

CONTROLLO

Revisori dei conti alle prese con il nuovo bilancio

di **Lucia Recchioni**

Le **novità** introdotte in materia di bilancio incidono anche sulle attività che sono chiamati a svolgere i **revisori dei conti**: dalla fase delle **verifiche**, alla **richiesta di attestazioni**, per poi giungere alla redazione della **relazione di revisione**.

Un importante punto di riferimento, nella fase delle verifiche, è rappresentato dalla nuova **lista di controllo pubblicata da Assirevi**, utile non solo per lo svolgimento dell'attività di revisione ma anche per la stessa redazione del bilancio di esercizio.

Possono essere a tal proposito richiamati alcuni **controlli** che la **check-list** di **Assirevi** propone con riferimento alla **prima applicazione** delle novità introdotte con il D.Lgs. 139/2015:

- **analisi del rendiconto finanziario** e verifica del rispetto delle disposizioni di cui al nuovo [articolo 2425-ter civ.](#);
- verifica dei **costi di pubblicità** (*"I costi di pubblicità precedentemente capitalizzati ai sensi dell'OIC 24 aggiornato nel 2015 che soddisfano i requisiti stabiliti per la capitalizzazione dei costi di impianto e ampliamento, sono stati riclassificati..?"*; *"Gli effetti di quanto sopra sono rilevati in bilancio retroattivamente?"*; *"I costi di pubblicità, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione tra i costi di impianto e di ampliamento, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, sono stati eliminati dalla voce BI2 dell'attivo dello stato patrimoniale..?"*);
- verifica dell'intervenuta **eliminazione** dei **costi di ricerca** che non possono essere più iscritti **nell'attivo patrimoniale** nel rispetto della nuova disciplina (con effetti rilevati in bilancio **retroattivamente**);
- verifiche in materia di **ammortamento dell'avviamento** (*"qualora la società usufruisca della facoltà di applicare le nuove disposizioni in maniera prospettica al solo avviamento sorto successivamente all'esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2016 è stata fatta menzione in Nota Integrativa dell'esercizio di tale facoltà?"*);
- verifica del rispetto delle disposizioni di prima applicazione in materia di **crediti e debiti** da valutare al **costo ammortizzato**. Si rilevano, tra l'altro, nuove sezioni della **check-list** dedicate alla **valutazione dei crediti e dei debiti**, accoglienti l'analisi del rispetto delle disposizioni in materia di **costo ammortizzato** e del corretto calcolo del **tasso di interesse effettivo**.

Alla fase di verifica segue quindi la **richiesta di attestazioni scritte** alla **Direzione**, che, nel rispetto di quanto previsto dal **principio di revisione internazionale (ISA Italia) 580**, *"sono acquisite dal revisore quali elementi probativi nell'ambito dell'attività di revisione contabile"*

finalizzata all'espressione del giudizio sul bilancio di esercizio”.

Assirevi, con il **Documento di Ricerca n. 204** ha fornito **modelli di lettera di attestazione** che possono essere utilizzati dal revisore, alla luce delle modifiche introdotte nella disciplina di bilancio.

Il **D.Lgs. 139/2015** è intervenuto poi sulla fase finale di redazione della **relazione di revisione**, modificando l'[articolo 14 D.Lgs. 39/2010](#).

Lo stesso [articolo 14 D.Lgs. 39/2010](#) è stato poi **sostituito** dall'[articolo 17 D.Lgs. 135/2016](#): le disposizioni introdotte con quest'ultimo intervento normativo, tuttavia, **non si applicano** con riferimento agli esercizi in corso alla **data di entrata in vigore** del decreto (05.08.2016) e troveranno pertanto applicazione, generalmente, con riferimento agli esercizi decorrenti dal **01.01.2017**.

Dubbi sono stati tuttavia espressi in merito all'applicabilità, sin dalle relazioni di revisione al bilancio al 31.12.2016, delle novità introdotte con il primo intervento riformatore (D.Lgs. 139/2015), in forza del quale si rende necessario che il revisore esprima il suo giudizio non solo sulla **coerenza della relazione sulla gestione** con il **bilancio**, ma anche *“sulla sua conformità alle norme di legge”* ([articolo 14, comma 2, lettera e\), D.Lgs. 39/2010](#)).

Sempre lo stesso [articolo 14 D.Lgs. 39/2010](#), così come riformato, prevede poi che il **giudizio sulla relazione sulla gestione** contenga *“altresì 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 sono fornite **indicazioni sulla natura di tali errori**”*.

Sebbene il tenore letterale della disposizione lasci pensare ad un'applicazione sin dai bilanci al 31.12.2016, milita a favore di un'applicazione differita la circostanza che non è stato ancora diffuso, nella sua versione aggiornata, il **principio di revisione Sa Italia 720B**: l'attuale versione del principio, infatti, considera esclusivamente il **giudizio di coerenza della relazione sulla gestione**, trascurando invece la **conformità alla legge**.

Sul punto si è pronunciato il **CNDCEC**, che, con il documento *“La relazione di revisione dei sindaci revisori per il bilancio del 2016”*, ha ritenuto **inapplicabile** il nuovo testo dell'[articolo 14 D.Lgs. 39/2010](#), stante la mancata emanazione del principio di revisione (SA Italia) 720B nella sua versione aggiornata.

In considerazione di tutto quanto sopra esposto, pertanto, con riferimento alla **relazione sulla gestione**, il revisore è chiamato ad esprimere il suo *“**giudizio di coerenza**”*, mentre **non** possono trovare applicazione i nuovi obblighi richiedenti il c.d. *“**giudizio di conformità**”* e la *“**dichiarazione sugli errori**”*.

Con lo stesso documento, il CNDCEC ha inoltre escluso che gravi sul revisore un obbligo di

fornire, nella relazione di revisione, specifici richiami di informativa sugli **adattamenti dei dati corrispondenti**.

Inoltre, nelle **imprese di minori dimensioni**, gli adattamenti dei dati corrispondenti potrebbero essere **non necessari**, considerata l'**irrilevanza** degli effetti ai sensi dell'[articolo 2423, comma 4, cod. civ.](#)



Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE SULL'ATTIVITÀ DEL
REVISORE LEGALE E DEL COLLEGIO SINDACALE**

Firenze Verona