

ODCEC BARI E FONDAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI DI BARI

CORSO DI FORMAZIONE IN
MATERIE OBBLIGATORIE PER REVISORI LEGALI

La relazione di revisione e giudizio di bilancio alla luce delle modifiche introdotte all'art. 14 del D.Lgs. 39/2010

SAVERIO PETRUZZELLI

- **Schema e contenuto della relazione di revisione**
- **Le tipologie di giudizio sul bilancio**
- **Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio: procedure di verifica richieste**
- **I richiami d'informativa**

Schema e contenuto della relazione di revisione



Schema e contenuto della relazione di revisione

Normativa e principi di revisione di riferimento

D.Lgs. 39/10 – articolo 14 “Relazione di revisione e giudizio sul bilancio”

D.Lgs. 32/07 (attuazione Direttiva 2003/51/CE) e D.Lgs. 173/08 (attuazione Direttiva 2006/46/CE)

ISA Italia 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"

SA Italia 720B "Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio di coerenza"

Schema e contenuto della relazione di revisione

Contenuto dell'art. 14 del D.Lgs. 39/10

1. Un paragrafo introduttivo che **identifica i conti annuali o consolidati sottoposti a revisione legale e il quadro delle regole di redazione applicate** dalla società
2. Una descrizione della **portata** della revisione legale svolta con l'indicazione dei **principi di revisione osservati**
3. Un **giudizio sul bilancio** che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio
4. Eventuali **richiami di informativa** che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi
5. Un **giudizio sulla coerenza** della relazione sulla gestione con il bilancio
6. Nel caso in cui il revisore esprima un **giudizio sul bilancio con rilievi**, un **giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio**, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione
7. La relazione è datata e sottoscritta dal responsabile della revisione

Schema e contenuto della relazione di revisione

Principi rilevanti per la formulazione delle conclusioni di revisione

Principi che hanno impatto diretto sulla relazione di revisione

- ✓ ISA Italia 700 “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio”
- ✓ ISA Italia 705 “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”
- ✓ ISA Italia 706 “Richiami d’informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente”
- ✓ ISA Italia 710 “Informazioni comparative – dati corrispondenti e bilancio comparativo”
- ✓ ISA Italia 720 “Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile”
- ✓ ISA Italia 720B “Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all’espressione del giudizio di coerenza”

Altri ISA Italia che hanno un impatto sulla relazione di revisione

- ✓ ISA Italia 510 “Primi incarichi di revisione contabile – saldi di apertura”
- ✓ ISA Italia 560 “Eventi successivi”
- ✓ ISA Italia 570 “Continuità aziendale”
- ✓ ISA Italia 580 “Attestazioni scritte”

Schema e contenuto della relazione di revisione

ISA Italia 700 – Formazione del giudizio e relazione sul bilancio



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

Giudizio senza modifica

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

Relativamente al quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, il legislatore italiano ha previsto che le società adottino, a seconda delle circostanze, uno dei due seguenti quadri di regole di redazione del bilancio:

- ➔ le norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione. Tali norme sono interpretate e integrate dai principi contabili italiani;**
- ➔ i principi contabili internazionali (“IFRS”) adottati dall’Unione Europea e, ove applicabili, i provvedimenti emanati in attuazione dell’art. 9 del D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 “Esercizio delle opzioni previste dall’articolo 5 del regolamento (CE) n. 1606/2002 in materia di principi contabili internazionali”.**



Elementi della relazione di revisione

- ✓ Titolo (revisore indipendente) che deve anche indicare il riferimento normativo ai sensi del quale è emessa la relazione di revisione
- ✓ Destinatario: qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i destinatari della relazione di revisione sono i soggetti che hanno conferito l'incarico di revisione
- ✓ Paragrafo introduttivo (identificazione impresa, dichiarazione che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile, identificazione dei prospetti di bilancio, riferimento alla sintesi dei principi contabili significativi e alle altre note esplicative, periodo di riferimento)
- ✓ Responsabilità degli amministratori per il bilancio (par. 26(I) in materia di sistema di controllo interno)
- ✓ Responsabilità del revisore (espressione del giudizio, applicazione dei principi di revisione internazionali, portata e limiti della revisione)
- ✓ Giudizio del revisore: rappresentazione veritiera e corretta
- ✓ Altri obblighi di reportistica – il giudizio di coerenza
- ✓ Firma, data, sede del revisore

Schema e contenuto della relazione di revisione

ISA Italia 700 – ISA Italia 720B

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

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio consolidato

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'**allegato** bilancio consolidato del Gruppo ABC S.p.A., costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al 31 dicembre 2015, dal conto economico, dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

Responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato che **fornisca una rappresentazione veritiera e corretta** in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea.



Schema e contenuto della relazione di revisione

ISA Italia 700 – ISA Italia 720B (cont.)

Responsabilità della società di revisione

E' nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio consolidato sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio consolidato non contenga errori significativi.



Schema e contenuto della relazione di revisione ISA

Italia 700 – ISA Italia 720B (cont,)

Responsabilità della società di revisione (continua)

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio consolidato. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio consolidato dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio consolidato dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio consolidato nel suo complesso.

Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.



Schema e contenuto della relazione di revisione

ISA Italia 700 – ISA Italia 720B (cont.)

Giudizio ✓

A nostro giudizio, il bilancio consolidato fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del gruppo ABC al 31 dicembre 2015, del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea.



