



DOCUMENTO

“La relazione di revisione dei sindaci revisori per il bilancio del 2016”

**Gruppo di
Lavoro Revisione
Legale**

CONSIGLIERI

Raffaele Marcello
Andrea Foschi

COORDINATORE

Raffaele D'Alessio

COMPONENTI

Valerio Antonelli
Ermando Bozza
Dario Colombo
Paola D'Angelo
Gaspere Insaudo
Edoardo Orlandoni

RICERCATORI

Cristina Bauco
Laura Pedicini
Matteo Pozzoli

Indice

Introduzione	4
1. Novità normative del 2015 - 2016 sulla relazione di revisione legale	5
1.1. Il D.Lgs. 139/2015 in attuazione della Direttiva 2013/34/UE	5
1.2. Il D.Lgs. 135/2016 in attuazione della Direttiva 2014/56/UE	7
2. Le modifiche da apportare al modello standard di relazione di revisione all'interno della relazione unitaria di controllo societario, per le revisioni dei bilanci 2016	8
2.1. Paragrafo introduttivo (nel caso in cui la società sottoposta a revisione abbia l'obbligo di predisporre il rendiconto finanziario)	9
2.2. Responsabilità dei sindaci revisori	9
2.3. Giudizio (nel caso in cui la società sottoposta a revisione abbia l'obbligo di predisporre il rendiconto finanziario)	9
3. Considerazioni sui doveri del revisore riguardo la relazione sulla gestione ai fini del nuovo principio di revisione (SA Italia) 720B	9
4. Allegato - Modello di relazione unitaria del collegio sindacale	12

Introduzione

L'imminenza delle scadenze per la presentazione e il deposito delle relazioni unitarie di controllo societario¹ dei sindaci revisori sui bilanci chiusi al 31 dicembre 2016 (nel seguito "bilanci 2016"), rendono necessarie alcune riflessioni e alcune indicazioni conseguenti, considerando, in particolare, l'impatto che alcune novità normative, introdotte nel nostro ordinamento nel corso del 2015 e del 2016, possono avere sul contenuto della sezione della relazione unitaria dedicata alla relazione finale di revisione legale dei conti.

Saranno approfonditi, anzitutto, i contenuti del D.Lgs. 139/2015, che ha recepito la Direttiva 2013/34/UE sui bilanci d'esercizio e consolidati, e del D.Lgs. 135/2016, che ha recepito la Direttiva 2014/56/UE sulle revisioni legali, considerando, poi, gli effetti della nuova normativa sulla relazione di revisione legale e le conseguenti tempistiche applicative.

Verranno proposte, quindi, alcune modifiche al modello *standard* per la sezione della relazione unitaria di controllo societario dedicata alla relazione di revisione legale, da utilizzarsi con riferimento ai bilanci 2016, presentando, in appendice, un modello *standard* così aggiornato.

Seguiranno alcune considerazioni sulle ulteriori modifiche che si dovranno apportare, a seguito della nuova normativa, ai modelli di relazione di revisione per il futuro, dopo l'approvazione dei bilanci 2016.

Nel seguito si farà riferimento ai "sindaci revisori" per indicare il collegio sindacale oppure l'organo di controllo monocratico² delle S.r.l., incaricato della revisione legale dei conti.

Le considerazioni che seguono, poi, sono valide, con pochi adattamenti, per la relazione di revisione legale dei sindaci revisori, nei casi in cui si preferisca emettere due relazioni separate anziché una relazione unitaria.

Per quanto sopra detto, non si farà, invece, alcun riferimento ai contenuti della relazione di revisione legale nelle circostanze in cui il collegio sindacale (o il sindaco unico delle S.r.l.) non può essere incaricato della revisione legale (bilanci di Enti di interesse pubblico o di Enti sottoposti a regime intermedio, bilanci di loro controllate, controllanti o società sottoposte a comune controllo, bilanci consolidati, relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, ecc.) Per lo stesso motivo, non si farà riferimento alle importanti novità normative contenute nel Regolamento UE 536/2014 sui requisiti specifici delle revisioni legali degli Enti di interesse pubblico.

Infine, si suppone noto il contenuto del modello *standard* di relazione di revisione, all'interno della relazione unitaria di controllo societario. Per approfondimenti al riguardo si rimanda al documento del CNDCEC. Di tale documento viene anche emessa una versione aggiornata per le revisioni dei bilanci 2016, contestualmente alla pubblicazione del presente documento, in accordo con i suoi contenuti.

