



**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BARI**
Circonscrizione del Tribunale di Bari

**LA SCELTA DELLA
TIPOLOGIA DI
GIUDIZIO DI REVISIONE:
IL PROCESSO DI
FORMAZIONE DEL GIUDIZIO**

Dott. Corrado Aprico

Bari, 16 novembre 2018

La scelta della tipologia di giudizio di revisione

Le tipologie di giudizio di revisione previste dagli ISA ITALIA sono i seguito riportati:

- a) Giudizio senza modifica
- b) Giudizio con modifica
- c) Giudizio negativo
- d) Impossibilità ad esprimere un giudizio

Inoltre negli ISA si tratta di :

- Richiamo di informativa e paragrafi di enfasi
- Situazioni di incertezza e situazioni di incertezza correlate alla continuità aziendale

La scelta della tipologia di giudizio di revisione

Giudizio senza modifica – ISA ITALIA 700

Il giudizio senza modifica si ha quando il revisore sulla base degli elementi probativi sufficienti ed appropriati raccolti nello svolgimento della revisione contabile sia giunto alla conclusione che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, conformemente alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione.



IL BILANCIO E' REDATTO CON CHIAREZZA E RAPPRESENTA IN MANIERA VERITIERA E CORRETTA LA SITUAZIONE PATRIMONIALE, FINANZIARIA, IL RISULTATO ECONOMICO E I FLUSSI DI CASSA

La scelta della tipologia di giudizio di revisione

Giudizio senza modifica – ISA ITALIA 700

Il giudizio senza modifica richiede che il revisore abbia acquisito una ragionevole sicurezza che il bilancio non contenga errori.

Tale conclusione si avrà quando sono stati rispettati i seguenti punti:

- a) Sono stati acquisiti elementi probativi appropriati e sufficienti per la verifica delle asserzioni di bilancio;
- b) Gli errori non corretti, singolarmente o nel loro insieme, non sono significativi, in conformità a quanto previsto dall'ISA ITALIA n. 450

La scelta della tipologia di giudizio di revisione

Giudizio senza rilievi – ISA ITALIA 700

- c) Tutti gli aspetti significativi relativi alla redazione del bilancio sono stati rispettati e, ciò accade quando:
- ✓ Il bilancio espone adeguatamente i principi contabili di riferimento applicati per la sua redazione.
 - ✓ Tali principi contabili sono coerenti con il quadro normativo applicabile.
 - ✓ Le stime contabili sono ragionevoli.
 - ✓ Le informazioni presenti sul bilancio sono pertinenti, attendibili, comparabili e comprensibili.
 - ✓ Il bilancio fornisce adeguata informativa che consenta agli utilizzatori di comprendere l'effetto di operazioni ed eventi significativi.
 - ✓ La terminologia utilizzata in bilancio è appropriata e sono state fornite le informazioni rilevanti in maniera chiara e adeguata.

La scelta della tipologia di giudizio di revisione

Giudizio con modifica – ISA ITALIA 700

Qualora il revisore:

- a) sulla base degli elementi probativi acquisiti concluda che il bilancio contenga errori significativi non corretti;
- b) Non sia in grado di acquisire gli elementi probativi appropriati e sufficienti per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori;

***IL REVISORE DEVE ESPRIMERE GIUDIZIO CON MODIFICA
IN CONFORMITA' A QUANTO PREVISTO DALL'ISA ITALIA***

n. 705

(par. 17 ISA ITALIA 700)

La scelta della tipologia di giudizio di revisione

Giudizio con modifica – ISA ITALIA 705

Ai sensi del paragrafo 2 dell'ISA Italia 705 il giudizio con modifica può presentarsi in tre tipologie differenti:

- 1) Giudizio con rilievi
- 2) Giudizio negativo
- 3) Dichiarazione di impossibilità di esprimere giudizio

La decisione su quale tipologia di giudizio con modifica applicare dipenderà dalla **pervasività degli effetti** derivanti degli errori identificati o eventuali errori che non siano stati identificati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati.

La scelta della tipologia di giudizio di revisione

Giudizio con modifica – ISA ITALIA 705

Gli effetti di errori, ovvero i possibili effetti di eventuali errori che non siano stati identificati, sono **pervasivi** quando:

- 1) Non si limitano a specifici elementi, conti o voci di bilancio.
- 2) Pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci di bilancio, questi rappresentano una parte sostanziale del bilancio stesso.
- 3) Con riferimento all'informativa, assumono una importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

La scelta della tipologia di giudizio di revisione

Giudizio con rilievi – ISA ITALIA 705

Il giudizio con rilievi si avrà nei seguenti casi:

- a) Il revisore sulla base degli elementi probativi appropriati e sufficienti raccolti, ritiene che il bilancio contenga errori, che singolarmente o nel loro insieme, siano da considerarsi **significativi ma non pervasivi** → **giudizio con rilievi** (rilievo per mancanza di conformità alle norme che disciplinano i criteri di redazione del bilancio)
- b) Il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi e appropriati sufficienti sui quali basare il proprio giudizio, tuttavia ritiene che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere **significativi ma non pervasivi** → **giudizio con rilievi** per limitazioni al procedimenti di revisione e possibili effetti di errori non individuati.

ISA Italia 705

Rilievi per limitazioni alle procedure di revisione

Una limitazione alle procedure di revisione può derivare da:

- Circostanze **al di fuori del controllo dell'impresa** (registrazioni contabili distrutte o sequestrate);
- Circostanze relative alla **natura** e alla **tempistica** del **lavoro di revisione** (partecipazioni valutate col metodo del patrimonio netto, mancata partecipazione all'inventario fisico, **applicazione delle sole procedure di validità non valutata sufficiente in presenza di controlli dell'impresa non ritenuti efficaci**);
- **Limitazioni imposte dalla direzione** (partecipazione inventari, invio di richieste di conferme esterne).

In caso di **limitazioni imposte** dall'impresa valutare le implicazioni per l'attività di revisione (ad es. rischio di frode).

La scelta della tipologia di giudizio di revisione

Giudizio negativo – ISA ITALIA 705

Si ha il giudizio negativo quando il revisore ritiene che sulla base degli elementi probativi sufficienti ed appropriati il bilancio contenga errori che singolarmente o congiuntamente considerati sono **significativi e pervasivi**.

In tal caso si ha un **giudizio negativo** poiché per effetto dei predetti errori il bilancio, nel suo complesso, non è stato redatto in conformità ai criteri che ne disciplinano la sua redazione e, pertanto, esso non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria e il risultato economico.

La scelta della tipologia di giudizio di revisione

Impossibilità di esprimere un giudizio – ISA ITALIA 705

Si ha l'impossibilità di esprimere un giudizio quando il revisore non è in grado di acquisire gli elementi probativi appropriati e sufficienti per poter concludere con ragionevole certezza che il bilancio non sia inficiato da errori.

Tale situazione si determina qualora il revisore per l'impossibilità di acquisire gli elementi probativi e sufficienti ritiene che i possibili effetti sul bilancio di errori non individuati potrebbero essere **significativi e pervasivi**.

Qualora **in circostanze estremamente rare** siano presenti molteplici incertezze e il revisore, pur avendo raccolto elementi probativi appropriati e sufficienti su ciascuna singola incertezza, non è in grado di formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze nel loro insieme, dovrà dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio.

La scelta della tipologia di giudizio di revisione

Schema riepilogativo per la modifica al giudizio di revisione

Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica	Giudizio del revisore	
	Significativo ma non pervasivo	Significativo e pervasivo
Bilancio errato [per errori e/o carenza di informativa]	Giudizio con rilievi	Giudizio negativo
Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati [per limitazioni alle procedure di revisione]	Giudizio con rilievi	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio



**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BARI**

Circostrizione del Tribunale di Bari

***IL CONTENUTO DELLA
RELAZIONE DEL REVISORE:
GIUDIZI SUL LAVORO SVOLTO***

Dott. Corrado Aprico

Bari, 16 novembre 2018

La nuova relazione di revisione ISA Italia

Elenco ISA Italia in tema di relazione di revisione

Con l'introduzione degli ISA Italia si ha una trattazione più organica e dettagliata degli aspetti connessi alla relazione di revisione.

In particolare c'è un set specifico di ISA Italia tutti dedicati alla relazione di revisione come di seguito dettagliato:

- 700 – Formazione del giudizio e relazione sul bilancio
- 701 – Comunicazione degli aspetti chiave nella relazione di revisione
- 705 – Modifiche al giudizio nella relazione
- 706 – Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti
- 710 – Informazioni comparative
- 720 – La responsabilità relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio
- 720 B – La responsabilità relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario.

ISA Italia 700

Data di entrata in vigore

Il presente principio entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi a periodi amministrativi che iniziano:

EIP



17/06/2016

NON EIP



06/08/2016

ISA Italia 700

Nuova struttura della relazione di revisione

La relazione di revisione deve contenere i seguenti elementi (sezioni):

- TITOLO
- DESTINATARI
- GIUDIZIO DEL REVISORE
- ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO
- INCERTEZZA SIGNIFICATIVA CONTINUITA' AZIENDALE (**opzionale**)
- RICHIAMO DI INFORMATIVA (**opzionale**)
- ALTRI ASPETTI (**opzionale**)
- ASPETTI CHIAVE DELLA REVISIONE (**solo EIP**)
- RESPONSABILITA' PER IL BILANCIO
- RESPONSABILITA' PER LA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO
- ALTRE INFORMAZIONI AI SENSI DELL'ART. 10 DEL REG. UE 537/2014 (**solo EIP**)
- ALTRI OBBLIGHI DI REPORTISTICA
- SEDE, DATA E FIRMA DEL REVISORE LEGALE.