Schema e contenuto della relazione di revisione ISA Italia 700 – ISA Italia 720B

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari ✓

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio consolidato ✓

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ABC S.p.A., con il bilancio consolidato del gruppo ABC al 31 dicembre 2015. A nostro giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio consolidato del gruppo ABC al 31 dicembre 2015. ✓

Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico



Data e luogo di emissione della relazione

La data della relazione è quella in cui hanno avuto termine le procedure di revisione. La relazione indica inoltre il luogo nel quale la società di revisione ha la sede legale o secondaria. Si ricorda che per la revisione legale vi è l'obbligo di deposito della relazione sia presso le sedi sociali nei quindici giorni antecedenti l'assemblea ordinaria di approvazione del bilancio (21 giorni per le società quotate). Per tali motivi particolare attenzione deve essere posta alla data della relazione

Firma del responsabile della revisione contabile

Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, la relazione di revisione riporta:

- ✓ in caso di conferimento di incarico ad un revisore persona fisica, il nome e il cognome del revisore stesso
- ✓ in caso di conferimento di incarico ad una persona giuridica quale una società di revisione, la denominazione della persona giuridica, il nome e il cognome del responsabile dell'incarico

Le tipologie del giudizio sul bilancio



ISA Italia 705
Par. 6

Il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione laddove:

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

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – il giudizio con modifica

ISA Italia 705
Par. 5. b)

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

ISA Italia 705
Par. 7

"Giudizio con rilievi

7. Il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi laddove:

- a) avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, ma non pervasivi, per il bilancio; ovvero*
- b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi."*



ISA Italia 705
Par. 8

"Giudizio negativo

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

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

- 9. Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio laddove non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.*
- 10. Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio qualora, in circostanze estremamente rare caratterizzate da molteplici incertezze, egli concluda che, pur avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non sia possibile formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulato sul bilancio.*

Altre considerazioni

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

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

Quantificazione degli effetti nel caso di errori significativi

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

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 - significativo vs pervasivo



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

Natura degli errori (ISA Italia 450)

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

Un errore può insorgere con riferimento a:

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

Le tipologie di giudizio sul bilancio

Cenni all'ISA Italia 320

Il concetto di significatività nel contesto dell'informativa finanziaria è normalmente basato su quanto segue:

- ✓ gli errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi se ci si possa ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio;
- ✓ i giudizi sulla significatività vengono elaborati alla luce delle circostanze contingenti, e sono influenzati dall'entità o dalla natura di un errore, o da una combinazione di entrambe;
- ✓ i giudizi su aspetti che sono significativi per gli utilizzatori del bilancio sono basati sulla considerazione delle esigenze comuni di informativa finanziaria degli utilizzatori come gruppo. Non è considerato il possibile effetto di errori sui singoli utilizzatori specifici, le cui esigenze possono variare considerevolmente.

Pervasività

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

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

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

Natura dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati

L'impossibilità può derivare da:

a) circostanze fuori del controllo dell'impresa (ad esempio: registrazioni contabili distrutte; registrazioni contabili di una componente significativa sequestrate a tempo indeterminato da parte delle autorità governative)

b) circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro di revisione (ad esempio: valutazione con il metodo del patrimonio netto di una collegata e il revisore non è in grado di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo l'informativa finanziaria di quest'ultima; tempistica di conferimento dell'incarico che non consente al revisore di presenziare all'inventario delle rimanenze; i controlli dell'impresa non sono efficaci ma non è sufficiente la sola applicazione di procedure di validità)

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

L'impossibilità può derivare da:

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

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – esempi

Esempio 1 (I) ISA Italia 705 – Giudizio con rilievi (errore in bilancio)

Esempio 2 (I) ISA Italia 705 – Giudizio negativo

**Esempio 3 (I) ISA Italia 705 – Giudizio con rilievi
(limitazioni alle procedure di revisione)**

Esempio 4 (I) ISA Italia 705 – Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio con rilievi (errore in bilancio)

Esempio 1 (I)

Include le seguenti circostanze:

Ente di Interesse Pubblico: società italiana emittente azioni quotate;

Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;

Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/05;

I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;

Le rimanenze di magazzino sono errate. L'errore è ritenuto significativo ma non pervasivo per il bilancio;

In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con il bilancio).

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio con rilievi (errore in bilancio)

**RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE]
INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 E 16 DEL D.LGS. 27 GENNAIO
2010, N.39 [integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]**

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio d'esercizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A., costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa], [[dal conto economico,] dal conto economico complessivo,] dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

Responsabilità degli amministratori 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. 38/05.

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio con rilievi (errore in bilancio)

Responsabilità [del revisore][della società di revisione]

È [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. [Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] **giudizio con rilievi**.

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio con rilievi (errore in bilancio)

Elementi alla base del giudizio con rilievi

Le rimanenze di magazzino della Società sono iscritte nella situazione patrimoniale-finanziaria per un importo di xxx. Gli amministratori non hanno valutato tali rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo ma unicamente al costo; ciò costituisce una deviazione dagli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea. Le registrazioni della Società indicano che qualora gli amministratori avessero valutato le rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo, **sarebbe stato necessario svalutare le stesse per un importo di xxx. Conseguentemente, il costo del venduto sarebbe stato superiore di xxx, e le imposte sui redditi, l'utile netto ed il patrimonio netto sarebbero stati inferiori rispettivamente di xxx, di xxx e di xxx.**

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio con rilievi (errore in bilancio)

Giudizio con rilievi

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi”, il bilancio d’esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC S.p.A. al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l’esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall’Unione Europea nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell’art. 9 del D.Lgs. n. 38/05.

