

COMUNICAZIONE SULLE MODALITA' DI REDAZIONE DELLA
RELAZIONE PREVISTA DALL'ART. 156 DEL DLGS 24.2.1998, N. 58, AI
SENSI DELL'ART. 162, SECONDO COMMA, LETT. C) DEL MEDESIMO
DECRETO

ALLE SOCIETA' DI REVISIONE ISCRITTE NELL'ALBO SPECIALE
TENUTO DALLA CONSOB AI SENSII DELL'ART.161 DEL D.LGS.
24.2.1998, N.58

il Testo Unico della Finanza ha modificato la disciplina della revisione contabile, stabilendo, tra l'altro, che la società di revisione esprima un giudizio professionale sul bilancio, e così abbandonando il termine "certificazione" utilizzato dall'abrogato D.P.R. n.136/75.

Alla precedente alternativa tra il rilascio e il non rilascio della certificazione ha fatto seguito la previsione di quattro diverse tipologie di giudizio: un "giudizio senza rilievi", un "giudizio con rilievi", un "giudizio negativo" e una "dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio".

La novità legislativa era stata nella sostanza anticipata dalla CONSOB che con la comunicazione SOC/RM/94001751 dell'1.3.1994, in materia di modalità di redazione della relazione di certificazione, si era già allineata (nei limiti consentiti dalla previgente normativa) ai principi di revisione internazionali emanati dall'IFAC (International Federation of Accountants).

A seguito delle modifiche introdotte dal Testo Unico della Finanza si sono oggi realizzati i presupposti che consentono un più completo allineamento del contenuto e della forma della relazione della società di revisione ai principi internazionali, in linea con il processo di armonizzazione della materia in atto nell'Unione Europea.

Si è pertanto provveduto a formulare una nuova comunicazione, che si allega, con la quale viene abrogata la comunicazione Consob SOC/RM/94001751 e, tenuto conto dell'art.156 del Testo Unico della Finanza e delle indicazioni contenute nei principi di revisione internazionali, viene indicato un nuovo schema di relazione della società di revisione.

Per motivi di uniformità delle relazioni, nonché di omogeneità dei controlli, la Commissione ritiene opportuno che tale schema sia adottato, con i necessari adattamenti, anche per l'espressione di giudizi sui bilanci non richiesti dalla legge.

Si ricorda che la comunicazione allegata riguarda le relazioni delle società di revisione che esprimono un giudizio sul bilancio d'esercizio e consolidato delle società italiane con azioni quotate in mercati regolamentati italiani o di altri paesi dell'Unione Europea, e le relazioni emesse sui bilanci di tutti gli altri soggetti nei confronti dei quali si applica l'art.156 del D.Lgs. 24.2.1998, n.58.

IL PRESIDENTE

MODALITÀ DI REDAZIONE DELLA
RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE
AI SENSI DELL'ART.156 DEL D. LGS. 24.2.1998, N.58

1. Introduzione

La finalità del presente documento è quella di definire dei parametri di comportamento e di fornire indicazioni in merito alle modalità di redazione e al contenuto della relazione della società di revisione emessa ai sensi dell'art.156 del D. Lgs. 24.2.1998, n.58, al termine dello svolgimento della revisione contabile del bilancio d'esercizio o del bilancio consolidato della società che ha affidato l'incarico di revisione.

La relazione esprime il giudizio della società di revisione sul bilancio ed è sottoscritta dal revisore contabile responsabile del lavoro svolto.

Il giudizio professionale espresso dal revisore sul bilancio riflette le conclusioni tratte dalle procedure di revisione svolte e la relazione contiene una chiara espressione di tale giudizio, in conformità alle indicazioni fornite nel presente documento.