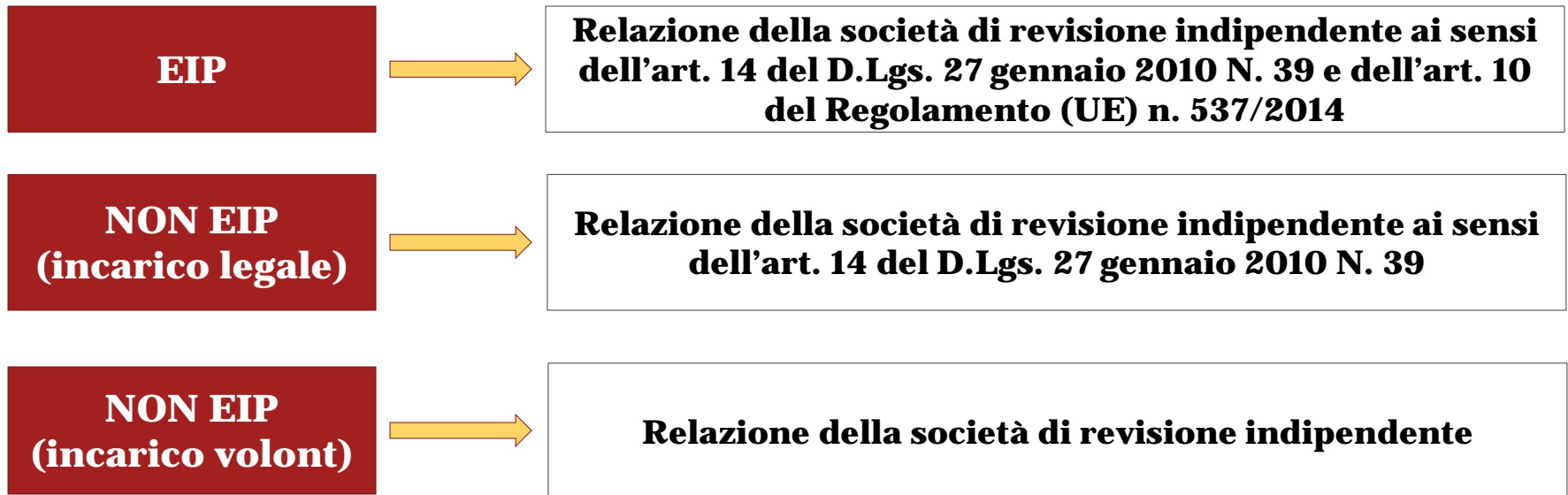
ISA Italia 700

Titolo - paragrafi 20 e 20(I)

Il titolo della relazione di revisione deve indicare chiaramente:

- che il revisore è soggetto **indipendente**.
- il **riferimento normativo** a fronte del quale l'incarico è stato conferito (ad eccezione degli incarichi che hanno natura volontaria).

Esempi del titolo di relazione di revisione:

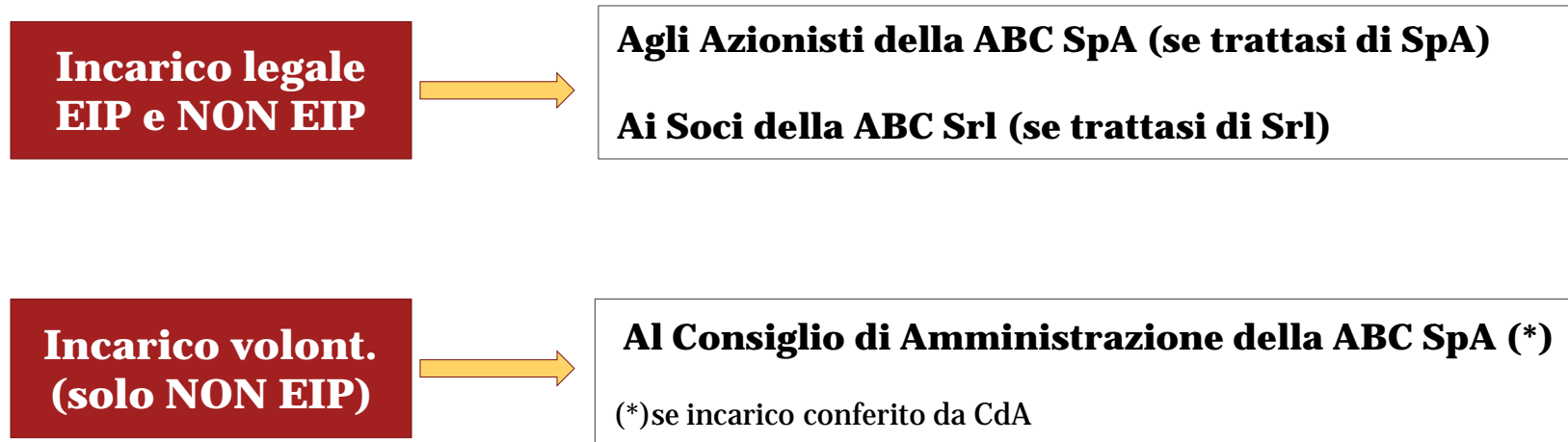


ISA Italia 700

Destinatari - paragrafi 22 e 22(I)

La relazione deve indicare il soggetto a cui è destinata.

Normalmente il destinatario della relazione è il **soggetto** che ha **conferito** l'incarico e quindi:



ISA Italia 700

Giudizio del revisore - paragrafi 23 - 27

Il giudizio di revisione deve essere contenuto in specifica sezione della relazione di revisione intitolata "*Giudizio*".

L'ISA Italia 700 tratta del giudizio senza rilievi, mentre le modalità di rappresentazione del giudizio modificato sono contenute nell'ISA Italia 701.

La sezione *Giudizio* deve contenere le seguenti informazioni:

- Identificare l'impresa il cui bilancio è sottoposto a revisione nonché il bilancio medesimo, mediante l'identificazione dell'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio medesimo.
- Fare riferimento al documento che include la sintesi dei più significativi principi contabili di riferimento.
- Specificare la data o il periodo amministrativo di riferimento di ciascun prospetto che costituisce il bilancio.
- Utilizzare l'espressione "*il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della...*" nel caso di giudizio senza rilievi.

ISA Italia 700

Giudizio del revisore - paragrafi 23 - 27

*Esempio di paragrafo del Giudizio per **EIP**:*

Giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della ABC SpA costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2017, dal conto economico, dal prospetto della variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

A nostro giudizio il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della ABC SpA al 31 dicembre 2017, del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità agli International Financial Reporting Standard adottati dall'Unione Europea nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/05.

ISA Italia 700

Giudizio del revisore - paragrafi 23 - 27

*Esempio di paragrafo del Giudizio per **NON - EIP**:*

Giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della ABC SpA costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2017, 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 ABC SpA al 31 dicembre 2017, 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.

ISA Italia 700

Elementi alla base del Giudizio - paragrafi 28 e 28(I)

Immediatamente dopo la sezione del Giudizio deve essere riportata una sezione intitolata "*Elementi alla base del giudizio*" in cui il revisore deve:

- a) Dichiarare che la revisione è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali e, in particolare, in caso di incarico conferito ai sensi del D.Lgs. 39/2010 la revisione deve essere svolta in conformità ai "*principi di revisione internazionali (ISA Italia)*".
- b) Fare riferimento alla sezione che descrive le responsabilità del revisore.
- c) Includere una dichiarazione di indipendenza, facendo riferimento all'ordinamento giuridico nonché ai principi applicabili in materia di etica e di indipendenza.
- d) Dichiarare di aver acquisito elementi probativi appropriati e sufficienti su cui basare il proprio giudizio.

ISA Italia 700

Elementi alla base del Giudizio - paragrafi 28 e 28(I)

Esempio di sezione Elementi alla base del Giudizio (non ci sono differenze nella formulazione di detta sezione tra EIP e NON EIP).

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 contabile del bilancio d'esercizio* della presente relazione. Siamo indipendenti rispetto alla Società ABC SpA 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.

ISA Italia 700 e 701

Aspetti chiave della revisione - paragrafi 30 - 31(I) ISA Italia 700 (applicabile solo a EIP)

Nelle revisioni contabili di EIP in virtù di quanto previsto dall'art. 10, paragrafo 2, lettera c) del Regolamento (UE) n. 537/2014 deve essere inserita una specifica sezione "*Aspetti chiave della revisione contabile*".

In tale sezione occorre riportare:

- a) Quelli aspetti della revisione contabile che a giudizio del revisore possano considerarsi *aspetti chiave (Key Audit Matter – KAM)*
- b) Le procedure di revisione svolte in risposta a ciascuno degli aspetti chiave descritti.

Ai sensi di quanto previsto dall'ISA Italia 701, paragrafi 8 e 8(I) gli aspetti chiave della revisione possono essere:

- quegli aspetti che sono stati più significativi nello svolgimento dell'attività di revisione contabile;
- i più rilevanti rischi di errori significativi (art. 10, par. 2, lettera c Reg. UE 537/2014)

ISA Italia 700 e 701

Aspetti chiave della revisione



maggiore trasparenza
sulle attività svolte dal
revisore in esecuzione del
proprio incarico

**migliorare il valore
comunicativo** della
relazione di revisione

Gli aspetti chiave della revisione devono, pertanto, essere identificati con specifici sottoparagrafi e occorre fare riferimento alle note del bilancio in cui tali aspetti sono stati trattati in termini di principi contabili applicati ovvero per descrizione degli effetti patrimoniali ed economici riflessi nel bilancio.

