



IMPATTI DEGLI ISA ITALIA NELLA RELAZIONE UNITARIA DEL COLLEGIO SINDACALE: ALCUNE CONSIDERAZIONI

Come ormai noto per i bilanci chiusi al 31 dicembre 2015 sono entrati in vigore gli ISA ITALIA che, in sostituzione dei precedenti principi di revisione, hanno apportato modifiche in diversi aspetti legati alla revisione contabile, tra cui anche le modalità di redazione delle relazione di revisione disciplinata dal gruppo degli ISA Italia 700 e seguenti che sono riepilogati di seguito:

ISA ITALIA 700 – Formazione del giudizio e relazione sul bilancio.

ISA ITALIA 705 – Modifiche al giudizio e relazione del revisore indipendente.

ISA ITALIA 706 – Richiami d’informativa e paragrafi di altri aspetti nella relazione del revisore indipendente.

ISA ITALIA 710 – Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo.

ISA ITALIA 720 – Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione legale.

ISA ITALIA 720B – La responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla espressione del giudizio sulla coerenza.

In breve la nuova relazione di revisione è composta da due parti: la prima è la “Relazione sul bilancio” e la seconda è la “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari”. I paragrafi della relazione di revisione inoltre, a differenza di quanto previsto in precedenza, sono composti da un’intestazione, come ad esempio “La responsabilità degli amministratori per il bilancio d’esercizio”, “La responsabilità del revisore”, “Il giudizio”, etc.

La domanda da porsi a questo punto riguarda il tipo di relazione da emettere da parte dei collegi sindacali titolari anche della revisione legale a seguito dell’introduzione dei nuovi principi. Tali collegi sindacali, infatti, sono tenuti ad emettere la relazione di revisione legale ex art. 14 del D. Lgs. 39/2010, ma anche la relazione ex art. 2429 comma 2 c.c..

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili è intervenuto su questo tema divulgando un documento riguardante le relazioni dei collegi sindacali; trattasi de “La relazione unitaria di controllo societario del collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti”.

In questa sede proponiamo qualche considerazione non tanto sulla parte relativa alle novità introdotte dagli ISA Italia, ormai già ampiamente analizzate in diversi corsi e seminari, ma su



quanto queste impattino e possano legare in qualche modo le due relazioni (ex art. 14 del D. Lgs. 39/2010 ed ex art. 2429 comma 2 c.c.) nella relazione unica dei collegi sindacali.

La possibilità di poter emettere un'unica relazione che contenga le due previste per legge è consentita, anzi suggerita. Ovviamente nulla vieta di emettere due relazioni differenti, ma la duplice funzione del collegio sindacale legata sia ai controlli interni della *governance* societaria che ai controlli dei conti aziendali rende probabilmente la relazione unitaria più efficace, anche per eventuali aspetti connessi alle due differenti funzioni. La prima parte della relazione, relativa alla revisione legale, ha un contenuto standardizzato, previsto e disciplinato dagli ISA Italia anche con esempi relativi a differenti tipologie di società (Enti d'Interesse Pubblico, etc.) e di giudizio (relazione senza eccezioni, con eccezioni, negativa o impossibilità ad esprimere un giudizio). La seconda parte invece, redatta ai sensi dell'art 2429 comma 2 c.c. , ha un contenuto meno vincolato a schemi predeterminati, anche se deve essere redatta nel rispetto delle regole professionali, concludendosi con le proposte del collegio sindacale all'assemblea dei soci relative al bilancio ad alla sua approvazione.

Tra le novità derivanti dall'applicazione degli ISA Italia alla relazione di revisione legale emerge la modifica del primo paragrafo, che inizia nel modo seguente "Abbiamo svolto la revisione contabile dell'*allegato* bilancio...". Il documento oggetto di analisi afferma che, in caso di collegio sindacale titolare del doppio incarico, nella relazione unitaria non occorre inserire la novità introdotta dagli ISA Italia aggiungendo il termine "*Allegato*", in quanto alla relazione unitaria non viene allegato il bilancio. Da ricordare però che, in caso di incarico solo di revisione legale, occorre uniformarsi a quanto previsto dagli ISA ITALIA e quindi non solo inserire il termine "*Allegato*" nella relazione di revisione, ma allegare il bilancio alla stessa.

