



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia - 22 marzo 2018

Commissione Consultiva Revisione Legale

LA REVISIONE LEGALE IN ITALIA DOPO IL D.LGS. 135/2016

La relazione di revisione

(ISA Italia 700 e segg.)

Premessa:

La relazione di revisione, che deve necessariamente avere la forma scritta, rappresenta un documento di rilevante importanza per il revisore, poiché con essa trasmette, a coloro che dovranno assumere decisioni in merito al bilancio, l'attestazione di aver effettivamente svolto (ISA Italia 200) le attività di revisione secondo le previsioni dei principi di revisione ed in base ai principi etici e di essere riuscito a:

- Acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi, coerenti con la valutazione ed identificazione dei rischi (ISA Italia 330);
- Valutare se gli eventuali errori rilevati e non corretti, singolarmente o complessivamente, non siano significativi (ISA Italia 450);
- Valutare se il bilancio sia redatto in conformità con il quadro normativo applicabile. Tale valutazione deve considerare anche gli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni della direzione (ad es: ingerenze della direzione nelle stime e nelle informazioni; mancanza di neutralità della direzione nella correzione degli errori emersi durante la revisione);

e che in tal modo egli ha potuto formarsi un giudizio, espresso chiaramente nella relazione, in merito al fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Premessa:

Il rilascio della relazione di revisione attesta implicitamente che il revisore abbia verificato, alla luce delle disposizioni del quadro normativo, che:

- a) il bilancio esponga adeguatamente i principi contabili significativi scelti e applicati;
- b) i principi contabili scelti e applicati siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria e siano appropriati;
- c) le stime contabili effettuate dalla direzioni siano ragionevoli;
- d) le informazioni presentate in bilancio siano rilevanti, attendibili, comparabili e comprensibili;
- e) il bilancio fornisca un'informativa adeguata che consenta ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulle informazioni confluite in bilancio;
- f) la terminologia utilizzata in bilancio, inclusa l'intestazione di ciascun prospetto di bilancio, sia appropriata;

Nei casi in cui il bilancio deve essere redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione (Italia), si sta attestando anche di aver considerato:

- a) la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso - inclusi i dati corrispondenti del bilancio comparativo (ISA Italia 710) e le altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione (ISA Italia 720);
- b) se il bilancio, incluse le relative note, rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

Il revisore deve altresì valutare se il bilancio faccia riferimento in modo adeguato al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ovvero lo descriva adeguatamente;

Principali novità

- Rispetto alla precedente formulazione, sparisce il paragrafo introduttivo e le relative informazioni sono ora contenute nel paragrafo relativo al "Giudizio" (Opinion) che acquista maggiore enfasi;
- Il paragrafo della responsabilità della direzione fa ora riferimento non solo agli amministratori ma all'intero sistema di "Governano Societario" includendo, quindi, anche il ruolo del Collegio Sindacale (laddove previsto);
- Ampliamento del paragrafo relativo alla responsabilità del revisore con un maggiore dettaglio informativo;
- Il nuovo principio ISA 701, con il paragrafo "aspetti chiave della revisione" introduce ulteriori obblighi informativi tesi a rafforzare il valore comunicativo della relazione; tale obbligo è stato introdotto specificatamente per gli EIP e non è consentita l'applicazione facoltativa alle relazioni per i bilanci delle altre società.

La relazione di revisione – principali principi ISA Italia di riferimento

 **ISA Italia 700:** Formazione del giudizio e relazione sul bilancio
(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci degli EIP relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 17 giugno 2016 o successivamente e dal 6 agosto 2016 per le altre società)

 **ISA Italia 701:** Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente
(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci degli EIP relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 17 giugno 2016 o successivamente)

 **ISA Italia 705:** Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente
(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci degli EIP relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 17 giugno 2016 o successivamente e dal 6 agosto 2016 per le altre società)

 **ISA Italia 706:** Richiami d’informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente
(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci degli EIP relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 17 giugno 2016 o successivamente e dal 6 agosto 2016 per le altre società)

 **ISA Italia 710:** Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo
(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci degli EIP relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 17 giugno 2016 o successivamente e dal 6 agosto 2016 per le altre società)

 **ISA Italia 720:** Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile
(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 1° gennaio 2015 o successivamente)

 **ISA 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
(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 1° luglio 2016 o successivamente)

Struttura della relazione

- Titolo;
 - Destinatario;
 - Giudizio;
 - Elementi alla base del giudizio;
 - {Richiami d’informativa}
 - {Continuità aziendale};
 - {Aspetti chiave della revisione};
 - {Altri aspetti - ...}
 - Responsabilità della “direzione” per il bilancio;
 - Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio;
 - {Altre informazioni comunicate ai sensi dell’art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014};
 - {Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari};
 - Nome del responsabile dell’incarico;
 - Firma del revisore;
 - Sede del revisore;
 - Data della relazione di revisione.
- Relazione sulla revisione contabile del bilancio*

NB: *in rosso sono indicati i paragrafi che dovranno essere inseriti nella relazione ogni qual volta ne ricorrano i presupposti; tutti gli altri devono considerarsi sempre obbligatori*

Titolo

- Il titolo, rappresentando il primo elemento che viene visualizzato dal lettore, contiene le prime informazioni rilevanti per gli utilizzatori della relazione;
- deve essere chiaramente ed esplicitamente indicato che si tratta della relazione di un revisore indipendente; attestando, così, di avere rispettato tutti i principi etici applicabili con riguardo all'indipendenza, distinguendo così la propria relazione da quella di altri soggetti;
- il titolo deve altresì indicare il riferimento normativo ai sensi del quale è emessa la relazione (ad esempio: ai sensi dell'art. 14 del D.Lvo 39/2010 ovvero, per gli EIP, dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14); questo particolare aspetto riveste un'importanza rilevante nella definizione del perimetro cui il revisore deve attenersi nello svolgimento dell'incarico, delle informazioni che devono essere riportate e delle responsabilità del **revisore** (nei casi diversi dagli incarichi conferiti ai sensi del D.Lvo. 39/10, ad esempio, può risultare opportuno indicare che **non** si tratta di incarico conferito ai sensi di detto decreto)

(ISA Italia 700)

Destinatario

- Le leggi o i regolamenti specificano a chi debba essere indirizzata la relazione di revisione in quello specifico ordinamento giuridico.
- Normalmente la relazione è indirizzata a coloro per i quali la stessa è stata redatta, soci o responsabili della governance aziendale.
- Quando l'incarico è conferito ai sensi del D.Lgs 39/2010, il destinatario coincide con il soggetto che ha formalmente conferito l'incarico, vale a dire gli azionisti/soci della società.

