CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

PRINCIPIO DI REVISIONE 001
(CNDCEC PR 001)

IL GIUDIZIO SULLA COERENZA DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE CON IL BILANCIO

FEBBRAIO 2009

INTRODUZIONE

1. L'art. 2409-*ter* del Codice Civile, e l'art. 156, comma 4-*bis*, lettera d), del D.Lgs. 24 febbraio 1998 n. 58 richiedono al revisore di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio e, ove redatto, con il bilancio consolidato.

2. Lo scopo del presente documento è quello di stabilire regole di comportamento e di fornire al revisore una guida sulle procedure di verifica da svolgere al fine di esprimere il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio nei casi disciplinati dalle norme di legge sopra indicate.[1]

3. Esso stabilisce inoltre regole, e fornisce una guida, sulle modalità di espressione del giudizio di coerenza nella relazione di revisione.

LA RESPONSABILITÀ DEGLI AMMINISTRATORI NELLA REDAZIONE DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

4. La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione e del suo contenuto in conformità a quanto previsto dalle norme di legge e dai regolamenti compete agli amministratori, così come previsto dall'art. 2428 del Codice Civile.

LA RESPONSABILITÀ DEL REVISORE NELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO SULLA COERENZA DELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE CON IL BILANCIO

5. Il revisore ha la responsabilità di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio sulla base delle procedure di verifica svolte ed illustrate nel presente documento. Conseguentemente, detto giudizio non rappresenta un giudizio di conformità né di rappresentazione veritiera e corretta della relazione sulla gestione rispetto alle norme di legge e ai regolamenti che ne disciplinano il contenuto.

DEFINIZIONI

6. Ai fini del presente documento, i seguenti termini devono essere intesi come indicato successivamente:

   (a) Informazioni: "dati, importi e commenti" classificabili in:
   (*i*)Informazioni Finanziarie: dati, importi e commenti sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società (o del Gruppo), estratti dal bilancio oggetto di revisione contabile o riconducibili – attraverso i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti – al bilancio stesso.

   Alcuni esempi di Informazioni Finanziarie possono essere:

   - schemi riclassificati di bilancio

[1] Il presente documento non è applicabile alla revisione contabile dei bilanci redatti in forma abbreviata in caso di esonero dalla redazione della relazione sulla gestione ai sensi dell'art. 2435-*bis*, comma 6, del Codice Civile.

- indicatori alternativi di *performance*
- ripartizione di ricavi per linea di prodotto
- indicatori di risultato finanziari, ivi inclusa la posizione finanziaria
- risultati operativi dei settori di attività
- rapporti con parti correlate
- Informazioni sulle azioni proprie e sulle azioni o quote di società controllanti
- Informazioni Finanziarie relative a fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio

(*ii*)Altre Informazioni: dati, importi e commenti non estratti dal bilancio oggetto di revisione contabile né riconducibili – attraverso i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti – al bilancio stesso.

Alcuni esempi di Altre Informazioni possono essere:

Informazioni non finanziarie
- Informazioni sul portafoglio ordini
- Informazioni sulle quote di mercato
- Informazioni economiche generali, sul settore di appartenenza ed i *competitor*
- Informazioni sulla capacità produttiva e sul suo utilizzo
- Indicatori di risultato non finanziari (ad esempio indici di puntualità delle consegne, tasso di soddisfazione della clientela)
- Informazioni ambientali e sociali ovvero di sostenibilità

Informazioni finanziarie non basate su dati storici o basate su rielaborazioni complesse di dati storici
- Informazioni previsionali
- Informazioni relative alle rielaborazioni di dati storici finalizzate a rappresentare con criteri alternativi fatti o operazioni aziendali
- Informazioni estratte da contratti
- Informazioni estratte da sistemi di reportistica interni

(b) Incoerenza: situazione di contraddizione fra le informazioni contenute nella relazione sulla gestione e quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile.

Una Incoerenza può consistere ad esempio in:
- differenze tra dati, importi o commenti forniti in bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e quelli riportati nella relazione sulla gestione
- contraddizioni tra dati e importi contenuti nel bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e relativi commenti forniti nella relazione sulla gestione
- Informazioni fornite nella relazione sulla gestione secondo criteri di presentazione e di misurazione diversi da quelli utilizzati in bilancio, in assenza di appropriati commenti che ne permettano la riconducibilità al bilancio

(c) Incoerenza Significativa: è significativa una Incoerenza che potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso.

