La relazione di revisione

La relazione di revisione: Principi di Revisione ISA (Italia) 700 – 705 – 706 – 720 – 720B

V° INCONTRO -

Benevento, 29 novembre 2019 ore 14 - 19

Andrea Buccione





Agenda

Normativa e principi di revisione di riferimento in Italia

Struttura dei 'pronouncements' emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

Condizioni indispensabili per la revisione contabile

La responsabilità del revisore in materia di relazione di revisione da emettere in conformità con il framework di riferimento

Principi di revisione di riferimento in materia di relazione di revisione

Interoffice e Interfirm reporting



Normativa e principi di revisione di riferimento in Italia





Normativa e principi di revisione di riferimento in Italia

- 1. D.Lgs. 39/10 Art. 14 'Relazione di revisione e giudizio sul bilancio'.
- 2. Regolamento (UE) 537/2014 'Relazione di revisione' **SOLO PER EIP**.
- 3. Principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10.





Normativa di riferimento in Italia - Contenuto dell'art. 14 del D.Lgs. 39/10

- 1. Un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio d'esercizio o consolidato sottoposto a revisione legale e il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato alla sua redazione.
- 2. Una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati.
- 3. Un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio.
- 4. Eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi.
- 5. 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.





Normativa di riferimento in Italia - Contenuto dell'art. 14 del D.Lgs. 39/10 (...continua)

- 6. Una dichiarazione su eventuali incertezze significative relativi a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale.
- 7. L'indicazione della sede del revisore legale o della società di revisione legale
- 8. Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.
- La relazione è datata e sottoscritta dal responsabile dell'incarico. Quando la revisione legale è effettuata da una società di revisione, la relazione reca almeno la firma dei responsabili della revisione che effettuano la revisione per conto della medesima.





Normativa di riferimento in Italia - Contenuto dell'art. 14 del D.Lgs. 39/10 (...continua)

- 6. Qualora la revisione legale sia stata effettuata da più revisori legali o più società di revisione legale, essi raggiungono un accordo sui risultati della revisione legale dei conti e presentano una relazione e un giudizio congiunti. In caso di disaccordo, ogni revisore legale o società di revisione presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo.
- 7. Qualora l'incarico sia stato affidato congiuntamente a più revisori legali la relazione è firmata da tutti i responsabili dell'incarico.





NON ESISTONO IN ITALIA REGOLE TECNICHE PER LO SVOLGIMENTO DEL JOINT AUDIT





Art. 10 Regolamento EIP

Data entrata in vigore: esercizi che iniziano dopo il 17 giugno 2016

Contenuto aggiuntivo rispetto all'art. 14 D.Lgs. 39/10

Indicazione del soggetto/organo che ha conferito l'incarico, data conferimento, periodo di incarico ininterrotto, incluse eventuali proroghe e rinnovi

A supporto del giudizio di revisione:

- a) Descrizione dei più rilevanti rischi valutati di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode
- b) Sintesi della risposta del revisore a tali rischi
- c) Ove pertinente, le osservazioni principali formulate in relazione a tali rischi

Ove attinente alle suddette informazioni fornite in relazione, un chiaro riferimento alle pertinenti informazioni fornite nel bilancio





Art. 10 Regolamento EIP

Contenuto aggiuntivo rispetto all'art. 14 D.Lgs. 39/10

Spiegazione in che misura la revisione è stata ritenuta in grado di rilevare irregolarità, frodi incluse

Conferma che il giudizio di revisione è in linea con il contenuto della relazione aggiuntiva al comitato per il controllo interno

Dichiarazione su mancata prestazione servizi vietati e mantenimento indipendenza nell'esecuzione della revisione

Indicazione di qualsiasi servizio, oltre alla revisione, prestato all'EIP e alle controllate e che non sia stato oggetto di informazione nella relazione sulla gestione o nel bilancio