¹ Si intende per "Relazione unitaria di controllo societario" il documento unitario, diviso in due sezioni, che i sindaci revisori possono presentare alle assemblee dei soci in ottemperanza ai doveri di cui all'art. 2429, comma 2, c.c., ed all'art.14, D.Lgs. 39/2010. Si veda: CNDCEC - La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti (versione aggiornata per le revisioni dei bilanci chiusi al 31 dicembre 2016) marzo 2017.

² In tal caso le considerazioni che seguono richiedono minimi adattamenti.

1. Novità normative del 2015 - 2016 sulla relazione di revisione legale

1.1. Il D.Lgs. 139/2015 in attuazione della Direttiva 2013/34/UE

La Direttiva 2013/34/UE modifica la disciplina dei bilanci d'esercizio e consolidati, abrogando le precedenti Direttive 78/660/CEE (c.d. IV Direttiva) e 83/349/CEE (c.d. VII Direttiva), introducendo importanti novità.

Il D.Lgs. 139/2015 recepisce la direttiva modificando le disposizioni sul bilancio e la relazione sulla gestione contenute nel codice civile ed in altre leggi specifiche che trattano la materia del bilancio.

Si considerino quali, fra le novità introdotte, hanno impatto sui contenuti della relazione di revisione legale.

- **Il rendiconto finanziario, come documento che fa parte integrante del bilancio**

L'art. 2423, comma 1, c.c. novellato, indica il rendiconto finanziario, insieme allo stato patrimoniale, al conto economico e alla nota integrativa, fra i documenti che costituiscono il bilancio. L'art. 2425-ter c.c., di nuova introduzione, ne indica sommariamente i contenuti. Infine, l'art. 2435-bis c.c., novellato dal D.Lgs. 139/2015, esonera dalla sua redazione le società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata e l'art. 2435-ter c.c., anch'esso introdotto dal D.Lgs. 139/2015, estende tale esonero alle cosiddette micro-imprese.

Conseguentemente, nella relazione di revisione, diventa necessario menzionare il rendiconto finanziario sia nel paragrafo introduttivo, sia nel paragrafo che contiene il giudizio professionale, in tutti i casi in cui esso è presentato per obbligo di legge.

- **Modifiche all'art. 14 del D.Lgs. 39/2010**

Fra le disposizioni modificate dal D.Lgs. 139/2015, ricade anche l'art. 14 del D.Lgs. 39/2010 sulla relazione di revisione legale, recependo i contenuti dell'art. 34 della Direttiva 2013/34/UE.

L'art. 10 del D.Lgs. 139/2015, infatti, modifica l'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/2010 prevedendo che sia richiesto al revisore, oltre al giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, già previsto dal testo originario della norma, un giudizio sulla sua *"conformità alle norme di legge"* nonché *"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 devono essere *"fornite indicazioni sulla natura di tali errori"*.

Si pone, quindi, il problema se tale disposizione debba essere applicata già nelle relazioni di revisione sui bilanci 2016, come farebbe pensare l'art.12 del D.Lgs. 139/2015 in tema di disposizioni transitorie ed entrata in vigore del medesimo decreto legislativo.

La risposta, contrariamente alle apparenze, è negativa.

Infatti, l'art. 14 del D.Lgs. 39/2010, all'inizio del comma 2, precisa che la relazione è redatta in conformità ai principi di cui all'art. 11. L'art. 11³ del D.Lgs. 39/2010 stabilisce che la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione internazionali, adottati dalla Commissione Europea, e che, fino a tale adozione, essa va svolta in conformità ai principi di revisione elaborati, tenendo conto dei principi di revisione internazionali, da associazioni e ordini convenzionati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, congiuntamente alla CONSOB ed al MEF stesso, e adottati da quest'ultimo, sentito il parere della CONSOB.

Il corpo dei principi di revisione internazionali (ISA Italia), elaborati in accordo con queste disposizioni, è stato emesso con Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 23 dicembre 2014 e, dal gennaio 2015, regola lo svolgimento della revisione legale. In tale corpo, il principio di revisione (SA Italia) 720B è dedicato a "*Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio di coerenza*", così disciplinando l'applicazione dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/2010, nella sua versione originaria.

Le integrazioni introdotte dal D.Lgs. 139/2015 all'art. 14 del D.Lgs. 39/2010 richiedono, quindi, un radicale aggiornamento del principio di revisione (SA Italia) 720B.

