

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) n. 700

FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E RELAZIONE SUL BILANCIO

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2020 o successivamente.

Indice

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)	1-4(I)
Data di entrata in vigore	5
Obiettivi	6
Definizioni	7-9
Regole	
Formazione del giudizio sul bilancio	10-15
Tipologie di giudizio	16-19
Relazione di revisione	20-51
Informazioni supplementari presentate insieme al bilancio	52-53
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa	A1-A3
Appropriatezza dell'informativa di bilancio sui principi contabili	..A4
Rilevanza, attendibilità, comparabilità e comprensibilità delle informazioni presentate in bilancio	..A5
Informativa relativamente all'effetto sul bilancio delle operazioni e degli eventi significativi	A6
Valutazione della corretta rappresentazione fornita in bilancio	A7-A9
Descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile	..A10-A15
Tipologie di giudizio	A16-A17
Relazione di revisione	A18-A77
Informazioni supplementari presentate insieme al bilancio	A78-A84
Appendice (Italia): Esempi di relazioni del revisore indipendente sul bilancio	

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”.

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B e (SA Italia) n. 720B - e l'ISQC Italia 1 rappresentano i principi ISA e l'ISQC 1 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi, dell'INRL e di Consob e successivamente integrati con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento “A Guide for National Standard Setters the Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications”. La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell'Italia. Il testo approvato degli ISA e dell'ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall'IFAC. L'IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: permissions@ifac.org.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore per la formazione del giudizio sul bilancio. Esso tratta altresì della forma e del contenuto della relazione di revisione emessa in esito alla revisione contabile del bilancio.

2. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701¹ tratta della responsabilità del revisore relativamente alla comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione. I principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 705² e 706³ trattano della forma e del contenuto della relazione di revisione nei casi in cui il revisore esprima nella relazione di revisione un giudizio con modifica o vi inserisca un richiamo d’informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti. Anche altri principi di revisione internazionali contengono regole di reportistica applicabili nella fase di emissione della relazione di revisione.

3. Il presente principio di revisione si applica alla revisione contabile di un bilancio redatto per scopi di carattere generale ed è redatto per tale contesto. Il principio di revisione internazionale n. 800⁴ tratta delle considerazioni specifiche riguardanti i casi in cui il bilancio sia predisposto in conformità ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi specifici. Il principio di revisione internazionale n. 805⁵ tratta delle considerazioni specifiche riguardanti la revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio, ovvero di uno specifico elemento, conto o voce del prospetto. Il presente principio di revisione si applica altresì alle revisioni contabili alle quali si applicano i principi di revisione internazionali n. 800 e 805.

4. Le regole del presente principio di revisione mirano a conseguire un punto di equilibrio appropriato tra l’esigenza di uniformità e comparabilità nelle relazioni di revisione a livello globale e quella di accrescere il loro valore rendendo le informazioni da esse fornite maggiormente rispondenti alle richieste degli utilizzatori. Il presente principio di revisione favorisce l’uniformità nella predisposizione delle relazioni di revisione ma riconosce la necessità di flessibilità per adattarsi alle circostanze particolari dei singoli ordinamenti giuridici. Laddove la revisione contabile sia stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), l’uniformità nella predisposizione delle relazioni di revisione favorisce la credibilità all’interno del mercato globale rendendo più facilmente riconoscibili le revisioni contabili svolte in conformità a principi universalmente riconosciuti. L’uniformità contribuisce altresì a favorire la comprensione delle relazioni di revisione da parte dell’utilizzatore e ad individuare circostanze inusuali ove queste ricorrano.

4(I). Il presente principio di revisione tiene conto delle norme relative alla relazione di revisione contenute nell’art. 14 del D.Lgs. 39/10, così come modificato dal D.Lgs. 135/16, e nell’art. 10 del Regolamento (UE) 537/14 riguardante gli EIP.

Data di entrata in vigore

5. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2020 o successivamente.

Obiettivi

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 “Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente”.

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”.

³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706 “Richiami d’informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente”.

⁴ Principio di revisione internazionale n. 800 “Considerazioni specifiche – Revisione contabile di un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi specifici”.

⁵ Principio di revisione internazionale n. 805 “Considerazioni specifiche—Revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio, o di uno specifico elemento, conto o voce del prospetto”.

6. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

- a) formarsi un giudizio sul bilancio sulla base della valutazione delle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti;
- b) esprimere chiaramente tale giudizio mediante una relazione scritta.

Definizioni

7. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

- a) Bilancio redatto per scopi di carattere generale – Bilancio redatto in conformità a un quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi di carattere generale.
- b) Quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi di carattere generale – Un quadro normativo sull’informazione finanziaria configurato al fine di soddisfare le comuni esigenze di informazione finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori. Il quadro normativo sull’informazione finanziaria può essere un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione ovvero un quadro normativo basato sulla conformità.

Il termine “quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione” è utilizzato quando si fa riferimento ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo stesso ed inoltre:

- i) riconosca esplicitamente o implicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificatamente richieste dal quadro normativo di riferimento; ovvero
- ii) riconosca esplicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione deroghi ad una disposizione del quadro normativo. Si presume che tali deroghe siano necessarie soltanto in circostanze estremamente rare.

Il termine “quadro normativo basato sulla conformità” è utilizzato per fare riferimento ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ma che non riconosca gli aspetti soprammenzionati ai punti i) o ii).⁶

- c) Giudizio senza modifica - Il giudizio espresso dal revisore laddove concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile.⁷

8. Quando nel presente principio di revisione si fa riferimento al “bilancio” si intende “un bilancio redatto per scopi di carattere generale”⁸. Le disposizioni del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile stabiliscono la presentazione, la struttura ed il contenuto del bilancio e ciò che costituisce un bilancio.

9. Quando nel presente principio di revisione si fa riferimento a “International Financial Reporting Standards” (“IFRS”), si intendono i principi contabili internazionali emanati dall’International Accounting Standards Board.

Regole

Formazione del giudizio sul bilancio

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”, paragrafo 13 a).

⁷ I paragrafi 25-26 presentano le espressioni utilizzate per formulare tale giudizio rispettivamente nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione e di un quadro normativo basato sulla conformità.