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio con rilievi (errore in bilancio)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con il bilancio d'esercizio

[Inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

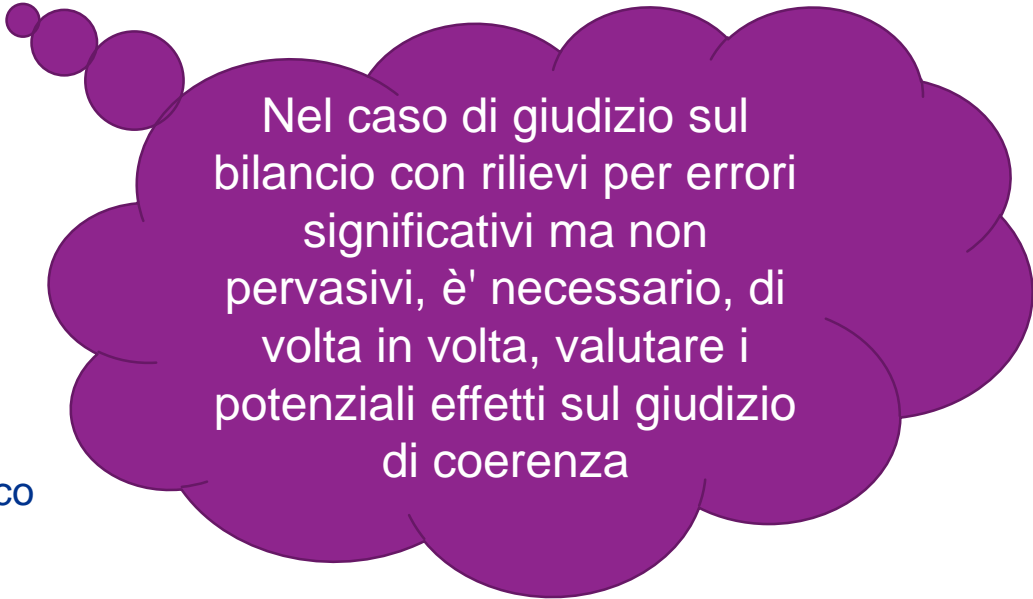
[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]



Nel caso di giudizio sul bilancio con rilievi per errori significativi ma non pervasivi, è' necessario, di volta in volta, valutare i potenziali effetti sul giudizio di coerenza

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio negativo

Esempio 2 (I)

Include le seguenti circostanze:

Ente di Interesse Pubblico: società italiana emittente azioni quotate;

Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;

Il bilancio consolidato è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori della capogruppo in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/05;

I termini dell'incarico di revisione del bilancio consolidato rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;

Il bilancio è significativamente errato a causa del mancato consolidamento di una società controllata. L'errore significativo è ritenuto pervasivo per il bilancio; non sono stati determinati gli effetti dell'errore sul bilancio in quanto ciò non risultava fattibile;

In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con il bilancio).

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio negativo

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE]
INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 E 16 DEL D.LGS. 27 GENNAIO
2010, N. 39 [integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio consolidato

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio consolidato del gruppo ABC, costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa], [[dal conto economico,] dal conto economico complessivo,] dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

Responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato 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. 38/05.

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio negativo

Responsabilità [del revisore][della società di revisione]

È [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio consolidato sulla base della revisione contabile. [Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio consolidato non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio consolidato. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio consolidato dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio consolidato da parte dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio consolidato nel suo complesso.

[Ritengo][Riteniamo] di avere acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] **giudizio negativo**.

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio negativo

Elementi alla base del giudizio negativo

Come indicato nella Nota X, la Società controllante ABC non ha consolidato il bilancio della controllata XYZ acquisita nel corso del 20X1 in quanto non è stata ancora in grado di determinare il fair value di alcune attività e passività significative della società controllata alla data dell'acquisizione. Tale partecipazione è stata pertanto contabilizzata in base al criterio del costo. Secondo gli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea, la XYZ avrebbe dovuto essere consolidata in quanto controllata della Società ABC. Qualora XYZ fosse stata consolidata, molti elementi dell'allegato bilancio consolidato sarebbero stati influenzati in modo significativo. **Gli effetti sul bilancio consolidato del mancato consolidamento non sono stati determinati.**

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio negativo

Giudizio negativo

A [mio][nostro] giudizio, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio negativo”, il bilancio consolidato non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della la situazione patrimoniale e finanziaria del gruppo ABC al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l’esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall’Unione Europea nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell’art. 9 del D.Lgs. n. 38/05.

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio negativo

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con il bilancio consolidato

[Inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

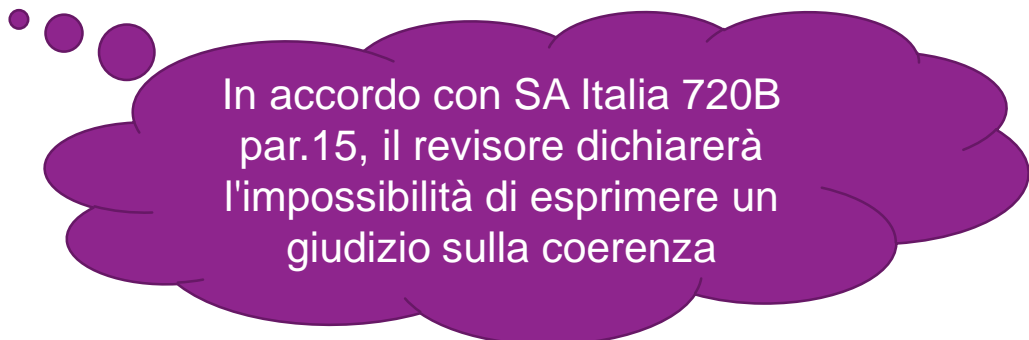
[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]



In accordo con SA Italia 720B par.15, il revisore dichiarerà l'impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio][consolidato]
Siamo stati incaricati di svolgere le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ABC S.p.A., con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa]. A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo" della Relazione sul bilancio d'esercizio, 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].

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio con rilievi (limitazioni alle procedure di revisione)

Esempio 3 (I)

Include le seguenti circostanze:

Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico;

Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;

Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea;

I termini dell'incarico di revisione del bilancio rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;

Il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una partecipazione in una collegata estera. I potenziali effetti dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono considerati significativi ma non pervasivi per il bilancio;

In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio).