Il lavoro di nuova elaborazione del principio di revisione (SA Italia) 720B è, ad oggi, ancora in corso e non è giunto a conclusione, con la sua ufficializzazione da parte del MEF; pertanto, fino a tale momento, il testo del nuovo art. 14 del D.Lgs. 39/2010, come modificato dall'art. 10 del D.Lgs. 139/2015, non può essere applicato, dovendosi, continuare ad applicare le disposizioni precedenti⁴.

Quand'anche il nuovo principio dovesse essere emesso prima dei termini di deposito delle relazioni di revisione, è ragionevole e probabile attendersi che esso contenga termini attuativi tali da escludere la sua applicazione alle revisioni dei bilanci 2016, per l'impossibilità di pianificare la revisione, ormai quasi conclusa, tenendo conto del suo contenuto.

In conclusione, le modifiche apportate all'art. 14 del D.Lgs. 39/2010 dall'art. 10 del D.Lgs. 139/2015 non si applicano alle relazioni di revisione sui bilanci 2016.

- **Dati corrispondenti**

L'art. 2423-ter, comma 5, c.c. chiede che per ogni voce dello stato patrimoniale e del conto economico sia indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Lo stesso articolo stabilisce che, se le voci non sono comparabili, quelle dell'esercizio precedente devono essere adattate; la non comparabilità, l'adattamento o la sua impossibilità, devono essere segnalati e commentati in nota integrativa.

Poiché, con la prima applicazione delle nuove norme sul bilancio, gli adattamenti dei dati corrispondenti possono essere numerosi e, in certi casi, significativi, ci si chiede se le relazioni di revisione debbano obbligatoriamente contenere specifici richiami di informativa, in accordo con il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 706, per segnalare tale circostanza.

La risposta è negativa.

³ Si fa riferimento al testo novellato dal D.Lgs. 135/2016, tuttavia le considerazioni che seguono sono valide anche se riferite al testo originario dell'art. 11 del D.Lgs. 39/2010.

⁴ Come più avanti illustrato, il testo dell'art. 14 del D.Lgs. 39/2010 è stato successivamente sostituito dal D.Lgs. 135/2016, sebbene apportandovi solo parziali modifiche, ma questa novella si applica alle revisioni dei bilanci il cui esercizio è iniziato dopo il 5 agosto 2016.

Premesso che un revisore è libero di inserire nella sua relazione i richiami di informativa che ritiene opportuni, in generale il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 710, sui dati corrispondenti, esclude che il revisore faccia riferimento ai dati corrispondenti, correttamente presentati, salvo che in poche definite circostanze, fra cui non rientra quella dei dati corrispondenti adattati⁵. Inoltre tale circostanza non rientra fra quelle che, secondo altri principi di revisione internazionali (ISA Italia)⁶, rendono obbligatorio un richiamo di informativa nella relazione di revisione.

Considerando, infine, i bilanci delle imprese di dimensioni minori, oggetto della maggior parte delle revisioni legali svolte dai sindaci revisori, è probabile che gli adattamenti dei dati corrispondenti non siano necessari, in quanto di effetti irrilevanti, ai sensi del novellato art. 2423, comma 4, c.c.

In conclusione, non sussiste alcun obbligo di inserire nella relazione di revisione richiami di informativa per l'eventuale adattamento dei dati corrispondenti.

1.2. Il D.Lgs. 135/2016 in attuazione della Direttiva 2014/56/UE

La Direttiva 2014/56/UE modifica significativamente la precedente Direttiva 2006/43/UE sulle revisioni legali dei conti annuali e consolidati.

Il D.Lgs. 135/2016 la recepisce nell'ordinamento italiano, modificando e integrando in larga misura il D.Lgs. 39/2010 che regola le revisioni legali nel nostro Paese.

Vengono modificate tutte le materie contenute nel decreto: le regole di abilitazione e di formazione continua, le norme sul Registro e sullo svolgimento della revisione legale, le disposizioni sul controllo della qualità, la vigilanza e le sanzioni amministrative e penali. Oltre agli Enti di interesse pubblico, viene introdotta la nuova categoria degli Enti sottoposti a regime intermedio, oggetto essa pure di disposizioni speciali.