PROCEDURE DI VERIFICA AL FINE DELL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO SULLA COERENZA

7. Il revisore, durante la fase di pianificazione dell'attività di revisione contabile del bilancio, deve concordare con la direzione della società (o del Gruppo) modalità e tempistica di messa a disposizione della relazione sulla gestione e dei relativi dettagli, idonee a permettergli lo svolgimento delle procedure di verifica oggetto del presente documento. Nel caso di Gruppi, tali procedure di verifica potranno comportare l'ottenimento dagli altri revisori di opportune conferme di Informazioni ed altri dati relativi ai bilanci delle società partecipate dagli stessi sottoposti a revisione.

A. Procedure di verifica relative alle Informazioni Finanziarie

8. Il revisore, cui compete secondo quanto previsto dalle norme di legge l'espressione del giudizio di coerenza oggetto del presente documento, non modifica, nello svolgimento delle procedure di verifica sotto elencate, il livello di significatività utilizzato nello svolgimento della revisione contabile del bilancio e determinato secondo quanto previsto dal Principio di Revisione n. 320 "Il concetto di significatività nella revisione".

9. Al fine della verifica sulla coerenza delle Informazioni Finanziarie contenute nella relazione sulla gestione con il bilancio, il revisore deve svolgere, sulla base delle conoscenze acquisite nel corso dell'attività di revisione contabile del bilancio, le seguenti procedure di verifica:
   - lettura della relazione sulla gestione
   - riscontro delle Informazioni Finanziarie con il bilancio, i dettagli utilizzati per la predisposizione dello stesso, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti.

B. Procedure di verifica relative alle Altre Informazioni

10. Con riferimento alle Altre Informazioni contenute nella relazione sulla gestione, al fine dell'espressione del giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio il revisore non è tenuto a svolgere specifiche procedure se non la lettura d'insieme di tali Altre Informazioni, esercitando in tale lettura il suo spirito critico sulla base della sua conoscenza della società (o del Gruppo) e di quanto acquisito nello svolgimento della revisione contabile del bilancio. Detta lettura può portare il revisore ad identificare Altre Informazioni che appaiono palesemente incoerenti con il bilancio e che dovranno essere ricondotte e valutate nell'ambito del concetto di Incoerenza Significativa di cui al precedente paragrafo 6.(c). Tuttavia, data la natura delle Altre Informazioni finanziarie non basate su dati storici o basate su rielaborazioni complesse di dati storici, anche la lettura critica di tali Altre Informazioni potrebbe non consentire di identificare eventuali Incoerenze Significative in assenza dello svolgimento di ulteriori attività, le quali esulano dallo scopo del presente documento e non sono richieste al fine dell'espressione del giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO DEL REVISORE E RELAZIONE DI REVISIONE

11. Come richiesto dall'art. 2409-*ter* del Codice Civile e dall'art. 156, comma 4-*bis*, lettera d), del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio deve essere esposto nella relazione del revisore in un paragrafo aggiuntivo e successivo rispetto a quello in cui il revisore esprime il proprio giudizio sul bilancio.

A. Giudizio senza rilievi sul bilancio ed effetti derivanti dalle procedure di verifica sulla coerenza della relazione sulla gestione

12. In caso di giudizio senza rilievi sul bilancio e assenza di Incoerenze Significative nella relazione sulla gestione rispetto allo stesso, il revisore deve utilizzare la seguente formulazione:

"*La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge [e dai regolamenti] compete agli amministratori della ABC S.p.A.. E' di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. [156, comma 4-bis, lettera d), del D.Lgs. 58/98][2409-ter, comma 2, lettera e), del Codice Civile]. A tal fine, abbiamo svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob. A nostro giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. al [giorno mese anno]*."

13. Qualora il revisore riscontri Incoerenze, deve comunicarle agli amministratori, chiedendo che la relazione sulla gestione sia conseguentemente modificata. Se le Incoerenze riscontrate non sono eliminate dalla relazione sulla gestione in tutto o in parte, il revisore deve valutarne la significatività, alla luce di quanto indicato al precedente paragrafo 6.(c), valutare gli effetti della mancata modifica sulla propria relazione ed esprimere, a seconda delle circostanze, il giudizio di cui al paragrafo 14 o 15.

14. Nel caso indicato nel precedente paragrafo 13, in cui siano riscontrate Incoerenze Significative e la relazione sulla gestione non sia modificata, il revisore deve descrivere le Incoerenze Significative riscontrate nel paragrafo dedicato al giudizio di coerenza, utilizzando la seguente frase:

"*La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge [e dai regolamenti] compete agli amministratori della ABC S.p.A.. E' di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. [156, comma 4-bis, lettera d), del D.Lgs. 58/98][2409-ter, comma 2, lettera e), del Codice Civile]. A tal fine, abbiamo svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob. [Descrizione delle significative incoerenze riscontrate]. A nostro giudizio, ad eccezione di quanto precedentemente descritto, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. al [giorno mese anno]*."

