

BILANCIO

Documento ASSIREVI n.178, il controllo ed il giudizio “per scopi specifici”

di **Claudio Ceradini**

Il recente [documento di ricerca di Assirevi \(Associazione Italiana Revisori Contabili\) n. 178](#) di ottobre 2013 che titola “**Le attività di revisione contabile sui dati finanziari richiesta per scopi specifici**”, costituisce un riferimento professionale del revisore legale per la redazione della relazione di revisione in tre casi, diversi da quello canonico del controllo sul bilancio di esercizio e consolidato.

Si tratta di:

- bilanci redatti per **scopi specifici** (c.d. *Special Purpose Financial Statements*),
- **singoli prospetti contabili** (ad esempio conto economico o stato patrimoniale) o
- **specifici elementi, conti o voci** (*Elements of a financial statement or element*), che formano parte di un documento più ampio.

L'orientamento di Assirevi si rende particolarmente importante poiché il Principio di revisione Internazionale [ISA 800](#), deputato alla disciplina sia dell'attività di controllo che anche del contenuto della relazione in queste particolari condizioni, non è in Italia ancora recepito. In assenza, l'indicazione dell'organismo nazionale è preziosa, sia per le **società di revisione** aderenti, ma anche per tutti i **revisori legali**, che debbono informare il proprio comportamento, nell'espletamento delle loro funzioni, ai medesimi principi.

Più dettagliatamente, uno *Special Purpose Financial Statements* è un bilancio redatto, conformemente ad un determinato quadro normativo sull'informativa finanziaria, allo scopo di soddisfare le esigenze conoscitive di **particolari tipologie di utilizzatori**, in altrettanto **particolari momenti** della vita della società. Gli *Elements of a financial statement or element* sono invece **singoli elementi**, conti o voci facenti parte di un prospetto di bilancio, redatto sulla base di un determinato quadro normativo, e che abbia scopi di carattere generale, come il bilancio di esercizio, ovvero specifici, come ad esempio le situazioni patrimoniali richieste in sede di ricapitalizzazione.

Il documento Assirevi richiama l'adozione dell'ISA 800, che diviene quindi non tanto un **riferimento normativo** obbligatorio, quanto un **parametro** di valutazione della **diligenza** adottata dal revisore nella sua funzione, suscettibile di costituire il discrimine tra la **condotta**

colposa, nella fattispecie negligente, o **diligente**, e di conseguenza tra la sussistenza o meno di eventuali **responsabilità**.

Lo stesso ISA 800 contiene un elenco, non tassativo, delle circostanze in cui trova **applicazione**. Le circostanze riportate, tra cui le informazioni sui flussi di cassa richieste da **creditori** dell'impresa, l'informativa finanziaria stabilite da un'**autorità** di **vigilanza**, le informazioni finanziarie stabilite da un **contratto di mutuo** o dal regolamento di un **prestito obbligazionario**, consentono di meglio comprendere, nell'applicazione professionale, quando si debba fare riferimento alle indicazioni del documento n. 178. In realtà pare di poter concludere che il documento trova applicazione **in ogni circostanza** in cui, volontariamente o per disposizione normativa, il revisore sia chiamato ad esprimersi su un documento o su una singola voce od elemento che non siano il bilancio di esercizio o consolidato.

Pianificazione del controllo in questi casi deve quindi rispondere all'ISA 800, e la struttura della relazione e dell'incarico al documento Assirevi n. 178.

