

La relazione di revisione. Esempi

Il revisore legale dei conti, con la relazione da lui sottoscritta, esprime un giudizio sul bilancio. Ad oggi, in attesa del principio di revisione relativo, si può fare riferimento alla comunicazione Consob del 1° dicembre 1999 – per le società che ricadono sotto la sua regolamentazione – come modello al quale fare riferimento per la revisione legale dei conti delle aziende non quotate.

La relazione di revisione è costituita da:

- titolo;
- destinatari della relazione;
- identificazione del bilancio oggetto della revisione legale dei conti e delle diverse responsabilità;
- natura e portata della revisione legale dei conti;
- espressione del giudizio professionale sul bilancio;
- data e luogo di emissione della relazione;
- firma del responsabile della revisione legale dei conti.

Generalmente, il giudizio del revisore può essere:

- senza rilievi;
- con rilievi;
- negativo;
- dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

Nel primo caso, il revisore esprime un “giudizio senza rilievi” se il bilancio è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione. Dalla suddetta conformità discende direttamente che il bilancio stesso è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.

Segue un **esempio di relazione “senza rilievi”**:

<p>XY S.p.a. Bilancio al 31 dicembre</p> <p>Relazione del revisore</p>
<p>All'Assemblea degli azionisti della XY S.p.a.</p> <p>1. Ho svolto il controllo legale dei conti del bilancio d'esercizio della XY S.p.a. al 31 dicembre 20XX. La responsabilità della redazione del bilancio d'esercizio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione compete all'amministratore della XY S.p.a. È mia la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio d'esercizio e basato sul controllo legale dei conti.</p>

2. Il mio esame è stato condotto secondo gli statuiti principi di revisione. In conformità ai predetti principi, il controllo legale dei conti è stato svolto al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di controllo legale dei conti è stato svolto in modo coerente con la dimensione della società e con il suo assetto organizzativo. Esso comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dall'amministratore. Ritengo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del mio giudizio professionale. Il controllo legale dei conti del bilancio d'esercizio della XY S.p.a. al 31 dicembre 20XX, è stato svolto in conformità alla normativa vigente nel corso di tale esercizio.

(Eventuale) La responsabilità del lavoro di controllo legale dei conti del bilancio di una società controllata, per quanto riguarda l'importo delle partecipazioni che rappresenta rispettivamente il xx per cento della voce partecipazioni e l'yy per cento del totale attivo, è di un altro revisore. Per il giudizio relativo al bilancio dell'esercizio precedente, i cui dati sono presentati a fini comparativi, secondo quanto richiesto dalla legge, si fa riferimento alla relazione da me emessa in data XX YYYY ZZ.

3. A mio giudizio, il soprammenzionato bilancio d'esercizio è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso per tanto è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della XY S.p.a. per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 20XX.

4. La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge compete all'amministratore della XY S.p.a. È di mia competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dalla legge. A tal fine, ho svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob. A mio giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della XY S.p.a. al 31 dicembre 20XX.

Luogo e data di emissione

FIRMA del REVISORE

Nome e Cognome

Carta intestata del Revisore

Laddove dalle verifiche eseguite emergano delle circostanze i cui effetti siano giudicati dal revisore significativi rispetto al bilancio nel suo complesso, lo stesso non può rilasciare una relazione con un giudizio senza rilievi.

In tal caso si possono presentare due situazioni alternative:

- circostanze non significative;
- circostanze significative.

Nel primo caso, siamo di fronte a ipotesi che non “minano” l’attendibilità di bilancio e pertanto il revisore potrà emettere una relazione “con rilievi”. È il caso ad esempio di mancanza di conformità alle norme che disciplinano il bilancio; limitazioni al procedimento di revisione connesse ad impedimenti tecnici incontrati nello svolgimento delle procedure; restrizioni imposte dagli amministratori nell’acquisizione di elementi probativi; carente informazione oppure azioni poste in essere, o previste, e conseguenti trattamenti contabili che appaiono non condivisibili.

Un **esempio di relazione “con rilievi”** potrebbe essere:

XY S.p.a
Bilancio al 31 dicembre
Relazione del revisore

All’Assemblea degli azionisti della XY S.p.a.

1. Ho svolto il controllo legale dei conti del bilancio d’esercizio della XY S.p.a. al 31 dicembre 20XX. La responsabilità della redazione del bilancio d’esercizio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione compete all’amministratore della XY S.p.a. È mia la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio d’esercizio e basato sul controllo legale dei conti.
2. Il mio esame è stato condotto secondo gli statuiti principi di revisione. In conformità ai predetti principi, il controllo legale dei conti è stato svolto al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d’esercizio sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di controllo legale dei conti è stato svolto in modo coerente con la dimensione della società e con il suo assetto organizzativo. Esso comprende l’esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell’adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dall’amministratore. Ritengo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l’espressione del mio giudizio professionale.

Il controllo legale dei conti del bilancio d’esercizio della XY S.p.a. al 31 dicembre 20XX, è stato svolto in conformità alla normativa vigente nel corso di tale esercizio.

