



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI FORLÌ CESENA

La relazione di revisione 2017

A cura della Commissione di studio Revisione Legale

OBIETTIVI DEL DOCUMENTO

Individuare le principali novità introdotte dagli ISA ITALIA con riferimento alle relazioni di revisione relative ai bilanci di esercizio chiusi al 31.12.2017

Fornire una breve «guida pratica» a supporto nella predisposizione della relazione di revisione.

INTRODUZIONE

Con Determina del Ministero dell'Economia e delle finanze - Ragioneria Generale dello Stato 31.7.2017 n. 157387, sono stati aggiornati i principi di revisione *ISA Italia* 260, 570, 700, 705, 706 e 710 ed è stato adottato il nuovo principio di revisione *ISA Italia* 701.

Le modifiche introdotte, per le società diverse dagli Enti di Interesse Pubblico, decorrono dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 06 agosto 2016 o successivi

GLI ISA ITALIA CONCERNENTI LA RELAZIONE DI REVISIONE

ARGOMENTO	ISA ITALIA /SA
La redazione della relazione di revisione contenente un giudizio senza modifiche	700
K.A.M. (applicabile ai soli E.I.P. ed in via facoltativa alle imprese che presentano un significativo interesse pubblico - ancorché normativamente non riconosciuto - quali ad esempi istituti finanziari ed enti di beneficenza)	701
La redazione della relazione di revisione contenente giudizi con modifica	705
I richiami di informativa e gli altri aspetti	706
Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo	710
Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile	720
Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari	720B



NEW!!

SINTESI DELLE PRINCIPALI NOVITA'

Le principali modifiche introdotte dai nuovi principi di revisione internazionali riguardano i seguenti aspetti della relazione di revisione:

- ✓ Nuova struttura complessiva
- ✓ Paragrafo del giudizio sempre all'inizio della relazione, indipendentemente dalla tipologia di relazione
- ✓ Ampliato il paragrafo relativo alla responsabilità degli amministratori
- ✓ Sempre nel paragrafo relativo alla responsabilità degli amministratori viene specificata anche la responsabilità del collegio sindacale
- ✓ Nel paragrafo relativo alla responsabilità del revisore /società di revisione viene introdotto un punto specifico relativo al giudizio del revisore sulla continuità aziendale

**MEMENTO:
MODIFICATO
ANCHE
L'ISA ITALIA 570**

LA STRUTTURA DELLA «VECCHIA» RELAZIONE DI REVISIONE CON GIUDIZIO POSITIVO

1. Titolo
2. Destinatari
3. Relazione sul bilancio
 - Paragrafo introduttivo
 - Responsabilità degli amministratori
 - Responsabilità del revisore
 - Giudizio (pienamente positivo)
4. Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari
 - Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio
5. Firma
6. Luogo e data di emissione

La struttura della «nuova» relazione di revisione con giudizio positivo

1. Titolo
2. Destinatari
3. Giudizio
4. Elementi alla base del giudizio
5. Richiamo di informativa (facoltativo)
6. Altri aspetti (facoltativo)
7. Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio
8. Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio
9. Giudizio ai sensi dell'art. 14, co. 2, lett. e) Dlgs 39/2010 (coerenza)
10. Sede del revisore e Data di emissione della relazione
11. Firma del revisore

TITOLO E DESTINATARI

RELAZIONE DEL **REVISORE INDIPENDENTE** AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39 (ovvero della diversa normativa ai sensi della quale viene emessa la relazione

Agli Azionisti (Soci) della SOCIETA' AAA S.p.A. (S.r.l.)

GIUDIZIO (POSITIVO)

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della Società AAA S.p.A., costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2017, dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società al 31 dicembre 2017, del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

PARAGRAFO ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO (POSITIVO)

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio della presente relazione. Siamo indipendenti rispetto alla società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio.

Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio

PARAGRAFO RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI E DEL COLLEGIO SINDACALE PER IL BILANCIO D'ESERCIZIO



NEW!!

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio

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 e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

Il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società

PARAGRAFO RESPONSABILITÀ DEL REVISORE



MODIFICATO

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio d'esercizio.

I nostri obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.

PARAGRAFO RESPONSABILITÀ DEL REVISORE (segue)

MODIFICATO

(nota bene: questa parte può essere alternativamente collocata in un appendice alla relazione di revisione, purché richiamata nel paragrafo in oggetto)

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), abbiamo esercitato il giudizio professionale e abbiamo mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- abbiamo acquisito una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;

PARAGRAFO RESPONSABILITÀ DEL REVISORE (segue)

MODIFICATO

(nota bene: questa parte può essere alternativamente collocata in un appendice alla relazione di revisione, purchè richiamata nel paragrafo in oggetto)

- siamo giunti ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del **presupposto della continuità aziendale** e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, siamo tenuti a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del nostro giudizio. Le nostre conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- abbiamo valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

Abbiamo comunicato ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

GIUDIZIO SULLA COERENZA E CONFORMITÀ



MODIFICATO

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della AAA S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della AAA S.p.A. al 31/12/2017, incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della AAA S.p.A. al 31/12/2017 e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della AAA S.p.A. al 31/12/2017 ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non abbiamo nulla da riportare.