⁸ Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”, paragrafo 13 f) descrive il contenuto del bilancio.

10. Il revisore deve formarsi un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.^{9 10}

11. Ai fini della formazione di tale giudizio, il revisore deve concludere se egli abbia acquisito una ragionevole sicurezza sul fatto che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi ovvero a comportamenti o eventi non intenzionali. Tale conclusione complessiva deve tenere conto:

- a) della conclusione del revisore in merito al fatto se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330;¹¹
- b) della conclusione del revisore in merito al fatto se gli errori non corretti, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450;¹²
- c) delle valutazioni richieste ai paragrafi 12-15.

12. Il revisore deve valutare se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale valutazione deve includere la considerazione degli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni della direzione. (Rif.: Parr. A1–A3)

13. In particolare, il revisore deve valutare se, alla luce delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:

- a) il bilancio esponga in modo appropriato i principi contabili significativi scelti e applicati. Nell'effettuare tale valutazione, il revisore deve considerare la rilevanza dei principi contabili per l'impresa e se siano stati presentati in modo comprensibile; (Rif.: Par. A4)
- b) i principi contabili scelti e applicati siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e siano appropriati;
- c) le stime contabili e la relativa informativa predisposte dalla direzione siano ragionevoli;
- d) le informazioni presentate in bilancio siano rilevanti, attendibili, comparabili e comprensibili. Nell'effettuare tale valutazione, il revisore deve considerare se:
 - le informazioni che avrebbero dovuto essere incluse siano state incluse, e se tali informazioni siano classificate, aggregate o disaggregate e descritte in modo appropriato;
 - la presentazione complessiva del bilancio sia stata compromessa dall'inserimento di informazioni non rilevanti o tali da ostacolare una corretta comprensione degli aspetti esposti. (Rif.: Par. A5)
- e) il bilancio fornisca un'informativa adeguata che consenta ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulle informazioni fornite in bilancio; (Rif.: Par. A6)
- f) la terminologia utilizzata in bilancio, inclusa l'intestazione di ciascun prospetto di bilancio, sia appropriata.

14. Qualora il bilancio sia redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la valutazione richiesta ai paragrafi 12-13 deve tenere altresì in considerazione se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione. La valutazione del revisore in merito al fatto se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione deve considerare: (Rif: Parr. A7-A9)

- a) la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso;
- b) se il bilancio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta

⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 11.

¹⁰ I paragrafi 25-26 presentano le espressioni utilizzate per formulare tale giudizio rispettivamente nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione e di un quadro normativo basato sulla conformità.

¹¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati", paragrafo 26.

¹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile", paragrafo 11.

rappresentazione.

15. Il revisore deve valutare se il bilancio faccia riferimento in modo adeguato al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ovvero lo descriva adeguatamente. (Rif.: Parr. A10-A15)

Tipologie di giudizio

16. Il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica nel caso in cui concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

17. Qualora il revisore:

- 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,

il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

18. Qualora il bilancio redatto in conformità alle disposizioni di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione non fornisca tale rappresentazione, il revisore deve discutere la questione con la direzione e, a seconda delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del modo in cui viene risolta tale questione, deve stabilire se sia necessario esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705. (Rif.: Par. A16)

19. Quando il bilancio è redatto secondo le disposizioni di un quadro normativo basato sulla conformità, il revisore non è tenuto a valutare se il bilancio fornisce una corretta rappresentazione. Tuttavia, qualora in circostanze estremamente rare, il revisore concluda che il bilancio sia fuorviante, egli deve discutere la questione con la direzione e, a seconda del modo in cui la stessa viene risolta, deve stabilire se, e con quali modalità, darne comunicazione nella relazione di revisione.^{12-bis} (Rif.: Par. A17)

Relazione di revisione

20. La relazione di revisione deve essere in forma scritta. (Rif.: Parr. A18–A19(I))

Relazione di revisione per le revisioni contabili svolte in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)

Titolo

21. La relazione di revisione deve avere un titolo che indichi chiaramente che essa costituisce la relazione di un revisore indipendente. (Rif.: Par. A20)

21(I). Il titolo della relazione di revisione deve indicare il riferimento all'art. 14 del D.Lgs. 39/10 ai sensi del quale viene emessa la relazione di revisione, nonché gli eventuali ulteriori riferimenti normativi applicabili. Per gli EIP il titolo della relazione di revisione deve altresì indicare il riferimento all'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14.

Destinatario

22. La relazione di revisione deve indicare il destinatario, come appropriato, in base alle circostanze dell'incarico. (Rif.: Par. A21)

^{12-bis} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del citato decreto richiede al revisore un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta. Conseguentemente i paragrafi 19 e A17 non sono applicabili.

22(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i destinatari della relazione di revisione sono rappresentati dai soggetti che hanno conferito l'incarico ai sensi di tale disposizione normativa, vale a dire gli azionisti/soci della società.

Giudizio del revisore

23. La prima sezione della relazione di revisione deve includere il giudizio del revisore e deve essere intitolata "Giudizio".

24. La sezione "Giudizio" della relazione di revisione deve inoltre:

- a) identificare l'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
- b) dichiarare che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
- c) identificare l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio;
- d) fare riferimento alle note che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati;
- e) specificare la data o il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto che costituisce il bilancio. (Rif.: Parr. A22–A23)

25. Nell'esprimere un giudizio senza modifica sul bilancio redatto in conformità a un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il revisore, a meno che non sia disposto diversamente da leggi o regolamenti, deve utilizzare una delle seguenti espressioni, che sono considerate equivalenti:

- a) A nostro giudizio, il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, [...] in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]; ovvero
- b) A nostro giudizio, il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della [...] in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]. (Rif.: Parr. A24–A31)

25(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 e tenuto conto del contenuto dell'art. 14, co. 2, dello stesso, nella formulazione del giudizio deve essere utilizzata l'espressione del paragrafo 25, lettera b).

26. Nell'esprimere un giudizio senza modifica sul bilancio redatto secondo le disposizioni di un quadro normativo basato sulla conformità, il giudizio del revisore deve riportare che il bilancio è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile].^{12-ter} (Rif.: Parr. A26–A31)

26(I). L'art. 14 del D.Lgs. 39/10 permette che la revisione legale sia effettuata da più revisori legali o più società di revisione legale. In tale circostanza, i soggetti incaricati della revisione legale raggiungono un accordo sui risultati della revisione e presentano una relazione e un giudizio congiunti. In caso di disaccordo, ogni revisore legale o società di revisione presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo.

