



**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

**PRINCIPIO DI REVISIONE 002
(CNDCEC PR 002)**

**MODALITA' DI REDAZIONE DELLA RELAZIONE DI CONTROLLO
CONTABILE AI SENSI DELL'ART. 2409 TER DEL CODICE CIVILE**

APRILE 2009

1. INTRODUZIONE

Il D.Lgs. 2 febbraio 2007 n. 32, che ha recepito nel nostro ordinamento parti della Direttiva 2003/51/CE, ha modificato il contenuto delle diverse norme sulle relazioni di controllo contabile sul bilancio d'esercizio e consolidato.

Fra queste è stato modificato l'art. 2409 ter del Codice Civile sulla relazione emessa dall'incaricato del controllo contabile, prevedendo che questa debba obbligatoriamente contenere definiti elementi e che il giudizio del revisore sul bilancio sia espresso con quattro possibili tipologie.

Lo scopo del presente documento è quello di stabilire regole di comportamento e fornire una guida sulla redazione della relazione di controllo contabile emessa ai sensi dell'art. 2409 ter del Codice Civile, come modificato dal D. Lgs. 32/2007.

L'appendice contiene le esemplificazioni relative a relazioni di controllo contabile sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato.

Nel presente documento l'espressione "revisore", ovvero "revisore contabile", identifica il soggetto responsabile del controllo contabile (il collegio sindacale, il revisore individuale, la società di revisione). L'espressione "relazione di controllo contabile" identifica la relazione di cui all'art. 2409 ter C.C., indipendentemente dal soggetto incaricato del controllo contabile.

Il modello di relazione proposto dal documento e gli esempi in appendice, per completezza di esposizione, sono predisposti nel caso di un revisore individuale incaricato del controllo contabile di una società per azioni (Alfa S.p.A.), tenuta anche alla redazione del bilancio consolidato, che chiude l'esercizio al 31 dicembre e il cui bilancio è redatto secondo le norme di legge e i principi contabili nazionali. Nulla cambia, salvo minime modifiche di forma, nel caso di altro soggetto incaricato del controllo contabile, di un'altra tipologia di società (S.r.l., cooperativa, ecc.) o di altra data di chiusura dell'esercizio.

Nel caso in cui il soggetto incaricato del controllo contabile sia il collegio sindacale, esso può redigere un'unica relazione che integri, esponendole in due parti distinte, quella relativa alla funzione di cui agli articoli 2403 e ss. C.C. e quella relativa al controllo contabile.

2. GLI ELEMENTI COSTITUTIVI

Si ritiene che la relazione di controllo contabile debba essere costituita dai seguenti elementi:

- a) titolo;
- b) destinatari della relazione;
- c) identificazione del bilancio oggetto di revisione;
- d) identificazione del quadro delle regole di redazione che la società applica o dovrebbe applicare;
- e) identificazione delle diverse responsabilità facenti capo ai redattori del bilancio ed al revisore incaricato del controllo contabile;
- f) descrizione della natura e portata della revisione svolta, precisando:
 - i principi e criteri seguiti per la revisione;

- una descrizione del lavoro svolto e se esso fornisce una ragionevole base per esprimere il giudizio;
- un riferimento al controllo contabile relativo al precedente esercizio, per quanto riguarda i dati comparativi;
- g) espressione del giudizio sul bilancio precisando:
 - se esso è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione;
 - se esso rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico dell'esercizio;
 - analiticamente i motivi di un eventuale giudizio diverso da quello positivo;
- h) eventuali richiami di informativa che non costituiscono rilievi;
- i) espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio;
- j) data e luogo di emissione;
- k) sottoscrizione del revisore.

Sono indicati di seguito i diversi elementi costitutivi, accorpandoli in paragrafi della relazione e proponendo un modello di testo che deriva dalle fonti regolamentari e professionali e dalla prassi prevalente.

2.1 - Titolo.

L'intestazione della relazione di controllo contabile deve riportare la fonte normativa sulla base della quale la relazione viene emessa. Pertanto, nel caso di incarico di controllo contabile, il titolo, sia per la relazione sul bilancio d'esercizio che sul bilancio consolidato, sarà:

Relazione di controllo contabile ai sensi dell'art.2409 ter del codice civile.

2.2 - Destinatari.

Destinatario della relazione di controllo contabile è il soggetto che conferisce l'incarico. Pertanto, sia nel caso di relazione sul bilancio d'esercizio che sul bilancio consolidato, il destinatario sarà indicato come segue:

All'Assemblea degli azionisti della (Nome della società) S.p.A.