Principi di revisione di riferimento

Principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10 (anche solo 'principi di revisione internazionali (ISA Italia)'o 'ISA Italia')





Principi di revisione internazionali - dal n. 200 al n. 720 - tradotti in lingua italiana e 'localizzati' 33 Principi ISA Italia

Principi di revisione predisposti al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano non previste dagli ISA:

SA nn. 250B e 720B





Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia n. 1)





Principi di revisione internazionali - ISA, dal n. 200 al n. 720 - tradotti in lingua italiana e 'localizzati'



Chiarire e circostanziare, con riferimento agli incarichi conferiti ai sensi del Decreto, l'applicazione di alcune previsioni degli ISA



Identificare, fra le opzioni previste negli ISA, l'opzione applicabile e pertanto identificare quelle disapplicate



Fornire indicazioni specifiche con riferimento agli incarichi di revisione legale conferiti ai sensi del Decreto





Principi di revisione internazionali - ISA, dal n. 200 al n. 720 - tradotti in lingua italiana e 'localizzati'



In alcune circostanze non sono riportate le Appendici internazionali presenti negli ISA in quanto sostituite con le Appendici (Italia)



Il Glossario (Italia) contiene l'elenco completo dei termini come definiti negli ISA Italia e nell'ISQC Italia n. 1



Omessi i paragrafi relativi alle considerazioni specifiche per la revisione nel settore pubblico presenti negli ISA







Principi di revisione internazionali - ISA, dal n. 200 al n. 720 - tradotti in lingua italiana e 'localizzati'



Documenti internazionali che non trovano applicazione ai fini della revisione legale svolta ai sensi del D.Lgs. 39/10: NON fanno parte degli ISA Italia e pertanto non sono applicabili (International Framework for Assurance Engagements, ISA 800, 805 e 810)







Principio di revisione (SA Italia) n. 250B

'Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale'

Principio di revisione (SA Italia) n. 720B

'Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nelle relazioni sul governo societario e gli assetti proprietari'



Gli ISA Italia

Applicazione differenziata:

EIP (bilanci con periodi amministrativi iniziati dal 17 giugno 2016 o successivamente) e per NON EIP (bilanci con periodi amministrativi iniziati dal 6 agosto 2016 o successivamente)

ISA Italia 700

Formazione del giudizio e relazione sul bilancio

ISA Italia 705

Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

ISA Italia 706

Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente

ISA Italia 710

Informazioni comparative - dati corrispondenti e bilancio comparativo

ISA Italia 570

Continuità aziendale

Comunicazione con i responsabili

delle attività di governance

Modifiche ad altri ISA Italia

ISA Italia 200, 210, 220, 230, 510, 540, 600



Gli ISA Italia

Applicabile per le revisioni contabili dei bilanci dei periodi che amministrativi iniziati dal 17 giugno 2016 o successivamente

ISA Italia 701

Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente

Enti di Interesse Pubblico



Il modello di relazione di revisione

Modificato l'ordine dei paragrafi rispetto al passato:



La relazione riporta all'inizio il paragrafo sul 'Giudizio'



A seguire è riportato il paragrafo relativo agli 'Elementi alla base del Giudizio', inclusi:

- svolgimento della revisione in base agli ISA Italia
- rinvio a un successivo specifico paragrafo della relazione relativamente alle responsabilità del revisore
- attestazione su indipendenza e rispetto principi etici applicabili

Paragrafo relativo agli aspetti chiave della revisione (Key Audit Matters - KAM): SOLO PER EIP

ISA Italia 701 par. 8: "Quegli aspetti che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono stati maggiormente significativi nella revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame. Gli aspetti chiave della revisione sono scelti tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance."



