alle **tipologie** di giudizio esprimibili, esse sono sostanzialmente **quattro** e segnatamente:

- il "**giudizio senza modifica**";
- e le **tre** tipologie di "**giudizio con modifica**" che, nello specifico, sono:
  - il "**giudizio con rilievi**",
  - il "**giudizio negativo**",
  - la "**dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio**".

Il "**giudizio senza modifica**" è un giudizio **positivo**; viene espresso quando il revisore, sulla scorta degli **elementi probatori** acquisiti e delle **attività di revisione** svolte, **non** ha rilievi significativi da fare ed è giunto alla **conclusione** che:

- il bilancio fornisce una **rappresentazione veritiera e corretta**
  - della situazione **patrimoniale** e **finanziaria** della società alla **data** di chiusura dell'esercizio,
  - del risultato **economico** e dei **flussi di cassa** a tale data;
- il bilancio è stato redatto in **conformità** al **quadro normativo** sull'informazione finanziaria **applicabile**.

In particolare, ai fini della **valutazione** della conformità o meno del bilancio al quadro normativo **di riferimento** sull'informazione finanziaria, si specifica che il **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700** richiede espressamente al revisore di **valutare** se:

- il bilancio esponga adeguatamente i **principi contabili** significativi **scelti** e **applicati**;
- detti principi siano **coerenti** con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e siano **appropriati**;
- le **stime** contabili effettuate dall'organo amministrativo siano **ragionevoli**;
- le **informazioni** presentate in bilancio siano **pertinenti, attendibili, comparabili** e

**comprensibili;**

- il bilancio fornisca un'**informativa adeguata** che consenta ai potenziali **utilizzatori** di comprendere l'**effetto** delle operazioni e degli eventi **significativi** sulle informazioni fornite in bilancio;
- la **terminologia** utilizzata, inclusa l'intestazione di ciascun prospetto di bilancio, sia **appropriata**.

Secondo il **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705**, il revisore deve invece esprimere un "**giudizio con modifica**", formulabile nelle **tre** tipologie anzidette (con rilievi, negativo e dichiarazione di impossibilità ad esprimerlo) nei seguenti **casì**:

1. il revisore deve esprimere un "**giudizio con rilievi**" quando:

- *"avendo acquisito elementi probativi **sufficienti ed appropriati**, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano **significativi**, ma **non pervasivi**, per il bilancio; ovvero*
- ***non** sia in grado di **acquisire** elementi probativi **sufficienti ed appropriati** sui quali basare il proprio **giudizio**, ma concluda che i possibili **effetti** sul bilancio degli eventuali errori **non** individuati potrebbero essere **significativi ma non pervasivi**" (cfr. par. 7 del succitato principio di revisione).*

È anche opportuno specificare che nei principi di revisione col termine "**pervasivo**" si intende un "*Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per **descrivere** gli **effetti degli errori** sul bilancio ovvero i **possibili effetti** sul bilancio degli eventuali errori che **non** siano stati individuati a causa dell'**impossibilità** di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.*

***Effetti pervasivi** sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore: i) **non** si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio; ii) pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una **parte sostanziale** del bilancio; ovvero iii) con riferimento all'**informativa di bilancio**, assumono un'**importanza fondamentale** per la **comprensione** del bilancio stesso da parte degli **utilizzatori**" (cfr. par. 5 del suddetto principio di revisione);*

2. il revisore deve esprimere un "**giudizio negativo**" quando "*avendo acquisito elementi probativi **sufficienti ed appropriati**, concluda che gli **errori**, singolarmente o nel loro insieme, siano **significativi e pervasivi** per il bilancio" (cfr. par. 8 del succitato principio di revisione);*

3. il revisore, infine, deve formulare una "**dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio**" quando:

- *"**non** sia in grado di **acquisire** elementi probativi **sufficienti ed appropriati** sui quali basare il proprio **giudizio** e concluda che i possibili **effetti** sul bilancio degli eventuali errori **non** individuati potrebbero essere **significativi e pervasivi** ... omissis ...*
- *in circostanze estremamente **rare** caratterizzate da molteplici **incertezze**, egli concluda che,*

*pur avendo **acquisito** elementi probativi **sufficienti** ed **appropriati** su ciascuna singola incertezza, **non** sia possibile formarsi un **giudizio** sul bilancio a causa della potenziale **interazione** delle incertezze e del loro possibile **effetto cumulato** sul bilancio” (cfr. paragrafi 9 e 10 del succitato principio di revisione).*

In proposito, si specifica altresì che il revisore, nella prima delle suddette casistiche (cioè nel caso in cui non sia stato in grado di acquisire elementi probativi adeguati), **prima** di dichiarare la propria impossibilità di esprimere un giudizio, dovrebbe **valutare** la possibilità di adottare **procedure di revisione alternative** in grado di fargli **acquisire** le necessarie evidenze probative e dovrebbe **discutere con la Direzione** per verificare se siano possibili delle **soluzioni**.

Si fa altresì presente che se il **giudizio** sul bilancio è “**con modifica**”, anche il **titolo** e il **contenuto** delle **sezioni** della **relazione** devono essere opportunamente **adeguati** a tale giudizio.

Ad **esempio**, qualora il revisore formuli un **giudizio negativo** per la sussistenza di errori **significativi** e **pervasivi** per il bilancio, la **sezione** della relazione inerente il giudizio dovrà essere denominata “**giudizio negativo**”, quella relativa agli elementi probativi acquisiti dovrà essere denominata “**elementi alla base del giudizio negativo**” e, ove possibile, vi potrà anche essere indicata una **quantificazione** degli **effetti** economici e finanziari di tali errori e così via.

Si segnala, infine, che in sede di **approvazione** del bilancio, nel caso in cui il revisore (o il collegio sindacale con incarico di revisione legale) abbia espresso un **giudizio con modifica**, il collegio sindacale (con o senza incarico di revisione legale) potrebbe, a seconda dei casi, trovarsi a dover **invitare** l'assemblea a prendere i necessari provvedimenti **prima** di approvare il bilancio oppure ancora invitare i soci a **non approvarlo** affatto.

Un'**utile** casistica è stata a tal proposito fornita dal **CNDCEC** col documento “**La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti**” (cfr. cap. 4), recentemente aggiornato per le **revisioni** dei bilanci chiusi al **31 dicembre 2017**.

*Special Event*

**L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE  
ATTRAVERSO L'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO**

Scopri le sedi in programmazione >