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio con rilievi (limitazioni alle procedure di revisione)

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE]
INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39
[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio d'esercizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A., costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa], [[dal conto economico,] dal conto economico complessivo,] dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

Responsabilità degli amministratori 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.

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio con rilievi (limitazioni alle procedure di revisione)

Responsabilità [del revisore][della società di revisione]

È [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. [Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] **giudizio con rilievi**.

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio con rilievi (limitazioni alle procedure di revisione)

*Elementi alla base del **giudizio con rilievi***

La partecipazione della Società ABC nella Società XYZ, una collegata estera acquisita nel corso dell'esercizio e contabilizzata con il metodo del patrimonio netto, è iscritta per un importo di xxx nella situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa], e la quota di pertinenza della Società ABC dell'utile netto di XYZ pari a xxx è inclusa nell'utile della Società ABC per l'esercizio chiuso a tale data. Non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto del valore di iscrizione della partecipazione in XYZ al [gg][mm][aa] e della quota di pertinenza dell'utile netto di XYZ dell'esercizio, in quanto ci è stato negato l'accesso alle informazioni finanziarie e la possibilità di contattare la direzione e i revisori di XYZ. Non siamo stati pertanto in grado di stabilire se fosse necessario apportare eventuali rettifiche a tali importi.

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio con rilievi (limitazioni alle procedure di revisione)

Giudizio con rilievi

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi”, il bilancio d’esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC S.p.A. al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l’esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall’Unione Europea.

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – giudizio con rilievi (limitazioni alle procedure di revisione)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio

[Inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

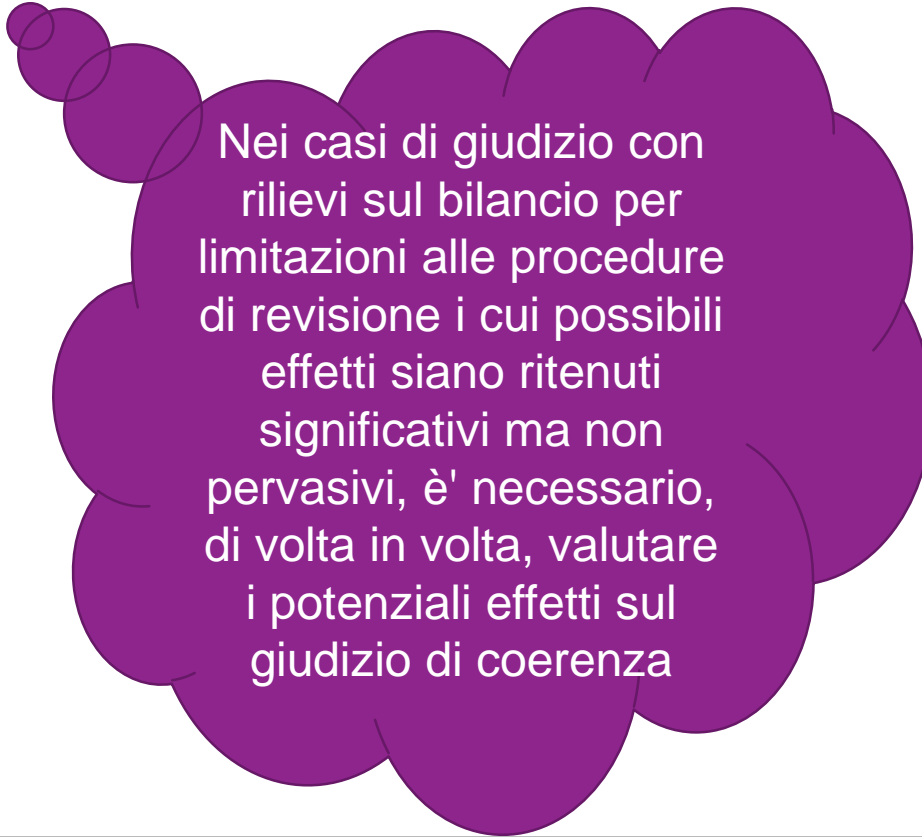
[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]



Nei casi di giudizio con rilievi sul bilancio per limitazioni alle procedure di revisione i cui possibili effetti siano ritenuti significativi ma non pervasivi, è necessario, di volta in volta, valutare i potenziali effetti sul giudizio di coerenza

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – impossibilità di esprimere un giudizio

Esempio 4 (I)

Include le seguenti circostanze:

Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico;

Sistema di amministrazione e controllo tradizionale;

Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea;

I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;

Il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad un singolo elemento del bilancio. In particolare il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sull'informazione finanziaria di una partecipazione in una joint venture che rappresenta oltre il 90% dell'attivo netto della società. I possibili effetti di tale impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono ritenuti sia significativi sia pervasivi per il bilancio;

In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio).

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – impossibilità di esprimere un giudizio

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio d'esercizio

[Sono][Siamo] stat[o][i] incaricat[o][i] di svolgere la revisione contabile dell'allegato bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A., costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa], [[dal conto economico,] dal conto economico complessivo,] dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

Responsabilità degli amministratori 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.

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – impossibilità di esprimere un giudizio

Responsabilità [del revisore][della società di revisione]

È [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tuttavia, a causa di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non [sono][siamo] stat[o][i] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio.

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – impossibilità di esprimere un giudizio

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

La partecipazione della Società nella joint venture XYZ (Paese X) è iscritta per un importo di xxx nella situazione patrimoniale-finanziaria della Società e rappresenta oltre il 90% dell'attivo netto della Società al [gg][mm][aa]. Non ci è stato consentito di contattare la direzione e i revisori della XYZ, né 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 della Società nelle attività di XYZ che essa controlla congiuntamente, alla sua quota proporzionale nelle passività di XYZ per le quali essa è congiuntamente responsabile, alla sua quota proporzionale dei ricavi e dei costi di XYZ per l'esercizio, ed agli elementi che costituiscono il prospetto delle variazioni del patrimonio netto ed il rendiconto finanziario.