2. Gli elementi costitutivi della relazione della società di revisione

La relazione della società di revisione contiene i seguenti elementi costitutivi:

- (a) titolo;
- (b) destinatari della relazione;
- (c) identificazione del bilancio oggetto della revisione contabile e delle diverse responsabilità facenti rispettivamente capo ai redattori del bilancio ed alla società di revisione incaricata del controllo legale dei conti;
- (d) natura e portata della revisione contabile:

- riferimento ai principi e criteri per la revisione contabile seguiti;
- descrizione del lavoro di revisione svolto;

(e) espressione del giudizio professionale sul bilancio;

(f) data e luogo di emissione della relazione;

(g) firma del responsabile della revisione contabile.

(a) Titolo

L'intestazione della relazione della società di revisione riporta con chiarezza la fonte normativa in base alla quale il giudizio è rilasciato.

Pertanto, le relazioni emesse sui bilanci d'esercizio e consolidati delle società italiane con azioni quotate, in mercati regolamentati italiani o di altri paesi dell'Unione Europea, saranno intestate:

Relazione della società di revisione ai sensi dell'art.156 del D.Lgs. 24.2.1998, n.58

Le relazioni emesse sui bilanci di tutti gli altri soggetti nei confronti dei quali si applica l'art.156 del D.LGS. 24.2.1998, n.58, riportano la disposizione di legge che richiama l'art. 156. L'intestazione sarà:

Relazione della società di revisione ai sensi dell'art.156 del D.Lgs. 24.2.1998, n.58 e dell'art. ... della legge ...

(b) Destinatari della relazione

Le relazioni emesse in base a disposizioni di legge sono indirizzate all'assemblea degli azionisti.

(c) Identificazione dell'oggetto della revisione contabile e delle responsabilità

Nel paragrafo introduttivo della relazione è identificato il bilancio (stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa) oggetto della revisione contabile.

Lo stesso paragrafo contiene altresì una dichiarazione circa la distinzione di responsabilità tra chi predispose il bilancio e chi è chiamato a verificarne la conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione. Il bilancio è un documento predisposto dagli amministratori, la cui redazione richiede la formulazione di stime e valutazioni, nonché l'identificazione dei principi contabili e dei metodi di contabilizzazione applicabili. Su tale documento il revisore contabile ha la responsabilità di effettuare le verifiche necessarie al fine di poter esprimere il proprio giudizio professionale.

(d) Natura e portata della revisione contabile

In questo paragrafo il revisore descrive la natura e la portata della revisione contabile indicando i principi di revisione seguiti e le finalità della revisione stessa. Il paragrafo ha inoltre lo scopo di evidenziare le modalità e le caratteristiche del lavoro svolto e di garantire che sono state effettuate tutte le procedure di revisione ritenute necessarie nella circostanza.

I principi e i criteri da adottare per la revisione contabile sono quelli raccomandati da questa Commissione(1).

Per ciò che concerne le finalità e le modalità della revisione, il paragrafo contiene una dichiarazione che la revisione è stata pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei principi contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dagli amministratori.

A conclusione del paragrafo il revisore dichiara altresì che, con riferimento alla revisione contabile del bilancio oggetto di esame, il lavoro svolto fornisce una ragionevole base per l'espressione del proprio giudizio professionale.

Per quanto riguarda infine i dati dell'esercizio precedente, si fa esplicito rinvio alla relazione della società di revisione relativa al precedente esercizio eventualmente emessa.

(e) Espressione del giudizio professionale sul bilancio

Nell'esprimere il giudizio, il revisore valuta se il bilancio è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione.

La disciplina del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato deriva, come noto, dal processo di recepimento nell'ordinamento giuridico interno delle norme contabili emanate dall'Unione Europea e presuppone in via naturale un sub - sistema di regole tecniche (principi contabili) che interpretano ed integrano le norme di legge al fine di fornire con chiarezza la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, nonché del risultato economico dell'impresa.

Ciò premesso la Commissione, al fine di consentire un ordinato ed omogeneo svolgimento dell'attività di revisione, indica tra gli altri quale punto di riferimento i principi contabili emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri, nonché gli International Accounting Standards emanati dallo IASC (International Accounting Standards Committee), principi dei quali si potrà tener conto unicamente nei limiti in cui risultino compatibili con le norme vigenti.