(ISA Italia 700)

La relazione di revisione:

Giudizio

La prima sezione della relazione riguarda il "Giudizio" del revisore e deve:

- a) Identificare l'impresa il cui bilancio è oggetto di revisione contabile;
- b) Dichiarare che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
- c) Identificare l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio (per esempio: Stato Patrimoniale, Conto Economico, prospetto dei movimenti di patrimonio netto, rendiconto finanziario, sintesi dei principi contabili significativi ed altre note. Alcuni ordinamenti potrebbero richiedere ulteriori o diverse informazioni);
- d) Fare riferimento alle note, che includono anche la sintesi dei principi contabili applicati più significativi (si tratta di indicare nella relazione che il bilancio contiene tali informazioni e che sono ritenute esaustive);
- e) Specificare la data o il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto che costituisce il bilancio.

Qualora il revisore sia a conoscenza del fatto che il bilancio sarà incluso in un documento contenente altre informazioni (ad es.: una relazione annuale) e se la forma del documento lo consente, il revisore può valutare di specificare i numeri delle pagine corrispondenti al bilancio oggetto di revisione, in modo da circoscrivere la parte oggetto di revisione.

(ISA Italia 700)

Giudizio

o Tipologie di giudizio

- Qualora si concluda che il bilancio sia redatto in conformità al quadro normativo applicabile *in ogni suo aspetto significativo*, si è nelle condizioni di esprimere un giudizio *senza modifica*; (ISA Italia 700)
- Si è, invece, nella necessità di dover emettere un giudizio *con modifica* quando:
 - a) sulla base degli elementi probativi raccolti, si ritenga che il bilancio, nel suo complesso, contenga errori significativi;
 - b) non sia possibile acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi per poter affermare che il bilancio non contenga errori significativi.

Nei casi in cui il quadro normativo in materia di informazione finanziaria (ad es.: D.Lgs 39/10) sia basato sul principio della “corretta rappresentazione”, il revisore deve discutere la questione con la direzione e, in base a come la questione viene risolta, deve valutare secondo legge se sia necessario esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione (*il confronto con la direzione consente al revisore di comunicare, motivandola, la modifica che intende apportare, in modo da ricercare la condivisione da parte della direzione sull’aspetto da cui deriva la modifica ovvero confermare il disaccordo, ma permette anche alla direzione di fornire al revisore ulteriori informazioni utili circa l’aspetto da cui deriva la modifica*)

(ISA Italia 705)

La relazione di revisione:

Giudizio del revisore senza modifica

Nell'esprimere un giudizio senza modifica il revisore, salvo diverse disposizioni di legge o regolamentari, deve utilizzare una delle espressioni indicate nel principio ISA Italia 700 (par. 25):

- a) Il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ...in conformità al [estremi del quadro normativo applicabile];
- b) Il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della ... in conformità al [estremi del quadro normativo applicabile]; (quest'ultima è la formulazione da utilizzare nel caso di incarichi conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10)

L'individuazione del quadro normativo, nel giudizio del revisore, è finalizzata ad informare gli utilizzatori in merito al contesto in cui viene espresso il giudizio del revisore; nel caso di incarichi conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10, il quadro normativo è individuato con espressioni come:

- ...in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea...
- ...in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione...

Se il giudizio conforme è espresso con riferimento a diversi quadri normativi, può essere indicato separatamente ovvero con unica formula che riporti gli estremi dei quadri normativi. Nei casi in cui il bilancio fosse conforme solo con riferimento ad uno specifico ordinamento, si dovrà indicare che è conforme a tale quadro normativo e si esprimerà un giudizio con rilievo con riferimento all'altro.

(ISA Italia 700)

La relazione di revisione:

Giudizio del revisore con modifica

Il revisore deve esprimere un giudizio con modifica quando:

- 1) Sulla base degli elementi probativi acquisiti, il revisore concluda che il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi;

Natura degli errori significativi (ISA Italia 450 definisce l'errore come la differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce nel bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione che tale voce dovrebbe avere per essere rispondente al quadro normativo):

Un errore significativo del bilancio può insorgere con riferimento:

- a) **All'appropriatezza dei principi contabili scelti**: quando i principi contabili scelti non siano coerenti con il quadro normativo applicabile ovvero quando il bilancio e/o le relative note non rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da conseguire una corretta rappresentazione; può anche insorgere un errore significativo quando l'impresa abbia deciso di cambiare i principi contabili da applicare senza seguire correttamente le disposizioni per la presentazione in bilancio di detti cambiamenti.
- b) **All'applicazione dei principi contabili scelti**: applicazione dei principi non coerente con il quadro normativo; applicazione in modo non coerente con riferimento a diversi periodi amministrativi o a operazioni ed eventi simili; errore involontario in fase di applicazione dei principi contabili scelti.
- c) **All'appropriatezza o all'adeguatezza dell'informativa di bilancio**: mancata inclusione nel bilancio di tutte le informazioni richieste dal quadro normativo; le informazioni non sono presentate in conformità al quadro normativo; il bilancio non fornisce le informazioni necessarie per conseguire una corretta rappresentazione.

