

Le caratteristiche sostanziali della relazione: le tipologie di giudizio

Entriamo ora nel vivo della analisi della relazione, illustrando le diverse tipologie di giudizio che, per evitare disomogeneità, sono rigidamente stabilite. Con il terzo comma dell'art. 14 il legislatore ha indicato le quattro possibili tipologie di giudizio di revisione sul bilancio:

- il giudizio senza rilievi o positivo;
- il giudizio con rilievi;
- la dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio.
- il giudizio negativo o avverso.

Ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio ed in base al concetto di significatività illustrato nel capitolo precedente si possono verificare le seguenti situazioni.

Caso A – Non sono state riscontrate né deviazioni di effetto significativo dalle norme di legge e dai principi contabili di riferimento né significative limitazioni allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie, nella applicazione degli statuiti principi di revisione.

Questa situazione ottimale significa che si sono potute svolgere tutte le procedure di verifica senza alcuna limitazione e che non si sono riscontrate deviazioni **di effetto significativo** dalle norme di legge e dai principi contabili di riferimento.

In questo caso, nel terzo paragrafo della relazione, si esprime un giudizio senza rilievi sul bilancio come quello di seguito indicato.

Terzo paragrafo – Principi contabili italiani

“A nostro giudizio, il bilancio d’esercizio della ABC SpA al 31 dicembre 20XX è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società”.

Nel caso in cui le regole che ne disciplinano i criteri di redazione non siano le norme di legge sul bilancio, ma i principi contabili internazionali si ritiene che il riferimento alle “norme” debba essere effettuato al *quadro normativo sull’informazione finanziaria* e quindi il paragrafo sarà del seguente tenore:

Terzo paragrafo – Principi contabili internazionali

“A nostro giudizio, il bilancio d’esercizio della ABC SpA al 31 dicembre 20XX è conforme agli International Financial Reporting Standards adottati dall’Unione Europea; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la

situazione patrimoniale e finanziaria, il risultato economico ed i flussi di cassa della ABC SpA per l'esercizio chiuso a tale data”.

Caso B – Sono state riscontrate deviazioni di effetto significativo dalle norme di legge e dai principi contabili

In questo caso, il revisore ha potuto svolgere le procedure di revisione che ha giudicato necessarie in applicazione dei principi di revisione raccomandati senza alcun limite, ma ha riscontrato deviazioni di effetto significativo:

- dalle norme di legge;
- dai principi contabili di riferimento;
- dai principi di consolidamento, in caso di bilancio consolidato.

Alcuni dei casi più frequenti di deviazione dalle norme di legge o dai principi contabili nazionali per un bilancio d'esercizio redatto secondo le norme di legge riguardano:

- indebita capitalizzazione di oneri finanziari nelle immobilizzazioni;
- mancata svalutazione di titoli e partecipazioni;
- mancata svalutazione di rimanenze obsolete o di lento rigiro;
- rimanenze valutate a ricavo e non al minore tra costo e presunto valore di realizzo;
- rimanenze non svalutate quando il loro valore di mercato è inferiore al costo;
- crediti non recuperabili non svalutati o, viceversa, indebita svalutazione di crediti recuperabili;
- mancato rispetto del criterio della competenza in genere o specificatamente per vendite di immobilizzazioni o di rimanenze;
- fondi rischi ed oneri eccedenti o carenti;
- carenza di stanziamenti per fatture da ricevere o per oneri di lavoro (ferie, tredicesima, quattordicesima, ecc);
- carenti informazioni obbligatorie in nota integrativa;
- situazioni di incertezza¹ non adeguatamente descritte e trattate dagli amministratori.

In questi casi è necessario:

- quantificare gli effetti della deviazione sulla voce di bilancio relativa, gli effetti sul patrimonio netto e sul risultato di esercizio tenendo conto sia degli effetti fiscali correnti e differiti sia della competenza temporale;
- considerare gli effetti significativi sia in termini quantitativi che qualitativi:
 - siano rilevanti in modo da rendere del tutto inattendibile il bilancio nel suo complesso e in tal caso si esprimerà un giudizio negativo;
 - non siano così rilevanti da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio considerato nel suo complesso, ma comunque siano ritenuti gravi. In tal caso esprimerà un giudizio con rilievi.