ISA Italia 700 e 701

Aspetti chiave della revisione

La descrizione di ciascun KAM deve includere un riferimento all'eventuale relativa informativa nel bilancio e deve indicare:

a) perché l'aspetto è stato ritenuto uno di quelli **maggiormente significativi** nella revisione ed è stato quindi identificato come un KAM;

b) in che modo l'aspetto è stato **affrontato** nell'ambito della revisione.

Nota Bene:

- 1) Gli aspetti chiave della revisione non costituiscono rilievi del giudizio di revisione (questi sono invece trattati e disciplinati dall'ISA Italia 705).
- 2) Conseguentemente, non devono essere inclusi nella sezione degli aspetti chiave quegli elementi che a giudizio del revisore rappresentano un rilievo nel giudizio di revisione.
- 3) Eventuali rilievi ovvero una incertezza significativa sulla continuità aziendale ai sensi dell'ISA Italia 570 devono essere trattati nelle specifiche sezioni.

ISA Italia 701

ISA 701 – “COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR’S REPORT”

Tratta delle **responsabilità del revisore nel comunicare gli aspetti chiave** della revisione contabile nella relazione di revisione.

SCOPO -> rafforzare il valore comunicativo della relazione di revisione fornendo maggiore trasparenza in merito alla revisione contabile svolta.

Applicabilità: a ***livello internazionale*** per i bilanci degli esercizi con data di chiusura il 15/12/2016 o successiva => **bilanci 31/12/2016**

ISA Italia 701 - Key Audit Matters

Definizione dei KAM

Aspetti chiave della revisione contabile

«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.**

ISA Italia 701 - Key Audit Matters

Key Audit Matters è un aspetto che, sulla base del proprio giudizio professionale, il revisore valuta significativo.

Attraverso la descrizione di un KAM e delle procedure che il revisore ha svolto per indirizzare adeguatamente il relativo aspetto, il lettore del bilancio ha la possibilità di comprendere quali rischi il revisore ha valutato significativi, su quali aree di bilancio, come ha esercitato il proprio giudizio professionale. In sostanza l'approccio risk-based utilizzato dal revisore.

Inoltre gli utilizzatori del bilancio hanno la possibilità di avere una migliore comprensione delle aree di bilancio maggiormente soggette a stima da parte degli amministratori.

ISA Italia 701 - Key Audit Matters

Cosa **NON** è un KAM?

Una nota esplicativa che doveva essere inclusa nel bilancio

Un giudizio separato sull'aspetto oggetto della Key Audit Matter

Una nota che sostituisce il giudizio da esprimere sulla base di quando previsto dall'ISA 570 quando una incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare la propria attività esiste

Una nota che sostituisce un giudizio negativo, quando ne ricorrono le circostanze

Come si determinano una Key Audit Matters



Aspetti che hanno richiesto una significativa attenzione del revisore

Aree dove il rischio di errore material è stato valutato **significativo**

ISA 315
(Revised).

Aree dove è significativa la componente di stima e quindi il giudizio e le valutazioni degli amministratori (stime)

Gli effetti sulla revisione di operazioni **significative** che si sono verificate nel corso dell'esercizio

Aspetti che hanno richiesto una significativa attenzione del revisore

Confronto ISA 701 – Regolamento n. 537/2014

ISA 701	Regolamento UE n. 537/2014
<p>Par. 9 Il revisore deve determinare, tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance, quelli che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore durante lo svolgimento della revisione contabile. A tale scopo, il revisore deve tenere conto di quanto segue:</p> <ul style="list-style-type: none">a) le aree di maggiore rischio identificato e valutato di errori significativi, ovvero i rischi significativi identificati 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'elevata incertezza;c) l'effetto sulla revisione contabile di eventi od operazioni significativi verificatisi nel corso del periodo amministrativo.	<p>Art. 10, c. 2, lett c) fornisce, a supporto del giudizio di revisione, le seguenti informazioni:</p> <ul style="list-style-type: none">i) una descrizione dei più rilevanti rischi valutati di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode;ii) una sintesi della risposta del revisore a tali rischi; eiii) ove pertinente, le osservazioni principali formulate in relazione a tali rischi. <p>ISA 315 par. 28 Nell'esercitare il giudizio su quali siano i rischi significativi, il revisore deve considerare almeno quanto segue:</p> <ul style="list-style-type: none">e) il grado di soggettività nella quantificazione delle informazioni finanziarie connesse al rischio, specialmente in quelle quantificazioni che comportino un ampio grado di incertezza;f) se il rischio sia connesso ad operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale o che, sotto altri aspetti, sembrano essere inusuali.

Aspetti che hanno richiesto una significativa attenzione del revisore

Alcuni drivers che possono guidare nella determinazione delle aree che hanno richiesto una significativa attenzione:

Allocazione delle risorse

Cambiamenti nel piano delle attività

Utilizzo di esperti e/o specialisti

Nuove policy contabili

Considerazioni sulla revisione del gruppo

Considerazioni iniziali in fase di accettazione di un nuovo incarico

Stime

Identificazione di errori

Esempi KAMs

Paesi che hanno già utilizzato il nuovo modello di relazione di revisione con i KAMs: Gran Bretagna, Paesi Bassi, Germania, Svizzera, Australia, Sudafrica, Singapore, Hong Kong

Dall'esame delle relazioni già emesse applicando l'ISA 701, i KAMs più frequenti risultano i seguenti:

- Fondi per contenzioni, passività potenziali
- Goodwill e impairment su asset
- Revenue recognition
- Valutazione di strumenti finanziari
- Imposte in particolare le imposte anticipate
- Capitalizzazioni di costi di sviluppo

ISA Italia 700 e 701

Aspetti chiave della revisione

Esempio di sezione degli aspetti chiave della revisione

Aspetti chiave della revisione contabile

Gli aspetti chiave della revisione contabile sono quegli aspetti che, secondo il nostro giudizio, sono stati maggiormente significativi nell'ambito della revisione contabile del bilancio dell'esercizio in esame. Tali aspetti sono stati da noi affrontati nell'ambito della revisione contabile e nella formazione del nostro giudizio sul bilancio d'esercizio nel suo complesso; pertanto su tali aspetti non esprimiamo un giudizio separato.

....

....

....

ISA Italia 700

Responsabilità per il bilancio – paragrafi 32 – 35

La relazione di revisione deve includere una sezione intitolata "*Responsabilità della direzione per il bilancio*".

Nell'ordinamento giuridico italiano, in relazione alle modalità di governo societario, con l'espressione *direzione* può farsi riferimento a:

- ❑ *Amministratori* → se la società adotta un sistema di amministrazione e controllo tradizionale o monistico.

- ❑ *Consiglio di gestione* → se la società adotta un sistema di amministrazione e controllo dualistico.

ISA Italia 700

Responsabilità per il bilancio – paragrafi 32 – 35

Tale sezione deve contenere altresì i responsabili della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. Anche in tal caso l'identificazione di tale soggetto può dipendere dai diversi sistemi di amministrazione e controllo adottati dalla società.

In particolare nell'ordinamento giuridico italiano si possono avere le seguenti situazioni:

- ❑ Sistema tradizionale → funzioni art. 2403 comma 1 Codice Civile sono svolte dal Collegio Sindacale
- ❑ Sistema dualistico → funzioni art. 2403 comma 1 Codice Civile sono svolte dal Consiglio di sorveglianza
- ❑ Sistema monistico → funzioni art. 2409 – octiesdecies Codice Civile (funzione di vigilanza e adeguatezza della struttura organizzativa della società, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo contabile) sono svolte dal Comitato per il controllo sulla gestione.

ISA Italia 700

Responsabilità per il bilancio – paragrafi 32 – 35

Esempio di sezione relativo alla responsabilità del bilancio - EIP

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 agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. N. 38705 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.

ISA Italia 700

Responsabilità per il bilancio – paragrafi 32 – 35

*Esempio di sezione relativo alla responsabilità del bilancio – **EIP** - segue*

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.

ISA Italia 700

Responsabilità per il bilancio – paragrafi 32 – 35

*Esempio di sezione relativo alla responsabilità del bilancio – **NON EIP***

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.

ISA Italia 700

Responsabilità per il bilancio – paragrafi 32 – 35

*Esempio di sezione relativo alla responsabilità del bilancio – **NON EIP** - segue*

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.

ISA Italia 700

Responsabilità del revisore per la revisione contabile– paragrafi 36 – 41

La relazione di revisione deve includere una sezione intitolata "*Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio*", in cui il revisore deve :

- Dichiarare che gli **obiettivi** della revisione sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio non contenga errori significativi e, quindi, l'espressione di un giudizio su tale bilancio.
- Chiarire che per ragionevole sicurezza si intende un **elevato livello** di sicurezza che tuttavia non può fornire garanzia assoluta che la revisione individui sempre un errore di bilancio.
- Precisare che gli errori possono derivare sia da frodi sia da eventi non intenzionali;
- Dichiarare che sono stati comunicati ai responsabili della attività di governance, tra gli altri, gli aspetti relativi alla portata e alla tempistica della revisione contabile (solo EIP);
- Dichiarare che tra gli aspetti oggetto di comunicazione ci sono stati anche quelli qualificati come aspetti chiave della revisione contabile (solo EIP).

ISA Italia 700

Responsabilità del revisore per la revisione contabile– paragrafi 36 – 41

Esempio di paragrafo sulla responsabilità del revisore:

Responsabilità del revisore 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 degli utilizzatori prese sulla base del bilancio d'esercizio.