(ISA Italia 705)

La relazione di revisione:

Giudizio del revisore con modifica

- 2) Non sia possibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio, nel suo complesso, non contenga errori significativi;

Natura dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati:

L'impossibilità può derivare da:

- a) **Circostanze fuori del controllo dell'impresa:** registrazioni contabili andate distrutte o sequestrate a tempo indeterminato dalle autorità competenti;
- b) **Circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro del revisore:** i) tempistiche del conferimento dell'incarico tali da non consentire al revisore di presenziare all'inventario delle rimanenze; ii) l'impresa utilizza il metodo del patrimonio netto per un'impresa collegata ed il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi adeguati per valutarne l'applicazione in modo appropriato; iii) il revisore stabilisce che non sia sufficiente la sola applicazione di procedure di validità ma i controlli dell'impresa non sono efficaci;
- c) **Limitazioni imposte dalla direzione:** la direzione impedisce al revisore di presenziare agli inventari delle rimanenze o impedisce di richiedere conferme esterne su specifici saldi.

L'impossibilità non costituisce una limitazione se il revisore è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati svolgendo procedure alternative;

Le limitazioni imposte dalla direzione possono avere implicazioni sulla valutazione dei rischi di frode da parte del revisore e sulle considerazioni in merito alla prosecuzione dell'incarico.

(ISA Italia 705)

La relazione di revisione:

Giudizio del revisore con modifica

Tipologie di giudizio con modifica

Sono previste tre tipologie di giudizi con modifica:

- Giudizio con rilievi;
- Giudizio negativo * ;
- Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio. *

La scelta del tipo di giudizio con modifica appropriato dipende:

- a) Dalla natura della causa alla base della modifica, ovvero se si tratti di bilancio significativamente errato oppure se, nel caso di impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, possa esserlo;
- b) Dal giudizio professionale del revisore in merito alla pervasività degli effetti, o dei possibili effetti, sul bilancio che possono scaturire dall'aspetto che dà origine alla modifica.

** In presenza di un Giudizio negativo o di una Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, non è possibile, all'interno del giudizio riferito ad uno stesso quadro normativo, esprimere un giudizio senza rilievi con riguardo ad una o più voci del bilancio*

(ISA Italia 705)

Giudizio con rilievi

- Il revisore esprime un giudizio con rilievi quando:
 - a) Avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi (*ovvero tali da poter influenzare le decisioni economiche da parte degli utilizzatori sulla base del bilancio*), ma non pervasivi per il bilancio (*sono pervasivi gli errori che i) non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio; ii) pur limitandosi a specifici elementi, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio; iii) con riferimento all'informativa di bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio*);
 - b) Non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi.

(ISA Italia 705)

Giudizio con rilievi

- In presenza di rilievi, per esprimere il giudizio il revisore dichiarerà che:

...ad eccezione dell'effetto dell'aspetto/degli aspetti descritto/i nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", a suo giudizio il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica, patrimoniale e finanziaria in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

qualora la modifica derivi dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e adeguati, si farà ricorso all'espressione "ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo..."

(ISA Italia 705)

Giudizio negativo

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

Per esprimere il giudizio negativo, il revisore deve dichiarare che, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio negativo”, a suo giudizio il bilancio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica, patrimoniale e finanziaria in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile.

(ISA Italia 705)

La relazione di revisione:

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

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

- 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;
- in circostanze estremamente rare e caratterizzate da molteplici incertezze, concluda che, pur in presenza di 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.

(ISA Italia 705)

La relazione di revisione:

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

Laddove il revisore dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio per il fatto che non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli *deve*:

- a) dichiarare che non esprime un giudizio sul bilancio;
- b) dichiarare che, a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio;
- c) all'interno della sezione del "Giudizio", rettificare la parte in cui si dichiara che *il bilancio è stato oggetto di revisione contabile* (paragrafo 24 b) del principio di revisione ISA Italia 700), indicando che *il revisore è stato incaricato di svolgere la revisione contabile del bilancio.*

(ISA Italia 705)

La relazione di revisione:

Elementi alla base del giudizio

In questa sezione, *collocata immediatamente dopo* la sezione "Giudizio", vengono forniti importanti elementi circa il contesto nel quale si forma il giudizio del revisore, il quale:

- a) dichiara che la revisione è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (per incarichi ai sensi del D.Lgs. 39/10 si fa riferimento agli ISA Italia);
- b) fa riferimento alla sezione della relazione di revisione che descrive le proprie responsabilità, come stabilite dai principi di revisione internazionali;
- c) include una dichiarazione circa la propria indipendenza dall'impresa in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile. La dichiarazione deve identificare l'ordinamento giuridico di origine delle norme e dei principi in materia di etica e di indipendenza applicabili;
- d) dichiara se ritiene di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati sui cui basare il proprio giudizio.

(ISA Italia 700)

La relazione di revisione:

Elementi alla base del giudizio

Laddove il revisore esprima un *giudizio con modifica* sul bilancio, oltre agli elementi previsti dal principio ISA Italia 700, egli deve:

- a) rettificare il titolo del paragrafo coerentemente con il tipo giudizio, ovvero “Elementi alla base del giudizio con rilievi”, “Elementi alla base del giudizio negativo” o “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio” (ISA Italia 705);
- b) Includere una descrizione dell’aspetto che ha dato origine alla modifica.

La relazione di revisione:

Elementi alla base del giudizio

Il tipo di informazione inserita in questo paragrafo dipenderà dalla natura stessa dell'aspetto all'origine della modifica.