Il riscontro dell'inosservanza da parte degli amministratori dei principi contabili di riferimento rappresenterà un segnale molto importante per il revisore, che sarà tuttavia seguito da ulteriori accertamenti e verifiche ai fini dell'espressione del giudizio professionale che è ricondotto, in ultima analisi, al rispetto della disciplina di legge in materia.

(f) Data e luogo di emissione della relazione

La data della relazione è quella in cui hanno avuto termine le procedure di revisione. La relazione indica inoltre il luogo nel quale la società di revisione ha la sede legale o secondaria.

(g) Firma del responsabile della revisione contabile

La relazione della società di revisione emessa ai sensi dell'art.156 del D.Lgs.58/98 è sottoscritta secondo quanto previsto dal primo comma dello stesso articolo.

3. Le diverse tipologie di giudizio

L'art.156 del D.Lgs.58/98 prevede che il revisore possa:

- esprimere un giudizio senza rilievi;
- esprimere un giudizio con rilievi;
- esprimere un giudizio negativo;
- dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio.

Il revisore esprime un "giudizio senza rilievi" se il bilancio è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione. Dalla suddetta conformità discende direttamente che il bilancio stesso è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società. L'osservanza di tale clausola generale è esplicitata chiaramente nell'espressione del giudizio con la seguente formulazione:

"A nostro giudizio, il bilancio, è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società." (allegato n.1)

Il revisore non può esprimere un giudizio senza rilievi qualora dalle verifiche eseguite emergano le seguenti circostanze, i cui effetti siano giudicati, dal revisore stesso, significativi rispetto al bilancio nel suo complesso:

- a) mancanza di conformità alle norme che disciplinano il bilancio; nei casi in cui il revisore sia in disaccordo con gli amministratori rispetto ai criteri contabili

adottati nel bilancio, ovvero rilevi degli errori nelle metodologie di applicazione degli stessi o, infine, giudichi inadeguata l'informazione fornita in bilancio;

b) limitazioni al procedimento di revisione connesse ad impedimenti tecnici incontrati nello svolgimento delle procedure o a restrizioni imposte dagli amministratori nell'acquisizione degli elementi probativi.

In tali circostanze il revisore riporta la descrizione analitica e dettagliata dei rilievi emersi nel paragrafo che precede l'espressione del giudizio. Il paragrafo relativo ai rilievi riporta, ove applicabile, anche gli effetti economico patrimoniali delle difformità riscontrate, se del caso al netto dell'incidenza fiscale determinata sulla base dell'aliquota che prevedibilmente determina o determinerà l'imposizione tributaria.

Il revisore quindi apprezza la significatività dei rilievi emersi nel corso delle verifiche svolte per valutarne i riflessi sul giudizio professionale.

Tale valutazione conduce ad una delle seguenti tre ipotesi di giudizio:

1. Il revisore giudica che gli effetti dei rilievi emersi (sia in termini di dissensi sui criteri contabili e sull'informazione resa in bilancio, sia in termini di limitazioni al procedimento di revisione) non sono così rilevanti da compromettere l'attendibilità e la capacità informativa del bilancio considerato nel suo insieme. In altri termini se la presenza dei rilievi non altera complessivamente la chiarezza del bilancio e la sua capacità di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società, il revisore esprime un "giudizio con rilievi" secondo la seguente formulazione:

"A nostro giudizio, il bilancio, ad eccezione dei rilievi (o ad eccezione delle possibili rettifiche connesse ai rilievi) evidenziati nel precedente paragrafo, è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione e pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società." (allegati n.2 e n.3)

2. Il revisore giudica che gli effetti derivanti dalla non corretta applicazione dei criteri contabili o dall'inadeguatezza dell'informazione resa (vedi infra sub a)) sono così rilevanti e pervasivi da rendere inattendibile il bilancio nel suo complesso. Poichè i rilievi emersi non consentono l'osservanza della summenzionata clausola generale di bilancio il revisore esprime un "giudizio negativo" secondo la seguente formulazione:

"A nostro giudizio, a causa dei rilievi esposti nel precedente paragrafo, il bilancio....., non è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto non è redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società." (allegato n.4)

3. Il revisore giudica i possibili effetti delle limitazioni alle procedure di revisione (vedi infra sub b)) così rilevanti da far mancare elementi indispensabili per un giudizio sul bilancio. In tal caso egli dichiara l'"impossibilità ad esprimere un giudizio" secondo la seguente formulazione:

"A causa della rilevanza delle limitazioni alle nostre verifiche descritte nel precedente paragrafo, non siamo in grado di esprimere un giudizio sul bilancio....." (allegato n.5)

4. I richiami d'informativa

Ove lo ritenga opportuno il revisore può, nel paragrafo successivo a quello del giudizio, esporre un richiamo d'informativa (o paragrafo d'enfasi), riportando le informazioni di particolare rilevanza che, per quanto già esposte più diffusamente dagli amministratori nel bilancio, meritino di essere richiamate all'attenzione degli utilizzatori del bilancio stesso, rinviando, se del caso, a quanto detto dagli amministratori.

In conformità a quanto previsto dall'art.51, paragrafo 1. lett.b), della direttiva 78/660/CEE il revisore verifica la concordanza della relazione degli amministratori sulla gestione con il bilancio. Le verifiche svolte a tal fine sono riportate nel libro della revisione contabile. Se, a seguito dei controlli eseguiti, emerge una difformità tra i documenti contabili e la relazione sulla gestione il revisore, fatto salvo ogni ulteriore accertamento necessario per verificare la correttezza delle appostazioni di bilancio, descrive le discordanze o le carenze riscontrate in un apposito richiamo d'informativa, dopo l'espressione del giudizio.

5. Le situazioni di incertezza

Il termine incertezze si riferisce a circostanze atte ad influenzare il bilancio, connesse ad azioni o eventi futuri ed incerti al di fuori del controllo degli amministratori alla data di redazione del bilancio. Per il trattamento delle incertezze che riguardano la continuità aziendale si rinvia al principio di revisione n.21 emesso dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri(2).

L'individuazione di situazioni incerte richiede lo svolgimento di tutti gli accertamenti volti a verificare da parte del revisore l'adeguatezza e la ragionevolezza dei trattamenti contabili adottati e delle informazioni rese al riguardo. In quest'ambito sono da comprendersi le analisi volte alla valutazione delle misure poste in essere o previste dagli amministratori per fronteggiare le situazioni di crisi che potrebbero essere causate dall'evento futuro ed incerto.

In presenza di situazioni di incertezza il revisore acquisisce, alla data di espressione del giudizio sul bilancio, gli elementi utilizzati dagli amministratori

a supporto della validità delle loro determinazioni, nonché tutti gli altri elementi ritenuti necessari nella circostanza.

Qualora il revisore, sulla base degli elementi probativi di supporto acquisiti, ritenga che le azioni poste in essere dagli amministratori ed i trattamenti contabili adottati, siano, nella circostanza, adeguati e ragionevoli e l'informazione fornita al riguardo in bilancio sia adeguata, egli esprime un giudizio senza rilievi, aggiungendo, se del caso, un richiamo d'informativa.

Il revisore esprime un giudizio con rilievi laddove in presenza di una situazione di incertezza - sebbene non così rilevante da porre dubbi sull'attendibilità complessiva del bilancio - riscontri i seguenti aspetti:

- l'incertezza non è stata adeguatamente descritta in bilancio;
- le azioni poste in essere dagli amministratori ed i trattamenti contabili adottati appaiono al revisore non condivisibili.

Alla luce di quanto sopra, non si ritiene ammissibile la formulazione di un rilievo per limitazioni al procedimento di revisione qualora il revisore abbia acquisito tutti gli elementi disponibili senza alcuna restrizione imposta dagli amministratori.

In nessun caso il revisore può subordinare il rilascio del giudizio al verificarsi o meno in futuro dell'evento incerto.