Tuttavia, l'art. 27 del D.Lgs. 135/2016 precisa, in dettaglio, come la maggior parte delle nuove norme si applichi alle revisioni dei bilanci i cui esercizi sono iniziati dopo la data della sua entrata in vigore e, quindi, dopo il 5 agosto 2016.

Fra le norme che trovano, invece, immediata applicazione, una sola ha impatto sulle relazioni di revisione sui bilanci 2016. Si tratta di:

- Art. 11, D.Lgs. 39/2010 sub art. 14, D.Lgs. 135/2016

Al tema dei principi di revisione erano dedicati gli artt. 11 e 12 del D.Lgs. 39/2010 nella versione originaria.

L'art. 11 stabiliva, al comma 1, che la revisione legale a regime fosse svolta secondo i principi di revisione adottati dalla Commissione Europea, prevedendo, con il comma 2, la facoltà per il MEF di disporre obblighi supplementari o divieti di applicazione, in casi eccezionali. In attesa dell'adozione dei principi di revisione da parte della Commissione Europea, il comma 3 stabiliva che si dovessero applicare i principi di revisione elaborati da ordini e associazioni e l'art. 12 disciplinava

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 710, paragrafo 10.

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 560 - *Eventi successivi*; principio di revisione internazionale (ISA Italia) 570 - *Continuità aziendale*.

le modalità di convenzionamento di tali enti con il MEF e il principio che l'elaborazione tenesse conto dei principi di revisione internazionali.

Con la riforma, questo quadro è modificato nella forma, ma in misura modesta nella sostanza.

L'art. 12 è abrogato e l'art.11 viene riscritto: il comma 1 conferma, a regime, il riferimento ai principi di revisione internazionali, adottati dalla Commissione Europea; il comma 2 conferma il principio che, in fase transitoria, ci si deve riferire ai principi di revisione elaborati da ordini ed associazioni convenzionati congiuntamente al MEF e alla CONSOB e adottati dal MEF sentita la CONSOB; il comma 3 conferma il potere del MEF, a regime, sentita la CONSOB, di stabilire obblighi supplementari.

Di conseguenza, nella relazione di revisione sui bilanci 2016, nel paragrafo sulla responsabilità del revisore, occorre sopprimere il riferimento, che era stato previsto, al comma 3 dell'art. 11 del D.Lgs. 39/2010, nella sua versione originaria. Per completare il quadro delle novità normative che impattano sulla relazione di revisione si segnala quanto segue, che, tuttavia, non rileva per le relazioni di revisione sui bilanci 2016.

- **Ulteriori modifiche all'art. 14 del D.Lgs. 39/2010**

Il D.Lgs. 135/2016 ha sostituito l'art. 14 del D.Lgs. 39/2010, modificandolo e integrandolo parzialmente, oltre a quanto già previsto del D.Lgs. 139/2015.

Si tratta di:

- obbligo di inserire nella relazione una dichiarazione su incertezze significative sulla continuità aziendale,
- obbligo di indicare la sede del revisore,
- modalità di gestione della relazione finale e di eventuali dissensi tra i revisori, in caso di revisioni congiunte,
- disposizioni applicative per la relazione di revisione sul bilancio consolidato,
- soppressione di disposizioni applicative sullo svolgimento delle revisioni sui bilanci consolidati, che con modifiche e integrazioni, sono state spostate nel nuovo articolo 10-*quinquies*.

Queste modifiche, tuttavia, trovano applicazione nella revisione dei bilanci il cui esercizio è iniziato dopo il 5 agosto 2016 e, quindi, esulano dagli obiettivi del presente documento.

2. Le modifiche da apportare al modello standard di relazione di revisione all'interno della relazione unitaria di controllo societario, per le revisioni dei bilanci 2016

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, le modeste modifiche da apportare al modello *standard* di relazione di revisione sono le seguenti.

2.1. Paragrafo introduttivo (nel caso in cui la società sottoposta a revisione abbia l'obbligo di predisporre il rendiconto finanziario)

Il testo deve essere modificato come segue:

*“Abbiamo svolto la revisione legale del bilancio d'esercizio della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop.], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2016, dal conto economico, **dal rendiconto finanziario** per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.”*

2.2. Responsabilità dei sindaci revisori

Il testo deve essere modificato come segue:

*“È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione legale. Abbiamo svolto la revisione legale in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati **ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. n. 39/2010**. Omissis “*

2.3. Giudizio (nel caso in cui la società sottoposta a revisione abbia l'obbligo di predisporre il rendiconto finanziario)

Il testo deve essere modificato come segue:

*“A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop.] al 31 dicembre 2016, del risultato economico **e dei flussi di cassa**⁷ per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione. “*

In allegato, viene presentato il modello *standard* della sezione sulla relazione di revisione, all'interno della relazione unitaria di controllo societario, da utilizzare per le revisioni dei bilanci 2016.