Nel caso in cui l'errore significativo riguardi:

- **specifici importi di bilancio** (inclusa l'informativa di natura quantitativa delle note al bilancio): si descrivono e, se possibile, quantificano gli effetti economici, patrimoniali e finanziari dell'errore (ad es.: quantificazione degli effetti sulle imposte sul reddito, sull'utile e sul patrimonio netto, qualora le rimanenze siano state sovrastimate). Qualora non sia possibile quantificare gli effetti, si dichiarerà tale impossibilità;
- **informazioni di natura descrittiva**: si spiegano i motivi per cui le informazioni sono errate;
- **la mancata presentazione di informazioni obbligatorie**: dopo un confronto con i responsabili circa la mancata presentazione di tali informazioni, si descrive la natura delle informazioni omesse e, se non vietato da leggi o regolamenti, si includono le informazioni omesse (sempre che sia fattibile e siano stati acquisiti sufficienti ed appropriati elementi probativi sulle informazioni omesse - può non essere fattibile qualora la direzione non abbia predisposto le informazioni o queste non siano in altro modo prontamente disponibili al revisore ovvero il revisore le consideri eccessivamente voluminose rispetto alla relazione);
- **l'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati**: si includono le ragioni di tale impossibilità;
- **informazioni comparative** incluse nel bilancio (ISA Italia 710): se gli effetti, o i possibili effetti, sui dati del periodo amministrativo in esame sono significativi, si fa riferimento sia ai dati del periodo amministrativo in esame che ai dati corrispondenti; negli altri casi si spiega che il giudizio è stato emesso con modifica a causa degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto non risolto sulla comparabilità dei dati del periodo in esame con i dati corrispondenti;
- **le altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio** (ad es.: relazione sull'andamento della gestione, sintesi dei principali dati economico-finanziari, dati riguardanti la forza lavoro, piani d'investimento, indici di bilancio, nomi di dirigenti e amministratori, sintesi di dati trimestrali), laddove presentino incoerenze significative e la direzione si rifiuti di apporre le necessarie modifiche (in tale situazione, per il revisore potrebbe essere opportuno confrontarsi con un legale prima di procedere) (ISA Italia 720);

NB: Un giudizio negativo o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio non giustifica la mancata descrizione di altri aspetti identificati che avrebbero comunque richiesto una modifica al giudizio del revisore; tale informativa può comunque risultare rilevante per gli utilizzatori del bilancio.

La relazione di revisione:

Richiami d'informativa

L'inserimento di un richiamo di informativa non influisce sul giudizio del revisore e non sostituisce né l'espressione del revisore di un eventuale giudizio con modifiche, né l'informativa nel bilancio che la direzione è tenuta a predisporre.

I richiami d'informativa devono considerarsi come uno strumento cui il revisore ricorre in casi **eccezionali**, per focalizzare l'attenzione degli utilizzatori su:

- Un aspetto che, sebbene appropriatamente presentato od oggetto di adeguata informativa nel bilancio, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori;
- qualsiasi altro aspetto della revisione contabile che sia rilevante ed appropriato ai fini della comprensione, da parte degli utilizzatori, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.

Poiché il richiamo di informativa deve riferirsi unicamente a informazioni presentate o oggetto di informativa nel bilancio, deve essere inserito un chiaro riferimento all'aspetto da evidenziare e alla collocazione delle informazioni pertinenti che illustrano compiutamente tale aspetto nel bilancio.
(ISA Italia 706)

Richiami d'informativa

Circostanze che possono rendere necessario un richiamo di informativa:

- un'incertezza relativa all'esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte di autorità di vigilanza;
- un evento successivo significativo intervenuto tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione (ISA Italia 560);
- l'applicazione anticipata (quando consentita) 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.

NB: un ampio utilizzo dei richiami di informativa riduce l'efficacia della comunicazione del revisore riguardo agli aspetti oggetto di richiamo. L'inserimento di maggiori informazioni rispetto a quelle presentate o oggetto di informativa nel bilancio, può sottintendere che l'aspetto non sia stato adeguatamente presentato nel bilancio; di conseguenza, il revisore deve aver raccolto, con riferimento all'aspetto oggetto di richiamo, elementi sufficienti ed appropriati per ritenere che tale aspetto non sia significativamente errato nel bilancio.

(ISA Italia 706)

La relazione di revisione:

Continuità aziendale

Nella sua attuale formulazione, il principio ISA Italia 700 prevede che, ove applicabile, la relazione debba contenere un paragrafo relativo alle valutazioni del revisore in merito all'appropriato utilizzo del presupposto della continuità aziendale (ISA Italia 570).

Utilizzo inappropriato del presupposto della continuità aziendale:

Se il bilancio è stato redatto nella prospettiva della continuità aziendale ma, a giudizio del revisore, l'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio è inappropriato, egli deve esprimere un giudizio negativo.

Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa:

Se il bilancio presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica e la relazione di revisione deve includere una sezione separata dal titolo "Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale" al fine di:

- a) richiamare l'attenzione sull'informativa resa in bilancio in cui sono descritti gli aspetti relativi all'incertezza;
- b) dichiarare che tali eventi o circostanze indicano l'esistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e che il giudizio espresso dal revisore, per quanto concerne tale aspetto, è un giudizio senza modifica.

Informativa non adeguata nel bilancio su un'incertezza significativa:

Se il bilancio non presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore deve:

- a) esprimere un giudizio con rilievi, ovvero un giudizio negativo, secondo le circostanze, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705;
- b) dichiarare, nella sezione della relazione di revisione "Elementi alla base del giudizio con rilievi (o negativo)", che esiste un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e che il bilancio non fornisce un'informativa adeguata su tale aspetto.

La relazione di revisione:

Aspetti chiave della revisione

Il principio ISA Italia 701 introduce il paragrafo relativo agli “aspetti chiave della revisione” con riferimento alle revisioni contabili dei bilanci degli EIP e si applica con riguardo ai periodi amministrativi che iniziano in data non anteriore al 17 giugno 2016. Nonostante il principio riporti l'applicazione volontaria anche negli altri casi, tale previsione non è applicabile.