Simili valutazioni sono svolte dal revisore in presenza di più situazioni di incertezza o di un'incertezza particolarmente rilevante, tanto da porre in discussione l'attendibilità complessiva del bilancio o la stessa continuità aziendale. In tali circostanze, in analogia a quanto già indicato nel principio di revisione n.21, il revisore dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio (allegato n.6) quando ritiene che le azioni poste in essere, o previste, dagli amministratori ed i conseguenti trattamenti contabili si basino su presupposti fortemente opinabili. Qualora, viceversa, le verifiche svolte mettessero in evidenza una carente informazione di bilancio il revisore esprime un giudizio negativo.

Allegato n.1 Giudizio senza rilievi

Relazione della società di revisione ai sensi dell'art.156 del D.Lgs. 24.2.1998, n.58

Agli azionisti della ABC

1. Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio (o consolidato) della società ABC chiuso al La responsabilità della redazione del bilancio

competete agli amministratori della società ABC. E' nostra la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio e basato sulla revisione contabile.

2. Il nostro esame è stato condotto secondo i principi e i criteri per la revisione contabile raccomandati dalla CONSOB. In conformità ai predetti principi e criteri, la revisione è stata pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio (o consolidato) sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione 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. Riteniamo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del nostro giudizio professionale.

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

3. A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio (o consolidato) della ABC al ... è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.

Luogo e data di emissione

- Denominazione sociale della società di revisione
- Nome cognome e qualifica della persona che sottoscrive
- Firma

Allegato n.2

Giudizio con rilievi per dissensi rispetto ai criteri contabili e all'adeguatezza dell'informativa

Relazione della società di revisione ai sensi dell'art.156 del D.Lgs. 24.2.1998, n.58

Agli azionisti della ABC

1. Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio (o consolidato) della società ABC chiuso al La responsabilità della redazione del bilancio compete agli amministratori della società ABC. E' nostra la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio e basato sulla revisione contabile.

2. Il nostro esame è stato condotto secondo i principi e i criteri per la revisione contabile raccomandati dalla CONSOB. In conformità ai predetti principi e

criteri, la revisione è stata pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio (o consolidato) sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione 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. Riteniamo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del nostro giudizio professionale.

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

3. (Descrizione dei fatti che originano i dissensi del revisore rispetto ai criteri contabili adottati nel bilancio e agli errori nella loro applicazione, con quantificazione degli effetti, se del caso al netto dell'incidenza fiscale. Dissensi rispetto all'adeguatezza dell'informazione).

4. A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio (o consolidato) della ABC al ..., ad eccezione dei rilievi evidenziati nel precedente paragrafo 3, è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione e pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.

Luogo e data di emissione

- Denominazione sociale della società di revisione
- Nome cognome e qualifica della persona che sottoscrive
- Firma

Allegato n.3

Giudizio con rilievi per limitazioni relative al procedimento di revisione

Relazione della società di revisione ai sensi dell'art.156 del D.Lgs. 24.2.1998, n.58

Agli azionisti della ABC

1. Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio (o consolidato) della società ABC chiuso al La responsabilità della redazione del bilancio compete agli amministratori della società ABC. E' nostra la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio e basato sulla revisione contabile.

2. Ad eccezione di quanto riportato nel paragrafo successivo, il nostro esame è stato condotto secondo i principi e i criteri per la revisione contabile

raccomandati dalla CONSOB. In conformità ai predetti principi e criteri, la revisione è stata pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio (o consolidato) sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dagli amministratori. Riteniamo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del nostro giudizio professionale.

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

3. (Descrizione delle limitazioni al procedimento di revisione).

4. A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio (o consolidato) della ABC al ..., ad eccezione delle possibili rettifiche connesse ai rilievi evidenziati nel precedente paragrafo 3, è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione e pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.

Luogo e data di emissione

- Denominazione sociale della società di revisione
- Nome cognome e qualifica della persona che sottoscrive
- Firma

Allegato n.4

Giudizio negativo

Relazione della società di revisione ai sensi dell'art.156 del D.Lgs. 24.2.1998, n.58

Agli azionisti della ABC

1. Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio (o consolidato) della società ABC chiuso al La responsabilità della redazione del bilancio compete agli amministratori della società ABC. E' nostra la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio e basato sulla revisione contabile.