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – impossibilità di esprimere un giudizio

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”, non [sono][siamo] stat[o][i] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio.

Pertanto non [esprimo][esprimiamo] un giudizio sul bilancio d’esercizio.

Le tipologie di giudizio sul bilancio

ISA Italia 705 – impossibilità di esprimere un giudizio

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio

[Inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

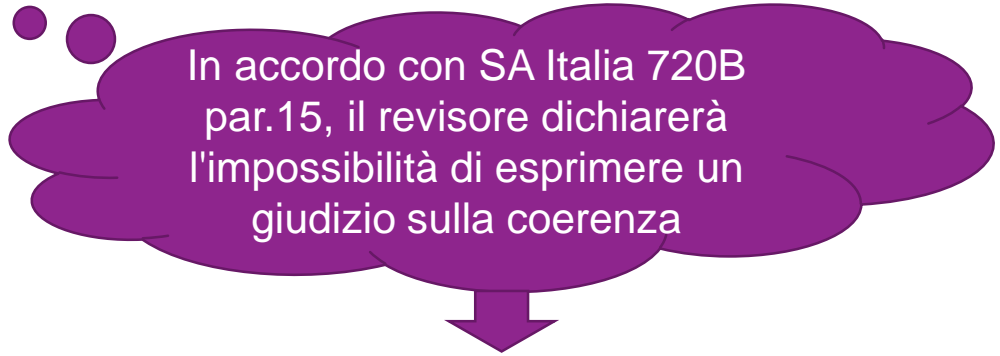
[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]



In accordo con SA Italia 720B par.15, il revisore dichiarerà l'impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio][consolidato]

Siamo stati incaricati di svolgere le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ABC S.p.A., con il bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa]. A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio" della Relazione sul bilancio d'esercizio, 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].

Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio: procedure di verifica richieste



Definizioni:

Informazioni:

dati, importi e commenti presenti nella relazione sulla gestione e/o, ove applicabile, nella relazione sul governo societario, classificabili in:

informazioni finanziarie:

dati, importi e commenti sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società (o del gruppo), estratti dal bilancio oggetto di revisione contabile o riconducibili – attraverso i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti – al bilancio stesso; (Rif. Par.: A1)

informazioni non finanziarie:

dati, importi e commenti non estratti dal bilancio oggetto di revisione contabile né riconducibili – attraverso i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti – al bilancio stesso; (Rif. Parr.: A2-A3)

Definizioni:

Incoerenza:

presenza, nella relazione sulla gestione e/o, ove applicabile, nella relazione sul governo societario, di informazioni che contraddicono quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile;

Incoerenza significativa:

è significativa una incoerenza che, considerata singolarmente o insieme ad altre incoerenze, potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso;

Incoerenza significativa e pervasiva:

incoerenza che, oltre a essere significativa secondo quanto previsto nella precedente lettera d), presenta le seguenti caratteristiche:

i) non si limita a specifiche informazioni;

ii) pur limitandosi a specifiche informazioni, si riferisce o potrebbe riferirsi ad aspetti di importanza fondamentale per la comprensione delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione e, ove applicabile, nella relazione sul governo societario da parte degli utilizzatori.

Le procedure:

Al fine della verifica sulla coerenza delle informazioni finanziarie con il bilancio, il revisore, tenendo conto delle conoscenze acquisite nel corso dell'attività di revisione contabile del bilancio, deve svolgere le seguenti procedure:

- lettura della relazione sulla gestione e, ove applicabile, della relazione sul governo societario;
- riscontro delle informazioni finanziarie con il bilancio, i dettagli utilizzati per la predisposizione dello stesso, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti.

Al fine della verifica sulla coerenza delle informazioni non finanziarie con il bilancio, il revisore deve effettuare una lettura d'insieme di tali informazioni, esercitando in tale lettura il suo spirito critico sulla base della sua conoscenza della società (o del gruppo) e di quanto acquisito nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

Tipologie di giudizio sulla coerenza:

Nei casi di incoerenza significativa ...

Il revisore deve esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi, descrivendo nel relativo paragrafo della relazione di revisione l'incoerenza significativa riscontrata.

Nei casi di incoerenza significativa e pervasiva...

Il revisore deve esprimere un giudizio sulla coerenza negativo, descrivendo nel relativo paragrafo della relazione di revisione l'incoerenza significativa e pervasiva riscontrata.

Giudizio sul bilancio vs giudizio sulla coerenza

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

I richiami di informativa



Richiami di informativa

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

Richiami di informativa - Esempi di circostanze

- ✓ Incertezza relativa all’esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte di autorità di vigilanza
- ✓ Applicazione anticipata rispetto alla data di entrata in vigore di un nuovo principio contabile che abbia un effetto pervasivo sul bilancio
- ✓ Una grave catastrofe che abbia avuto o continui ad avere un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell’impresa
- ✓ Continuità aziendale (rinvio a slide successive per ISA Italia 570)

Paragrafo relativo ad altri aspetti

- ✓ Qualsiasi aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio
- ✓ Rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione, e qualora ciò non sia vietato da leggi o regolamenti



**Esempio di relazione unitaria
del collegio sindacale**

Esempio di relazione unitaria del collegio sindacale

Nel seguito, si ipotizza un caso in cui il giudizio sul bilancio a seguito della revisione legale sia senza modifica e la relazione di revisione non contenga né richiami di informativa, né paragrafi di altri aspetti. Similmente, si ipotizza che non ci siano rilievi a seguito dell'esercizio della vigilanza e degli altri doveri sindacali.