La finalità della comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile è quello di migliorare il valore comunicativo della relazione di revisione fornendo maggiore trasparenza in merito alla revisione contabile svolta.

La comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione:

- a) non sostituisce l'informativa di bilancio che il quadro normativo richiede alla direzione di fornire o che sia altrimenti necessaria per conseguire una corretta rappresentazione;
- b) non sostituisce l'espressione, da parte del revisore, di un giudizio con modifica, laddove richiesto dalle circostanze di uno specifico incarico di revisione in conformità al principio di revisione ISA Italia 705;
- c) non sostituisce l'espressione di un giudizio che, quando esiste un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale, deve tener conto di quanto previsto dal principio di revisione ISA Italia 570;
- d) non rappresenta un giudizio separato su singoli aspetti.

(ISA Italia 701)

La relazione di revisione:

Aspetti chiave della revisione

Identificazione degli aspetti chiave della revisione:

Per determinare quali, tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance (ISA Ita 260), siano stati maggiormente significativi, il revisore deve considerare:

- a) le aree per le quali è stato identificato e valutato un rischio più elevato di errori significativi, ovvero sono stati identificati rischi significativi in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315;
- b) i giudizi significativi del revisore relativi 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;
- c) l'effetto sulla revisione contabile di eventi od operazioni significativi verificatisi nel corso del periodo amministrativo.

(ISA Italia 701)

La relazione di revisione:

Aspetti chiave della revisione

Il revisore deve descrivere ogni aspetto chiave della revisione, specificando nella parte introduttiva, che:

- a) gli aspetti chiave della revisione sono quelli che, secondo il proprio giudizio professionale, sono stati maggiormente significativi nella revisione contabile del bilancio;
- b) tali aspetti sono stati affrontati nell'ambito della revisione contabile del bilancio nel suo complesso e nella formazione del relativo giudizio; su tali aspetti il revisore non esprime un giudizio separato.

La descrizione di ciascun aspetto chiave deve indicare:

- a) perché l'aspetto è stato ritenuto uno di quelli maggiormente significativi nella revisione ed è stato quindi identificato come un aspetto chiave della revisione;
- b) in che modo l'aspetto è stato affrontato nell'ambito della revisione.

(ISA Italia 701)

Altri aspetti

Questo paragrafo può essere inserito quando il revisore ritenga, secondo il proprio giudizio professionale, che un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio sia rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.

Altri aspetti

Circostanze che possono rendere necessario un paragrafo relativo ad **altri aspetti**:

- comunicare un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa del bilancio ma che ritiene rilevanti per la comprensione del bilancio (previa comunicazione alla direzione), qualora ciò non sia vietato da leggi o regolamenti (ISA Italia 706).
- Spiegare le ragioni che impediscono al revisore di recedere dall'incarico nel caso in cui, a causa di una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione imposta dalla direzione, egli si trovi nell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati e valuti come pervasivi i possibili effetti.
- Illustrare la circostanza che l'impresa ha redatto un bilancio in conformità a diversi quadri normativi incaricando il revisore di emettere la relazione riferita ad entrambi i bilanci.
- indicare che il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore (salvo che leggi o regolamenti vietino di fare riferimento alla relazione del precedente revisore sui dati corrispondenti), riportandone la data, la tipologia di giudizio e, nel caso fosse stato emesso un giudizio con modifica, le relative motivazioni (ISA Italia 710)
- Dichiarare che il bilancio relativo al periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile: tale dichiarazione, tuttavia, non esime il revisore dall'obbligo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengono errori che influiscono significativamente sul bilancio in esame (ISA Italia 710).

NB: Il paragrafo **altri aspetti** non comprende:

- le circostanze in cui il revisore assolva ad altri obblighi di reportistica che si aggiungono alla sua responsabilità stabilita dai principi di revisione;
- Le informazioni che è previsto siano fornite dalla direzione;
- Le informazioni che leggi, regolamenti o altri principi professionali, come i principi etici, vietano al revisore di fornire;

Responsabilità della "direzione" per il bilancio

- Questa sezione della relazione descrive la responsabilità di chi, nell'organizzazione aziendale, risponde della redazione del bilancio, che deve fornire una "rappresentazione veritiera e corretta" nel rispetto del quadro normativo; non è necessario far riferimento alla "direzione" ma si deve utilizzare il termine più appropriato nel contesto del quadro normativo dell'ordinamento giuridico di riferimento (Ad es.: amministratori, consiglio di gestione o responsabili delle attività di governance);
- La descrizione deve illustrare che la direzione è responsabile:
 - a) per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo applicabile e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di evitare la presenza di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti ed eventi non intenzionali;
 - b) per la valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio, per l'utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale (inclusa una descrizione di quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale sia appropriato)

(ISA Italia 700)

Responsabilità della "direzione" per il bilancio

- In questa sezione devono essere identificati anche i responsabili della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria; nel contesto nazionale, a seconda dei casi, si tratta del collegio sindacale (sistema tradizionale), del consiglio di sorveglianza (sistema dualistico) o al comitato per il controllo sulla gestione (sistema monistico);
- per incarichi conferiti ai sensi del D.lgs. 39/2010, l'illustrazione della responsabilità deve far riferimento alla "redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta";
- Il revisore, qualora lo ritenga utile, può fare riferimento ad ulteriori responsabilità della direzione previste da leggi o regolamenti, ovvero può stabilire, secondo il proprio giudizio professionale, che esse siano di fatto equivalenti a quelle previste dal principio di revisione ISA Italia 210.