2. Il nostro esame è stato condotto secondo i principi e i criteri per la revisione contabile raccomandati dalla CONSOB. In conformità ai predetti principi e criteri, la revisione è stata pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio (o consolidato) sia viziato da

errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione 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. Riteniamo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del nostro giudizio professionale.

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

3. (Descrizione dei fatti che originano i dissensi del revisore rispetto ai criteri contabili adottati nel bilancio o agli errori nella loro applicazione, con quantificazione degli effetti se del caso al netto dell'incidenza fiscale. Dissensi rispetto all'adeguatezza dell'informazione).

4. A nostro giudizio, a causa dei rilievi esposti nel precedente paragrafo 3, il bilancio d'esercizio (o consolidato) della ABC al non è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto non è redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.

Luogo e data di emissione

- Denominazione sociale della società di revisione
- Nome cognome e qualifica della persona che sottoscrive
- Firma

Allegato n.5

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio per gravi limitazioni al procedimento di revisione

Relazione della società di revisione ai sensi dell'art.156 del D.Lgs. 24.2.1998, n.58

Agli azionisti della ABC

1. Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio (o consolidato) della società ABC chiuso al La responsabilità della redazione del bilancio compete agli amministratori della società ABC. E' nostra la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio e basato sulla revisione contabile.

2. Ad eccezione di quanto discusso nel paragrafo successivo, il nostro esame è stato condotto secondo i principi e i criteri per la revisione contabile raccomandati dalla CONSOB. In conformità ai predetti principi e criteri, la

revisione è stata pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio (o consolidato) sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione 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.

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

3. (Descrizione delle limitazioni al procedimento di revisione).

4. A causa della rilevanza delle limitazioni alle nostre verifiche descritte nel precedente paragrafo 3, non siamo in grado di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio (o consolidato) della ABC al

Luogo e data di emissione

- Denominazione sociale della società di revisione
- Nome cognome e qualifica della persona che sottoscrive
- Firma

Allegato n.6

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio per la presenza di rilevanti effetti connessi ad incertezze

Relazione della società di revisione ai sensi dell'art.156 del D.Lgs. 24.2.1998, n.58

Agli azionisti della ABC

1. Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio (o consolidato) della società ABC chiuso al La responsabilità della redazione del bilancio compete agli amministratori della società ABC. E' nostra la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio e basato sulla revisione contabile.

2. Il nostro esame è stato condotto secondo i principi e i criteri per la revisione contabile raccomandati dalla CONSOB. In conformità ai predetti principi e criteri, la revisione è stata pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio (o consolidato) sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione 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.

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

3. (Descrizione dei fatti ai quali si riferisce l'incertezza e richiamo di quanto in proposito detto dagli amministratori). Riteniamo che le azioni poste in essere, o previste, dagli Amministratori, ed i conseguenti trattamenti contabili, si basino su presupposti fortemente opinabili.

4. A causa degli effetti connessi alle incertezze descritte nel precedente paragrafo 3, non siamo in grado di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio (o consolidato) della ABC al

Luogo e data di emissione

- Denominazione sociale della società di revisione
- Nome cognome e qualifica della persona che sottoscrive
- Firma

1. Ad oggi risultano raccomandati i principi di revisione finora emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri, escluso il principio n.18 relativo alla relazione di certificazione, disciplinata dalla presente comunicazione.

Questa Commissione, inoltre, ha emanato le comunicazioni n.2422 e n.2423 del 31 marzo 1993 nonché la comunicazione n.9748 del 19 novembre 1993 in materia di fatti censurabili e di problematiche relative al pagamento di tangenti.

2. In proposito si sottolinea la necessità di apportare agli schemi contenuti nel principio richiamato le opportune modifiche per un loro pieno allineamento agli schemi della presente comunicazione.