RELAZIONE UNITARIA DEL COLLEGIO SINDACALE ALL'ASSEMBLEA DEGLI AZIONISTI (DEI SOCI)

All'Assemblea degli Azionisti (dei Soci) della S.p.A. [S.r.l. Soc. Coop]

Premessa

Il collegio sindacale, nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2016, ha svolto sia le funzioni previste dagli artt. 2403 e ss. c.c. sia quelle previste dall'art. 2409-bis c.c.

La presente relazione unitaria contiene, nella sezione A), la “Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39” e nella sezione B) la “Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.”.

A) Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Relazione sul bilancio d'esercizio

Abbiamo svolto la revisione legale del bilancio d'esercizio della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop], costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2016, dal conto economico, dal rendiconto finanziario¹³ per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

Responsabilità degli amministratori 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.

Responsabilità del revisore

È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione legale. Abbiamo svolto la revisione legale in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, del D.Lgs. n. 39/2010.

Esempio di relazione unitaria del collegio sindacale

Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione legale al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi. La revisione legale comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio d'esercizio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione legale comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della rappresentazione del bilancio d'esercizio nel suo complesso.

Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Esempio di relazione unitaria del collegio sindacale

Giudizio

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop.] al 31 dicembre 2016, del risultato economico e dei flussi di cassa¹⁴ per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop.], con il bilancio d'esercizio della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop.] al 31 dicembre 2016. A nostro giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ... S.p.A. [S.r.l., Soc. Coop.] al 31 dicembre 2016.

B) Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

B1) Attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2403 e ss. c.c.

Conoscenza della società, valutazione dei rischi e rapporto sugli incarichi affidati

Dato atto dell'ormai consolidata conoscenza che il collegio sindacale dichiara di avere in merito alla società e per quanto concerne:

- i) la tipologia dell'attività svolta;
- ii) la sua struttura organizzativa e contabile;

tenendo anche conto delle dimensioni e delle problematiche dell'azienda, viene ribadito che la fase di “pianificazione” dell'attività di vigilanza - nella quale occorre valutare i rischi intrinseci e le criticità rispetto ai due parametri sopra citati – è stata attuata mediante il riscontro positivo rispetto a quanto già conosciuto in base alle informazioni acquisite nel tempo.

È stato, quindi, possibile confermare che:

Esempio di relazione unitaria del collegio sindacale

- l'attività tipica svolta dalla società non è mutata nel corso dell'esercizio in esame ed è coerente con quanto previsto all'oggetto sociale;
 - l'assetto organizzativo e la dotazione delle strutture informatiche sono rimasti sostanzialmente invariati;
 - le risorse umane costituenti la "forza lavoro" non sono sostanzialmente mutate;
 - quanto sopra constatato risulta indirettamente confermato dal confronto delle risultanze dei valori espressi nel conto economico per gli ultimi due esercizi, ovvero quello in esame (2016) e quello precedente (2015). È inoltre possibile rilevare come la società abbia operato nel 2016 in termini confrontabili con l'esercizio precedente e, di conseguenza, i nostri controlli si sono svolti su tali presupposti avendo verificato la sostanziale confrontabilità dei valori e dei risultati con quelli dell'esercizio precedente.
- [Ovvero: evidenziare la non confrontabilità dei valori per i motivi _____.]

Esempio di relazione unitaria del collegio sindacale

La presente relazione riassume, quindi, l'attività concernente all'informativa prevista dall'art. 2429, comma 2, c.c. e più precisamente su:

- risultati dell'esercizio sociale;
- l'attività svolta nell'adempimento dei doveri previsti dalla norma;
- le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio, con particolare riferimento all'eventuale utilizzo da parte dell'organo di amministrazione della deroga di cui all'art. 2423, comma 5, c.c.;
- l'eventuale ricevimento di denunce da parte dei soci di cui all'art. 2408 c.c.

Si resta, in ogni caso, a completa disposizione per approfondire ogni ulteriore aspetto in sede di dibattito assembleare. Le attività svolte dal collegio hanno riguardato, sotto l'aspetto temporale, l'intero esercizio e nel corso dell'esercizio stesso sono state regolarmente svolte le riunioni di cui all'art. 2404 c.c. e di tali riunioni sono stati redatti appositi verbali debitamente sottoscritti per approvazione unanime.

Esempio di relazione unitaria del collegio sindacale

Attività svolta

Durante le verifiche periodiche, il collegio ha preso conoscenza dell'evoluzione dell'attività svolta dalla società, ponendo particolare attenzione alle problematiche di natura contingente e/o straordinaria al fine di individuarne l'impatto economico e finanziario sul risultato di esercizio e sulla struttura patrimoniale, nonché gli eventuali rischi come anche quelli derivanti da perdite su crediti, monitorati con periodicità costante. Si sono anche avuti confronti con lo studio professionale che assiste la società in tema di consulenza e assistenza contabile e fiscale su temi di natura tecnica e specifica: i riscontri hanno fornito esito positivo.

Il collegio sindacale ha, quindi, periodicamente valutato l'adeguatezza della struttura organizzativa e funzionale dell'impresa e delle sue eventuali mutazioni rispetto alle esigenze minime postulate dall'andamento della gestione.

I rapporti con le persone operanti nella citata struttura - amministratori, dipendenti e consulenti esterni - si sono ispirati alla reciproca collaborazione nel rispetto dei ruoli a ciascuno affidati, avendo chiarito quelli del collegio sindacale.