ISA Italia 700

Responsabilità del revisore per la revisione contabile– paragrafi 36 – 41

Esempio di paragrafo sulla responsabilità del revisore: - segue

[le successive indicazioni secondo quanto previsto dal paragrafo 40 b) dell'ISA Italia 700 possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), abbiamo esercitato il giudizio professionale e 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;

ISA Italia 700

Responsabilità del revisore per la revisione contabile– paragrafi 36 – 41

Esempio di paragrafo sulla responsabilità del revisore: - segue

- 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

ISA Italia 700

Responsabilità del revisore per la revisione contabile – paragrafi 36 – 41

Esempio di paragrafo sulla responsabilità del revisore: - segue

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.

Abbiamo fornito ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che abbiamo rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e abbiamo comunicato loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla nostra indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia .

ISA Italia 700

Responsabilità del revisore per la revisione contabile – paragrafi 36 – 41

Esempio di paragrafo sulla responsabilità del revisore: - segue

Tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance, abbiamo identificato quelli che sono stati più rilevanti nell'ambito della revisione contabile del bilancio dell'esercizio in esame, che hanno costituito quindi gli aspetti chiave della revisione. Abbiamo descritto tali aspetti nella relazione di revisione.

ISA Italia 700

Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento UE n. 537/2014 – paragrafo 41(I) – SOLO EIP

La relazione di revisione deve includere una sezione intitolata "*Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento UE n. 537/2014*", in cui occorre riportare:

- Il soggetto che ha conferito l'incarico e la relativa data di conferimento.
- Una dichiarazione che non sono stati prestati servizi diversi dalla revisione e vietati ai sensi dell'art. 5, paragrafo 1 del Reg. UE 537/2014.
- L'elenco dei servizi diversi dalla revisione contabile che sono stati eventualmente prestati (e che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio medesimo).
- La conferma che il giudizio espresso sul bilancio 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.

ISA Italia 700

Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento UE n. 537/2014 – paragrafo 41(I) – SOLO EIP

Esempio di sezione relativa alle "*Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento UE n. 537/2014*".

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

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. ci ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

Dichiariamo che non sono stati prestati servizi diversi dalla revisione contabile vietati ai sensi dell'art. 5, par. 1, del Regolamento (UE) 537/2014 e che siamo rimasti indipendenti rispetto alla Società ABC SpA nell'esecuzione della revisione legale.

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

Confermiamo che il giudizio sul bilancio d'esercizio espresso nella presente relazione è in linea con quanto indicato nella relazione aggiuntiva destinata al collegio sindacale, nella sua funzione di comitato per il controllo interno e la revisione legale, predisposta ai sensi dell'art. 11 del citato Regolamento.

ISA Italia 700

Altri obblighi di reportistica – paragrafi 42 – 44

Se il revisore è tenuto in forza di legge e/o specifici regolamenti a dover emettere specifiche relazioni è necessario che vi sia una specifica sezione intitolata "*Relazione su altre disposizione di legge e regolamenti*".

Nell'ordinamento giuridico italiano la revisione contabile conferita ai sensi del D.Lgs. 39/2010 richiede che il revisore deve esprimere un giudizio di coerenza della relazione sulla gestione e di specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, con il bilancio e sulla loro conformità alle norme di legge.

Le procedure di revisione da svolgere al fine di esprimere un giudizio sulla relazione sulla gestione sono contenute nel principio di revisione SA Italia 720B (tale aspetto varrà trattato in maniera specifica più in avanti).

ISA Italia 700

SEDE, DATA e FIRMA – paragrafi 45 – 48

La relazione di revisione deve indicare infine:

La **sede**: ossia il luogo in cui il revisore esercita la propria attività.

La **data**: ossia la data in cui la relazione è emessa che non deve essere antecedente alla data in cui sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio.

La **firma**: ossia la firma del responsabile della revisione contabile che deve essere un soggetto iscritto al registro dei revisori legali.

ISA Italia 705

L'ISA Italia 705 tratta delle modalità in cui il revisore giunge alla conclusione di dover emettere un giudizio con modifica (giudizio con rilievi), ovvero di un giudizio negativo o ancora dell'impossibilità di esprimere un giudizio. Il giudizio con rilievi può essere pertanto:

- Errore significativo ma non pervasivo → giudizio con rilievo
- Errore significativo e pervasivo → giudizio negativo
- Limitazione significativa ma non pervasiva → giudizio con rilievo
- Limitazione significativa e pervasiva → impossibilità di esprimere un giudizio.

ISA Italia 705

Nelle pagine seguenti vengono evidenziate tutte le casistiche di relazione di revisione diversa da una relazione senza modifica, attraverso l'evidenza delle differenze rispetto a quest'ultima.

Esempio 1: giudizio con rilievi (per dissenso dai principi contabili)

Sezione del giudizio intitolata → *Giudizio con rilievi*. Al secondo capoverso la frase del giudizio viene modificata come di seguito riportato:

A nostro giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nella sezione Elementi alla base del giudizio con rilievi, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta.... ecc..

ISA Italia 705

Esempio 1: giudizio con rilievi (per dissenso dai principi contabili) - segue

*Elementi alla base del giudizio **con rilievi** → descrizione analitica del rilievo. Per esempio:*

La società ha effettuato nell'esercizio ammortamenti insufficienti a ripartire sistematicamente il costo delle immobilizzazioni materiali in relazione alla loro residua possibilità di utilizzazione. Conseguentemente, il valore di bilancio delle immobilizzazioni materiali e l'ammortamento addebitato a conto economico sono rispettivamente sopravvalutati e sottovalutati di Euro _____ mila ed il patrimonio netto e l'utile d'esercizio sono sopravvalutati di Euro ___ mila al netto del relativo effetto fiscale calcolato con le aliquote in vigore.

ISA Italia 705

Esempio 1: giudizio con rilievi (per dissenso dai principi contabili) - segue

Aspetti chiave delle revisione → viene inserita una frase del tipo:

*Oltre a quanto descritto nella sezione **Elementi alla base del giudizio con rilievi**, abbiamo identificato gli aspetti di seguito descritti come aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.*

Oppure

*Ad eccezione di quanto descritto nella sezione **Elementi alla base del giudizio con rilievi**, non ci sono altri aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.*

ISA Italia 705

Esempio 2: giudizio con rilievi (per limitazione)

Sezione del giudizio intitolata → *Giudizio con rilievi*. Al secondo capoverso la frase del giudizio viene modificata come di seguito riportato:

A nostro giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nella sezione Elementi alla base del giudizio con rilievi della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce una...

ISA Italia 705

Esempio 2: giudizio con rilevi (per limitazione) - segue

*Elementi alla base del giudizio **con rilevi** →*

La società non ha conservato la documentazione relativa ai costi di acquisizione delle immobilizzazioni materiali acquisite anteriormente al XXX e le registrazioni contabili non permettono l'applicazione di procedure alternative al controllo del costo dei cespiti acquistati prima del gg/mm/aaaa, il cui valore netto contabile nel bilancio d'esercizio 31 dicembre 2015 è pari a Euro _____ mila.

Non abbiamo effettuato i necessari sondaggi relativamente al conteggio fisico delle rimanenze di magazzino al 31 dicembre 2015 (ammontanti a Euro _____ mila), in quanto l'incarico di effettuare la revisione contabile del bilancio ci è stato conferito successivamente al 31 dicembre 2015 e non siamo stati in grado di effettuare controlli alternativi al fine di accertare la correttezza delle quantità in giacenza a tale data, a causa della mancanza di un'attendibile contabilità di magazzino.

ISA Italia 705

Esempio 2: giudizio con rilievi (per limitazione) - segue

Aspetti chiave delle revisione → viene inserita una frase del tipo:

Oltre a quanto descritto nella sezione Elementi alla base del giudizio con rilievi, abbiamo identificato gli aspetti di seguito descritti come aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

Oppure

Ad eccezione di quanto descritto nella sezione Elementi alla base del giudizio con rilievi, non ci sono altri aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

ISA Italia 705

Esempio 3: giudizio negativo

Sezione del giudizio intitolata → *Giudizio **negativo*** e nel secondo capoverso potrà essere inserita una frase de tipo:

A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione elementi alla base del giudizio con rilievi il bilancio d'esercizio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della ...

ISA Italia 705

Esempio 3: giudizio negativo - segue

*Elementi alla base del giudizio **negativo** → descrizione analitica del rilievo. Per esempio:*

La società ha effettuato nell'esercizio ammortamenti insufficienti a ripartire sistematicamente il costo delle immobilizzazioni materiali in relazione alla loro residua possibilità di utilizzazione. Conseguentemente, il valore di bilancio delle immobilizzazioni materiali e l'ammortamento addebitato a conto economico sono rispettivamente sopravvalutati e sottovalutati di Euro _____ mila ed il patrimonio netto e l'utile d'esercizio sono sopravvalutati di Euro ___ mila al netto del relativo effetto fiscale calcolato con le aliquote in vigore.