27. Qualora, nel giudizio del revisore, il riferimento al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non riguardi gli IFRS emanati dall'International Accounting Standards Board, tale giudizio deve identificare l'ordinamento giuridico di origine del quadro normativo di riferimento.

Elementi alla base del giudizio

28. Immediatamente dopo la sezione "Giudizio", la relazione di revisione deve includere una sezione dal titolo "Elementi alla base del giudizio" che: (Rif.: Par. A32)

- a) dichiara che la revisione contabile è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali;

^{12-ter} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del citato decreto richiede al revisore un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta. Conseguentemente il paragrafo 26 non è applicabile.

(Rif.: Par. A33)

- b) fa riferimento alla sezione della relazione di revisione che descrive le responsabilità del revisore stabilite dai principi di revisione internazionali;
- c) include una dichiarazione che il revisore è indipendente dall'impresa in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile. La dichiarazione deve identificare l'ordinamento giuridico di origine delle norme e dei principi in materia di etica e di indipendenza applicabili o fare riferimento al Codice etico per i professionisti contabili dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA);^{12-quater} (Rif.: Parr. A34–A39)
- d) dichiara se il revisore ritiene di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio.

28(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, la relazione di revisione deve indicare che la revisione contabile è stata svolta in conformità ai "principi di revisione internazionali (ISA Italia)".

Continuità aziendale

29. Ove applicabile, il revisore deve emettere la relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.¹³

Aspetti chiave della revisione

30. Per le revisioni contabili dei bilanci redatti per scopi di carattere generale dalle società quotate, il revisore deve comunicare gli aspetti chiave della revisione nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.

31. Quando il revisore è altrimenti obbligato da leggi o regolamenti o decide di comunicare gli aspetti chiave della revisione nella relazione di revisione^{13-bis}, egli deve effettuare tale comunicazione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701. (Rif.: Parr. A40–A42)

31(I) Il precedente paragrafo 30 deve essere applicato alle revisioni contabili dei bilanci degli EIP in virtù di quanto previsto dall'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14.

Responsabilità per il bilancio

32. La relazione di revisione deve includere una sezione dal titolo "Responsabilità della direzione per il bilancio". Non è necessario che la relazione di revisione faccia specifico riferimento alla "direzione" ma deve utilizzare il termine più appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico. In alcuni ordinamenti giuridici il riferimento appropriato può essere ai responsabili delle attività di governance. (Rif.: Par. A44)

32(I). Nell'ordinamento italiano, qualora la società adotti il sistema di amministrazione e di controllo tradizionale o monistico, gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio. Qualora la società adotti il sistema di amministrazione e controllo dualistico, l'organo responsabile per la redazione del bilancio d'esercizio è il consiglio di gestione. Analoghe responsabilità competono agli amministratori o al consiglio di gestione dell'impresa controllante relativamente alla redazione del bilancio consolidato.

Conseguentemente, la sezione della relazione di revisione dedicata alla descrizione delle responsabilità di coloro che, nell'ambito dell'organizzazione, sono responsabili per la redazione del bilancio, deve essere titolata

^{12-quater} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si fa riferimento alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano. Conseguentemente il riferimento al Codice IESBA nonché la seconda, terza e quarta frase del paragrafo A34 non sono applicabili.

¹³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 "Continuità aziendale", paragrafi 21–23.

^{13-bis} Come indicato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, la facoltà di comunicare gli aspetti chiave della revisione nelle relazioni di revisione per i bilanci delle società diverse da EIP non è consentita.

“Responsabilità degli amministratori [dei componenti del consiglio di gestione] per il bilancio”.

33. Tale sezione della relazione di revisione deve descrivere le responsabilità della direzione: (Rif.: Par. A45–A48)

- a) per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- b) per la valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento¹⁴ e, nella redazione del bilancio, per l'utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa sugli aspetti riguardanti la continuità aziendale. La spiegazione della responsabilità della direzione per tale valutazione deve includere una descrizione di quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale sia appropriato. (Rif.: Par. A48)

33(I). Relativamente alle responsabilità descritte nel precedente paragrafo 33 a), nell'ordinamento italiano le norme in materia definiscono le responsabilità degli amministratori (nel sistema tradizionale e monistico) e del consiglio di gestione (nel sistema dualistico) per il controllo interno.

Alla luce dell'articolato contesto giuridico esistente, nel descrivere le responsabilità di cui al precedente paragrafo 33 a), la relazione di revisione farà riferimento alle responsabilità degli amministratori o del consiglio di gestione, 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.

34. Tale sezione della relazione di revisione deve anche identificare i responsabili della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, qualora essi siano diversi da coloro che adempiono alle responsabilità di cui al precedente paragrafo 33. In questo caso, il titolo di tale sezione deve anche fare riferimento ai "Responsabili delle attività di governance" o altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico. (Rif.: Par. A49)

34(I). Tale sezione della relazione di revisione deve anche identificare i responsabili della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. Al riguardo, il sistema giuridico nazionale presenta una serie di norme che si sono succedute nel tempo in relazione ai diversi sistemi di amministrazione e controllo, descrivendone le responsabilità. In particolare, con riferimento al sistema tradizionale, l'ordinamento nazionale identifica, ai sensi dell'art. 2403, co.1, del Codice Civile, il collegio sindacale quale soggetto tenuto a vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento. Nel sistema dualistico le funzioni di cui all'art. 2403, co.1, del Codice Civile sono attribuite al consiglio di sorveglianza. Nel sistema monistico, l'art. 2409-octiesdecies del Codice Civile attribuisce al comitato per il controllo sulla gestione la vigilanza sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo e contabile, nonché della sua idoneità a rappresentare correttamente i fatti di gestione. Nelle società quotate, la vigilanza sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società per gli aspetti di competenza, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo-contabile e dell'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione è assegnata, rispettivamente, nel sistema tradizionale, al collegio sindacale, nel sistema dualistico, al consiglio di sorveglianza e, nel sistema monistico, al comitato per il controllo sulla gestione (cfr. artt. 149 e 154 del D.Lgs. 58/98). Infine, l'art. 19 del D.Lgs. 39/10 applicabile agli EIP stabilisce che il collegio sindacale, il consiglio di sorveglianza e il comitato per il controllo sulla gestione, nella loro funzione di comitato per il controllo interno e la revisione contabile, sono incaricati di monitorare il processo di informativa finanziaria e presentare le raccomandazioni o le proposte volte a garantirne l'integrità.