Esempio di relazione unitaria del collegio sindacale

Per tutta la durata dell'esercizio si è potuto riscontrare che:

- il personale amministrativo interno incaricato della rilevazione dei fatti aziendali non è sostanzialmente mutato rispetto

all'esercizio precedente;

- il livello della sua preparazione tecnica resta adeguato rispetto alla tipologia dei fatti aziendali ordinari da rilevare e può vantare una sufficiente conoscenza delle problematiche aziendali;

- i consulenti e i professionisti esterni incaricati dell'assistenza contabile, fiscale, societaria e giuslavoristica non sono mutati e, pertanto, hanno conoscenza storica dell'attività svolta e delle problematiche gestionali anche straordinarie che hanno influito sui risultati del bilancio.

Stante la relativa semplicità dell'organigramma direzionale, le informazioni richieste dall'art. 2381, comma 5, c.c., sono state fornite dall'amministratore delegato con periodicità anche superiore al minimo fissato di sei mesi e ciò sia in occasione delle

Esempio di relazione unitaria del collegio sindacale

riunioni programmate, sia in occasione di accessi individuali dei membri del collegio sindacale presso la sede della società e anche tramite i contatti/flussi informativi telefonici e informatici con l'organo amministrativo: da tutto quanto sopra deriva che gli amministratori esecutivi hanno, nella sostanza e nella forma, rispettato quanto a essi imposto dalla citata norma.

In conclusione, per quanto è stato possibile riscontrare durante l'attività svolta nell'esercizio, il collegio sindacale può affermare che:

- le decisioni assunte dai soci e dall'organo di amministrazione sono state conformi alla legge e allo statuto sociale e non sono state palesemente imprudenti o tali da compromettere definitivamente l'integrità del patrimonio sociale;
- sono state acquisite le informazioni sufficienti relative al generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggior rilievo, per dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società;
- le operazioni poste in essere sono state anch'esse conformi alla legge e allo statuto sociale e non in potenziale contrasto con le delibere assunte dall'assemblea dei soci o

Esempio di relazione unitaria del collegio sindacale

tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale;

- non si pongono specifiche osservazioni in merito all'adeguatezza dell'assetto organizzativo della società, né in merito all'adeguatezza del sistema amministrativo e contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione;
- nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi ulteriori fatti significativi tali da richiederne la segnalazione nella presente relazione;
- non si è dovuto intervenire per omissioni dell'organo di amministrazione ai sensi dell'art. 2406 c.c.;
- non sono state ricevute denunce ai sensi dell'art. 2408 c.c.;
- non sono state fatte denunce ai sensi dell'art. 2409, comma 7, c.c.;
- nel corso dell'esercizio il collegio ha [ovvero: non ha] rilasciato pareri previsti dalla legge e precisamente_____.

B2) Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio

Il progetto di bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2016 è stato approvato dall'organo di amministrazione e risulta costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla nota integrativa.

Inoltre:

- l'organo di amministrazione ha, altresì, predisposto la relazione sulla gestione di cui all'art. 2428 c.c.;
- tali documenti sono stati consegnati al collegio sindacale in tempo utile affinché siano depositati presso la sede della società corredati dalla presente relazione, e ciò indipendentemente dal termine previsto dall'art. 2429, comma 1, c.c.
- È stato, quindi, esaminato il progetto di bilancio, in merito al quale sono fornite ancora le seguenti ulteriori informazioni:
 - [I criteri utilizzati nella redazione del bilancio chiuso al 31 dicembre 2016 si discostano dai medesimi utilizzati per la formazione del bilancio del precedente esercizio, con riferimento alle valutazioni relative alle seguenti voci di bilancio:

Esempio di relazione unitaria del collegio sindacale

Il cambiamento dei criteri di valutazione si è reso necessario per effetto della prima applicazione delle modifiche introdotte nell'art. 2426 c.c. ad opera del D.Lgs. n. 139/2015.];

- è stata posta attenzione all'impostazione data al progetto di bilancio, sulla sua generale conformità alla legge per quello che riguarda la sua formazione e struttura e a tale riguardo non si hanno osservazioni che debbano essere evidenziate nella presente relazione;
- è stata verificata l'osservanza delle norme di legge inerenti la predisposizione della relazione sulla gestione e a tale riguardo non si hanno osservazioni che debbano essere evidenziate nella presente relazione;
- l'organo di amministrazione, nella redazione del bilancio, non ha derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, comma 5, c.c.;
- è stata verificata la rispondenza del bilancio ai fatti e alle informazioni di cui si è avuta conoscenza a seguito dell'assolvimento dei doveri tipici del collegio sindacale e a tale riguardo non vengono evidenziate ulteriori osservazioni;

Esempio di relazione unitaria del collegio sindacale

- ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 5, c.c. i valori significativi iscritti ai punti B-I-1) e B-I-2) dell'attivo sono stati oggetto di nostro specifico controllo con conseguente consenso [dissenso¹⁵] alla loro iscrizione nell'attivo.
- ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 6, c.c. il collegio sindacale ha preso atto che non esiste più alcun valore di avviamento iscritto alla voce B-I-5) dell'attivo dello stato patrimoniale; [ovvero: si dà atto dell'esistenza della voce "avviamento" che risulta ammortizzato in accordo con le disposizioni di legge. Il collegio sindacale, ai sensi del citato art. 2426 c.c., esprime il proprio consenso [dissenso] all'iscrizione dell'avviamento nell'attivo.];
- si precisa, per mero richiamo, che non sarà possibile distribuire dividendi intaccando le riserve di utili oltre l'ammontare netto dei costi di impianto e ampliamento e dei costi di sviluppo iscritti nell'attivo;
- è stata verificata la correttezza delle informazioni contenute nella nota integrativa per quanto attiene l'assenza di posizioni finanziarie e monetarie attive e passive sorte originariamente in valute diverse dall'euro;