Analoghe modifiche sono apportate sul documento *“La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti”*, che era stato emesso dal CNDCEC nel marzo 2016 e di cui viene riemessa una versione aggiornata per le revisioni dei bilanci 2016.

3. Considerazioni sui doveri del revisore riguardo la relazione sulla gestione ai fini del nuovo principio di revisione (SA Italia) 720B

È opportuno aggiungere alcune considerazioni sui doveri del revisore riguardo alla relazione sulla gestione, come si configurano nel nuovo art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/2010, per contribuire alla riflessione sulla nuova regolazione necessaria, con un nuovo principio di revisione (SA Italia) 720B, attualmente in corso di elaborazione.

⁷ Per le società obbligate alla redazione del rendiconto finanziario. Il termine *“flussi di cassa”* è stato preferito a *“flussi finanziari”*, citato dall'art. 2425-ter c.c.

- Applicabilità

Come osservato, le nuove disposizioni dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/2010 non si possono applicare alle revisioni dei bilanci 2016 per l'assenza di un principio di revisione specifico, emesso in tempo utile per consentire al revisore di pianificare e svolgere la revisione legale tenendone conto.

Occorre, quindi, che il nuovo principio di revisione proponga tempistiche applicative che prenda atto di questa necessità. Alla data del presente documento, le revisioni dei bilanci 2016 sono nelle fasi conclusive e le revisioni dei bilanci i cui esercizi sono iniziati tra l'1 gennaio e il 30 giugno 2016 sono già in fase avanzata.

È, quindi, quantomeno auspicabile che il nuovo principio di revisione si applichi alle revisioni dei bilanci iniziati dopo il 30 giugno 2016.

- Nuovi doveri

L'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/2010 novellato chiede al revisore di:

- esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio (nel seguito "*giudizio di coerenza*"),
- esprimere un giudizio sulla conformità della relazione sulla gestione con le norme di legge (nel seguito "*giudizio di conformità*"),
- rilasciare una dichiarazione sulla base delle conoscenze dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, circa l'identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, fornendo, in tal caso, indicazioni sulla loro natura (nel seguito "*dichiarazione sugli errori*").

Il primo dovere era già contenuto nella versione originaria dell'art. 14; il principio di revisione (SA Italia) 720B, emesso nel dicembre 2014, era ad esso esaurientemente dedicato.

Tale principio, che peraltro aveva contenuti analoghi a quelli del precedente principio di revisione CNDCEC PR001, emesso dal CNDCEC nel 2009, ha dato nel tempo buona prova e non si può che confidare che i suoi contenuti, per questo aspetto, siano confermati.

Considerando, invece, il tema del giudizio di conformità e della dichiarazione sugli errori, ci si chiede, anzitutto, quali siano i loro limiti, cioè se il legislatore stia chiedendo al revisore una qualche forma di "*assurance*"⁸ sulla relazione sulla gestione, analoga a quella richiesta con il giudizio professionale sul bilancio.

Ci si chiede, inoltre, se il revisore sia tenuto a svolgere specifiche procedure di revisione per la raccolta di elementi probativi circa la conformità e l'eventuale presenza di errori significativi.

La risposta è negativa per entrambi i quesiti.

La questione è, infatti, già affrontata e risolta negativamente dal principio di revisione (SA Italia) 720B, attualmente in vigore, riguardo il giudizio di coerenza e non sussistono elementi che facciano ritenere che il richiesto giudizio di conformità abbia diversa natura.

⁸ Per una definizione di "*assurance*" si rimanda al Glossario dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Quanto alla dichiarazione sugli errori, è lo stesso legislatore a delimitarne la portata, quando afferma che essa è basata sulla conoscenza e la comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione⁹.