Con riferimento **all'incarico**, due punti sono particolarmente significativi. Da un lato è opportuno che il revisore verifichi la chiara esplicitazione, nel mandato ricevuto, della **finalità** del documento da sottoporre a controllo, nonché degli specifici **destinatari** dell'informativa finanziaria. Il revisore dovrà poi accertarsi dell'avvenuta pianificazione, da parte dell'organo amministrativo, delle **note esplicative** volte ad illustrare i principi contabili utilizzati e delle ulteriori altre informazioni rilevanti. In secondo luogo, la lettera d'incarico dovrebbe inoltre contenere una **dichiarazione** in cui si attesti la **responsabilità della direzione** nel definire **l'appropriatezza** dei criteri e dei **principi adottati** nella predisposizione dell'informativa finanziaria. Al momento dell'accettazione dell'incarico, il revisore avrà cura di discutere con l'organo amministrativo della società la forma e il contenuto della relazione finale emessa a conclusione dell'audit.

Come anticipato, per le fasi di pianificazione ed esecuzione dell'incarico di audit, il documento n. 178 richiama l'ISA 800 "*Special considerations – Audit of Financial Statements prepared in accordance with special purpose frameworks*) e [l'ISA 805](#) "*Special considerations – Audit of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Item of a Financial Statement*". Viene peraltro richiamato anche [l'ISA 700](#), anch'esso non ancora recepito in Italia, nella misura in cui la **relazione del revisore** debba indicare il quadro normativo applicabile all'informazione finanziaria. Ad esempio, nel caso di un documento informativo redatto conformemente alle disposizioni previste da un **contratto**, il revisore ha il compito di valutare se il contenuto convenzionale sia o meno **trasfuso** dell'informativa sottoposta a controllo.

L'esito del controllo, non diversamente da quanto accade nella revisione del bilancio di esercizio può evidenziare **rilevi** di vario genere. Le conclusioni del revisore, e la sostanza del suo giudizio, si strutturano diversamente, in relazione alla **tipologia di documento** sottoposto a controllo. Nel caso di informativa finanziaria predisposta per **scopi specifici**, il revisore deve valutare se esistano le condizioni per esprimere un giudizio positivo, pur con rilievi, o se l'entità sia tale da impedirglielo. Tra i possibili rilievi, il documento cita la **deviazione** dei

criteri di redazione rispetto a quelli contenuti nelle note esplicative, le **carenze informative** o le eventuali **limitazioni** al corretto svolgimento delle attività di audit.

Nel diverso caso di giudizio sul singolo elemento del bilancio, debbono essere attentamente valutati i **rapporti** potenzialmente esistenti tra il documento generale (bilancio) ed i singoli elementi, conti o voci che da esso derivano e che sono sottoposti a controllo. In particolare, quando la revisione del bilancio di esercizio si conclude con un giudizio **con rilievi** o **negativo**, oppure con **l'impossibilità** di esprimere un giudizio, non potrà essere tralasciato l'eventuale impatto di questa circostanza, e delle ragioni che vi hanno condotto, sulla revisione relativa al singolo elemento. Il che significa che non necessariamente al giudizio negativo sul bilancio segue **necessariamente analogo** giudizio sull'elemento singolo, dovendo però il revisore porre particolare attenzione alle possibili **connessioni**. Ad esempio, può accadere che, a fronte del giudizio negativo espresso sul bilancio di esercizio nel suo complesso, il revisore ritenga opportuno, limitatamente ad uno specifico elemento, emettere un giudizio diverso, eventualmente positivo. Un simile comportamento può ritenersi corretto, a condizione che l'elemento in questione non fosse tra gli elementi che hanno indirizzato il giudizio, con esito negativo. Erroneo sarebbe invece, nell'ambito della revisione di un singolo prospetto contabile estratto dal bilancio, procedere alla formazione di un giudizio avulso da quello generale. Sarebbe impossibile e fuorviante prescindere dall'attendibilità del secondo per giudicare il primo.

Infine, a conclusione del lavoro, la relazione di revisione di cui al documento n. 178 deve contenere almeno un **richiamo d'informativa** che segnali ai lettori della stessa che il bilancio oggetto di audit è stato redatto in conformità ad una **normativa avente scopi specifici** a che, dunque, l'utilizzazione del documento deve **limitarsi** necessariamente a **tale scopo**.