ISA Italia 705

Esempio 3: giudizio negativo - segue

Aspetti chiave della revisione → viene inserita una frase del tipo:

Oltre a quanto descritto nella sezione Elementi alla base del giudizio negativo, abbiamo identificato gli aspetti di seguito descritti come aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

Oppure

Ad eccezione di quanto descritto nella sezione Elementi alla base del giudizio negativo, non ci sono altri aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

ISA Italia 705

Esempio 4: impossibilità di esprimere giudizio

Sezione del giudizio intitolata → ***Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*** e nel secondo capoverso potrà essere inserita una frase de tipo:

Nel primo capoverso: ***Siamo stati incaricati*** (anziché Abbiamo svolto) ***di svolgere la revisione contabile ...***

Nel secondo capoverso: ***Non esprimiamo un giudizio sul bilancio d'esercizio della ABC SpA. A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il nostro giudizio sul bilancio d'esercizio.***

ISA Italia 705

Esempio 4: impossibilità di esprimere giudizio - segue

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio → descrizione analitica del rilievo. Per esempio:

La partecipazione del Gruppo nella joint venture XYZ è iscritta per un importo di xxx nello stato patrimoniale del Gruppo e rappresenta oltre il 90% dell'attivo netto del Gruppo al [gg][mm][aa]. Non ci è stato consentito di contattare la direzione e i revisori della XYZ né di accedere alla documentazione della revisione svolta dai revisori della XYZ. Conseguentemente, non siamo stati in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche rispetto alla quota proporzionale del Gruppo nelle attività di XYZ che controlla congiuntamente, alla sua quota proporzionale nelle passività di XYZ per le quali è congiuntamente responsabile, alla sua quota proporzionale dei ricavi e dei costi di XYZ per l'esercizio, nonché agli elementi che costituiscono il rendiconto finanziario.

ISA Italia 705

Esempio 4: impossibilità di esprimere giudizio - segue

Aspetti chiave della revisione → viene inserita una frase del tipo:

Oltre a quanto descritto nella sezione Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, abbiamo identificato gli aspetti di seguito descritti come aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

Oppure

Ad eccezione di quanto descritto nella sezione Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, non ci sono altri aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

ISA Italia 706

Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti

Richiamo di informativa - Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto appropriatamente presentato o oggetto di **appropriata informativa nel bilancio** che, secondo il giudizio professionale del revisore, riveste un'importanza tale da risultare **fondamentale ai fini della comprensione del bilancio** stesso da parte degli utilizzatori.

Paragrafo relativo ad altri aspetti - Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, è **rilevante** ai fini della **comprensione** da parte degli utilizzatori della **revisione contabile**, delle **responsabilità del revisore** o della **relazione di revisione**.

ISA Italia 706

Richiami di informativa

In caso di inserimento di un richiamo d'informativa nella relazione di revisione, il revisore deve:

- Definire la posizione del richiamo di informativa che dipenderà dalla importanza e dalla natura dell'aspetto da richiamare (può essere collocato prima o dopo degli aspetti chiave della revisione contabile). In ogni caso deve riportare la dicitura “**Richiamo di informativa**”;
- inserire nel richiamo d'informativa un chiaro **riferimento** all'aspetto da evidenziare e alla collocazione delle informazioni pertinenti che illustrano tale aspetto nel **bilancio**;
- **indicare che il giudizio del revisore non è espresso con modifica** in relazione all'aspetto evidenziato.

ISA Italia 706

Richiami di informativa

Gli elementi che possono essere oggetto di richiamo di informativa sono:

- Incertezza significativa relativa all'esito di contenziosi;
- Evento successivo significativo intervenuto tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione;
- Applicazione anticipata (se consentita) di un principio contabile;
- Grave catastrofe che abbia avuto o possa avere un effetto significativo.
- Altri fatti descritti nel bilancio che possono essere utili per la comprensione dello stesso.

ISA Italia 706

Richiami di informativa - esempio

Senza modificare il nostro giudizio, richiamiamo l'attenzione su quanto descritto nel paragrafo..... della Nota integrativa in cui è precisato che alla fine dell'esercizio 20xx la società ha rivisto la stima utile residua utilizzata per la determinazione degli ammortamenti economico – tecnici. Tale revisione si è concretizzata in un prolungamento della vita utile dei cespiti i cui effetti sull'ammortamento a carico dell'esercizio e sul risultato economico dell'esercizio sono illustrati nel paragrafo X nella nota integrativa.

ISA Italia 706

Paragrafo su altri aspetti

A differenza dei richiami di informativa gli altri aspetti su cui il revisore potrebbe ritenere opportuno evidenziare in relazione riguardano aspetti che a giudizio del revisore possono essere pertinenti al fine della comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori.

Di seguito alcuni degli *altri aspetti* oggetto di inserimento in relazione:

a) attività di direzione e coordinamento

Attività di **direzione e coordinamento** ai sensi dell'art. 2497-bis Cod. Civ. nei casi in cui:

- la società che esercita direzione e coordinamento non revisionata dal medesimo revisore;
- sul bilancio della società che esercita direzione e coordinamento è stato emesso un giudizio modificato.

ISA Italia 710

b) Bilancio dell'esercizio precedente sottoposto a revisione contabile da parte di altro revisore

Il revisore, in un **paragrafo relativo ad altri aspetti**, deve:

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

Esempio di paragrafo relativo ad altri aspetti

Altri aspetti

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

ISA Italia 710

c) Bilancio dell'esercizio precedente non sottoposto a revisione contabile

Il revisore, in un **paragrafo relativo ad altri aspetti**, deve **dichiarare** che i dati corrispondenti **non sono stati sottoposti a revisione** contabile.

Tale dichiarazione 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 del periodo amministrativo in esame.

ISA 570 – Continuità aziendale e giudizio di revisione

Il revisore deve valutare se il presupposto della continuità aziendale utilizzato da parte della Direzione Aziendale è appropriato o meno.

Il revisore deve concludere se a suo giudizio esiste una incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che considerati singolarmente o nel loro complesso possono far sorgere dubbi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come entità di funzionamento.

Sulla base di quanto previsto dall'ISA Italia 570 paragrafi 21 – 24 il revisore nella scelta del giudizio sul bilancio per aspetti connessi alla continuità aziendale deve operare come di seguito esposto:

ISA 570 – Continuità aziendale e giudizio di revisione

1) Utilizzo non appropriato del presupposto della continuità aziendale

Se la Direzione Aziendale ha redatto il bilancio nella prospettiva della continuità aziendale ma a giudizio del revisore tale presupposto appare inappropriato →

GIUDIZIO NEGATIVO

Nel paragrafo *Elementi alla base del giudizio negativo* verrà descritta la circostanza a fronte della quale il revisore ritiene che il presupposto della continuità aziendale utilizzato dalla Direzione non risulta appropriato.

ISA 570 – Continuità aziendale e giudizio di revisione

2.a) Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di incertezza significativa – informativa adeguata

Se la Direzione Aziendale ha redatto il bilancio nella prospettiva della continuità aziendale e a giudizio del revisore tale presupposto appare appropriato e il bilancio fornisce una informativa adeguata su tali eventi o circostanze, esplicitando chiaramente che tale l'incertezza può far sorgere dubbi sulla continuità aziendale →

GIUDIZIO SENZA MODIFICA

Inserire una specifica sezione intitolata *Incetezza significativa relativa alla continuità aziendale*, in cui si richiama l'informativa fornita in bilancio e si dichiara che tali eventi possono far sorgere dubbi sulla continuità aziendale

ISA 570 – Continuità aziendale e giudizio di revisione

2.a) Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di incertezza significativa – informativa adeguata

Esempio: dopo la sezione Elementi alla base del giudizio verrà inserito il seguente paragrafo:

Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale

Richiamiamo l'attenzione sulla Nota XX del bilancio, in cui si indica che la Società ha chiuso l'esercizio al [gg][mm][aa] con una perdita d'esercizio di € ZZZ e a tale data le passività correnti della Società superavano le attività totali di € YYY. Come descritto in tale Nota, tale circostanza, oltre agli altri aspetti esposti nella medesima Nota, indicano l'esistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tale aspetto.

ISA 570 – Continuità aziendale e giudizio di revisione

2.b) Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di incertezza significativa – informativa NON adeguata

Se la Direzione Aziendale ha redatto il bilancio nella prospettiva della continuità aziendale e a giudizio del revisore tale presupposto appare appropriato ma il bilancio **NON fornisce** una informativa adeguata su tali eventi o circostanze e **NON indica** chiaramente che tale l'incertezza può far sorgere dubbi sulla continuità aziendale →

GIUDIZIO CON RILIEVI oppure GIUDIZIO NEGATIVO

(in relazione al grado di pervasività che assume tale informativa non adeguata)

Nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi (o del giudizio negativo)* verranno dettagliate le circostanze e gli eventi che a giudizio del revisore possono far sorgere dubbi sulla continuità aziendale e viene dichiarato che il bilancio non fornisce adeguata informativa su tale aspetto.

ISA 570 – Continuità aziendale e giudizio di revisione

2.b) Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di incertezza significativa – informativa NON adeguata

Esempio:

Elementi alla base del giudizio con rilievi [del giudizio negativo]

...descrizione degli eventi e circostanze che possono far sorgere dubbi sulla continuità aziendale e concludere il paragrafo con la seguente locuzione...:

Il bilancio e la relativa informativa non rappresentano in modo adeguato tale circostanza.

ISA 570 – Continuità aziendale e giudizio di revisione

3) Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di molteplici incertezze significative – informativa adeguata

Il paragrafo A33 dell'ISA Italia 570, richiamando l'ISA Italia 705, stabilisce che in situazioni caratterizzate da molteplici significative incertezze, il revisore in casi estremamente rari, può giungere alla conclusione di dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio.

Esempio: ***Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio***

...Richiamo esplicito di quanto indicato nell'informativa di bilancio e concludere il paragrafo con la seguente locuzione...:

Quanto sopra descritto evidenzia che il presupposto della continuità aziendale è soggetto a molteplici significative incertezze con potenziali interazioni e possibili effetti cumulati sul bilancio.