(ISA Italia 700)

La relazione di revisione:

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

In questa sezione della relazione il revisore deve:

- a) dichiarare che gli obiettivi del revisore sono:
 - i. Acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio, nel suo complesso, non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
 - ii. emettere una relazione di revisione che includa il proprio giudizio;Tali obiettivi sono in contrapposizione alle responsabilità della direzione per la redazione del bilancio.
- b) Dichiarare che 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 internazionale (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, ove esistente;
- c) Dichiarare che gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e, alternativamente:
 - i. Dichiarare che essi sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio, ovvero;
 - ii. Fornire una definizione o una descrizione della significatività in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

(ISA Italia 700)

La relazione di revisione:

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

In questa sezione, inoltre, il revisore :

- a) Dichiarare che la revisione è stata svolta in conformità ai principi di revisione (ISA Ita) e che per tutta la durata dell'incarico ha esercitato il giudizio professionale e mantenuto lo scetticismo professionale;
- b) Descrive l'attività di revisione contabile precisando che le sue responsabilità sono:
 - i. Identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi; acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio 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.
 - ii. Acquisire 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 dell'impresa.
 - iii. Valutare l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, inclusa la relativa informativa;

(ISA Italia 700)

La relazione di revisione:

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

- iv. giungere ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di un'incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Se il revisore giunge alla conclusione che esiste un'incertezza significativa, egli è tenuto 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 proprio giudizio. Le conclusioni del revisore sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della relazione di revisione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che un'impresa cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- v. valutare , quando il bilancio è redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione; (ISA Italia 700)

La relazione di revisione:

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

Quando l'incarico prevede la revisione del bilancio di un gruppo (ISA Italia 600), occorre descrivere le ulteriori responsabilità del revisore dichiarando che:

- i. le responsabilità del revisore sono di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio del gruppo;
- ii. il revisore è responsabile della direzione, della supervisione e dello svolgimento della revisione contabile del gruppo;
- iii. il revisore è l'unico responsabile del giudizio di revisione espresso.

(ISA Italia 700)

La relazione di revisione:

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

Il revisore deve altresì:

- a) dichiarare che comunica ai responsabili delle attività di governance (ISA Italia 260) 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;
- b) per le società quotate, dichiarare che fornisce ai responsabili delle attività di governance una dichiarazione sul fatto che egli ha rispettato le norme e i principi applicabili in materia di etica e di indipendenza e comunica loro ogni situazione che può ragionevolmente avere un effetto sulla sua indipendenza e le relative misure di salvaguardia;
- c) per le società quotate e per le altre imprese per cui gli aspetti chiave della revisione vengono comunicati in base al principio ISA Italia n. 701, dichiarare che, tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance, il revisore identifica quelli che sono stati maggiormente significativi nell'ambito della revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame e che costituiscono quindi gli aspetti chiave della revisione.

(ISA Italia 700)

La relazione di revisione:

Responsabilità del revisore

Responsabilità del revisore con riferimento alle informazioni comparative:

Ci sono due tipi di approcci agli obblighi di reportistica:

- a) Approccio dei **dati corrispondenti** (situazione normale in Italia): il giudizio del revisore sul bilancio riguarda soltanto il periodo amministrativo in esame;
- b) Approccio del **bilancio comparativo**: il giudizio del revisore riguarda ciascun periodo amministrativo per il quale il bilancio è presentato *(non si applica per gli incarichi conferiti ai sensi del D.lgs. 39/10)*.

(ISA Italia 710)

La relazione di revisione:

Responsabilità del revisore

Approccio dei **dati corrispondenti**

In questo caso il revisore deve considerarli se:

- la relazione relativa all'esercizio precedente conteneva rilievi, una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio ovvero un giudizio negativo e l'aspetto all'origine della modifica non è stato risolto, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica sul bilancio del periodo amministrativo in esame. Nel paragrafo relativo agli elementi alla base della modifica del giudizio il revisore deve:
 - a) fare riferimento sia ai dati del periodo in esame che a quelli corrispondenti, qualora gli effetti o i possibili effetti dell'aspetto sui dati del periodo in esame siano significativi;
 - b) Spiegare che il giudizio con modifica è dovuto a causa degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto non risolto sulla comparabilità dei dati del periodo in esame con i dati corrispondenti
- Vengono acquisiti elementi probativi sul fatto che il bilancio del periodo precedente, sul quale è stato emesso un parere senza modifiche, contiene un errore significativo e i dati corrispondenti non sono stati correttamente rideterminati ovvero non è stata fornita adeguata informativa. Il revisore dovrà esprimere un giudizio, sul bilancio del periodo in esame, con rilievi ovvero negativo con riferimento ai dati corrispondenti.

(ISA Italia 710)

Responsabilità del revisore

Approccio dei dati corrispondenti

- Se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore e le leggi o i regolamenti non vietino al revisore di fare riferimento alla relazione di tale revisore sui dati corrispondenti, il revisore, in un paragrafo relativo ad altri aspetti, deve:
 - a) Dichiarare che il bilancio del periodo precedente è stato sottoposto a revisione contabile di un altro revisore;
 - b) Riportare la tipologia di giudizio espresso dal precedente revisore e, in caso di giudizio con modifica, le relative motivazioni;
 - c) Riportare la data di tale relazione.
- se, invece, il bilancio del periodo precedente non è stato oggetto di revisione, il revisore indicherà, nel paragrafo relativo agli altri aspetti, che i dati corrispondenti non sono stati sottoposti a revisione legale. Tale dichiarazione non esime il revisore dall'obbligo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengano errori che influiscano significativamente sul bilancio del periodo in esame.

(ISA Italia 710)

La relazione di revisione:

Responsabilità del revisore

Responsabilità del revisore con riferimento alle altre informazioni:

In assenza di apposite regole nelle particolari circostanze dell'incarico, il giudizio del revisore non riguarda le altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione (come relazioni annuali o di accompagnamento) e il revisore non ha una responsabilità specifica nel determinare se tali informazioni siano state formulate in modo appropriato. Il revisore, tuttavia, è tenuto a leggere criticamente le altre informazioni in quanto la credibilità del bilancio oggetto di revisione può essere inficiata da incoerenze significative tra il bilancio e le altre informazioni ovvero da errori nella rappresentazione dei fatti.

