

Ancora questioni aperte sui controlli del revisore sulla relazione di gestione

È prevista a breve la pubblicazione del testo aggiornato del principio di revisione SA Italia n. 720B che recepisce le novità normative sul tema

/ Raffaele MARCELLO

Pubblichiamo l'intervento di Raffaele Marcello, Consigliere del CNDCEC.

L'art. 17 del DLgs. 135/2016 ha riscritto l'art. 14 del DLgs. 39/2010, prevedendo, tra l'altro, al nuovo comma 2, che "La relazione [di revisione], redatta in conformità ai principi di revisione di cui all'art. 11, comprende: ... e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. Il giudizio contiene 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".

Quando tale norma – che disciplina la **natura dei controlli** da effettuare sulla relazione sulla gestione e il contenuto della relazione di revisione su di essi – fu originariamente formulata, nell'art. 14, comma 2, lett. e, del DLgs. 39/2010, si prevedeva che nella relazione di revisione si esprimesse "un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio". Il perimetro della norma era chiaro (la coerenza tra relazione e bilancio) e sulla natura di tale coerenza era stato formulato un apposito principio di revisione, cioè il SA Italia n. 720B, intitolato "Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza", in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente.

Le questioni poste dalle nuove norme sono essenzialmente tre:

- la natura della modifica legislativa;
- la data di entrata in vigore della riforma legislativa;
- il "nuovo" principio di revisione in tema (cioè la nuova versione del SA Italia n. 720B).

La **natura della modifica legislativa** è questione strutturale di grande rilevanza. Si introducono due nuovi ambiti di controllo: il primo è costituito dalla "conformità alle norme di legge" della relazione di gestione; il secondo è rappresentato dalla "identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione", corredata dalla specificazione della "natura" di tali errori, e basata sulla conoscenze e comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale. In entrambi i casi, quindi, non si tratta più della valutazione di corrispondenza di dati e notizie contenuti nella relazione rispetto al "trattico" di bi-

lancio, ma di una ricognizione ad ampio raggio di elementi probativi e di due giudizi assai impegnativi (e per molti versi esorbitanti il ristretto ambito contabile del bilancio).

La **data di entrata in vigore** della riforma legislativa è questione, invero, ingarbugliata e sta creando molti problemi applicativi. Infatti, l'art. 10 del DLgs. 139/2015 aveva già modificato negli stessi termini sopra citati l'art. 14, comma 2, lett. e). Poiché l'art. 12 dello stesso decreto legislativo prevedeva, al comma 1, che "le disposizioni del presente decreto entrano in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data", si poteva desumere che anche la norma sulla revisione decorresse con pari efficacia temporale.

Poi, con il DLgs. 135/2016, che reiterava la stessa modifica come sopra spiegata, si è invece previsto, all'art. 27, comma 9, un regime transitorio. La disposizione dell'art. 17 – dice l'articolo citato – "non si applica con riferimento agli esercizi sociali delle società sottoposte a revisione legale in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto". Poiché il DLgs. 135/2016 è entrato in vigore il 5 agosto 2016, la norma transitoria rinvia ai bilanci 2017 la prima applicazione della novità legislativa, con effetto sulla relazione di revisione da predisporre a **primavera 2018**.

La questione non si è immediatamente risolta perché si è, al contrario, invocata l'immediata vigenza della disciplina comunitaria (Direttiva 2013/34/UE e Direttiva 2014/56/UE), dal che sarebbe disceso l'obbligo di estendere la portata dei controlli sulla relazione sulla gestione ai **bilanci 2016**. Si auspica, quindi, che a breve sia fornito un chiarimento definitivo che sgombri il campo alle speculazioni ed interpretazioni partigiane.

Il "nuovo" principio di revisione in tema (cioè la nuova versione del SA Italia n. 720B) ha lo scopo di chiarire (e circoscrivere) la natura, la tempistica e la portata delle **procedure di revisione** da adottare nonché il contenuto del giudizio inserito nella relazione di revisione.

A tale proposito, si può ricordare che l'art. 11, comma 2 del DLgs. 39/2010, così come modificato dall'art. 14 del DLgs. 135/2016, prevede che "fino all'adozione dei principi di cui al comma 1 da parte della Commissione europea, la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati, tenendo conto dei principi di revisione internazionali, da associazioni e **ordini professionali** congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob.

A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi".

Tra i soggetti istituzionali, in questo processo di *drafting*, è coinvolto, da protagonista, il CNDCEC. Siamo certi che, a breve, il nuovo testo dello SA Italia n. 720B sarà pronto, approvato e divulgato affinché tutti noi professionisti possiamo tenerne conto per i controlli sul 2017.

In aggiunta, si può osservare che l'art. 14, comma 2, lett. e) del DLgs. 39/2010 e il principio SA Italia 720B sono configurati per tutte le classi di aziende. Nel corpus degli ISA Italia, poi, sono previste **specifiche disposizioni** che facilitano o circostanziano l'applicazione delle procedure di revisione nel contesto nelle imprese di minori dimensioni.

Per quanto riguarda il rapporto tra controllo sulla relazione sulla gestione e dimensione aziendale, si possono **evidenziare**:

- l'obbligo di redazione della relazione sulla gestione in funzione della classe dimensionale di appartenenza;
- l'assenza di un principio contabile in tema;
- la scalabilità delle procedure di revisione.

Con la riforma del bilancio apportata dal DLgs. 139/2015, la filosofia dell'obbligo di redazione della relazione sulla gestione in funzione della classe dimensionale di appartenenza è stata mantenuta, riservando tale obbligo alle sole società obbligate alla redazione del

bilancio **in forma ordinaria** (mandando esenti, a meno delle informazioni in tema di azioni proprie, le altre).

L'assenza di un principio contabile in tema è una complicazione del problema. Infatti, l'Organismo italiano di contabilità, nel *redrafting* dei principi completato a dicembre 2016, non ha previsto uno standard sulla relazione sulla gestione. Il CNDCEC si era espresso sulla riforma del DLgs. 32/2007 con un documento nel 2009 che ne commentava i **principali cambiamenti**. Da allora, manca qualsiasi indicazione ufficiale o professionale in tema.

Infine, la **scalabilità** delle procedure di revisione. Il CNDCEC in questa consiliatura si farà interprete della "filosofia della scalabilità" degli ISA Italia, cioè della necessità di dotare i professionisti italiani impegnati nelle realtà produttive di minore dimensione (che sono la stragrande maggioranza delle imprese interessate dalla riforma), producendo utili strumenti operativi pensati proprio per la revisione legale nelle PMI.

Crediamo che questa "filosofia della scalabilità" debba essere estesa anche al controllo sulla relazione sulla gestione e che il CNDCEC si debba impegnare – una volta che il quadro normativo sia chiaro in ogni suo aspetto – a offrire ai professionisti italiani uno strumento operativo, adeguato e adattato alle caratteristiche strutturali e funzionali delle aziende minori del nostro paese, per implementare, in modo corretto ma proporzionato, i controlli sulla relazione sulla gestione.