Ulteriore tema affrontato è relativo al sindaco dissenziente. Sappiamo che in caso di unanimità la relazione di revisione ex art 14 del D. Lgs. 39/2010 può essere sottoscritta solo dal presidente a nome del collegio sindacale, precisando tale circostanza; ed in caso di dissenso? Ovviamente gli ISA ITALIA non disciplinano esplicitamente questa situazione, ma il documento oggetto della nostra analisi è molto chiaro in questo: nel paragrafo "Altri aspetti" (paragrafo finale della prima parte della nuova relazione di revisione previsto dagli ISA ITALIA) che viene inserito successivamente al "Giudizio", si può indicare il dissenso e le motivazioni a supporto dello stesso. Quindi in caso di giudizio finale sul bilancio senza rilievi, il sindaco dissenziente può esprimere in questo paragrafo le motivazioni per le quali non risulta essere d'accordo con la maggioranza del collegio. Anche la seconda parte della relazione unitaria ne risulterà influenzata, in particolare al punto in cui si propone all'assemblea dei soci di approvare il bilancio ma tenendo conto del giudizio differente da parte di un sindaco. Il documento riporta degli esempi utili ai collegi sindacali relativi alle proposte da sottoporre alle assemblee dei soci per l'approvazione del bilancio, anche in caso di sindaci dissenzienti.

Queste considerazioni ci indirizzano inoltre verso un altro tema affrontato dal documento; una relazione con un giudizio senza modifica porta il collegio sindacale a proporre all'assemblea dei soci l'approvazione del bilancio. Nel caso la relazione di revisione presenti un giudizio con modifica, cosa propone il collegio sindacale all'assemblea dei soci in merito all'approvazione del bilancio?

Il documento oggetto della nostra analisi distingue due casi:

- a) nel primo caso (a seguito di un giudizio con modifica per deviazioni da norme di legge o principi contabili, rilievi per limitazioni a seguito di circostanze oggettive, aver dichiarato l'impossibilità di espressione di giudizio per limitazioni di effetto pervasivo a seguito di circostanze oggettive o gravi incertezze) si invita l'assemblea a considerare gli (i possibili) effetti del giudizio formulato nella relazione di revisione ed a prendere gli eventuali provvedimenti conseguenti prima di approvare il bilancio così come redatto dagli amministratori;
- b) nel secondo caso (a seguito di rilievi imputabili alla volontà della direzione o per deviazioni di effetto pervasivo tali che hanno portato ad un giudizio negativo, aver dichiarato l'impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni di effetto pervasivo, imputabili alla volontà della direzione), in virtù della maggior gravità dei rilievi riscontrati dal collegio sindacale rispetto al primo caso, si invita l'assemblea a non approvare il bilancio così come redatto dagli amministratori.

La differente "gravità" del giudizio nei due casi in precedenza illustrati sicuramente influisce sulla proposta per l'approvazione del bilancio. E' importante quindi valutare quale sia il caso in esame, in quanto le proposte di approvazione del bilancio alle assemblee dei soci potrebbero essere ben differenti.

Infine una breve considerazione sulla seconda parte della relazione di revisione dal titolo "Relazioni su altre disposizioni di legge e regolamentari", dove è riportato il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio. In caso di incoerenze significative o pervasive riscontrate nella relazione sulla gestione, il collegio sindacale ne darà notizia anche nella seconda parte della relazione unitaria (altro collegamento tra le due relazioni), in quanto elemento che potrebbe riguardare ulteriori aspetti non connessi esclusivamente al bilancio. Come noto, i temi affrontati nella relazione sulla gestione non si riferiscono esclusivamente a profili di natura quantitativa o finanziaria, ma anche ad aspetti legati al business, alla redditività ed alla evoluzione prevedibile della gestione, elementi di sicuro interesse per una valutazione globale della società.

Comitato scientifico UGDCEC Napoli