LE MODIFICHE ALL' ART. 14 DEL D.LGS. 39/10



MODIFICATO

La relazione di revisione 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;

f) una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale;

FIRMA DEL REVISORE– DATA – SEDE

La SEDE è il luogo nel quale il revisore esercita la propria attività

La DATA è rilevante in quanto rappresenta il termine temporale ultimo cui il revisore fa riferimento in relazione all'effetto degli eventi e delle operazioni di cui sia venuto a conoscenza e che si sono verificati fino a quella data

La DATA della relazione DEVE coincidere con la data della lettera di attestazione

LE RELAZIONI MODIFICATE

- ✓ Giudizio positivo con richiamo d'informativa (non influenza il giudizio)
- ✓ Giudizio positivo con rilievi
- ✓ Giudizio negativo
- ✓ Impossibilità di esprimere un giudizio

LA RELAZIONE DI REVISIONE CON GIUDIZIO POSITIVO E RICHIAMO D'INFORMATIVA

Non modifica il giudizio sul bilancio che **rimane (pienamente) positivo**

Il paragrafo relativo al richiamo d'informativa trova collocazione (come nella precedente versione) **DOPO** il paragrafo relativo al giudizio.

Trattasi di informazioni di particolare rilevanza che, **per quanto già diffusamente esposte dagli amministratori in bilancio**, meritano di essere portate all'attenzione di chi legge il bilancio.

Esempi di situazioni in cui si ricorre a questo tipo di relazione:

- ✓ eventi straordinari o rilevanti avvenuti nel corso dell'esercizio;
- ✓ situazioni di incertezza e passività potenziali;
- ✓ informazioni relative ai criteri di valutazione delle attività di bilancio;
- ✓ obbligo di redazione del bilancio consolidato;
- ✓ cambiamenti nei criteri di valutazione o di contabilizzazione;
- ✓ iscrizione delle imposte anticipate su perdite fiscali;
- ✓ attività di direzione e coordinamento;
- ✓ modifica della vita utile dei beni immobilizzati;
- ✓ adesione agli istituti fiscali opzionali.

PARAGRAFO ALTRI ASPETTI (ISA ITALIA 706)

Il paragrafo «altri aspetti» (opzionale) :

- può alternativamente essere collocato dopo il paragrafo relativo al richiamo d'informativa (preferibile) ovvero dopo il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione;
- Può essere utilizzato dal revisore per comunicare agli utilizzatori del bilancio informazioni ritenute opportune alla comprensione della revisione contabile, delle responsabilità del revisore e della relazione di revisione;
- Può essere utilizzato ad esempio per indicare che l'esame del revisore non si estende ai dati essenziali della società che esercita direzione e coordinamento inseriti in apposita sezione della Nota Integrativa.

RELAZIONE CON GIUDIZIO POSITIVO CON RILIEVI

Modifica il giudizio sul bilancio che rimane positivo, fatta eccezione per i rilievi.

Il giudizio positivo con rilievi viene emesso in presenza di errori emersi significativi, ma non tali da compromettere l'attendibilità del bilancio nel suo complesso.

Gli errori possono derivare da difformità nei principi contabili applicati, da carenza informativa del bilancio o da limitazioni al procedimento di revisione.

GIUDIZIO POSITIVO CON RILIEVI

A nostro giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nella sezione Elementi alla base del giudizio con rilievi della presente relazione il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società al 31 dicembre 2017, del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

LA RELAZIONE DI REVISIONE CON GIUDIZIO NEGATIVO

Modifica il giudizio sul bilancio, che diviene negativo.

Il giudizio negativo viene emesso in presenza di uno o più errori emersi significativi, di entità tale da compromettere l'attendibilità del bilancio nel suo complesso.

Apposito paragrafo in cui si riportano gli errori che hanno portato al giudizio negativo.

Si modifica anche il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, stante l'impossibilità di formulare un giudizio di coerenza alla luce del giudizio negativo sul bilancio.

GIUDIZIO NEGATIVO

A nostro giudizio, a causa della significatività degli effetti di quanto indicato nella sezione *Elementi alla base del giudizio negativo* della presente relazione, il bilancio d'esercizio non è stato redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria, il risultato economico e i flussi di cassa della Società AAA per l'esercizio chiuso al 31.12.2017.

LA RELAZIONE DI REVISIONE CON IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO

Modifica il giudizio sul bilancio, che diviene «impossibile».

In altri termini il revisore non è in grado di esprimere alcuna valutazione in merito alla correttezza o meno del bilancio.

Apposito paragrafo in cui si riportano le limitazioni o le incertezze che hanno portato al giudizio.

Rientrano in questa casistica le situazioni in cui il revisore è nell'impossibilità **OGGETTIVA** di esprimere un giudizio a seguito di:

- Gravi limitazioni al procedimento di revisione
- Incertezze di tale rilevanza da porre dubbi sull'attendibilità complessiva del bilancio

L'IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO

A nostro giudizio, a causa della rilevanza delle incertezze descritte nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* della presente relazione, non siamo in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio sul bilancio d'esercizio della Società AAA al 31.12.2017.