(Eventuale) La responsabilità del lavoro di controllo legale dei conti del bilancio di una società controllata, per quanto riguarda l’importo delle partecipazioni che rappresenta rispettivamente il xx per cento della voce partecipazioni e l’yy per cento del totale attivo, è di un altro revisore.

Per il giudizio relativo al bilancio dell’esercizio precedente, i cui dati sono presentati a fini comparativi, secondo quanto richiesto dalla legge, si fa riferimento alla relazione da me emessa in data XX YYYY ZZ.

3. (Descrizione delle limitazioni al procedimento di revisione):

Esempio 1: La Società non dispone di un sistema contabile atto a rilevare i costi di produzione, pertanto la valutazione dei prodotti finiti e dei semilavorati avviene attraverso stime dei costi di produzione poste in essere principalmente al fine di determinare i prezzi di vendita. In queste circostanze, non sono stato in grado di verificare la correttezza della valutazione dei semilavorati e dei prodotti finiti in rimanenza al <...>, iscritti in bilancio per euro<...>.

Esempio 2: La Società non ha adeguato i valori dei debiti finanziari a lungo termine in valuta ai cambi correnti alla data del bilancio, così come previsto dai principi contabili di riferimento e, conseguentemente, l'utile d'esercizio ed il patrimonio netto sono sopravvalutati di euro <...> al netto di effetti fiscali, mentre i debiti finanziari sono sottovalutati per euro <...>.

Esempio 3: La società non ha adeguato il valore dei crediti commerciali al loro presunto valore di realizzo pur in presenza di probabili perdite significative. Stimando la necessità di incrementare il fondo svalutazione crediti di euro <...>, il risultato d'esercizio ed il patrimonio netto al <...> risultano sovrastimati di euro <...> al netto di effetti fiscali.

Esempio 4: La Società, pur avendo prestato fidejussioni illimitate a fronte dei debiti della controllata ABC S.r.l., dichiarata fallita, non ha svalutato il valore della partecipazione né ha effettuato stanziamenti a fronte delle conseguenti passività stimate in circa euro <...>. Conseguentemente il risultato d'esercizio ed il patrimonio netto al <...> sono sovrastimati di circa euro <...>. al netto di effetti fiscali.

4. A mio giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto indicato al paragrafo 3, il soprammenzionato bilancio nel suo complesso è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della <...> per l'esercizio chiuso al <...>, in conformità alle norme che disciplinano il bilancio di esercizio.
5. La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge compete all'amministratore della XY S.p.a. È di mia competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dalla legge. A tal fine, ho svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob. A mio giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto indicato al paragrafo 3, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della XY S.p.a. al 31 dicembre 20XX.

Luogo e data di emissione

FIRMA del REVISORE
Nome e Cognome

Carta intestata del Revisore

Nel secondo caso invece, siamo di fronte a ipotesi che "minano" l'attendibilità di bilancio e pertanto il revisore dovrà decidere se emettere una relazione con:

1. il giudizio negativo; oppure
2. la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

In particolare, laddove il revisore giudica che 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, deciderà per l'emissione della relazione ma con giudizio negativo.

Laddove invece, il revisore giudica i possibili effetti delle limitazioni alle procedure di revisione così rilevanti da far mancare elementi indispensabili per un giudizio sul bilancio, egli dichiarerà l'impossibilità ad esprimere un giudizio.

Un **esempio di relazione “con giudizio negativo”** potrebbe essere:

XY S.p.a
Bilancio al 31 dicembre
Relazione del revisore

All'Assemblea degli azionisti della XY S.p.a.

1. Ho svolto il controllo legale dei conti del bilancio d'esercizio della XY S.p.a. al 31 dicembre 20XX. La responsabilità della redazione del bilancio d'esercizio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione compete all'amministratore della XY S.p.a. È mia la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio d'esercizio e basato sul controllo legale dei conti.

2. Il mio esame, ad eccezione di quanto indicato al paragrafo 3, è stato condotto secondo gli statuiti principi di revisione. In conformità ai predetti principi, il controllo legale dei conti è stato svolto al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di controllo legale dei conti è stato svolto in modo coerente con la dimensione della società e con il suo assetto organizzativo. Esso comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dall'amministratore. Ritengo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del mio giudizio professionale.

Il controllo legale dei conti del bilancio d'esercizio della XY S.p.a. al 31 dicembre 20XX, è stato svolto in conformità alla normativa vigente nel corso di tale esercizio.

(Eventuale) La responsabilità del lavoro di controllo legale dei conti del bilancio di una società controllata, per quanto riguarda l'importo delle partecipazioni che rappresenta rispettivamente il xx per cento della voce partecipazioni e l'yy per cento del totale attivo, è di un altro revisore.

Per il giudizio relativo al bilancio dell'esercizio precedente, i cui dati sono presentati a fini comparativi, secondo quanto richiesto dalla legge, si fa riferimento alla relazione da me emessa in data XX YYYYYY ZZ.

3. Descrizione dei fatti che originano i dissensi del Revisore rispetto ai principi contabili adottati nel bilancio e agli errori nella loro applicazione, con quantificazione degli effetti, se del caso al netto dell'incidenza fiscale. Dissensi rispetto all'adeguatezza dell'informazione.