ISA 570 – Continuità aziendale e giudizio di revisione

Situazione di incertezza	Presupposto continuità e informativa	Tipologia Giudizio
Incertezza Significativa	Utilizzo non appropriato del presupposto continuità	Giudizio Negativo
Incertezza Significativa	Utilizzo appropriato del presupposto continuità + informativa adeguata	Giudizio senza rilievi + Paragrafo specifico su Incertezze continuità
Incertezza Significativa	Utilizzo appropriato del presupposto continuità + informativa omessa o carente	Giudizio con rilievi o giudizio negativo (a seconda che l'omessa o carente informativa sia considerata pervasiva)
Molteplici incertezze	Utilizzo appropriato del presupposto continuità + informativa adeguata	Impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio

SA Italia 720B

Il presente principio tratta della responsabilità del revisore per il giudizio:

- a) della coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio;
- b) della coerenza di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, ove predisposta, con il bilancio d'esercizio (*);
- c) Conformità dei due citati documenti con le norme di legge.

(*) applicabile alle società emittenti valori mobiliari come prevista dall'art . 123–bis comma 1 e 2 D.Lgs. 58/1998.

SA Italia 720B

Le informazioni richieste dall'art . 123–bis comma 1 e 2 D.Lgs. 58/1998 che devono essere riportate nella relazione sul governo societario sono:

- Partecipazioni nel capitale dirette o indirette tramite strutture piramidali o partecipazioni incrociate (comma 1, lettera c);
- Qualsiasi restrizione al diritto di voto (comma 1, lettera f);
- Norme applicabili alla nomina / sostituzione degli amministratori nonché modifiche allo statuto (comma 1, lettera l);
- Esistenza di deleghe per aumenti di capitale sociale (comma 1, lettera m);
- Le principali caratteristiche dei sistemi di gestione dei rischi e di controllo interno esistenti in relazione al processo di formazione del bilancio (comma 2, lettera b).

SA Italia 720B

Il revisore deve:

- Esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge.
- Rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi formulata alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa acquisite nel corso dello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

Il giudizio del revisore ***non*** è destinato a fornire una forma di ***assurance*** su relazione su gestione e relazione sul governo societario
➔ il revisore evidenzierà solo quelle incoerenze ovvero quegli errori che dovesse indentificare e che sono emersi nel corso della revisione del bilancio.

SA Italia 720B

In particolare le attività che il revisore deve svolgere sono:

- **Lettura critica della relazione sulla gestione e relazione sul governo societario;**
- **Verifica che le informazioni richieste da specifiche leggi siano riportate nei citati documenti.**
- **Riscontro delle informazioni riportate nei citati documenti con il bilancio ovvero con i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio.**
- **Riscontro delle informazioni riportate nei citati documenti con gli elementi probativi già acquisiti nel corso della revisione del bilancio.**

SA Italia 720B

Qualora dalle verifiche sulla relazione sulla gestione e relazione sul governo societario (ove predisposta) abbia identificato una incoerenza con il bilancio, una non conformità delle norme di legge, ovvero un errore, occorre:

- Discutere con la direzione aziendale per comprendere se quanto riscontrato effettivamente rappresenta una incoerenza, non conformità e/o errore;
- In caso affermativo occorre chiedere alla direzione aziendale di modificare il documento al fine di eliminare quanto riscontrato.
- Qualora l'incoerenza, la non conformità o l'errore non sono superati il revisore deve valutare gli effetti sul giudizio che dovrà esprimere.

Il giudizio sulla relazione sulla gestione e sulla relazione sul governo societario saranno riportate in specifica sezione denominata *Relazione su altre disposizioni di legge e regolamenti*.

SA Italia 720B

Tale sezione contiene:

- Descrizione della responsabilità degli amministratori;
- Descrizione della responsabilità del revisore;
- Il giudizio di coerenza con il bilancio e di conformità alle norme di legge;
- l'indicazione di eventuali errori identificati alla luce delle conoscenze acquisite nel corso della revisione (art. 14, comma 2, lettera e del D.Lgs. 39/2010).

Se il revisore ha espresso giudizio senza modifica sul bilancio d'esercizio, il giudizio sulla relazione sulla gestione può essere senza modifica oppure con rilievi o negativo a seconda delle circostanze e della significatività della incoerenza / non conformità / errore eventualmente identificati.

SA Italia 720B

In caso di Giudizio modificato sul bilancio gli effetti sul giudizio della relazione sulla gestione possono essere

Tipologia di giudizio sul bilancio	Effetti sul giudizio sulla coerenza
Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Giudizio con rilievi per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati	Effetto sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità da valutare nelle specifiche circostanze
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e sulla conformità
Giudizio negativo	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza e sulla conformità

SA Italia 720B

Esempio 1: *Giudizio sul bilancio senza modifica.*

Società NON soggetta alle disposizioni art. 123 bis DLgs 58/1998.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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 loro 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.

SA Italia 720B

Esempio 2: *Giudizio sul bilancio senza modifica.*

Società soggetta alle disposizioni art. 123 bis DLgs 58/1998.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione **e della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari** della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa], incluse la loro coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la loro 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 **e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari indicate nell'art. 123-bis, co. 4, del D.Lgs. 58/98**, con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa] e sulla conformità delle stesse alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione **e alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari sopra richiamate** sono coerenti con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa] e sono redatte 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.

SA Italia 720B

Esempio 3: *Giudizio sul bilancio con modifica per errori significativi ma non pervasivi.*

Società NON soggetta alle disposizioni art. 123 bis DLgs 58/1998.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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 loro 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, **ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi" della Relazione sul bilancio**, 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, **oltre quanto già evidenziato.**

SA Italia 720B

Esempio 4: *Giudizio sul bilancio con modifica per limitazioni.*

Società NON soggetta alle disposizioni art. 123 bis DLgs 58/1998.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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 loro 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, **ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi" della Relazione sul bilancio**, 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, **oltre quanto già evidenziato.**

SA Italia 720B

Esempio 5: *Giudizio sul bilancio negativo.*

Società NON soggetta alle disposizioni art. 123 bis DLgs 58/1998.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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 loro conformità alle norme di legge.

Siamo stati incaricati di svolgere 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 causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo" della Relazione sul bilancio, non siamo in grado 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 alle norme di legge, né di rilasciare la dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione.



**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BARI**
Circoscrizione del Tribunale di Bari

LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

COMUNICAZIONE DEL REVISORE CON I RESPONSABILI DELLE ATTIVITÀ DI GOVERNANCE

Dott. Corrado Aprico

Bari, 16 novembre 2018

Indice

- 1. Comunicazione con i responsabili delle attività di governance – ISA ITALIA 260**
- 2. Comunicazioni carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla Direzione – ISA ITALIA 265**

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

Il principio di revisione ISA ITALIA n. 260 è titolato *Comunicazione con i responsabili delle attività di governance* e tratta delle responsabilità del revisore in relazione alla comunicazione con la *governance* della società nell'ambito dello svolgimento dell'attività di revisione contabile.

EIP



17/06/2016

NON EIP



06/08/2016

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

Aspetti da comunicare trattati dall'ISA Italia 260:

- 1) La Responsabilità del revisore.
- 2) Portate e Tempistica della revisione.
- 3) Risultati significativi emersi dalla revisione contabile.
- 4) Indipendenza del revisore (solo società quotate).

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

1) Responsabilità del revisore

Il revisore deve chiarire con i responsabili delle attività di governance le proprie responsabilità nell'ambito dello svolgimento dell'attività di revisione contabile. A tal riguardo il revisore deve dare enfasi al fatto che:

- La sua responsabilità riguarda la formazione del giudizio sul bilancio la cui paternità spetta alla Direzione;
- La revisione contabile non solleva né la Direzione né i responsabili dell'attività di governance dalle loro attività.

Normalmente la responsabilità del revisore è dettagliatamente riportata nella **lettera di incarico**. Pertanto una modalità per comunicare la responsabilità del revisore in merito alla revisione contabile può essere quella di fornire copia della citata lettera di incarico.

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

2) Portata e Tempistica pianificate per la revisione

Il revisore deve comunicare ai responsabili dell'attività di governance la descrizione generale della revisione contabili e della tempistica pianificata, inclusi i rischi significativi che sono stati identificati.

In particolare gli aspetti che meritano di essere comunicati sono:

- Le modalità con cui il revisore intende fronteggiare i rischi significativi di errori dovuti a frodi oppure a comportamenti non intenzionali;
- L'approccio al controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile;
- L'applicazione del concetto di significatività nella revisione contabile;
- La natura e l'ampiezza delle conoscenze specifiche necessarie per svolgere procedure di revisione, con particolare riguardo all'utilizzo di un esperto.
- Gli orientamenti preliminari del revisore su aspetti che richiedono una attenzione significativa e che quindi possono rappresentare *aspetti chiave* della revisione ai sensi di quanto previsto dall'ISA Italia 701.

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

2) Portata e Tempistica pianificate per la revisione

- Laddove presente una funzione di *internal audit* le modalità con cui il revisore decide di collaborare con il revisore interno;
- L'atteggiamento e la consapevolezza delle azioni poste in merito all'operatività del sistema di controllo interno e alla sua efficacia nell'individuazione di possibili frodi;
- Le modalità con cui i responsabili delle attività di governance monitorano l'evoluzione della normativa contabile (evoluzione principi contabili) nonché le azioni che pongono in essere al fine del loro recepimento.

La comunicazione del revisore in merito a tali aspetti deve essere tale da non compromettere l'efficacia della revisione stessa (rischiando di rendere le procedure di revisione di dettaglio eccessivamente prevedibili).