Alla luce dell'articolato contesto giuridico sopra riportato, nel descrivere le responsabilità della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, la relazione di revisione farà riferimento al concetto di

¹⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, paragrafo 2.

vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul “processo di predisposizione dell’informativa finanziaria”, in quanto sinteticamente rappresentativo dei diversi riferimenti contenuti nelle norme. L’identificazione dei responsabili della supervisione di tale processo nel testo della relazione di revisione sarà effettuata tenendo conto dei diversi sistemi di amministrazione e controllo.^{14-bis}

35. Laddove il bilancio sia redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la descrizione, nella relazione di revisione, delle responsabilità per il bilancio deve fare riferimento alla “redazione e corretta rappresentazione del bilancio” ovvero alla “redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta”, come appropriato nelle circostanze.

35(I). Qualora l’incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l’illustrazione, nella relazione di revisione, della responsabilità degli amministratori ovvero del consiglio di gestione in materia di redazione del bilancio deve fare riferimento alla “redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta”.

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

36. La relazione di revisione deve includere una sezione dal titolo “Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio”.

37. Tale sezione della relazione di revisione deve: (Rif.: Parr. A50-A50(I))

- a) dichiarare che gli obiettivi del revisore sono:
 - (i) l’acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
 - (ii) l’emissione di una relazione di revisione che includa il proprio giudizio; (Rif.: Par. A51)
- b) dichiarare che per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che tuttavia non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, ove esistente;
- c) dichiarare che gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e, alternativamente:
 - (i) dichiarare che essi sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio;¹⁵ ovvero
 - (ii) fornire una definizione o una descrizione della significatività in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile. (Rif.: Par. A52)

38. La sezione “Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio” della relazione di revisione deve inoltre: (Rif.: Parr. A50-A50(I))

- a) dichiarare che, nell’ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), il revisore esercita il giudizio professionale e mantiene lo scetticismo professionale per tutta la durata dell’incarico;
- b) descrivere la revisione contabile dichiarando che le responsabilità del revisore sono:
 - (i) identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi; acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l’esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
 - (ii) acquisire una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo

^{14-bis} Alla luce delle considerazioni contenute nel paragrafo 34(I), i paragrafi 34 e A49 del presente principio non sono applicabili.

¹⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 “Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile”, paragrafo 2.

scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. **Qualora il revisore, congiuntamente alla revisione contabile del bilancio, abbia anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno, egli deve omettere la frase secondo cui la propria considerazione del controllo interno non è finalizzata all'espressione di un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa;**^{15-bis}

- (iii) valutare l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, inclusa la relativa informativa;
 - (iv) giungere ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di un'incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Se il revisore giunge alla conclusione che esiste un'incertezza significativa, egli è tenuto a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del proprio giudizio. Le conclusioni del revisore sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della relazione di revisione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che un'impresa cessi di operare come un'entità in funzionamento;
 - (v) quando il bilancio è redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, valutare la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
- c) quando si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600,¹⁶ descrivere le ulteriori responsabilità del revisore nell'incarico di revisione contabile di gruppo, dichiarando che:
- (i) le responsabilità del revisore sono di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio del gruppo;
 - (ii) il revisore è responsabile della direzione, della supervisione e dello svolgimento della revisione contabile del gruppo;
 - (iii) il revisore è l'unico responsabile del giudizio di revisione espresso.

39. La sezione "Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio" della relazione di revisione deve altresì: (Rif.: Parr. A50-A50(I))

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

^{15-bis} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il revisore legale non ha la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno. Conseguentemente, in tali casi, quanto previsto nell'ultimo periodo del paragrafo 38, lett. b) ii) non è applicabile.

¹⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 "La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)".

in esame e che costituiscono quindi gli aspetti chiave della revisione. Il revisore descrive tali aspetti nella relazione di revisione tranne nei casi in cui leggi o regolamenti ne vietino la diffusione al pubblico o quando, in circostanze estremamente rare, il revisore stabilisca che un aspetto non debba essere comunicato nella relazione di revisione perché ci si può ragionevolmente attendere che le conseguenze negative che ne deriverebbero superino i relativi benefici per il pubblico interesse.^{16-bis} (Rif.: Par. A53)

39(I). Quanto richiesto nelle lettere b) e c) del precedente paragrafo 39 deve essere applicato alle revisioni legali dei bilanci degli EIP. In particolare:

- la dichiarazione di cui al paragrafo 39, lettera b), viene resa in virtù del fatto che sono stati assolti gli adempimenti di cui all'art. 6, comma 2, lettere a) e b), del Regolamento (UE) 537/14, fermo restando per le società quotate quanto previsto dal paragrafo 17 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260; e
- la dichiarazione di cui al paragrafo 39, lettera c), viene resa in virtù di quanto indicato nel precedente paragrafo 31(I).

Collocazione della descrizione delle responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

40. La descrizione delle responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio richiesta dai paragrafi 38-39 deve essere inserita: (Rif.: Par. A54)

- a) nel corpo della relazione di revisione;
- b) in un'appendice della relazione di revisione, nel qual caso la relazione deve includere un riferimento alla collocazione dell'appendice; ovvero (Rif.: Parr. A55–A57)
- c) mediante uno specifico riferimento, all'interno della relazione di revisione, alla collocazione di tale descrizione sul sito web di un'autorità appropriata, qualora ciò sia espressamente consentito al revisore da leggi, regolamenti o principi di revisione nazionali.^{16-ter} (Rif.: Parr. A54, A56–A57)

41. Quando il revisore rinvia alla descrizione delle proprie responsabilità sul sito web di un'autorità appropriata, egli deve stabilire che tale descrizione rispetta le regole di cui ai paragrafi 38-39 del presente principio di revisione e che non è incoerente con tali regole^{16-ter} (Rif.: Par. A56)

41(I). La relazione di revisione predisposta anche ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14 deve includere, in un apposito paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014", quanto segue:

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

^{16-bis} La frase "...o quando, in circostanze estremamente rare, il revisore stabilisca che un aspetto non debba essere comunicato nella relazione di revisione perché ci si può ragionevolmente attendere che le conseguenze negative che ne deriverebbero superino i relativi benefici per il pubblico interesse" del paragrafo 39 c) non è applicabile nelle circostanze indicate nel paragrafo 14(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.