¹ Per trattamento delle situazioni di incertezza legate a problematiche sulla continuità aziendale si rinvia al Principio di revisione n. 570 – *Continuità aziendale*.

In ogni caso, nel paragrafo che precede il giudizio si dovrà descrivere chiaramente la natura della deviazione riscontrata ed i suoi effetti sulla voce coinvolta, sul patrimonio netto e sul risultato di esercizio, al netto dei relativi effetti fiscali correnti e differiti².

Il tipo di **giudizio con rilievi** è espresso nella forma seguente (qualora la società revisionata non adotti gli IFRS):

Quarto paragrafo – Giudizio con rilievi

“A nostro giudizio, il bilancio d’esercizio della ABC SpA al 31 dicembre 200X, ad eccezione dei rilievi evidenziati nel precedente paragrafo 3, è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della ABC SpA”.

Se invece la deviazione, a causa della sua rilevanza o della sua gravità, anche in considerazione delle circostanze, coinvolge, oltre alla voce interessata, il bilancio nel suo complesso, è necessario esprimere un **giudizio negativo**, con la forma che segue (qualora la società revisionata non adotti gli IFRS):

Quarto paragrafo – Giudizio negativo

“A nostro giudizio, a causa dei rilievi esposti nel precedente paragrafo 3, il bilancio d’esercizio della ABC SpA al 31 dicembre 200X non è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto non è redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della ABC SpA”.

Caso C – Il revisore ha subito limitazioni nello svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie e nella applicazione dei principi di revisione.

Tali limitazioni possono derivare:

- da scelte della direzione;
- alla indisponibilità di sufficienti elementi probativi.

La voce o le voci di bilancio coinvolte dalla limitazione potrebbero contenere errori o anche essere corrette, ma il fatto è che il revisore non è in grado di verificarlo e quindi di esprimersi su di esse.

A titolo meramente esemplificativo si segnalano alcuni dei casi più frequenti di limitazione allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie:

- motivata indisponibilità dei bilanci di società partecipate;
- diniego da parte della società all’invio a terzi di richieste di conferma;

² In caso di più rilievi si può suddividere il terzo paragrafo in più sottoparagrafi (es. 3.1, 3.2, ecc.) o, alternativamente, numerare progressivamente più paragrafi di rilievo, avendo cura poi di numerare di conseguenza il paragrafo che contiene il giudizio.

- diniego al rilascio della lettera di attestazione;
- diniego alla verifica degli stipendi dei dirigenti;
- impossibilità di assistere alle operazioni inventariali delle rimanenze di apertura, non verificate da altri revisori, avendo ricevuto l'incarico successivamente alla loro esecuzione, quando non sono possibili procedure alternative;
- situazioni di incertezza nei cui confronti gli amministratori hanno posto in essere azioni e conseguenti trattamenti contabili fortemente opinabili.

In tali circostanze, il revisore deve considerare se la limitazione sia rilevante o meno nel contesto generale e se sia tale da comprometterne l'attendibilità e la capacità informativa nel suo insieme. Nel primo caso dovrà esprimere una impossibilità ad esprimere un giudizio, mentre nel secondo il giudizio sarà un giudizio con rilievi.

La limitazione dovrà anzitutto essere richiamata nel secondo paragrafo, dove si indicano i principi e criteri seguiti per la revisione e si descrive il lavoro svolto.

La forma con cui si effettua questo richiamo è con un riferimento al paragrafo, generalmente il terzo, in cui si descrivono dettagliatamente la limitazione subita ed i suoi potenziali effetti.

Il **giudizio con rilievi, in caso di limitazione**, si esprime come segue (qualora la società revisionata non adotti gli IFRS):

Giudizio con rilievi – Per limitazione

“2. Ad eccezione di quanto discusso nel paragrafo successivo, il nostro esame è stato condotto secondo i principi di revisione emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandati dalla CONSOB. In conformità ai predetti principi, la revisione è stata pianificata e svolta al fine di [...]”.

3. [Descrizione delle limitazioni al procedimento di revisione].