Nei casi in cui le quote sociali non sono rappresentate da azioni e nel caso di società cooperative, il destinatario sarà indicato come segue:

All'Assemblea dei soci della (Nome della società).

2.3 - Il primo paragrafo.

Il primo paragrafo contiene i seguenti elementi costitutivi:

- identificazione del bilancio oggetto di revisione;
- identificazione del quadro delle regole di redazione che la società applica o dovrebbe applicare;
- identificazione delle diverse responsabilità facenti capo ai redattori del bilancio ed al soggetto incaricato del controllo contabile.

Oggi esistono due corpi distinti e significativamente differenti di principi contabili da utilizzare per la redazione dei bilanci di esercizio e consolidati:

- gli I.F.R.S. emessi dallo I.A.S.B. per le imprese i cui bilanci, secondo il D. Lgs. 38/2005, devono essere redatti con una loro applicazione integrale o per le imprese che, come consentito dal citato decreto e sussistendone le condizioni, hanno optato per la loro adozione;
- i principi contabili nazionali riemessi o emessi dall'O.I.C., in tutti gli altri casi.

Poiché, tuttavia, le norme di legge sul bilancio, nel primo caso, rimandano integralmente all'intero corpo degli I.F.R.S., mentre, nel secondo caso, recepiscono dettagliatamente gran parte dei contenuti dei principi nazionali, rappresentando questi ultimi uno strumento interpretativo-integrativo, riteniamo che, nell'indicare nella relazione di controllo contabile le regole di redazione del bilancio, si debba fare riferimento:

- agli I.F.R.S. adottati dall'Unione Europea, come recepiti nel nostro ordinamento, nel primo caso;
- alle norme di legge che disciplinano il bilancio di esercizio e consolidato, nel secondo caso, senza esplicita menzione dei principi contabili nazionali.

L'identificazione della diversa responsabilità tra i redattori del bilancio ed i revisori non è esplicitamente richiesta dalle fonti normative. Tuttavia, considerata la sua evidente utilità nel ridimensionare realisticamente le aspettative dei lettori ed utilizzatori della relazione di controllo contabile, si suggerisce l'inserimento di questo elemento.

Alla luce di quanto sopra, il primo paragrafo della relazione di controllo contabile, per le imprese che adottano i principi contabili internazionali, sarà:

*1. Ho svolto il controllo contabile del bilancio d'esercizio della Alfa S.p.A (del bilancio consolidato del Gruppo Alfa) al 31 dicembre ****. La responsabilità della redazione del bilancio d'esercizio (consolidato) in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea, nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/2005, compete agli amministratori della Alfa S.p.A.. E' mia la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio d'esercizio (consolidato) e basato sul controllo contabile.*

Per le altre imprese, invece sarà:

*1. Ho svolto il controllo contabile del bilancio d'esercizio della Alfa S.p.A (del bilancio consolidato del Gruppo Alfa) al 31 dicembre ****. La responsabilità della redazione del bilancio d'esercizio (consolidato) in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione compete agli amministratori della Alfa S.p.A.. E' mia la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio d'esercizio (consolidato) e basato sul controllo contabile.*

2.4 - Il secondo paragrafo.

Il secondo paragrafo contiene la descrizione della natura e portata del controllo contabile, precisando:

- i principi e criteri seguiti per la revisione;

- una descrizione del lavoro svolto e se esso fornisce una ragionevole base per esprimere il giudizio;
- un riferimento alla relazione di controllo contabile relativa al precedente esercizio, per quanto riguarda i dati comparativi.

E' opportuno fare riferimento alle regole di controllo contabile applicate con l'espressione "statuiti principi di revisione", intendendo per tali tutti i principi di revisione emessi nel nostro paese e tuttora in vigore.

E' opportuno in proposito ricordare che i principi di revisione sono un corpo di regole generali che, alla luce dell'esperienza professionale del revisore, devono essere declinate in procedure di revisione specifiche, il cui contenuto varia al variare delle dimensioni e delle altre caratteristiche specifiche dell'impresa assoggettata a controllo contabile. Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili si riserva di proporre modelli applicativi e riferimenti di best practices, in particolare per l'attività di controllo contabile svolto dal revisore sulle PMI.

E' opportuno, inoltre, fare riferimento al controllo contabile relativo al precedente esercizio, ancorché non menzionato dalle fonti normative aggiornate, in considerazione dei dati comparativi che, per legge, devono accompagnare sia il bilancio d'esercizio che il bilancio consolidato.