^{16-ter} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, in assenza nell'ordinamento italiano di espressa previsione di legge, i paragrafi 40, lettera c), 41, A56 e A57 non sono applicabili.

sensi dell'art.11 del citato Regolamento.

Altri obblighi di reportistica

42. Qualora il revisore nella relazione di revisione sul bilancio assolva ad altri obblighi di reportistica che si aggiungono alle responsabilità del revisore stabilite dai principi di revisione internazionali (ISA Italia), tali altri obblighi devono essere assolti in una sezione separata della relazione di revisione dal titolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" o altro titolo, come appropriato in base al contenuto della sezione. Nel caso in cui tali altri obblighi riguardino argomenti già trattati in altra sezione della relazione di revisione in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), gli altri obblighi di reportistica possono essere presentati in tale altra sezione. (Rif.: Parr. A58–A60)

42(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 al revisore è richiesto di esprimere, ai sensi dell'art. 14, co. 2, lettera e), del medesimo Decreto, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, ove predisposta, con il bilancio e sulla loro conformità alle norme di legge. Il citato articolo richiede altresì al revisore di rilasciare una dichiarazione, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione e nelle informazioni sopra indicate. Il principio di revisione (SA Italia) n. 720B tratta delle responsabilità del revisore in relazione a tale previsione normativa.

43. Se gli altri obblighi di reportistica sono presentati nella stessa sezione della relazione che tratta gli stessi argomenti richiesti dai principi di revisione internazionali (ISA Italia), la relazione di revisione deve distinguere chiaramente gli altri obblighi di reportistica rispetto a quanto richiesto dai principi di revisione internazionali (ISA Italia). (Rif.: Par. A60)

44. Qualora la relazione di revisione contenga una sezione separata relativa agli altri obblighi di reportistica, le parti di relazione relative alle regole di cui ai paragrafi 20-39 del presente principio di revisione devono essere incluse in una sezione dal titolo "Relazione sulla revisione contabile del bilancio". La "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" deve essere inserita dopo la "Relazione sulla revisione contabile del bilancio". (Rif.: Parr. A60-A60(I))

Nome del responsabile dell'incarico

45. Il nome del responsabile dell'incarico deve essere indicato nella relazione di revisione per le revisioni contabili dei bilanci redatti per scopi di carattere generale dalle società quotate, tranne nelle rare circostanze in cui ci si può ragionevolmente attendere che tale informativa comporti una minaccia significativa per la sicurezza nella relazione di revisione, egli deve discutere tale sua intenzione con i responsabili delle attività di governance a supporto della propria valutazione circa la probabilità e la gravità di una minaccia significativa per la sicurezza personale. (Rif.: Parr. A61–A63)

45(I). Il precedente paragrafo 45 si applica a tutti gli incarichi conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10. La possibilità di non indicare il nome del responsabile nelle rare circostanze citate nel medesimo paragrafo è applicabile unicamente qualora prevista dalle norme di legge.

Firma del revisore

46. La relazione di revisione deve essere firmata dal revisore. (Rif.: Parr. A64–A65)

Sede del revisore

47. La relazione di revisione deve indicare il luogo nel quale il revisore esercita la propria attività.

Data della relazione di revisione

48. La relazione di revisione deve riportare una data non antecedente alla data in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio, inclusa l'evidenza che:

(Rif.: Parr. A66–A69)

- a) tutti i prospetti e l’informativa che costituiscono il bilancio siano stati redatti;
- b) coloro che ne hanno ufficialmente l’autorità abbiano dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio.

Relazione di revisione prescritta da leggi o regolamenti^{16-quater}

49. Nel caso in cui le leggi o i regolamenti di uno specifico ordinamento giuridico richiedano che, nella relazione di revisione, il revisore adotti uno schema o una formulazione specifici, la relazione di revisione deve fare riferimento ai principi di revisione internazionali soltanto qualora essa includa, come minimo, ciascuno dei seguenti elementi: (Rif.: Parr. A70–A71)

- a) un titolo;
- b) un destinatario, secondo quanto richiesto dalle circostanze dell’incarico;
- c) una sezione “Giudizio” che contenga l’espressione del giudizio sul bilancio e il riferimento al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile utilizzato per redigere il bilancio (inclusa l’identificazione dell’ordinamento giuridico di origine di tale quadro normativo, laddove questo non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards; si veda al riguardo il paragrafo 27);
- d) l’identificazione del bilancio dell’impresa che è stato oggetto di revisione contabile;
- e) una dichiarazione che il revisore è indipendente dall’impresa in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile. La dichiarazione deve identificare l’ordinamento giuridico di origine delle norme e dei principi in materia di etica e di indipendenza applicabili o fare riferimento al Codice IESBA;
- f) ove applicabile, una sezione che assolva alle regole di reportistica di cui al paragrafo 22 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 e non sia incoerente con le stesse;
- g) ove applicabile, una sezione “Elementi alla base del giudizio con rilievi (o negativo)” che assolva alle regole di reportistica di cui al paragrafo 23 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 e non sia incoerente con le stesse;
- h) ove applicabile, una sezione che includa le informazioni richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, ovvero informazioni aggiuntive sulla revisione contabile che siano prescritte da leggi o regolamenti e che assolvano alle regole di reportistica previste in tale principio, e non siano incoerenti con le stesse;¹⁷ (Rif.: Parr. A72–A75)
- i) una descrizione delle responsabilità della direzione per la redazione del bilancio e l’identificazione dei responsabili della supervisione del processo di predisposizione dell’informativa finanziaria che assolva alle regole di reportistica di cui ai paragrafi 32-35 e non sia incoerente con le stesse;
- j) un riferimento ai principi di revisione internazionali e alle leggi o ai regolamenti, e una descrizione delle responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio che assolvano alle regole di reportistica di cui ai paragrafi 36-39 e non siano incoerenti con le stesse; (Rif.: Parr. A50–A53)
- k) per le revisioni contabili dei bilanci redatti per scopi di carattere generale delle società quotate, il nome del responsabile dell’incarico, tranne nelle rare circostanze in cui ci si può ragionevolmente attendere che tale informativa comporti una minaccia significativa per la sicurezza personale;
- l) la firma del revisore;
- m) la sede del revisore;
- n) la data della relazione di revisione.

