

Il commercialista telematico

BILANCI AL 31.12.2008: REVISORI AL TEST DI GIUDIZIO DI COERENZA DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

a cura di Antonino Romano

Società di revisione, revisori e collegi sindacali valutano eventuali contraddizioni tra le informazioni contenute nella relazione sulla gestione e quelle desunte dal bilancio. Il principio contabile 001 redatto lo scorso mese di marzo dal Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili illustra le indicazioni da seguire nella relazione da redigere a partire dai bilanci chiusi al 31 dicembre 2008.

SCOPO E GIUDIZIO DELLA RELAZIONE

Come noto, l'art. 2409-ter del Codice Civile, e l'art. 156, comma 4-bis, lettera d), del D.Lgs. 24 febbraio 1998 n. 58 richiedono al revisore di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio e, ove redatto, con il bilancio consolidato.

Il giudizio sulla relazione della gestione viene elaborato sulla base dei seguenti parametri:

- indicatori alternativi di performance
- ripartizione di ricavi per linea di prodotto
- indicatori di risultato finanziari, ivi inclusa la posizione finanziaria
- risultati operativi dei settori di attività
- rapporti con parti correlate
- Informazioni sulle azioni proprie e sulle azioni o quote di società controllanti
- Informazioni Finanziarie (¹ relative a fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio)
- Altre informazioni (²)

L'aspetto principale da valutare nell'ambito del giudizio dell'organo di controllo contabile è quello riferito alla posizione di incoerenza, vale a dire, la situazione di contraddizione fra le informazioni contenute nella relazione sulla gestione e quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile.

¹ Informazioni finanziarie non basate su dati storici o basate su rielaborazioni complesse di dati storici

- Informazioni previsionali
- Informazioni relative alle rielaborazioni di dati storici finalizzate a rappresentare con criteri alternativi fatti o operazioni aziendali
- Informazioni estratte da contratti
- Informazioni estratte da sistemi di reportistica interni

² <Altre Informazioni>: dati, importi e commenti non estratti dal bilancio oggetto di revisione contabile né riconducibili – attraverso i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti – al bilancio stesso.

Alcuni esempi di Altre Informazioni possono essere:

Informazioni non finanziarie

- Informazioni sul portafoglio ordini
- Informazioni sulle quote di mercato
- Informazioni economiche generali, sul settore di appartenenza ed i competitor
- Informazioni sulla capacità produttiva e sul suo utilizzo
- Indicatori di risultato non finanziari (ad esempio indici di puntualità delle consegne, tasso di soddisfazione della clientela)
- Informazioni ambientali e sociali ovvero di sostenibilità

www.commercialistatelematico.com

Il commercialista telematico

Una incoerenza può consistere, osserva il Principio contabile n. 001 dello scorso febbraio, ad esempio in:

- differenze tra dati, importi o commenti forniti in bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e quelli riportati nella relazione sulla gestione
- contraddizioni tra dati e importi contenuti nel bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e relativi commenti forniti nella relazione sulla gestione
- Informazioni fornite nella relazione sulla gestione secondo criteri di presentazione e di misurazione diversi da quelli utilizzati in bilancio, in assenza di appropriati commenti che ne permettano la riconducibilità al bilancio

Per incoerenza Significativa si intenda altresì una situazione che potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso.

PROCEDURE DI VERIFICA AL FINE DELL' ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO SULLA COERENZA

Il revisore, durante la fase di pianificazione dell'attività di revisione contabile del bilancio, deve concordare con la direzione della società (o del Gruppo) modalità e tempistica di messa a disposizione della relazione sulla gestione e dei relativi dettagli, idonee a permettergli lo svolgimento delle procedure di verifica oggetto del presente documento.

Le procedure di verifica svolte sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio sono documentate nelle carte di lavoro predisposte ai fini della revisione contabile del bilancio.

Procedure di verifica relative alle Informazioni Finanziarie

Il revisore, cui compete secondo quanto previsto dalle norme di legge l'espressione del giudizio di coerenza, non modifica, nello svolgimento delle procedure di verifica sotto elencate, il livello di significatività utilizzato nello svolgimento della revisione contabile del bilancio e determinato secondo quanto previsto dal Principio di Revisione n. 320 "Il concetto di significatività nella revisione".

Al fine della verifica sulla coerenza delle Informazioni Finanziarie contenute nella relazione sulla gestione con il bilancio, il revisore, esprime il CNDCEC, deve svolgere, sulla base delle conoscenze acquisite nel corso dell'attività di revisione contabile del bilancio, le seguenti procedure di verifica:

- lettura della relazione sulla gestione
- riscontro delle Informazioni Finanziarie con il bilancio, i dettagli utilizzati per la predisposizione dello stesso, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti.

Procedure di verifica relative alle Altre Informazioni

Con riferimento alle <Altre Informazioni> contenute nella relazione sulla gestione, al fine dell'espressione del giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio il revisore non è tenuto a svolgere specifiche procedure se non la lettura d'insieme di tali <Altre Informazioni>, esercitando in tale lettura il suo spirito critico sulla base della sua conoscenza della società (o del Gruppo) e di quanto acquisito nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

Il commercialista telematico

Detta lettura può portare il revisore ad identificare Altre Informazioni che appaiono palesemente incoerenti con il bilancio e che dovranno essere ricondotte e valutate nell'ambito del concetto di <Incoerenza Significativa>.