Pertanto il secondo paragrafo sarà:

2. Il mio esame è stato condotto secondo gli statuiti principi di revisione. In conformità ai predetti principi, la revisione è stata svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio (consolidato) sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di controllo contabile 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 dagli amministratori. Ritengo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del mio giudizio professionale.

Per il giudizio relativo al bilancio (consolidato) dell'esercizio precedente, i cui dati sono presentati a fini comparativi, secondo quanto richiesto dalla legge, si fa riferimento alla relazione da me (o da altro revisore) emessa in data.....

Può accadere che il bilancio controllato non sia comparativo, per esempio perché la società è di nuova costituzione ed ha avuto un unico esercizio di esistenza oppure, nel caso di bilancio consolidato, perché questo viene redatto per la prima volta, ricorrendone le condizioni. Si ritiene che in questo caso il secondo paragrafo della relazione non debba contenere alcun riferimento in proposito, mentre sarebbe opportuno inserire un richiamo di informativa (par. 4) che richiami l'attenzione del lettore della relazione sulla circostanza e sulle motivazioni in oggetto.

Può, inoltre, accadere che il bilancio dell'esercizio precedente non sia stato assoggettato a controllo contabile, ad esempio perché la società non superava i parametri che rendono obbligatoria la nomina del soggetto incaricato del controllo contabile.

In questo caso l'ultima parte del secondo paragrafo deve essere modificata con una frase del seguente tenore:

Il bilancio presenta a fini comparativi i dati dell'esercizio precedente che non sono stati assoggettati a controllo contabile e pertanto il giudizio espresso nella presente relazione non si estende a tali dati.

2.5 - Il paragrafo del giudizio

Il paragrafo contenente il giudizio è il terzo quando si emette un giudizio senza rilievi.

Il revisore esprime un giudizio senza rilievi se il bilancio:

- è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione;
- rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico dell'esercizio.

Un revisore può non essere in grado di esprimere un giudizio senza rilievi in presenza di una delle seguenti circostanze:

- a) disaccordi con gli amministratori riguardanti l'accettabilità dei principi contabili utilizzati, i loro metodi di applicazione o l'adeguatezza delle informazioni fornite nel bilancio;
- b) limitazioni al lavoro di revisione;

Le circostanze descritte al punto a) possono portare a un giudizio con rilievi o a un giudizio negativo. Le circostanze descritte al punto b) possono portare a un giudizio con rilievi o alla dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

Tutte le volte che il revisore esprime un giudizio con rilievi o negativo, oppure dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio, egli deve inserire nella relazione una chiara descrizione di tutte le ragioni sostanziali e, a meno che ciò sia praticamente impossibile, una quantificazione dell'effetto sul bilancio; in tali casi l'informazione deve essere fornita nel terzo paragrafo ed il giudizio sarà espresso nel quarto paragrafo.

2.6 - Richiami di informativa.

Si veda il paragrafo 4.

2.7 - Il paragrafo del giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

L'espressione del giudizio di coerenza è oggetto di uno specifico principio di revisione emesso nel febbraio 2009 dal CNDCEC. Si tratta del principio di revisione 001 (CNDCEC PR 001) al quale si rimanda.

2.8 - Data e luogo di emissione.

La data di emissione della relazione è quella in cui sono state ultimate le procedure di revisione.

Di regola essa è coincidente con quella in cui la direzione della società ha rilasciato l'attestazione conclusiva di cui al principio di revisione n. 580 "Le attestazioni della direzione" nonché con quella della verbalizzazione conclusiva sul controllo contabile di un esercizio. Inoltre, ai sensi dell'art. 2429 codice civile e dell'art. 41, D. Lgs. 127/1991, essa non deve avere data successiva al sedicesimo giorno antecedente quello della assemblea convocata per l'approvazione del bilancio d'esercizio, affinché siano rispettati i termini di deposito delle relazioni nella sede sociale a disposizione dei soci, salvo che essi vi abbiano rinunciato.

Il luogo di emissione è quello della sede o dello studio, principale o secondario, rispettivamente per la società di revisione o il revisore individuale, mentre per il collegio sindacale che esercita il controllo contabile è il luogo dove ha sede la società assoggettata a controllo.

2.9 - Sottoscrizione del revisore.

Nel caso di revisore individuale si indicherà il nome e cognome del revisore ed il suo ruolo di revisore contabile; nel caso di società di revisione si indicherà sia il nome della società di revisione sia il nome e cognome ed il ruolo professionale del responsabile della revisione; nel caso di collegio sindacale si indicheranno i nomi e cognomi dei sindaci ciascuno con il ruolo ricoperto all'interno del collegio. Tutte le persone fisiche indicate nella sottoscrizione apporranno poi, accanto al proprio nome e cognome, la propria firma.