(ISA Italia 720)

La relazione di revisione:

Responsabilità del revisore

Responsabilità del revisore con riferimento alle altre informazioni in presenza di incoerenze significative:

Se nella lettura critica delle altre informazioni il revisore identifica un'incoerenza significativa, egli deve stabilire se sia necessario apportare delle modifiche al bilancio oggetto di revisione contabile, ovvero alle altre informazioni.

Qualora sia necessario apportare delle modifiche al bilancio oggetto di revisione contabile e la direzione si rifiuti di effettuarle, il revisore deve esprimere nella relazione di revisione un giudizio con modifica, secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale n. 705.

Qualora, invece, sia necessario apportare delle modifiche alle altre informazioni e la direzione si rifiuti di effettuarle, il revisore deve darne comunicazione ai responsabili delle attività di governance, salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, e inserire nella relazione di revisione un paragrafo, relativo ad altri aspetti, che illustri l'incoerenza significativa in conformità al principio di revisione ISA n. 706 ovvero recedere dall'incarico, ove consentito da leggi o regolamenti applicabili.

(ISA Italia 720)

La relazione di revisione:

Responsabilità del revisore

Responsabilità del revisore con riferimento alle altre informazioni in presenza di errori significativi nella rappresentazione dei fatti:

Se, nella lettura critica delle altre informazioni volta all'identificazione di incoerenze significative, il revisore viene a conoscenza di un evidente errore significativo nella rappresentazione dei fatti, deve discutere tale aspetto con la direzione.

Se, anche dopo questa discussione, il revisore ritiene che vi sia un evidente errore significativo nella rappresentazione dei fatti, il revisore deve richiedere alla direzione di consultare un soggetto terzo qualificato, ad esempio il proprio consulente legale, e deve tenere in considerazione il parere ricevuto.

Se il revisore conclude che nelle altre informazioni vi sia un errore significativo nella rappresentazione dei fatti che la direzione rifiuta di correggere, egli deve comunicare ai responsabili della attività di governance, salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, i propri dubbi riguardo le altre informazioni e intraprendere ulteriori azioni appropriate (come acquisire un parere del proprio legale).

(ISA Italia 720)

La relazione di revisione:

Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento UE 537/2014

Quando la revisione è effettuata con riferimento ai bilanci degli EIP, la relazione deve includere un apposito paragrafo contenente:

- l'indicazione del soggetto o organo che ha conferito l'incarico di revisione legale;
- l'indicazione della data in cui è stato conferito l'incarico di revisione legale e la durata dello stesso;
- la dichiarazione che non sono stati prestati i servizi vietati diversi dalla revisione contabile di cui all'art. 5, par. 1, del Regolamento (UE) 537/14 e che il revisore legale o la società di revisione, nell'esecuzione della revisione, sono rimasti indipendenti rispetto all'impresa il cui bilancio è sottoposto a revisione;
- l'indicazione di qualsiasi servizio, in aggiunta alla revisione legale, che è stato prestato dal revisore legale o dalla società di revisione alla società il cui bilancio è sottoposto a revisione, o alle sue controllate, che non è stato oggetto di specifica informazione nella relazione sulla gestione o nel bilancio;
- la conferma che il giudizio sul bilancio espresso nella relazione di revisione è in linea con quanto indicato nella relazione aggiuntiva destinata all'organo che svolge le funzioni di comitato per il controllo interno e la revisione legale nei diversi sistemi di amministrazione e controllo, predisposta ai sensi dell'art.11 del citato Regolamento.

La relazione di revisione:

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Con questo paragrafo si assolvono gli obblighi di reportistica, che si aggiungono alla responsabilità stabilita dai principi di revisione internazionali, in forza di disposizioni di legge o regolamenti, tra cui si segnalano:

- Per gli incarichi conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/2010: il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge, oltre alla 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 (art. 14, co.2 lett. e)
- L'art. 34 della Direttiva 2013/34/UE richiede che il revisore esprima un giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e se la stessa sia stata preparata in conformità dei requisiti di legge e dichiarare se siano state individuate rilevanti dichiarazioni errate nella relazione sulla gestione e fornisca un'indicazione sulla natura di tali dichiarazioni errate; (ISA Italia 720B)
- Con riferimento alle società emittenti valori mobiliari ammessi alle negoziazioni in mercati regolamentati, al revisore è richiesto di esprimere, ai sensi dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98, il giudizio sulla coerenza di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario, in particolare quelle di cui al co. 1, lettere c) (partecipazioni rilevanti nel capitale, dirette o indirette, ad esempio tramite strutture piramidali o di partecipazione incrociata, secondo quanto risulta dalle comunicazioni effettuate ai sensi dell'art. 120), d) (se noti, i possessori di ogni titolo che conferisce diritti speciali di controllo e una descrizione di questi diritti), f) (qualsiasi restrizione al diritto di voto, ad esempio limitazioni dei diritti di voto ad una determinata percentuale o ad un certo numero di voti, termini imposti per l'esercizio del diritto di voto o sistemi in cui, con la cooperazione della società, i diritti finanziari connessi ai titoli sono separati dal possesso dei titoli), l) (le norme applicabili alla nomina e alla sostituzione degli amministratori e dei componenti del consiglio di gestione e di sorveglianza, nonché alla modifica dello statuto, se diverse da quelle legislative e regolamentari applicabili in via suppletiva) ed m) (l'esistenza di deleghe per gli aumenti di capitale ai sensi dell'articolo 2443 del codice civile ovvero del potere in capo agli amministratori o ai componenti del consiglio di gestione di emettere strumenti finanziari partecipativi nonché di autorizzazioni all'acquisto di azioni proprie) e di cui al co. 2, lettera b) (le principali caratteristiche dei sistemi di gestione dei rischi e di controllo interno esistenti in relazione al processo di informativa finanziaria, anche consolidata, ove applicabile) (ISA Italia 720B)