4. A mio giudizio, a causa della significatività degli effetti di quanto indicato al paragrafo 3, il soprammenzionato bilancio nel suo complesso non è stato redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della <...> per l'esercizio chiuso

al <...>, in conformità alle norme che disciplinano il bilancio di esercizio.

5. La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge compete all'amministratore della XY S.p.a. È di mia competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dalla legge. A tal fine, ho svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob. A mio giudizio, a causa della significatività degli effetti di quanto indicato al paragrafo 3, la relazione sulla gestione non è coerente con il bilancio d'esercizio della XY S.p.a. al 31 dicembre 20XX.

Luogo e data di emissione

FIRMA del REVISORE

Nome e Cognome

Carta intestata del Revisore

Un **esempio di relazione “con dichiarazione d'impossibilità ad esprimere un giudizio”** potrebbe essere:

XY S.p.a
Bilancio al 31 dicembre
Relazione del revisore

All'Assemblea degli azionisti della XY S.p.a.

1. Ho svolto il controllo legale dei conti del bilancio d'esercizio della XY S.p.a. al 31 dicembre 20XX. La responsabilità della redazione del bilancio d'esercizio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione compete all'amministratore della XY S.p.a. È mia la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio d'esercizio e basato sul controllo legale dei conti.
2. Il mio esame è stato condotto secondo gli statuiti principi di revisione. In conformità ai predetti principi, il controllo legale dei conti è stato svolto al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di controllo legale dei conti è stato svolto in modo coerente con la dimensione della società e con il suo assetto organizzativo. Esso comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenute nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dall'amministratore.

Ritengo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del mio giudizio professionale.

Il controllo legale dei conti del bilancio d'esercizio della XY S.p.a. al 31 dicembre 20XX, è stato svolto in conformità alla normativa vigente nel corso di tale esercizio.

(Eventuale) La responsabilità del lavoro di controllo legale dei conti del bilancio di una società controllata, per quanto riguarda l'importo delle partecipazioni che

rappresenta rispettivamente il xx per cento della voce partecipazioni e l'yy per cento del totale attivo, è di un altro revisore.

Per il giudizio relativo al bilancio dell'esercizio precedente, i cui dati sono presentati a fini comparativi, secondo quanto richiesto dalla legge, si fa riferimento alla relazione da me emessa in data XX YYYYYY ZZ.

3. Descrizione dei fatti che mettono in dubbio la continuità aziendale

Esempio 1: La Società si trova in condizioni di crisi economica e di squilibrio finanziario ed ha presentato perdite significative sia nell'esercizio che nell'esercizio precedente. La Relazione sulla Gestione, da me esaminata per quanto attiene al bilancio d'esercizio, dà conto delle azioni che gli Amministratori hanno intrapreso per ripristinare l'equilibrio economico e rinegoziare le scadenze dei debiti finanziari con le banche finanziatrici. Il successo di tali azioni è comunque incerto, e conseguentemente, allo stato attuale, vi sono seri dubbi sulla possibilità di continuità aziendale.

Esempio 2: La Società non dispone di un sistema contabile atto a rilevare i costi di produzione pertanto la valutazione dei prodotti finiti e dei semilavorati avviene attraverso stime dei costi di produzione poste in essere principalmente al fine di determinare i prezzi di vendita. In queste circostanze, non sono stato in grado di verificare la correttezza della valutazione dei semilavorati e dei prodotti finiti in rimanenza al <...> iscritti in bilancio per euro<...>.

La controllata Alfa S.r.l., non ha predisposto il bilancio di esercizio o comunque non ha fornito i dati che permettessero la valutazione del valore di carico della partecipazione (euro<...>) da parte della controllante. Per le stesse ragioni non mi è stato pertanto possibile svolgere la prevista procedura di controllo di detto bilancio e determinare eventuali rettifiche al valore di carico.

La Società determina la svalutazione dei crediti nei limiti della deducibilità fiscale e non dispone di un'analisi dettagliata dei crediti che evidenzia la loro anzianità al fine di determinare il loro presumibile valore di realizzazione. In assenza di ulteriori documenti, non sono stato in grado di quantificare l'eventuale rettifica da apportare al fondo rischi su crediti determinato dagli Amministratori.

4. A causa della incertezza sulla continuità aziendale, come indicato al paragrafo 3, non sono in grado di esprimere un giudizio se il sopramenzionato bilancio nel suo complesso sia stato redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della XY S.p.a. al 31 dicembre 20XX, in conformità alle norme che disciplinano il bilancio d'esercizio.

5. La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge compete all'amministratore della XY S.p.a. È di mia competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dalla legge. A tal fine, ho svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob. A mio giudizio, come indicato al paragrafo 3, non sono in grado di esprimere un giudizio se la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della XY S.p.a. al 31 dicembre 20XX.

Luogo e data di emissione

Carta intestata del Revisore	FIRMA del REVISORE Nome e Cognome
------------------------------	---

Altro caso è poi quello in cui il revisore può esporre un richiamo di informativa in relazione, 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.