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

3) Risultati significativi emersi dalla revisione contabile

Il revisore deve comunicare ai responsabili dell'attività di governance:

- Le considerazioni in merito alle **prassi contabili** adottate dall'impresa, alle **stime contabili** e all'informativa di bilancio.
- Le eventuali difficoltà incontrate nel corso della revisione contabile (ritardi significativi nel rendere disponibile la documentazione, mancanza di personale, tempi richiesti per completamento delle attività irragionevolmente brevi, limitazioni imposte dalla direzione, imprevisto ed eccessivo sforzo per acquisire elementi probativi della revisione).
- Eventuali circostanze e/o fatti che possono influire sulla forma e sul contenuto della relazione di revisione (giudizio con modifica, richiamo di informativa, incertezza significativa relativa alla continuità aziendale).
- Altri aspetti meritevoli di essere comunicati (per esempio eventuali eventi o nuove informazioni che implicano la modifica della strategia e piano di revisione potrebbero essere oggetto di comunicazione).

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

4) Indipendenza del revisore

Per le **società quotate** è necessario che il revisore includa nella comunicazione con gli organi di governance:

- Una dichiarazione di indipendenza del soggetto incaricato della revisione, dell'intero team di audit e, se applicabile, dei soggetti appartenenti alla rete del revisore.
- Tutti i rapporti tra revisore e altri soggetti appartenenti alla rete de revisore, che secondo il giudizio del revisore medesimo possano avere effetto sull'indipendenza. In tale ambito occorre comunicare l'ammontare dei corrispettivi per altri servizi diversi dalla revisione contabile (che siano consentiti) forniti dal revisore o da altri soggetti appartenenti alla sua rete.

Comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance

Forma delle comunicazioni

Il revisore deve documentare nelle carte di lavoro gli argomenti comunicati verbalmente alle persone che hanno responsabilità di governance ed ogni risposta ricevuta su questi argomenti.

La documentazione può avere la forma di un **verbale dell'incontro** che il revisore ha avuto con tali soggetti.

In circostanze che, per la loro natura e per la delicatezza ed importanza degli argomenti trattati, richiedono una particolare attenzione, il revisore deve confermare per iscritto le relative comunicazioni verbali alle persone che hanno responsabilità di governance. Qualora il revisore ritenga che la comunicazione verbale non sia adeguata alle circostanze deve effettuare le comunicazioni per iscritto (par. 19).

Nel caso di società quotate le comunicazioni aventi ad oggetto l'indipendenza debbano necessariamente essere effettuate in **forma scritta**.

Comunicazioni delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance – ISA ITALIA 265

Il revisore deve comunicare tempestivamente per iscritto ai responsabili delle attività di governance le carenze del sistema di controllo interno di cui è venuto a conoscenza nel corso dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del bilancio.

Una **carezza del sistema di controllo** interno esiste quando:

- a) Il controllo è stato configurato, messo in atto ovvero opera in modo tale da non prevenire, individuare e correggere errori.
- b) Il controllo non è stato configurato ovvero implementato.

La carezza si qualifica **significativa** quanto essa è sufficientemente importate da meritare di essere portata all'attenzione dei responsabili di governance.

Comunicazioni delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance – ISA ITALIA 265

Alcuni indicatori di carenze significative possono essere:

- Evidenza di aspetti di inefficacia dell'ambiente di controllo (operazioni significative non esaminate, identificazione di frodi che il controllo interno non ha prevenuto, mancata attuazione di azioni correttive per carenze precedentemente identificate).
- Assenza di un processo di valutazione dei rischi;
- Evidenza dell'inefficacia della risposta ai rischi significativi identificati;
- Errori identificati dalla procedure di revisione che il controllo interno non ha prevenuto, individuato e/o corretto;
- L'evidenza dell'incapacità della Direzione di supervisionare la redazione del bilancio.

Comunicazioni delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance – ISA ITALIA 265

Il revisore deve comunicare alla Direzione aziendale:

- a) Le carenze significative → per iscritto
- b) Le altre carenze → in tal caso non è obbligatoria la forma scritta (LG A23)

Relazione aggiuntiva art. 11 Reg. UE 537/2014

Per gli **EIP**, il revisore deve predisporre una ***relazione aggiuntiva*** secondo quanto richiesto dall'art. 11 Reg. UE 537/2014, che deve essere presentata al Comitato per il Controllo Interno e la Revisione Contabile (**CCIRC**).

Il CCIRC si identifica con:

- a) Collegio Sindacale (aziende con sistema di amministrazione e controllo tradizionale);
- b) Consiglio di sorveglianza (aziende con sistema di amministrazione e controllo dualistico);
- c) Comitato per il controllo della gestione (aziende con sistema di amministrazione e controllo monistico).

Relazione aggiuntiva art. 11 Reg. UE 537/2014

Data della relazione aggiuntiva:

Ai sensi di quanto previsto dall'art. 11 del Reg. UE 537/2014, la relazione aggiuntiva deve essere presentata non oltre la data di emissione della relazione di revisione. Considerato tuttavia la tipologia dei temi trattati il revisore potrà essere in grado di emettere tale relazione aggiuntiva solo quanto avrà terminato le attività di revisione contabile. Ne consegue che la relazione aggiuntiva sarà emessa contestualmente alla relazione di revisione.

Forma della relazione aggiuntiva:

Ai sensi di quanto previsto dall'art. 11 del Reg. UE 537/2014, la relazione aggiuntiva deve essere presentata in forma **scritta**.

Relazione aggiuntiva art. 11 Reg. UE 537/2014

Contenuto della relazione aggiuntiva:

La relazione aggiuntiva deve spiegare i risultati della revisione legale e deve fornire una serie di informazioni specificatamente richieste.

In particolare la relazione aggiuntiva deve:

- a) Trattare gli aspetti connessi ai risultati dell'attività di revisione;
- b) Gli elementi rilevanti della pianificazione dell'attività di revisione e le relative scelte metodologiche;
- c) Il rispetto dei principi etici.

La relazione aggiuntiva costituisce un obbligo di comunicazione autonomo rispetto alla relazione di revisione. In quest'ultima sarà presente una specifica dichiarazione che il giudizio di revisione è in linea con quanto riportato nella relazione aggiuntiva, tuttavia, tra relazione di revisione e relazione aggiuntiva non possono essere effettuati riferimenti incrociati.

Relazione aggiuntiva art. 11 Reg. UE 537/2014

Contenuti minimi della relazione aggiuntiva

- a) La dichiarazione di indipendenza di cui all'art 6; [ex rel art. 17] *[par 17 e A21-23 ISA 260]*
- b) l'indicazione di **ciascun responsabile** della revisione coinvolto nella revisione stessa; *[art. 3 del RE]*
- c) l'utilizzo di **esperti o di revisori secondari**, compresa l'indicazione di aver ricevuto conferma in merito alla loro indipendenza;
- d) la descrizione della **natura, frequenza e portata delle comunicazioni con il comitato per il controllo interno** e la revisione contabile (o organo equivalente) comprese le date delle riunioni; *[par. 18 e A28-20 ISA 260]*
- e) la **portata e la tempistica della revisione** contabile; *[par. 15 e A11-15 ISA 260]*
- f) la **distribuzione dei compiti** tra i revisori legali e/o le imprese di revisione contabile coinvolti; *[scarsamente applicabile in Italia]*

Relazione aggiuntiva art. 11 Reg. UE 537/2014

Contenuti minimi della relazione aggiuntiva (segue..)

- g) la descrizione della **metodologia utilizzata**, *quali voci dello SP sono state verificate direttamente e quali tramite procedure di conformità, compresa la spiegazione di variazioni sostanziali nell'impostazione delle verifiche rispetto all'anno precedente; [par 15 e A13 (1° e 2° bullet) ISA 260]*
- h) il livello di **significatività**; *[par A13 (3° bullet) ISA 260]*
- i) problematiche di **continuità aziendale**; *fornisce inoltre una sintesi di tutte le garanzie, lettera di impegno e altre misure di supporto di cui si è tenuto conto per valutare la continuità aziendale; [par 20 e 23 ISA 570]*
- j) eventuali **carenze significative nel sistema di controllo interno** per l'informativa finanziaria e/o nel sistema contabile con l'indicazione se queste siano state risolte o meno dalla direzione; *[par 9 e A12-18 ISA 265]*
- k) eventuali **altre questioni significative** riguardanti casi di non conformità, effettiva o presunta, a leggi e regolamenti o disposizioni statutarie; *[par 22-24 ISA 250]*

Relazione aggiuntiva art. 11 Reg. UE 537/2014

Contenuti minimi della relazione aggiuntiva (segue..)

- m) indica e valuta i **metodi di valutazione applicati** alle diverse voci del bilancio, *compreso l'eventuale impatto delle modifiche a tali metodi; [tutte le voci o solo di quelle in scope??]* *[par 16.a e A17 ISA 260]*
- n) l'**ambito del consolidamento** e i criteri di esclusione applicati; *[par 49 ISA 260]*
- o) se del caso, individua qualsiasi **attività di revisione svolta** in relazione alla revisione legale di un bilancio consolidato **da revisore(i)** di un paese terzo, revisore(i) legale(i), ente(i) di revisione di un paese terzo o impresa(e) di revisione contabile che **non siano membri della stessa rete** di cui fa parte il revisore del bilancio consolidato;
- p) l'indicazione **se l'ente** sottoposto a revisione **ha fornito tutte le spiegazioni e i documenti** richiesti;
- q) segnalazione di **eventuali difficoltà o questioni significative** emerse nel corso della revisione legale; *[par 16 e A18-20 ISA 260]*

Relazione aggiuntiva art. 11 Reg. UE 537/2014

Per ulteriori dettagli circa il contenuto si rinvia al Doc. di Ricerca n. 209
Assirevi – Allegato B.