Le norme di riferimento per la relazione del revisore indipendente

Le date di entrata in vigore e di applicazione



Condizioni indispensabili per la revisione contabile





Condizioni indispensabili per la revisione contabile

ISA Italia 210 - Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione Condizioni indispensabili per la revisione contabile

- Stabilire se il quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio sia accettabile.
- Fattori rilevanti da considerare (natura dell'impresa, scopo del bilancio, struttura del bilancio, leggi o regolamenti).
- Acquisire la conferma da parte della direzione (amministratori/consiglieri di gestione) sul fatto che essa riconosce e comprende le proprie responsabilità:



Redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.



Parte del controllo interno che consenta la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi.



Fornire al revisore accesso alle informazioni pertinenti e alle persone dalle quali il revisore ritiene di dover acquisire elementi probativi.



Principi di revisione di riferimento in materia di relazione di revisione





Principi di revisione di riferimento in materia di relazione di revisione

- ISA Italia relativi alla formazione del giudizio e alla relazione sul bilancio:
 - ISA Italia 700 'Formazione del giudizio e relazione sul bilancio'.
 - ISA Italia 701 'Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione indipendente'
 - ISA Italia 705 'Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente'.
 - ISA Italia 706 'Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente'.

Altri ISA Italia che hanno un impatto sulla relazione di revisione:

- ISA Italia 510 'Primi incarichi di revisione contabile saldi di apertura'.
- ISA Italia 560 'Eventi successivi' (rinvio).
- ISA Italia 570 'Continuità aziendale' (rinvio).
- ISA Italia 580 'Attestazioni scritte'.
- ISA Italia 710 'Informazioni comparative dati corrispondenti e bilancio comparativo'.
- SA Italia 720B 'Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari' (rinvio).





Quadro normativo sull'informativa finanziaria - definizioni

General purpose framework (Quadro normativo sull'informativa finanziaria con scopi di carattere generale)

 Un quadro configurato al fine di soddisfare le comuni esigenze di informazioni finanziarie di una vasta gamma di utilizzatori.

Può essere basato sulla corretta rappresentazione o sulla conformità.



Revisione legale: quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione





Quadro normativo sull'informativa finanziaria - definizioni (...continua)

Fair presentation framework (Quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione)

— Richiede la conformità alle disposizioni del quadro stesso e riconosce che può essere necessario che la direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste, ovvero riconosce che può essere necessario che la direzione deroghi ad una disposizione del quadro (deroghe in circostanze estremamente rare).





Quadro normativo sull'informativa finanziaria - definizioni (...continua)

General purpose framework (Quadro normativo sull'informativa finanziaria con scopi di carattere generale)

— I principi contabili stabiliti dagli organismi autorizzati o riconosciuti per l'emanazione di principi da utilizzare per determinate tipologie di impresa si presumono come accettabili per i bilanci redatti da tali imprese per scopi di carattere generale (IFRS, principi contabili emanati da uno standard-setter autorizzato o riconosciuto in un determinato ordinamento giuridico).



Revisione legale: norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio; principi contabili internazionali (IFRS) adottati dall'Unione europea e, ove applicabili, i provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/05 ovvero altri provvedimenti che costituiscono il framework di riferimento





Quadro normativo sull'informativa finanziaria - definizioni (...continua)

Compliance framework (Quadro normativo basato sulla conformità)

— Richiede la conformità alle disposizioni del quadro stesso.



Revisione legale: non applicabile



ISA Italia 700 - Formazione del giudizio e relazione sul bilancio

- Revisione contabile di un bilancio redatto secondo un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale.
- Le disposizioni del quadro normativo stabiliscono la forma ed il contenuto del bilancio e cosa costituisce il bilancio stesso.
- Il giudizio sul bilancio fornisce 'reasonable assurance'.
- Giudizio senza modifica.
- Struttura della relazione di revisione suddivisa in paragrafi, ciascuno con uno specifico titolo.



ISA Italia 700 (...continua)

Giudizio senza modifica

Il giudizio espresso dal revisore laddove concluda che il bilancio è redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.