Tuttavia, data la natura delle Altre Informazioni finanziarie non basate su dati storici o basate su rielaborazioni complesse di dati storici, anche la lettura critica di tali

Altre Informazioni potrebbe non consentire di identificare eventuali Incoerenze Significative in assenza dello svolgimento di ulteriori attività, le quali esulano dallo scopo del presente documento e non sono richieste al fine dell'espressione del giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO DEL REVISORE E RELAZIONE DI REVISIONE

Come richiesto dall'art. 2409-ter del Codice Civile e dall'art. 156, comma 4-bis, lettera d), del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio deve essere esposto nella relazione del revisore in un paragrafo aggiuntivo e successivo rispetto a quello in cui il revisore esprime il proprio giudizio sul bilancio.

A. Giudizio senza rilievi sul bilancio ed effetti derivanti dalle procedure di verifica sulla coerenza della relazione sulla gestione

In caso di giudizio senza rilievi sul bilancio e **assenza di Incoerenze Significative** nella relazione sulla gestione rispetto allo stesso, il revisore deve utilizzare la seguente formulazione:

“La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge [e dai regolamenti] compete agli amministratori della ABC S.p.A. E' di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. [156, comma 4-bis, lettera d), del D.Lgs. 58/98][2409-ter, comma 2, lettera e), del Codice Civile]. A tal fine, abbiamo 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 nostro giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. al [giorno mese anno].”

Qualora il revisore riscontri Incoerenze, deve comunicarle agli amministratori, chiedendo che la relazione sulla gestione sia conseguentemente modificata.

Se le Incoerenze riscontrate non sono eliminate dalla relazione sulla gestione in tutto o in parte, il revisore deve valutarne la significatività, nonché verificarne gli effetti della mancata modifica sulla propria relazione ed esprimere, a seconda delle circostanze.

Nel in cui siano **riscontrate Incoerenze Significative** e la relazione sulla gestione non sia modificata, il revisore deve descrivere le Incoerenze Significative ⁽³⁾ riscontrate nel paragrafo dedicato al giudizio di coerenza, utilizzando la seguente frase:

“La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge [e dai regolamenti] compete agli amministratori della ABC S.p.A. E' di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. [156, comma 4-bis, lettera d), del

³ Qualora, a seguito dello svolgimento delle procedure di verifica indicate nel presente documento, il revisore identifichi Incoerenze Significative molteplici o pervasive, il revisore deve valutare l'opportunità di esprimere un giudizio avverso sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

Il commercialista telematico

D.Lgs. 58/98][2409-ter, comma 2, lettera e), del Codice Civile]. A tal fine, abbiamo 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. [Descrizione delle significative incoerenze riscontrate].

A nostro giudizio, ad eccezione di quanto precedentemente descritto, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. al [giorno mese anno].”

B. Altre tipologie di giudizio sul bilancio ed effetti derivanti dalle procedure di verifica sulla coerenza della relazione sulla gestione

Nel caso di presenza di tipologie di giudizio sul bilancio diverse dal giudizio senza rilievi, il revisore deve valutarne i conseguenti riflessi ai fini dell'espressione del giudizio di coerenza.

Ed infatti, in ipotesi di espressione di giudizio sul bilancio con rilievi, il revisore deve valutare nelle specifiche circostanze i riflessi sul giudizio sulla coerenza derivanti dalla parziale inattendibilità (accertata o potenziale) del bilancio.

Ad esempio, nel caso di giudizio avverso o di impossibilità ad esprimere il giudizio sul bilancio, l'inattendibilità del bilancio, le limitazioni al procedimento di revisione o le significative incertezze appaiono di per sé motivo per privare di ogni possibile significato utile il giudizio di coerenza richiesto al revisore. In tali circostanze il revisore deve concludere di non essere in grado di esprimersi sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, aggiungendo, dopo il paragrafo del giudizio sul bilancio, il seguente paragrafo:

“La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge [e regolamenti] compete agli amministratori della ABC S.p.A. E' di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. [156, comma 4-bis, lettera d), del D.Lgs. 58/98][2409-ter, comma 2, lettera e), del Codice Civile]. A causa della [rilevanza delle limitazioni alle nostre verifiche][rilevanza degli effetti connessi alle incertezze][significatività delle deviazioni dai principi contabili di riferimento] descritte[i] nel precedente paragrafo 3., non siamo in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio] [consolidato] della ABC S.p.A. al [giorno mese anno].”

Tipologia di giudizio sul bilancio	Effetti sul giudizio sulla coerenza
Rilievi per divergenza rispetto ai principi contabili di riferimento	Effetto sul giudizio sulla coerenza da valutare nelle specifiche circostanze
Rilievi per limitazioni del processo revisionale rispetto ai principi di revisione di riferimento	Effetto sul giudizio sulla coerenza da valutare nelle specifiche circostanze
Impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni al procedimento di revisione o per significative incertezze	Impossibilità di espressione del giudizio sulla coerenza
Giudizio avverso	Impossibilità di espressione del giudizio sulla coerenza

Il commercialista telematico

RITARDO NELLA MESSA A DISPOSIZIONE DEL REVISORE DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE DA PARTE DEGLI AMMINISTRATORI

Nei casi in cui la relazione sulla gestione non sia messa a disposizione del revisore in tempo utile per consentirgli lo svolgimento delle procedure di verifica previste, lo stesso deve valutare l'opportunità di esprimere un giudizio con rilievi per limitazioni alle procedure di verifica o, nelle circostanze di particolare gravità, l'impossibilità di esprimere il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

Antonino Romano
11 Marzo 2009