ISA ITALIA 260 - ISA ITALIA 265

Regole specifiche sulla comunicazione con soggetti responsabili delle attività di governance contenute in altri principi

L' **Appendice 1** dell'**ISA Italia 260** elenca altri aspetti da comunicare previsti dagli ISA Italia, tra i quali:

ISA 240 – frodi o possibili frodi identificate

ISA 250 – non conformità o sospette non conformità a leggi e regolamenti

ISA 450 – errori non corretti

ISA 505 – rifiuti della direzione all'invio di una richiesta di conferma

ISA 510 – errori nel bilancio dell'esercizio precedente

ISA 550 – aspetti significativi connessi con le parti correlate

ISA 560 – eventi successivi

ISA 570 – dubbi significativi sulla continuità aziendale

ISA 600 – comunicazione a TCWG di gruppo di specifici aspetti

ISA 700/701 – giudizio senza modifica e aspetti chiave della revisione

ISA 705/706 – giudizi modificati o richiami di informativa/paragrafi su altri aspetti

ISA 720 – responsabilità del revisore relativamente ad altre informazioni

ISA 720B – responsabilità del revisore per il giudizio su relazione di gestione e relazione governo societario.



**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BARI**

Circostrizione del Tribunale di Bari

LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

GLI ELEMENTI PROBATIVI, CONFERME ESTERNE E LA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE

Dott. Corrado Aprico

Bari, 16 novembre 2018

1 ***Gli elementi probativi (ISA ITALIA n. 500)***

Il revisore deve acquisire *sufficienti ed appropriati elementi probativi* che gli consentano di trarre ragionevoli conclusioni, sulle quali fondare il proprio giudizio sul bilancio.

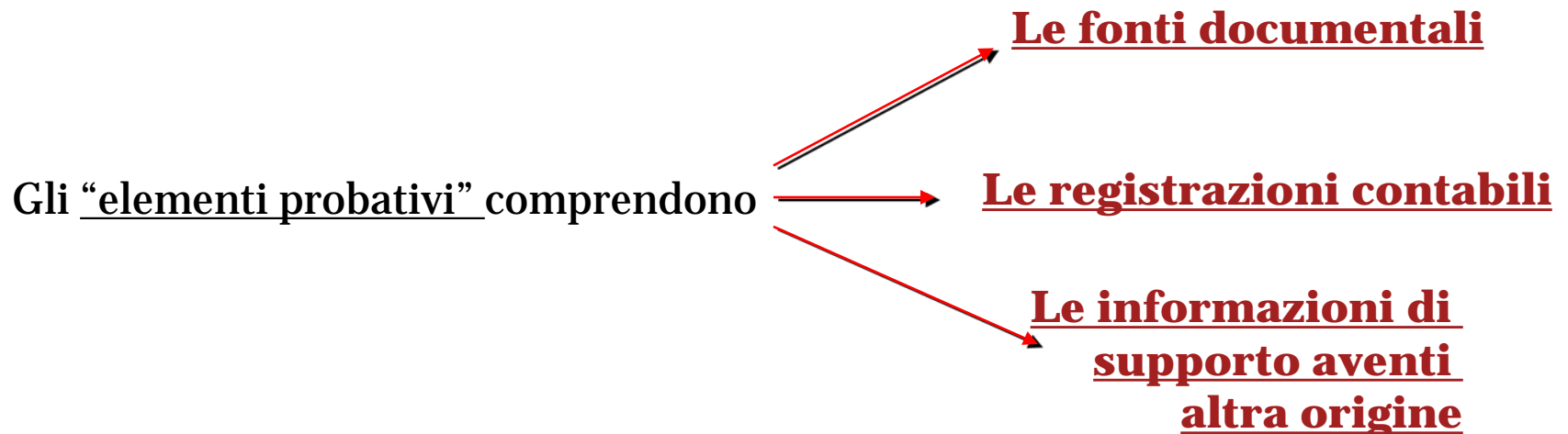
***Elementi probativi* → si intendono le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio professionale (registrazioni contabili, documentazione di supporto e altro).**

***Sufficienza* → è la misura della quantità degli elementi probativi.**

***Appropriatezza* → è la misura della qualità degli elementi probativi.**

1 ***Gli elementi probativi (ISA ITALIA n.500)***

Per “elementi probativi” si intendono le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio professionale



1 *Gli elementi probativi (ISA ITALIA n. 500)*

**L' *ATTENDIBILITA'* degli elementi probativi è influenzata dalla
loro *fonte di provenienza*
e dalla loro *natura*
e dipende dalle *circostanze specifiche* in cui sono ottenuti**



Pur tenendo presente che possono esistere delle eccezioni si possono formulare
dei ***principi generali*** in merito all'attendibilità degli elementi probativi



1 ***Gli elementi probativi (ISA ITALIA n. 500)***

I **Principi generali** in merito dell'ATTENDIBILITA' degli elementi probativi :

- 1) Gli elementi probativi sono maggiormente attendibili se ottenuti da fonti indipendenti esterne all'impresa;
- 2) Gli elementi probativi ottenuti da fonti interne sono più attendibili quando i relativi controlli adottati dall'impresa sono efficaci;
- 3) Gli elementi probativi ottenuti direttamente dal revisore sono più attendibili di quelli ottenuti indirettamente o per deduzione;
- 4) Gli elementi probativi sono più attendibili se sono rappresentati da documenti cartacei, elettronici od in altra forma;
- 5) Gli elementi probativi costituiti da documenti originali sono maggiormente attendibili di quelli rappresentati da fotocopie o fax.

2 ***Gli elementi probativi: procedure per ottenere elementi probativi***

Il revisore ottiene gli elementi probativi avvalendosi di una o più delle seguenti procedure:

- 1. Ispezione**
 - **delle registrazioni o dei documenti**
 - **Delle attività materiali**
- 2. Osservazione**
- 3. Indagine e Conferma**
- 4. Conteggi**
- 5. Analisi comparative**

2 ***Gli elementi probativi: procedure per ottenere elementi probativi***

1) ISPEZIONE

- **delle registrazioni o dei documenti:** consiste nell'esame di registrazioni contabili e di documenti;
- **delle attività materiali:** consiste nella verifica fisica dei beni.

2) OSSERVAZIONE : l'osservazione consiste nella verifica diretta da parte del revisore di un processo o di una procedura durante il suo svolgimento da parte di altri soggetti.

3) INDAGINE E CONFERMA:

- **Indagine:** consiste nella richiesta di informazioni alle persone che possiedono le necessarie conoscenze, sia dell'area amministrativo-finanziaria che di altre aree, sia all'interno che all'esterno dell'impresa. Le indagini possono variare dalle formali richieste scritte indirizzate a terzi alle richieste rivolte verbalmente alle persone all'interno della società.

2 ***Gli elementi probativi: procedure per ottenere elementi probativi***

- **conferma:** è un tipo particolare di indagine e consiste nel processo volto ad ottenere l'attestazione di un'informazione o dell'esistenza di una condizione, direttamente da terze parti (si rimanda al successivo principio di revisione ISA ITALIA n. 505).

4) **CONTEGGI attraverso**

- **ricalcolo:** consiste nella verifica dell'accuratezza matematica dei documenti e delle registrazioni contabili;
- **esecuzione:** è lo svolgimento in modo autonomo, da parte del revisore, sia manualmente sia per mezzo di tecniche di revisione computerizzate, di procedure o di controlli che sono originariamente svolti come parte del controllo interno dell'impresa

5) **PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA :** consistono nella valutazione delle informazioni economico-finanziarie effettuata tramite lo studio di plausibili relazioni sia tra dati economico-finanziari che tra dati di altra natura (si rimanda al principio di revisione ISA ITALIA n. 520).

3 ***Gli elementi probativi*** ***Le conferme esterne (ISA ITALIA n. 505)***

LE CONFERME ESTERNE (DOCUMENTO N.505)

- ... processo di acquisizione e di valutazione degli elementi probativi tramite una comunicazione diretta di una terza parte in risposta ad una richiesta di informazioni su aspetti di una determinata voce, operazione o informazione che incidono su asserzioni formulate dalla direzione nel bilancio.
- Il revisore deve determinare se l'uso delle conferme esterne si renda necessario per acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti a sostegno di determinate asserzioni di bilancio.

4 ***Gli elementi probativi*** ***Le conferme esterne (ISA ITALIA n. 505)***

SEGUE - Le conferme esterne

Esempi di situazioni in cui si può ricorrere alle conferme esterne:

- saldi e altre informazioni da banche e intermediari finanziari;
- saldi dei crediti verso clienti;
- saldi dei debiti verso fornitori;
- materiale in possesso di terze parti presso magazzini fiduciari in conto lavorazione o deposito;
- titoli conservati presso terzi a titolo di deposito, custodia o di garanzia.

4 ***Gli elementi probativi*** ***Le conferme esterne (ISA ITALIA n. 505)***

Il processo di conferma esterna

Mancata risposta a una richiesta di conferma positiva (per richieste di conferma negativa si veda documento n. 505 paragrafo n. 15)

Nel caso in cui non si riceva risposta ad una richiesta di conferma esterna positiva, il revisore deve svolgere procedure alternative. Le procedure di revisione alternative devono essere tali da fornire elementi probativi riguardanti le asserzioni di bilancio ugualmente validi rispetto a quelli che si intendeva acquisire con le richieste di conferma...

Attendibilità delle risposte ricevute

Il revisore valuta se vi siano indicazioni che le conferme esterne ricevute possano non essere attendibili. Il revisore valuta l'autenticità della risposta e svolge le procedure ritenute necessarie per fugare eventuali dubbi....

Cause e frequenza delle eccezioni

Quando il revisore ritiene che il processo di conferma e le procedure alternative non abbiano fornito elementi probativi appropriati e sufficienti in riferimento ad un'asserzione, egli deve svolgere procedure supplementari.