Acquisizione di una ragionevole sicurezza sul fatto che il bilancio non contenga, nel suo complesso, errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali (ottenimento di sufficienti ed appropriati elementi probativi – ISA Italia 330; conclusione se gli errori non corretti, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi – ISA Italia 450; valutazione conformità bilancio alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa la corretta rappresentazione; valutazione dell'adeguata descrizione di tale quadro).



ISA Italia 700 (...continua)

Elementi della relazione di revisione

- Titolo (revisore indipendente).
- Destinatario.
- Giudizio del revisore.
- Elementi alla base del giudizio.
- Continuità aziendale (rinvio a ISA Italia 570)
- Aspetti chiave della revisione contabile (solo per EIP ISA Italia 701)
- Responsabilità per il bilancio.
- Responsabilità del revisore
- Altri obblighi di reportistica.
- Firma, data, sede del revisore.



Titolo

Enti di Interesse Pubblico (art. 16 del D.Lgs. 39/10)

Relazione della società di revisione indipendente ai sensi degli artt. 14 del D.Lgs.
 27 gennaio 2010, n. 39 e 10 del Regolamento (UE) 537/14.

Enti diversi da quelli di Interesse Pubblico

 Relazione della società di revisione indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Enti Soggetti a Regime Intermedio

 Relazione della società di revisione indipendente ai sensi degli artt. 14 e 19-bis del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Incarichi volontari

Relazione della società di revisione.



Destinatari

Incarichi di legge

— Soggetti che hanno conferito l'incarico: azionisti/soci.

ISA Italia 700 par. 22(I)

Incarichi volontari

- La persona (o l'ente) che ne ha fatto richiesta o il soggetto da questi indicato. Potranno quindi essere, per esempio:
 - Azionisti/soci.
 - Consiglio di amministrazione.
 - Un terzo che ha chiesto la revisione del bilancio per scopi di acquisizione, finanziamento o altro.



Giudizio

Paragrafo in cui si identificano:

- l'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile
- il bilancio che è stato oggetto di revisione contabile
- la composizione del bilancio (prospetti e note)
- la data di riferimento dei prospetti



Per gli incarichi conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10 e tenuto conto del tenore dell'art. 14 del medesimo decreto, la formulazione del giudizio sarà la seguente:

"A nostro giudizio, il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della [..] in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]"



Elementi alla base del giudizio

Paragrafo in cui si inseriscono i seguenti elementi:

- i principi di revisione applicati
- il riferimento alla sezione/paragrafo dove è descritta la responsabilità del revisore
- la dichiarazione di indipendenza, identificando l'ordinamento giuridico delle norme di riferimento
- la dichiarazione di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati





Responsabilità per il bilancio

DIREZIONE

- Amministratori/consiglio di gestione
- Parte del controllo interno che consenta la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi
- Responsabilità in materia di continuità aziendale



Collegio sindacale/consiglio di sorveglianza





Responsabilità del revisore

- Acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali
- Emettere una relazione che contenga il giudizio
- Definizione di 'ragionevole sicurezza'
- Dichiarazione sugli errori e sulla loro significatività
- Esercizio del giudizio professionale e mantenimento dello scetticismo professionale
- Descrizione estesa della revisione contabile
- Ulteriori responsabilità in caso di revisione del bilancio consolidato
- Comunicazioni con i soggetti responsabili delle attività di governance
- Comunicazione degli 'Aspetti chiave della revisione contabile' (ove applicabile SOLO PER EIP)

POSSIBILITA' DI INSERIRE QUESTE DESCRIZIONI ANCHE IN APPENDICE ALLA RELAZIONE DI REVISIONE



Altri obblighi di reportistica

— Obblighi di reportistica che si aggiungono alla responsabilità del revisore stabilita dai principi di revisione internazionali per l'emissione della relazione di revisione sul bilancio - sezione separata della relazione di revisione con sottotitolo 'Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari'.