La relazione di revisione:

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari - contenuto

Questa sezione separata della relazione deve contenere:

- a) La descrizione delle responsabilità degli amministratori per la predisposizione della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario (ove predisposta) e per il loro contenuto coerente con il bilancio e conforme con quanto previsto dalle norme di legge;
- b) La descrizione delle responsabilità del revisore (il giudizio sulla coerenza e sulla conformità non rappresenta un giudizio sulla rappresentazione veritiera e corretta della relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario, quanto una dichiarazione sugli eventuali errori significativi formulata alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto, acquisite nel corso della revisione contabile del bilancio; non costituisce l'espressione di un giudizio professionale e non è destinata a fornire alcuna forma di assicurazione);
- c) Il giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, e sulla loro conformità alle richieste provenienti dalle norme di legge;
- d) Con riferimento alla dichiarazione relativa al giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio (art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs 39/2010), l'indicazione che, alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile ai fini dell'espressione del giudizio del bilancio, il revisore non ha nulla da riportare (ovvero l'indicazione della natura degli eventuali errori).

La relazione di revisione:

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari - contenuto

- In presenza di una relazione che riporta l'espressione di un giudizio senza modifica sul bilancio, il revisore che si trova nella circostanza ritenere che esista un errore significativo o una mancanza di conformità nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e la direzione non procede alla correzione dell'errore, deve procedere come segue:
 - **incoerenza significativa**: esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi o negativo, descrivendo l'incoerenza;
 - **mancanza di conformità**: esprimere un giudizio di non conformità alle norme di legge, fornendo indicazioni sulla mancanza di conformità;
 - **errori significativi**: dichiarare tale circostanza e fornire indicazioni sulla natura dell'errore riscontrato;
- In presenza di un giudizio con rilievo: il revisore deve valutare i riflessi sul giudizio sulla coerenza derivanti dalla parziale inattendibilità del bilancio;
- Quando giudizio è negativo o vi è dichiarazione di impossibilità, il revisore deve concludere di non poter esprimere un giudizio sulla coerenza;
- Qualora, invece, la relazione sulla gestione e la relazione sul governo societario (ove presente) non siano messe a disposizione in tempo utile per lo svolgimento delle procedure, il revisore deve valutare le implicazioni della specifica circostanza ai fini dell'espressione del giudizio sulla coerenza.

La relazione di revisione:

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Quando la relazione di revisione contiene una sezione relativa ad altri obblighi di reportistica, le parti relative ai paragrafi 20-39 del principio ISA Italia 700 (ovvero dal "titolo" alla "responsabilità del revisore") devono essere incluse in una sezione intitolata "Relazione sulla revisione contabile del bilancio" e la sezione relativa alle "altre disposizioni regolamentari" deve essere inserita subito dopo.

Firma e sede del revisore

- 1) La relazione di revisione deve essere firmata dal revisore.
 - La firma può essere apposta in nome e per conto del soggetto incaricato della revisione, a titolo personale dal revisore o in entrambe le forme; in alcuni ordinamenti giuridici può essere richiesto di dichiarare il titolo posseduto nell'ambito della revisione ovvero il possesso dell'abilitazione rilasciata dall'autorità preposta in quello specifico ordinamento.
 - Per gli incarichi conferiti ai sensi del D.Lgs 39/2010, la relazione riporta:
 - Il nome e il cognome del revisore, se l'incarico è conferito a persona fisica;
 - La denominazione sociale, il nome e il cognome del responsabile dell'incarico, nel caso di conferimento dell'incarico a persona giuridica;
 - In caso di conferimento dell'incarico a più revisori congiuntamente, gli estremi di tutti i responsabili dell'incarico.
- 2) Nella relazione di revisione deve essere indicato anche il luogo nel quale il revisore esercita la propria attività.

(ISA Italia 700)

La relazione di revisione:

Data della relazione di revisione

- La relazione deve riportare una data *non antecedente* alla data in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio, inclusa l'evidenza che:
 - a) Tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, siano stati redatti;
 - b) Coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità abbiano dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio;
- La data della relazione informa gli utilizzatori della stessa sul fatto che il revisore ha considerato l'effetto degli eventi e delle operazioni di cui sia venuto a conoscenza e si sono verificati fino a quella data. Per quanto concerne fatti di cui il revisore viene a conoscenza in un momento successivo si rinvia al principio di revisione ISA Italia n.560;
- Poiché il giudizio del revisore riguarda il bilancio, di cui è responsabile la direzione, il revisore non è in condizione di concludere che sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati fino a quando non avrà ottenuto evidenza del fatto che tutti i prospetti costituenti il bilancio, note incluse, siano stati redatti e che la direzione ne ha assunto la responsabilità (in alcuni ordinamenti può essere prevista la presenza di soggetti specifici deputati a verificare che tutti i prospetti e le note relativi al bilancio siano redatti, in tal caso occorre acquisire evidenza che ciò sia avvenuto);

(ISA Italia 700)



Commissione Consultiva Revisione Legale

Grazie per l'attenzione...

... e la pazienza!

Il presente documento è stato elaborato allo scopo di fornire una traccia in merito al contenuto ed alla forma che può avere la relazione di revisione, alla luce di quanto indicato nei principi di revisione internazionali ISA Italia; è predisposto con l'intento di fornire un quadro generale dei principi cui si riferisce e non può, in ogni caso, considerarsi esaustivo o sostitutivo degli stessi. In sede di elaborazione, si è ritenuto di fare prevalentemente riferimento a quanto previsto per gli incarichi conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/2010. Per quanto non riportato si rinvia ai principi di revisione ed alle norme di legge vigenti in Italia.