Relazione di revisione per le revisioni contabili svolte in conformità sia ai principi di revisione di uno specifico

^{16-quater} Qualora l’incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, la revisione contabile è svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) dei quali è parte il presente principio di revisione. Lo schema di relazione di revisione incluso nell’Appendice (Italia) del presente principio di revisione è coerente con il contenuto dell’art. 14, co. 2, del medesimo Decreto e dell’art. 10 del Regolamento (UE) 537/14 e, pertanto, i paragrafi 49 e A70-A71 non sono applicabili.

¹⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, paragrafi 11-16.

50. Un revisore può essere tenuto a svolgere la revisione contabile in conformità ai principi di revisione di uno specifico ordinamento giuridico (i “principi di revisione nazionali”) e nello svolgimento di tale revisione contabile ha altresì rispettato i principi di revisione internazionali. In tal caso, la relazione di revisione può fare riferimento ai principi di revisione internazionali oltre che ai principi di revisione nazionali, ma il revisore deve inserire tale riferimento soltanto se: (Rif.: Parr. A76–A77)

- a) tra le regole dei principi di revisione nazionali e quelle dei principi di revisione internazionali non sussistono conflitti che porterebbero il revisore i) a formarsi un giudizio diverso, ovvero ii) a non includere un richiamo d’informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti che, nelle particolari circostanze, è richiesto dai principi di revisione internazionali;
- b) la relazione di revisione include, come minimo, ciascuno degli elementi elencati nel precedente paragrafo 49, punti a)-n), nel caso in cui il revisore adotti lo schema o la formulazione indicati dai principi di revisione nazionali. Tuttavia, il riferimento "alle leggi o ai regolamenti" di cui al paragrafo 49 punto j) deve essere letto come un riferimento ai principi di revisione nazionali. La relazione di revisione deve pertanto identificare tali principi di revisione nazionali.

51. Laddove la relazione di revisione faccia riferimento sia ai principi di revisione nazionali sia ai principi di revisione internazionali, essa deve identificare l’ordinamento giuridico di origine dei principi di revisione nazionali.

Informazioni supplementari presentate insieme al bilancio (Rif.: Parr. A78–A84)

52. Qualora insieme al bilancio oggetto di revisione contabile siano presentate informazioni supplementari non richieste dal quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile, il revisore deve valutare se, secondo il suo giudizio professionale, tali informazioni supplementari costituiscono comunque parte integrante del bilancio in ragione della loro natura o delle modalità con cui sono presentate. Se sono parte integrante del bilancio, il giudizio del revisore deve essere esteso alle informazioni supplementari.

53. Qualora le informazioni supplementari non richieste dal quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile non siano considerate parte integrante del bilancio oggetto di revisione contabile, il revisore deve valutare se tali informazioni supplementari siano presentate in modo che siano sufficientemente e chiaramente distinte dal bilancio oggetto di revisione contabile. In caso contrario, il revisore deve chiedere alla direzione di cambiare le modalità di presentazione delle informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile. Qualora la direzione si rifiuti di farlo, il revisore deve identificare tali informazioni supplementari e indicare nella relazione di revisione che esse non sono state oggetto di revisione contabile.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Aspetti qualitativi delle prassi contabili dell’impresa (Rif.: Par. 12)

A1. La direzione effettua numerose valutazioni in merito agli importi e alle informazioni contenuti nel bilancio.

A2. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 illustra gli aspetti qualitativi delle prassi contabili.¹⁸ Nel considerare gli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell’impresa, il revisore può venire a conoscenza di possibili ingerenze nelle valutazioni della direzione. Il revisore può concludere che l’effetto di una mancanza di neutralità, insieme all’effetto degli errori non corretti, renda il bilancio nel suo complesso significativamente errato. Gli indicatori di una mancanza di neutralità che possono influenzare la valutazione del

^{17-bis} Qualora l’incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, sulla base di quanto indicato nel precedente paragrafo 28(I), i paragrafi 50, 51, A76 e A77 non sono applicabili.

¹⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 “Comunicazione con i responsabili delle attività di governance”, Appendice 2.

revisore in merito al fatto se il bilancio nel suo complesso sia significativamente errato includono quanto segue:

- la selezione da parte della direzione nella correzione degli errori portati alla sua attenzione nel corso della revisione contabile (per esempio, la correzione degli errori che hanno l'effetto di accrescere gli utili contabilizzati, e la mancata correzione degli errori che hanno l'effetto di ridurre tali utili);
- le possibili ingerenze della direzione nell'effettuazione delle stime contabili.

A3. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 tratta delle possibili ingerenze della direzione nell'effettuazione delle stime contabili. Nel trarre le conclusioni sulla ragionevolezza delle singole stime contabili, l'esistenza di indicatori di possibili ingerenze della direzione non comporta di per sé la presenza di errori.¹⁹ Essa può, tuttavia, influenzare la valutazione del revisore in merito al fatto se il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

Appropriatezza dell'informativa di bilancio sui principi contabili (Rif.: Par. 13 a)

A4. Nel valutare se il bilancio esponga in modo appropriato i principi contabili significativi scelti e applicati, il revisore terrà in considerazione aspetti quali:

- se siano state esposte tutte le informazioni sui principi contabili significativi richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- se le informazioni sui principi contabili significativi che sono state esposte siano rilevanti e quindi riflettano il modo in cui i criteri di rilevazione, quantificazione e presentazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sono stati applicati alle classi di operazioni, ai saldi contabili e all'informativa nelle specifiche circostanze delle attività operative dell'impresa e del contesto in cui opera; e
- la chiarezza con cui sono stati presentati i principi contabili significativi.