Revisione legale: giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge applicabili, inclusa la dichiarazione sugli eventuali errori significativi



Il giudizio con modifica

- Il revisore deve esprimere un **giudizio con modifica** nella relazione di revisione laddove:
 - a) concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero
 - b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

ISA Italia 705 par. 6

— Giudizio con modifica: un giudizio con rilievi, un giudizio negativo, una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

ISA Italia 705 par. 5 b)



Il giudizio con modifica (...continua)

Giudizio con rilievi

ISA Italia 705 par. 7

- a) avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati il revisore conclude che, gli errori, singolarmente o nel loro insieme, sono significativi ma non pervasivi, per il bilancio; ovvero
- b) il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio ma conclude che i **possibili effetti** sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere **significativi** ma non **pervasivi**.





Il giudizio con modifica (...continua)

Giudizio negativo

ISA Italia 705 par. 8

Il revisore deve esprimere un giudizio negativo laddove, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano **significativi** e **pervasivi** per il bilancio.



Il giudizio con modifica (...continua)

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

ISA Italia 705 parr. 9 e 10

Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio laddove non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, e concluda che i **possibili effetti** sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere **significativi** e **pervasivi**.

Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio qualora, in circostanze estremamente rare caratterizzate da molteplici incertezze, concluda che, pur avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non sia possibile formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulato sul bilancio.



Il giudizio con modifica (...continua)

Altre considerazioni

L'espressione di un giudizio negativo o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio in merito ad uno specifico aspetto descritto nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio **non giustifica** la mancata descrizione di altri aspetti identificati che avrebbero comunque richiesto una modifica al giudizio del revisore.

In questi casi, l'informativa su tali altri aspetti di cui il revisore sia a conoscenza può essere rilevante per gli utilizzatori del bilancio.





Il giudizio con modifica (...continua)

Natura degli errori significativi (ISA Italia 450)

Errore: una differenza fra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Un **errore significativo** può insorgere con riferimento a:

- a) appropriatezza principi contabili scelti
- b) applicazione principi contabili scelti
- c) appropriatezza o adeguatezza informativa di bilancio.





Il giudizio con modifica (...continua)

Errori significativi

ISA Italia 705 parr. 21 e 22

Qualora un bilancio contenga un errore significativo che attiene a specifici importi di bilancio, il revisore deve includere nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio, una descrizione e, **ove fattibile,** una quantificazione degli effetti economici, patrimoniali e finanziari dell'errore. Qualora non sia fattibile quantificare tali effetti, il revisore deve dichiarare tale circostanza nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio.

Per gli errori riguardanti l'informativa, il revisore deve fornire una spiegazione sui motivi per cui le informazioni di bilancio sono errate.



Il giudizio con modifica (...continua)

Pervasività

Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per descrivere gli **effetti** degli **errori** sul bilancio ovvero i **possibili effetti** sul bilancio degli **eventuali errori** che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Effetti pervasivi sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

- a) non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio
- b) pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio; ovvero
- c) con riferimento all'informativa di bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

ISA Italia 705 par. 5 a)





Il giudizio con modifica (...continua)

Natura dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati

ISA Italia 705

L'impossibilità può derivare da:

par. A8 e ss.

- a) circostanze fuori del controllo dell'impresa (ad esempio: registrazioni contabili distrutte; registrazioni contabili di una componente significativa sequestrate a tempo indeterminato da parte delle autorità governative)
- b) circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro di revisione (ad esempio: valutazione con il metodo del patrimonio netto di una collegata e il revisore non è in grado di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo l'informativa finanziaria di quest'ultima; tempistica di conferimento dell'incarico che non consente al revisore di presenziare all'inventario delle rimanenze; non è sufficiente la sola applicazione di procedure di validità ma i controlli dell'impresa non sono efficaci).



Il giudizio con modifica (...continua)

Natura dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (...continua)

L'impossibilità può derivare da:

c) limitazioni imposte dalla direzione (ad esempio: la direzione impedisce al revisore di presenziare agli inventari di magazzino; la direzione impedisce al revisore di richiedere conferme esterne su specifici saldi contabili).