Esempio di relazione unitaria del collegio sindacale

- [solo per le società che hanno istituito l'organismo di vigilanza, se non coincidente con il collegio sindacale: abbiamo acquisito informazioni dell'organismo di vigilanza (ovvero: abbiamo preso visione della/e relazione/i dell'organismo di vigilanza; ovvero: a seguito di richiesta) e non sono emerse criticità rispetto al modello organizzativo adottato che debbano essere evidenziate nella presente relazione (ovvero: sono emerse criticità riguardanti: _____)];
- [solo per le società che hanno attribuito al collegio sindacale la funzione di organismo di vigilanza: abbiamo svolto la funzione di organismo di vigilanza, in base alla delibera del consiglio di amministrazione del __/__/_____, e nell'espletamento di tale funzione non sono emerse criticità rispetto al modello organizzativo adottato che debbano essere evidenziate nella presente relazione (ovvero: sono emerse criticità riguardanti: _____)].

Risultato dell'esercizio sociale

Il risultato netto accertato dall'organo di amministrazione relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2016, come anche evidente dalla lettura del bilancio, risulta essere positivo per euro _____. [Ovvero: risulta essere negativo per euro _____.]

Il collegio concorda [non concorda] con la proposta di destinazione del risultato d'esercizio fatta dagli amministratori in nota integrativa.

I risultati della revisione legale del bilancio da noi svolta sono contenuti nella sezione A della presente relazione.

B3) Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta il collegio propone all'assemblea di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre 2016, così come redatto dagli amministratori.

Luogo e data _____

Il collegio sindacale

Nome e Cognome (Presidente)

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)

Nome e Cognome (Sindaco effettivo)



NOVITA' IN ARRIVO
Nuovi principi di revisione in
materia di relazione

NOVITA': nuovi principi di revisione in materia di relazione

Con **Determina della Ragioneria Generale dello Stato del 31 luglio 2017** sono stati adottati i principi di revisione internazionali ISA Italia di seguito elencati, corredati da una rinnovata Introduzione e da un nuovo Glossario:

- ISA Italia n. 700, “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio”;
- ISA Italia n. 701, “Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente”;
- ISA Italia n. 705, “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”;
- ISA Italia n. 706, “Richiami d’informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente”;
- ISA Italia n. 710, “Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo”;
- ISA Italia n. 570, “Continuità aziendale”;
- ISA Italia n. 260, “Comunicazione con i responsabili delle attività di governance”.

NOVITA': nuovi principi di revisione in materia di relazione

Le principali innovazioni contenute nei nuovi Auditor Reporting Standards sono le seguenti:

- 1) l'**anticipazione del paragrafo contenente il giudizio di revisione** che deve ora essere **posizionato all'inizio della relazione di revisione**, seguito immediatamente dopo dal paragrafo "Elementi alla base del giudizio";
- 2) limitatamente alla revisione dei bilanci delle società quotate, l'introduzione di una sezione ad hoc contenente gli aspetti chiave della revisione contabile (key audit matters) in modo tale da fornire una maggiore trasparenza sulle attività svolte dal revisore in esecuzione del proprio incarico, migliorando – di conseguenza – il valore comunicativo della relazione;
- 3) limitatamente alla revisione dei bilanci delle società quotate, l'inserimento del nome del responsabile dell'incarico di revisione;
- 4) l'introduzione di una **dichiarazione esplicita di indipendenza da parte del revisore** in conformità alle norme ed ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili;

- 5) **l'inserimento di una informativa specifica e dettagliata in merito alla verifica del presupposto della continuità aziendale** che include una descrizione delle responsabilità del management e del revisore in merito al rispetto del presupposto del going concern. In presenza di un'incertezza significativa il revisore è tenuto a richiamare l'attenzione sulla relativa informativa di bilancio, se ritenuta adeguata, ovvero a riflettere tale circostanza nella formulazione del proprio giudizio;
- 6) **una più dettagliata descrizione delle responsabilità del revisore e degli aspetti chiave del processo di revisione.**

In conformità al processo di elaborazione dei principi di revisione disposto dall'art. 11, co. 2, del DLgs 39/2010, i nuovi principi di revisione internazionali ISA sono stati tradotti in lingua italiana dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi, dell'INRL e di Consob e successivamente integrati con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione, nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano.

TEMPISTICHE

La nuova Direttiva europea sulla revisione è stata attuata in Italia con D. Lgs n. 135 del 17 luglio 2016 il quale, con riferimento alle disposizioni relative alla relazione di revisione contenute nell'art. 14, ha stabilito l'entrata in vigore per le revisioni dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente. **In termini pratici ciò significa che la prima relazione di revisione sui bilanci di enti diversi da quelli di interesse pubblico emessa secondo le nuove regole sarà quella relativa ai bilanci chiusi al 31 dicembre 2017.**

Per gli enti di interesse pubblico il Regolamento europeo n. 537/2014 è entrato in vigore il 17 giugno 2016 ed è, pertanto, applicabile a partire dal primo bilancio che inizia dopo tale data. In termini pratici, ciò significa che la prima relazione di revisione sui bilanci di enti di interesse pubblico emessa secondo le nuove regole europee è quella relativa ai bilanci chiusi al 30 giugno 2017 o in data successiva.

Questo sfasamento temporale è il motivo per cui i principi oggetti di recente Determina della RGS presentano date di entrata in vigore differenti coerentemente con i periodi di decorrenza del D.Lgs. n. 135/16 e del Regolamento (UE) n. 537/14.

NOVITA': nuovi principi di revisione in materia di relazione

Per consentire l'allineamento volontario dei due diversi periodi di decorrenza alle società diverse dagli EIP è consentita l'applicazione anticipata per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016.

Grazie

Saverio Petruzzelli

Email: saverio@saveriopetruzzelli.it