Rilevanza, attendibilità, comparabilità e comprensibilità delle informazioni presentate in bilancio (Rif.: Par. 13 d)

A5. Valutare la comprensibilità del bilancio include la considerazione di aspetti quali:

- se le informazioni contenute nel bilancio siano presentate in maniera chiara e concisa;
- se l'informativa significativa sia collocata in modo da avere una visibilità appropriata (ad esempio, quando vi sia un valore percepito delle informazioni specifiche sull'impresa per gli utilizzatori), e se i rinvii relativi all'informativa siano effettuati in modo appropriato così che gli utilizzatori possano identificare le informazioni necessarie senza incontrare difficoltà significative.

Informativa relativamente all'effetto sul bilancio delle operazioni e degli eventi significativi (Rif.: Par. 13 e)

A6. Di norma il bilancio redatto in conformità a un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria, il risultato economico ed i flussi di cassa dell'impresa. Valutare se, alla luce del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il bilancio fornisca un'informativa adeguata per consentire ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sul risultato economico e sui flussi di cassa dell'impresa include la considerazione di aspetti quali:

- la misura in cui le informazioni contenute nel bilancio siano rilevanti e specifiche rispetto alle circostanze dell'impresa; e
- se l'informativa sia adeguata per aiutare i potenziali utilizzatori a comprendere:
 - la natura e l'entità delle attività e passività potenziali dell'impresa derivanti da operazioni o eventi che non soddisfano i criteri per la loro rilevazione (o i criteri per la loro eliminazione contabile) stabiliti dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - la natura e l'entità dei rischi di errori significativi derivanti da operazioni ed eventi;
 - i metodi utilizzati e le assunzioni e valutazioni effettuate, e le relative modifiche, che influiscono sugli importi presentati o di cui è stata comunque data informativa, incluse le analisi di sensitività rilevanti.

¹⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 "Revisione delle stime contabili e della relativa informativa", paragrafo 32.

Valutazione della corretta rappresentazione fornita in bilancio (Rif.: Par. 14)

A7. Alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria riconoscono esplicitamente o implicitamente il concetto di corretta rappresentazione.²⁰ Come illustrato al paragrafo 7b) del presente principio, un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione²¹ non richiede soltanto la conformità alle disposizioni del quadro stesso ma riconosce altresì, esplicitamente o implicitamente, che può essere necessario che la direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro normativo di riferimento.²²

A8. La valutazione del revisore in merito al fatto che il bilancio fornisca una corretta rappresentazione, riguardo sia alla presentazione sia all'informativa, è una questione oggetto di giudizio professionale. Tale valutazione tiene conto di aspetti, quali fatti e circostanze relativi all'impresa, inclusi i relativi cambiamenti, sulla base della comprensione dell'impresa da parte del revisore e degli elementi probativi acquisiti nel corso della revisione contabile. La valutazione prevede inoltre di considerare, per esempio, l'informativa necessaria per fornire una corretta rappresentazione derivante da aspetti che potrebbero essere significativi (in generale, gli errori sono considerati significativi se ci si può ragionevolmente aspettare che influenzino le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio nel suo complesso), quali l'effetto dell'evoluzione delle disposizioni sull'informazione finanziaria o del mutevole contesto economico.

A9. Valutare se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione può includere, per esempio, le discussioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance sui loro punti di vista in merito ai motivi della scelta di una particolare presentazione, e delle alternative che possono essere state considerate. Tali discussioni possono includere, ad esempio:

- la misura in cui gli importi in bilancio siano aggregati o disaggregati, e se la presentazione di importi o l'informativa occulti informazioni utili, o dia luogo ad informazioni fuorvianti;
- la coerenza con la prassi appropriata del settore, o se eventuali deroghe siano pertinenti alle circostanze dell'impresa e siano pertanto giustificate.

Descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (Rif.: Par. 15)

A10. Come spiegato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, la redazione del bilancio da parte della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance, richiede l'inserimento in bilancio di una descrizione adeguata del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.²³ Tale descrizione indica agli utilizzatori del bilancio il quadro normativo di riferimento su cui si basa il bilancio stesso.

A11. La descrizione riguardo al fatto che il bilancio è stato redatto in conformità ad un determinato quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile risulta appropriata soltanto qualora il bilancio sia conforme a tutte le disposizioni di tale quadro normativo vigenti nel periodo amministrativo di riferimento del bilancio.

A12. Una descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile che contenga un linguaggio che qualifica o limita in modo impreciso il quadro stesso (per esempio, "il bilancio è sostanzialmente conforme agli International Financial Reporting Standards"), non costituisce una descrizione adeguata di tale quadro normativo in quanto può risultare fuorviante per gli utilizzatori del bilancio.

Riferimento a più quadri normativi sull'informazione finanziaria

A13. In alcuni casi, il bilancio può indicare che è stato redatto in conformità a due quadri normativi sull'informazione finanziaria (per esempio, il quadro normativo nazionale e gli IFRS). Ciò può accadere qualora la direzione sia tenuta a redigere il bilancio in conformità ai due quadri normativi, ovvero lo abbia scelto

²⁰ Per esempio, i principi contabili internazionali (IFRS) evidenziano che una corretta rappresentazione richiede la rappresentazione fedele degli effetti di operazioni, altri fatti e condizioni in conformità alle definizioni e ai criteri di rilevazione di attività, passività, proventi e costi.

²¹ Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 13 a).

²² Per esempio, gli IFRS richiedono all'impresa di fornire informazioni aggiuntive qualora il rispetto di specifiche disposizioni degli IFRS non sia sufficiente a consentire agli utilizzatori di comprendere l'impatto di determinate operazioni, altri fatti e condizioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell'impresa (Principio contabile internazionale IAS 1, *Presentazione del bilancio*, paragrafo 17c)).

²³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafi A4-A5.

volontariamente; in tali casi, entrambi sono definibili quali quadri normativi sull'informazione finanziaria applicabili. Tale descrizione è appropriata soltanto qualora il bilancio sia conforme rispettivamente a ciascuno dei due quadri normativi di riferimento. Per poter essere considerato come redatto in conformità ad entrambi i quadri normativi di riferimento, è necessario che il bilancio sia conforme contemporaneamente ad entrambi i quadri normativi senza che siano necessari prospetti di riconciliazione. Nella pratica, tale conformità a due diversi quadri normativi sull'informazione finanziaria è improbabile, a meno che l'ordinamento giuridico abbia adottato quale proprio quadro normativo nazionale anche un altro quadro normativo (per esempio gli IFRS), ovvero abbia rimosso tutti gli ostacoli che impediscano di conformarsi ad esso.