Il giudizio con modifica (...continua)

- Paragrafo che fornisce una descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica, con specifico titolo.
 - 'Elementi alla base del giudizio con rilievi', 'Elementi alla base del giudizio negativo', 'Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio'.
- Titolo specifico nel paragrafo del giudizio.
 - 'Giudizio con rilievi', 'Giudizio negativo', 'Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio'.





Il giudizio con modifica (...continua)

| Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica | Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio | |
|--|--|--|
| | Significativo ma non pervasivo | Significativo e pervasivo |
| Bilancio significativamente errato | Giudizio con rilievi | Giudizio negativo |
| Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati | Giudizio con rilievi | Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio |



Le incertezze

- Le incertezze sono relative alla conclusione di eventi futuri che non sono sotto il diretto controllo della società e i cui riflessi sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sul risultato economico dell'azienda sottoposta a revisione non possono essere ragionevolmente stimati alla data in cui è emessa la relazione della società di revisione.
- Tra le incertezze rientrano anche i problemi connessi alla continuità aziendale (Rinvio a slide successive per ISA Italia 570).
- Una incertezza è significativa se l'entità del suo impatto potenziale e la probabilità che essa si verifichi è tale che, a giudizio del revisore, si rende necessaria un'informativa appropriata sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza al fine di una corretta rappresentazione del bilancio, in presenza di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, ovvero al fine di un bilancio non fuorviante, in presenza di un quadro normativo basato sulla conformità.



Le incertezze (...continua)

Effetti sul giudizio

- Se, in presenza di una incertezza significativa che riguarda la continuità aziendale, il revisore ritiene che l'informativa sia adeguata, esprimerà un giudizio senza modifica, aggiungendo uno specifico paragrafo tal titolo "Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale".
- Se, in presenza di una incertezza significativa, il revisore ritiene che l'informativa non sia adeguata, esprimerà un giudizio con rilievi, ovvero un giudizio negativo, a seconda delle circostanze.



Il giudizio con modifica - Le molteplici incertezze



Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio quando:

- in circostanze estremamente rare caratterizzate da molteplici incertezze
- il revisore conclude che **pur** avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su **ciascuna singola** incertezza
- non è possibile formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulato.

ISA Italia 705 par. 10



Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti

Richiami di informativa

- Aspetto appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio.
- Aspetto che riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori.

Nota: L'ampio utilizzo dei richiami di informativa riduce l'efficacia della comunicazione del revisore.





Richiami di informativa (...continua)

Richiami di informativa - Esempi di circostanze

- Incertezza relativa all'esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte di autorità di vigilanza.
- Applicazione anticipata rispetto alla data di entrata in vigore di un nuovo principio contabile che abbia un effetto pervasivo sul bilancio.
- Una grave catastrofe che abbia avuto o continui ad avere un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa.





Paragrafi relativi ad altri aspetti

Paragrafo relativo ad altri aspetti

- Qualsiasi aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio.
- Rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.





Paragrafi relativi ad altri aspetti (...continua)

Paragrafo relativo ad altri aspetti - Esempi di circostanze

- Direzione e coordinamento
- Limitazione alla distribuzione e all'utilizzo della relazione di revisione



Revisione legale: non applicabile

Dati corrispondenti (rinvio a slide successive).



Aspetti chiave della revisione (Key Audit Matters - KAM)

Aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance

Aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore



Scetticismo e giudizio professionale

Aspetti che sono stati maggiormente significativi nella revisione







Key Audit Matters



Aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance



Aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa (ISA Italia 701.9)

- Il revisore deve tenere conto di quanto segue:
 - Le aree di più elevato rischio identificato e valutato di errori significativi
 - I rischi significativi identificati in conformità all'ISA 315 (Rischi che richiedono una speciale considerazione nella revisione)
 - I giudizi significativi del revisore relative alle aree di bilancio che hanno comportato valutazioni significative da parte della direzione, incluse le stime contabili che sono state identificate come aventi un alto grado di incertezza
 - L'effetto sulla revisione di eventi o operazioni significativi