Sembra, quindi, che:

- né il giudizio di conformità, né la dichiarazione sugli errori siano destinate a fornire “assurance”;
- il revisore non sia tenuto allo svolgimento di procedure specifiche per la raccolta di specifici elementi probativi diverse da quelle pianificate e svolte ai fini della revisione legale, fatto salvo:
 - o la comprensione del quadro normativo pertinente l'impresa, riguardo alla relazione sulla gestione e di come l'impresa cerchi di rispettarlo,
 - o la lettura critica della relazione sulla gestione.
- **Conformità alle norme di legge**

Le norme di legge pertinenti alla relazione sulla gestione contengono l'indicazione generale di una serie di aspetti che devono essere oggetto di informativa, quando presenti.

Tuttavia, il legislatore non dà indicazioni di dettaglio sulla qualità della informativa richiesta. Anche su questo punto sono forniti criteri generali nell'art. 2428, comma 2, c.c.:

- coerenza con l'entità e la complessità degli affari della società;
 - misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione.
- Ne consegue che l'ampiezza e il dettaglio informativo possono variare con la complessità e l'articolazione dell'impresa e saranno ragionevolmente più contenuti nelle imprese di dimensioni minori¹⁰.

Il revisore, nel valutare la conformità della relazione sulla gestione alle norme di legge, deve, quindi, tenere conto di questi aspetti.

● **Giudizio del revisore**

I giudizi e la dichiarazione del revisore devono essere espressi, sulla falsariga di quanto attualmente già avviene per il giudizio di coerenza, in una sezione separata dalla relazione di revisione.

Essa conterrà:

- l'indicazione della responsabilità degli amministratori;
- l'indicazione della responsabilità del revisore e del principio di revisione applicato;
- il giudizio di coerenza;
- il giudizio di conformità;
- l'indicazione di eventuali errori significativi e della loro natura o, al contrario, l'assenza di evidenze in proposito, sulla base della conoscenza e della comprensione dell'impresa e del suo contesto, acquisita nel corso dell'attività di revisione legale finalizzata alla espressione del giudizio sul bilancio.

⁹ Lo stesso principio e contenuto nell'ISA 720 (*revised*) pubblicato l'8 aprile 2015.

¹⁰ Si rimanda alla definizione qualitativa contenuta nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) 200, paragrafo A64.

Sia il giudizio di coerenza sia quello di conformità possono essere espressi “*senza modifica*” e “*con modifica*”, e sono influenzati dall’eventuale giudizio “*con modifica*”, espresso sul bilancio.

È auspicabile che il principio di revisione proponga una forma standardizzata sia nel caso di giudizi “*senza modifica*”, sia nel caso di giudizi “*con modifica*”.

È, infine, auspicabile che siano proposti esempi delle casistiche possibili.

4. Allegato - Modello di relazione unitaria del collegio sindacale

Nel seguito, si ipotizza il caso di una società tenuta alla redazione del rendiconto finanziario in cui il giudizio sul bilancio, a seguito della revisione legale, sia senza modifica e la relazione di revisione non contenga né richiami di informativa, né paragrafi di altri aspetti.

RELAZIONE UNITARIA DEL COLLEGIO SINDACALE ALL’ASSEMBLEA DEGLI AZIONISTI (DEI SOCI)

All’Assemblea degli Azionisti (dei Soci) della S.p.A. [S.r.l. Soc. Coop.]

Premessa

Nessuna modifica

A) Relazione del revisore indipendente ai sensi dell’art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Relazione sul bilancio d’esercizio

Abbiamo svolto la revisione legale del bilancio d’esercizio della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop.], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2016, dal conto economico, **dal rendiconto finanziario** per l’esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

Responsabilità degli amministratori 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.

Responsabilità del revisore

È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d’esercizio sulla base della revisione legale. Abbiamo svolto la revisione legale in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell’**art. 11 del D.Lgs. n. 39/2010**. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione legale al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d’esercizio non contenga errori significativi. La revisione legale comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d’esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d’esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell’effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del

bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione legale comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della rappresentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

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

Giudizio

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop.] al 31 dicembre 2016, 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.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop.], con il bilancio d'esercizio della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop.] al 31 dicembre 2016. A nostro giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop.] al 31 dicembre 2016.

B) Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

B1) Attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2403 e ss., c.c.

Come nel modello standard con le modeste modifiche derivanti dalle disposizioni del D.Lgs. 139/2015.

B2) Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio

Come nel modello standard con le modeste modifiche derivanti dalle disposizioni del D.Lgs. 139/2015.

B3) Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

Nessuna modifica

Luogo e data _____

Il collegio sindacale

Nome e Cognome (Presidente)

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)