15. Qualora, a seguito dello svolgimento delle procedure di verifica indicate nel presente documento, il revisore identifichi Incoerenze Significative molteplici o pervasive, il revisore deve valutare l'opportunità di esprimere un giudizio avverso sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

B. Altre tipologie di giudizio sul bilancio ed effetti derivanti dalle procedure di verifica sulla coerenza della relazione sulla gestione

16. Nel caso di presenza di tipologie di giudizio sul bilancio diverse dal giudizio senza rilievi, il revisore deve valutarne i conseguenti riflessi ai fini dell'espressione del giudizio di coerenza.

17. Nel caso di espressione di giudizio sul bilancio con rilievi, il revisore deve valutare nelle specifiche circostanze i riflessi sul giudizio sulla coerenza derivanti dalla parziale inattendibilità (accertata o potenziale) del bilancio.

18. Nel caso di giudizio avverso o di impossibilità ad esprimere il giudizio sul bilancio, l'inattendibilità del bilancio, le limitazioni al procedimento di revisione o le significative incertezze appaiono di per sé motivo per privare di ogni possibile significato utile il giudizio di coerenza richiesto al revisore. In tali circostanze il revisore deve concludere di non essere in grado di esprimersi sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, aggiungendo, dopo il paragrafo del giudizio sul bilancio, il seguente paragrafo:

"*La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge [e regolamenti] compete agli amministratori della ABC S.p.A.. E' di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. [156, comma 4-bis, lettera d), del D.Lgs. 58/98][2409-ter, comma 2, lettera e), del Codice Civile]. A causa della [rilevanza delle limitazioni alle nostre verifiche][rilevanza degli effetti connessi alle incertezze][significatività delle deviazioni dai principi contabili di riferimento] descritte[i] nel precedente paragrafo 3., non siamo in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio] [consolidato] della ABC S.p.A al [giorno mese anno]*."

19. La tabella di seguito riportata riepiloga le diverse situazioni descritte nei precedenti paragrafi 16, 17 e 18:

Tipologia di giudizio sul bilancio	**Effetti sul giudizio sulla coerenza**
Rilievi per divergenza rispetto ai principi contabili di riferimento	Effetto sul giudizio sulla coerenza da valutare nelle specifiche circostanze
Rilievi per limitazioni del processo revisionale rispetto ai principi di revisione di riferimento	Effetto sul giudizio sulla coerenza da valutare nelle specifiche circostanze
Impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni al procedimento di revisione o per significative incertezze	Impossibilità di espressione del giudizio sulla coerenza
Giudizio avverso	Impossibilità di espressione del giudizio sulla coerenza

C. Ritardo nella messa a disposizione del revisore della relazione sulla gestione da parte degli amministratori

20. Nei casi in cui la relazione sulla gestione non sia messa a disposizione del revisore in tempo utile per consentirgli lo svolgimento delle procedure di verifica previste dal presente documento, lo stesso deve valutare l'opportunità di esprimere un giudizio con rilievi per limitazioni alle procedure di verifica o, nelle circostanze di particolare gravità, l'impossibilità di esprimere il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

DOCUMENTAZIONE DELLE PROCEDURE DI VERIFICA SVOLTE

21. Le procedure di verifica svolte sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio sono documentate nelle carte di lavoro predisposte ai fini della revisione contabile del bilancio.

COMPOSIZIONE DELLA COMMISSIONE PER LO STUDIO E LA STATUIZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE

Consigliere delegato

Luciano Berzè

Presidente

Michele Testa

Componenti

Ezio Bassi

Valter Cantino

Giulio Capiaghi

Dario Colombo

Michele Costanza

Giulio D'Agostino

Raffaele D'Alessio

Natale De Giosa

PierGiuseppe Ferri

Gaspare Insaudo

Marco Mainardi

Massimo Masoni

Maria Pia Nucera

Gianluca Officio

Stefano Pizzutelli

Andrea Redeghieri

Gianluca Risaliti

Michelangelo Rondelli

Massimo Giuseppe Tipo

Segretario tecnico

Laura Pedicini

Il presente principio di revisione è stato approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili nella seduta del 11 e 12 febbraio 2009 ed è stato adottato dalla Consob con delibera n. 16801 del 24 febbraio 2009.