Key Audit Matters

Contesto dell'impresa: aspetti specifici della revisione

Aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa (ISA Italia 701.9)

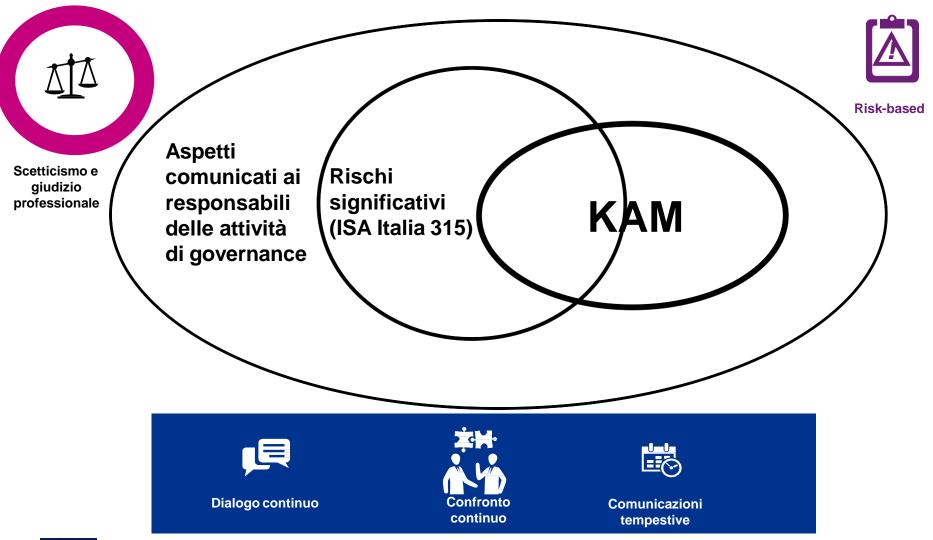


Aspetti che sono stati maggiormente significativi nella revisione (KAM)

- Le KAM sono determinate considerando:
 - Importanza per gli utilizzatori del bilancio e la significatività per il bilancio
 - Competenze e conoscenze specialistiche da parte del revisore, incluse le consultazioni
 - Aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili, inclusi i principi contabili, complessità o soggettività insite nella scelta da parte della direzione di un principio
 - Natura e significatività (quantitativa e qualitativa) degli errori corretti e non corretti, dovuti a frodi o comportamenti o eventi non intenzionali
 - Gravità delle carenze nel controllo interno
 - Natura ed estensione delle procedure di revisione, gravità delle eventuali difficoltà incontrate nel loro svolgimento, nell'acquisizione degli elementi probativi e nella valutazione dei risultati



La sintesi del modello decisionale dell'ISA Italia 701





Informazioni comparative (...continua)

Approccio dei dati corrispondenti

La relazione di revisione del precedente esercizio conteneva un giudizio con modifica. L'aspetto che aveva dato origine alla modifica non è risolto.



Gli effetti o i possibili
effetti sono
significativi sul
bilancio dell'esercizio
corrente

Giudizio con modifica rispetto ai dati dell'esercizio e ai dati corrispondenti



Gli effetti o i possibili effetti non sono significativi nel bilancio dell'esercizio corrente

Giudizio **con modifica** rispetto ai
dati corrispondenti



Informazioni comparative (...continua)

Approccio dei dati corrispondenti

Evidenza di un errore significativo con riferimento ai dati corrispondenti. Il giudizio contenuto nella relazione di revisione sul bilancio dell'esercizio precedente era senza modifica.