4. A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio della ABC SpA al 31 dicembre 200X, ad eccezione delle possibili rettifiche connessi ai rilievi evidenziati nel precedente paragrafo 3, è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della ABC SpA”.

Il paragrafo che descrive la limitazione dovrà anche indicare su quale voce o sottovoce il revisore non può pronunciarsi. Non si indicheranno gli effetti sul patrimonio o sul risultato perché non si è potuto svolgere alcuna verifica, ma ci si limiterà ad indicare l'ammontare della voce o sottovoce coinvolta.

Di seguito si riportiamo alcuni esempi di casi di limitazione di cui al paragrafo 14.3:

Omesse risposte alla richiesta di conferma alle banche

“Non abbiamo ottenuto risposta da parte di alcune banche alla richiesta di

conferma di dati ed altre informazioni alla fine dell'esercizio, come richiesto dai principi di revisione richiamati nel secondo paragrafo".

Limitazione alla richiesta di conferma ai clienti

"La direzione della società ha ritenuto di non autorizzare la richiesta da parte nostra di acquisire informazioni direttamente da alcuni clienti. Tali clienti contribuiscono in maniera significativa ai ricavi da vendite e costituiscono una parte rilevante dei crediti al 31 dicembre 20XX. L'ottenimento, a campione, di conferme dirette da parte dei clienti è una procedura di revisione considerata necessaria secondo i principi di revisione richiamati nel secondo paragrafo".

Mancata documentazione relativa all'acquisto di immobilizzazioni

"La società non ha conservato la documentazione relativa ai costi di acquisizione delle immobilizzazioni materiali acquistate anteriormente al 31 marzo 20XX e le registrazioni contabili non permettono l'applicazione di procedure alternative di controllo del costo dei cespiti acquistati prima del 31 marzo 20XX".

Omessa osservazione dell'inventario fisico

"Non abbiamo effettuato i necessari sondaggi relativamente al conteggio fisico delle rimanenze di magazzino al 31 dicembre 20XX (ammontanti a 500.000 Euro), in quanto l'incarico di effettuare la revisione del bilancio è stato attribuito successivamente al 31 dicembre 20XX e non siamo stati in grado di effettuare controlli alternativi per accertare la correttezza delle quantità in giacenza a tale data, a causa della mancanza di un'attendibile contabilità di magazzino".

Omessa sottoscrizione della lettera di attestazione

"Il Presidente del Consiglio di Amministrazione ha ritenuto di non sottoscrivere la lettera di attestazione prevista come una procedura di revisione obbligatoria secondo i principi di revisione richiamati nel secondo paragrafo".

L'**impossibilità di esprimere il giudizio** si esprime invece con la forma seguente (qualora la società revisionata non adotti gli IFRS):

Impossibilità di esprimere il giudizio

"A causa della rilevanza delle limitazioni alle nostre verifiche descritte nel precedente paragrafo 3, non siamo in grado di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio della ABC SpA al 31 dicembre 20XX".

La Tabella seguente riepiloga le diverse tipologie di giudizio e le circostanze in cui devono essere utilizzate.

Tabella n. 1 – TIPOLOGIE DI GIUDIZIO SUL BILANCIO E CIRCOSTANZE PERTINENTI

Circostanza	Effetti rilevanti sul bilancio nel suo complesso	Tipo di giudizio
<i>Non sono state riscontrate né deviazioni di effetto significativo dalle norme di legge e/o dai principi contabili di riferimento, né significative limitazioni allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie, nella applicazione degli statuiti principi di revisione</i>	<i>NON APPLICABILE</i>	<i>Giudizio senza rilievi</i>
<i>Deviazioni significative dalle norme di legge e/o dai principi contabili di riferimento</i>	<i>NO</i>	<i>Giudizio con rilievi</i>
<i>Deviazioni significative dalle norme di legge e/o dai principi contabili di riferimento</i>	<i>SÌ</i>	<i>Giudizio negativo</i>
<i>Limitazioni significative allo svolgimento di procedure di controllo ritenute necessarie</i>	<i>NO</i>	<i>Giudizio con rilievi</i>
<i>Limitazioni significative allo svolgimento di procedure di controllo ritenute necessarie</i>	<i>SÌ</i>	<i>Impossibilità di esprimere il giudizio</i>