3	LE TIPOLOGIE DI GIUDIZIO SUL BILANCIO
---	---------------------------------------

Il legislatore, nella normativa aggiornata dal D. Lgs. 32/2007, ha indicato quattro possibili tipologie di giudizio sul bilancio nel controllo contabile:

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

Ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio possono verificarsi, infatti, a conclusione del lavoro di revisione, le seguenti situazioni.

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.

Il revisore ha potuto svolgere le procedure di revisione che ha giudicato necessarie in applicazione dei principi di revisione statuiti e non ha riscontrato deviazioni di effetto significativo dalle norme di legge, dai principi contabili di riferimento né, nel caso di bilancio consolidato, dai principi di consolidamento. In questo caso il revisore esprime, nel terzo paragrafo della relazione, un giudizio senza rilievi sul bilancio nella forma di seguito indicata.

Un modello completo di relazione di controllo contabile con giudizio senza rilievi ed assenza di richiami di informativa si trova in appendice, al punto 1 per il bilancio d'esercizio ed al punto 7 per il bilancio consolidato.

*3. A mio giudizio, il soprammenzionato bilancio d'esercizio (consolidato) è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre ****.*

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:

*3. A mio giudizio, il bilancio d'esercizio (consolidato) della Alfa S.p.A. al 31 dicembre **** 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, le variazioni del patrimonio netto ed i flussi di cassa della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre ****.*

b - Sono state riscontrate deviazioni di effetto significativo dalle norme di legge e dai principi contabili.

Il revisore ha potuto svolgere le procedure di revisione che ha giudicato necessarie in applicazione dei principi di revisione statuiti ed ha riscontrato deviazioni di effetto significativo:

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

A titolo meramente esemplificativo si segnalano di seguito 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:

- insufficienti ammortamenti ordinari;
- capitalizzazione nelle immobilizzazioni di costi che dovevano essere imputati a conto economico;
- indebita capitalizzazione di oneri finanziari nelle immobilizzazioni;
- mancata svalutazione di titoli e partecipazioni;
- mancata svalutazione di rimanenze obsolete o di lento rigiro;
- commesse di lavorazione in proprio, valutate nelle rimanenze sulla base dello stato di avanzamento a presunto ricavo;
- rimanenze non svalutate quando il valore di mercato è inferiore al costo;
- crediti non recuperabili non svalutati o svalutazione indebita di crediti recuperabili;
- mancato rispetto della competenza per vendite di immobilizzazioni o di rimanenze;
- fondi rischi ed oneri eccedenti o carenti;
- sottovalutazione del TFR;
- carenza di stanziamenti per fatture da ricevere o per oneri di lavoro (ferie, tredicesima, quattordicesima, ecc);
- informazioni obbligatorie in nota integrativa carenti;

- situazioni di incertezza¹ non adeguatamente descritte e trattate dagli amministratori

In questi ed in analoghi casi il revisore dovrà:

- quantificare gli effetti della deviazione sulla voce di bilancio coinvolta nonché, tenendo conto sia degli effetti fiscali correnti e differiti sia della competenza, gli effetti sul patrimonio netto e sul risultato di esercizio;
- considerare se gli effetti significativi di quanto riscontrato, dal punto di vista quantitativo o qualitativo:
 - siano rilevanti e pervasivi da rendere inattendibile il bilancio nel suo complesso. In tal caso esprimerà un giudizio negativo;
 - non siano così rilevanti da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio considerato nel suo complesso. In tal caso esprimerà un giudizio con rilievi.

In ogni caso, nel paragrafo che precede il giudizio, il terzo, 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 differiti.

In caso di più rilievi si può suddividere questo 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.

Questo tipo di giudizio con rilievi viene espresso nella forma seguente (qualora la società revisionata non adotti gli I.F.R.S.):

*4. A mio giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto indicato al paragrafo 3, il soprammenzionato bilancio d'esercizio (consolidato) è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre ****.*

Esempi di questa tipologia di giudizio sono esposti in appendice al punto 2, per il bilancio d'esercizio, ed ai punti 8 e 9, per il bilancio consolidato.

Quando 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 I.F.R.S.):

*4. A mio giudizio, a causa della significatività degli effetti sul bilancio d'esercizio (consolidato) dei rilievi esposti al paragrafo 3, il soprammenzionato bilancio d'esercizio (consolidato) non è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto non è stato redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre ****.*

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

I paragrafi successivi al secondo e che precedono quello del giudizio, devono descrivere dettagliatamente la natura della deviazione ed i suoi effetti diretti sulla voce coinvolta ed indiretti sul patrimonio e sul risultato, al netto di effetti fiscali.