La società corregge l'errore nel rispetto del framework di riferimento

Giudizio **senza modifica** con
richiamo d'informativa
(non obbligatorio)



Giudizio con modifica rispetto ai dati corrispondenti (oppure per errata classificazione CE)



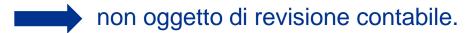


Informazioni comparative (...continua)

Approccio dei dati corrispondenti

— Paragrafo relativo ad altri aspetti:









Informazioni comparative (...continua)

Approccio dei dati corrispondenti

Bilancio del periodo amministrativo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore

ISA Italia 710 par. 13

Indicazione nel paragrafo relativo ad Altri aspetti della relazione del precedente revisore, se leggi o regolamenti non lo vietano.

In tale paragrafo il revisore deve:

- a) dichiarare che il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore
- b) riportare la tipologia di giudizio espresso dal precedente revisore e, se è stato emesso un giudizio con modifica, le relative motivazioni
- c) riportare la data di tale relazione.



Informazioni comparative (...continua)

Approccio dei dati corrispondenti

Bilancio del periodo amministrativo precedente non oggetto di revisione contabile

Paragrafo relativo ad **Altri aspetti** in cui si deve dichiarare che i dati corrispondenti non sono stati sottoposti a revisione contabile.

ISA Italia 710 par. 14

L'indicazione di tale paragrafo non esime il revisore dall'obbligo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengano errori che influenzano in modo significativo il bilancio del periodo amministrativo in esame.



Giudizio sulla coerenza e conformità della relazione sulla gestione con il bilancio

Disciplinato dal ISA 720B

La relazione di revisione comprende un giudizio sulla <u>coerenza</u> della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua <u>conformità</u> alle norme di legge.

Il giudizio include una dichiarazione, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa acquisite nel corso dell'attività di revisione, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione.





Giudizio sulla coerenza e conformità della relazione sulla gestione con il bilancio

Definizioni - SA Italia 720B

Incoerenza

Presenza, nella relazione sulla gestione, di informazioni che contraddicono quelle contenute nel bilancio

Incoerenza significativa

Incoerenza che, considerata singolarmente o insieme ad altre incoerenze, potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono

Mancanza di conformità

Assenza, nella relazione sulla gestione, di informazioni richieste dalle norme di legge





Altri obblighi di reportistica - Giudizio sulla coerenza e conformità della relazione sulla gestione

In caso di significative incoerenze e non conformità



La relazione di revisione include una dichiarazione a descrizione degli errori significativi identificati nella relazione sulla gestione, con indicazioni sulla natura di tali errori





Altri obblighi di reportistica - Giudizio sul bilancio vs. giudizio sulla coerenza

Tipologia di giudizio sul bilancio

Rilievi per divergenza rispetto ai principi contabili di riferimento

Rilievi per limitazioni del processo revisionale rispetto ai principi di revisione di riferimento

Impossibilità di espressione del giudizio per limitazioni al procedimento di revisione o per significative incertezze

Giudizio avverso

Effetti sul giudizio sulla coerenza

Effetto sul giudizio sulla coerenza da valutare nelle specifiche circostanze

Effetto sul giudizio sulla coerenza da valutare nelle specifiche circostanze

Impossibilità di espressione del giudizio sulla coerenza

Impossibilità di espressione del giudizio sulla coerenza





RELAZIONE DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società), costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.





Elementi alla base del giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione "Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio" della presente relazione. Siamo indipendenti rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Altri aspetti

Il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. per l'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1] è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che in data [gg][mm][aa], ha espresso un giudizio senza modifica su tale bilancio.





Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

Il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società.





Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

I nostri obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), abbiamo esercitato il giudizio professionale e [ho mantenuto][abbiamo mantenuto] lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a
comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali
rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio. Il
rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non
individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può
implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o
forzature del controllo interno;





- abbiamo acquisito una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società:
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- siamo giunti ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, siamo tenuti a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del nostro giudizio. Le nostre conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- abbiamo valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

Abbiamo comunicato ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.





Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa], incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa] ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non abbiamo nulla da riportare.





Grazie