Esempi di relazione di controllo contabile con giudizio negativo sono presentati in appendice ai punti 5 e 11.

c - Il revisore ha subito limitazioni allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie, nella applicazione degli statuiti principi di revisione.

Tali limitazioni possono derivare:

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

La voce o le voci di bilancio coinvolte dalla limitazione potrebbero contenere errori o essere corrette, ma 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;
- diniego al rilascio della lettera di attestazione;
- 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 dovrà considerare se la limitazione sia rilevante o meno, tale da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio considerato nel suo insieme. Nel primo caso dovrà dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, mentre nel secondo il giudizio sarà con rilievi.

La limitazione dovrà anzitutto essere richiamata nel secondo paragrafo, dove si indicano i principi e criteri per la revisione seguiti 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, come segue:

2. Il mio esame, ad eccezione di quanto indicato al paragrafo 3, è stato condotto secondo gli statuiti principi di revisione, ecc.

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

Il giudizio con rilievi, in caso di limitazione, si esprime come segue (qualora la società revisionata non adotti gli I.F.R.S.):

4. A mio giudizio, il bilancio d'esercizio (consolidato) della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa), ad eccezione delle possibili rettifiche connesse ai rilievi evidenziati nel precedente paragrafo 3, è conforme alle norme che ne

*disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della Alfa S.p.A. (del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre ****.*

L'impossibilità di esprimere il giudizio si esprime con la forma seguente (qualora la società revisionata non adotti gli I.F.R.S.):

*4. A causa della rilevanza delle limitazioni alle mie verifiche descritte nel precedente paragrafo 3, non sono in grado di esprimere un giudizio sul bilancio della Alfa S.p.A. (consolidato del Gruppo Alfa) per l'esercizio chiuso al 31 dicembre ****.*

Esempi di giudizio con rilievi per limitazioni sono presentati in appendice ai punti 3 e4, per il bilancio d'esercizio, e 10 per il bilancio consolidato.

Un esempio di relazione con dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio è in appendice al punto 6.

La Tabella 1, qui di seguito, riepiloga le diverse tipologie di giudizio e le circostanze in cui devono essere utilizzate.

Tabella 1 - Tipologie di giudizio sul bilancio e circostanze pertinenti		
Circostanza	Effetti rilevanti e pervasivi sul bilancio nel suo complesso	Tipo di giudizio
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	NON APPLICABILE	Giudizio senza rilievi
Deviazioni significative dalle norme di legge e/o dai principi contabili di riferimento	NO	Giudizio con rilievi
Deviazioni significative dalle norme di legge e/o dai principi contabili di riferimento	SI	Giudizio negativo
Limitazioni significative allo svolgimento di procedure di controllo ritenute necessarie	NO	Giudizio con rilievi
Limitazioni significative allo svolgimento di procedure di controllo ritenute necessarie	SI	Impossibilità di esprimere il giudizio

4. RICHIAMI DI INFORMATIVA

Il revisore, se lo ritiene opportuno, può inserire nella relazione, dopo il paragrafo che contiene il giudizio sul bilancio e prima di quello che contiene il giudizio di coerenza

della relazione sulla gestione, uno o più paragrafi che richiamano elementi dell'informativa di bilancio, eventualmente rinviando a quanto dichiarato in merito dagli amministratori, che ritenga meritorio di essere portati all'attenzione degli utilizzatori del bilancio stesso.

Data la natura del "richiamo di informativa" questa componente della relazione non può essere utilizzata dal revisore per:

- esporre proprie considerazioni e commenti;
- segnalare rilievi;
- integrare aspetti dell'informativa ritenuti carenti.

Va sottolineato che la posizione del richiamo di informativa dopo il paragrafo che contiene il giudizio sul bilancio ne qualifica la natura e segnala che il revisore non ha nulla da eccepire a quanto sta richiamando.

Esempi di richiami di informativa potranno essere:

- operazioni societarie straordinarie (scorpori, fusioni, ecc.);
- operazioni inusuali di effetti significativi;
- situazioni di incertezza adeguatamente descritte e trattate dagli amministratori, per le quali il revisore ha ritenuto di esprimere un giudizio senza rilievi;
- rinvio al bilancio consolidato;
- rilevanti modifiche nell'assetto o nella operatività dell'impresa (modifiche statutarie, perdita della condizione di mutualità prevalente nelle cooperative, ecc.).