A14. Un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria, che contenga una nota o un prospetto supplementare di riconciliazione dei risultati esposti con quelli che sarebbero stati rappresentati se si fossero osservate le disposizioni di un altro quadro normativo di riferimento, non è redatto in conformità con tale altro quadro normativo. Ciò in quanto il bilancio non include tutte le informazioni nelle modalità previste dall'altro quadro normativo.

A15. Un bilancio può, tuttavia, essere redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e, inoltre, descrivere nelle note al bilancio in quale misura esso sia conforme ad un altro quadro normativo (per esempio, un bilancio redatto in conformità al quadro normativo nazionale che descriva altresì in quale misura esso sia conforme anche agli IFRS). Tale descrizione può costituire un'informazione finanziaria supplementare, come illustrato al paragrafo 53 e, se non può essere distinta chiaramente dal bilancio, è oggetto del giudizio del revisore.

Tipologie di giudizio

A16. Possono sussistere casi in cui il bilancio, sebbene redatto in conformità alle disposizioni di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, non fornisce tale corretta rappresentazione. In questi casi, la direzione ha la possibilità di includere nel bilancio informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro normativo ovvero, in circostanze estremamente rare, di derogare ad una disposizione del quadro normativo al fine di fornire una corretta rappresentazione del bilancio. (Rif.: Par. 18)

A17. Per il revisore sarà estremamente raro considerare fuorviante un bilancio redatto secondo un quadro normativo basato sulla conformità ^{23-bis} qualora egli, secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, abbia stabilito che il quadro normativo è accettabile. ²⁴ (Rif.: Par.19)

Relazione di revisione (Rif.: Par. 20)

A18. La relazione scritta comprende sia le relazioni emesse in formato cartaceo sia quelle in formato elettronico.

A19. L'Appendice (Italia) al presente principio di revisione contiene esempi di relazioni di revisione sul bilancio che comprendono gli elementi di cui ai paragrafi 20-48. Ad eccezione delle sezioni "Giudizio" e "Elementi alla base del giudizio", il presente principio di revisione non stabilisce regole in merito all'ordine degli elementi nella relazione di revisione. Esso richiede, tuttavia, l'utilizzo di titoli specifici volti a rendere maggiormente riconoscibili le relazioni di revisione riferite a revisioni contabili svolte in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), in particolare nelle situazioni in cui gli elementi della relazione di revisione siano presentati in un ordine diverso rispetto agli esempi di cui all'Appendice del presente principio di revisione. ^{24-bis}

A19(I). Per favorire la comparabilità e l'omogeneità del contenuto della relazione di revisione, l'ordine dei paragrafi da seguire è quello presentato negli esempi dell'Appendice (Italia).

Relazione di revisione per le revisioni contabili svolte in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA

^{23-bis} Sulla base di quanto indicato nella nota 12-bis, il paragrafo A17 non è applicabile.

²⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione", paragrafo 6 a).

^{24-bis} L'Appendice (Italia) contiene esempi nazionali di relazioni di revisione sul bilancio. Gli esempi internazionali non sono stati allegati.

Italia)

Titolo (Rif.: Parr. 21-21(I))

A20. Un titolo in cui viene esplicitamente indicato che si tratta della relazione di un revisore indipendente, ad esempio “Relazione del revisore indipendente”, distingue tale relazione da quelle emesse da altri soggetti.

Destinatario (Rif.: Parr. 22-22(I))

A21. Le leggi, i regolamenti o i termini dell'incarico possono specificare a chi debba essere indirizzata la relazione di revisione in quel particolare ordinamento giuridico. La relazione di revisione è solitamente indirizzata a coloro per i quali la stessa è stata redatta, spesso ai soci o ai responsabili delle attività di governance dell'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile.

Giudizio del revisore (Rif.: Parr. 24-26)

Riferimento al bilancio che è stato oggetto di revisione contabile

A22. La relazione di revisione dichiara, per esempio, che il revisore ha svolto la revisione contabile del bilancio dell'impresa, che è costituito da [dichiarare l'intestazione di ciascuno dei prospetti che costituiscono il bilancio previsti dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, specificando la data o il periodo amministrativo di riferimento di ciascun prospetto] e dalle note al bilancio, che includono anche una sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

A23. Nel caso in cui il revisore sia a conoscenza del fatto che il bilancio oggetto di revisione contabile sarà incluso in un documento contenente altre informazioni, quale una relazione annuale, il revisore, qualora le modalità di presentazione lo permettano, può considerare se specificare i numeri delle pagine corrispondenti al bilancio oggetto di revisione contabile. Ciò aiuta gli utilizzatori ad individuare il bilancio cui la relazione di revisione fa riferimento.

Utilizzo dell'espressione “presenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi” ovvero “fornisce una rappresentazione veritiera e corretta”

A24. Le espressioni “presenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi” e “fornisce una rappresentazione veritiera e corretta” sono considerate equivalenti. L'utilizzo in un determinato ordinamento giuridico dell'espressione “presenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi” ovvero dell'espressione “fornisce una rappresentazione veritiera e corretta” è determinato dalle leggi o dai regolamenti che disciplinano la revisione contabile del bilancio in quel dato ordinamento, ovvero dalla prassi in esso generalmente accettata. Laddove le leggi o i regolamenti richiedano l'utilizzo di una diversa formulazione, tale circostanza non influisce sulla regola indicata al paragrafo 14 del presente principio di revisione in merito alla valutazione da parte del revisore della corretta rappresentazione del bilancio redatto in conformità a un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.

A25. Quando il revisore esprime un giudizio senza modifica, non è appropriato utilizzare frasi come “in base alla precedente spiegazione” ovvero “subordinatamente a” con riferimento al giudizio, in quanto potrebbero far ritenere che il giudizio sia sottoposto a condizioni oppure espresso con modifica.

Descrizione del bilancio e degli aspetti in esso presentati

A26. Il giudizio del revisore riguarda il bilancio così come definito dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Per esempio, in molti quadri normativi sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, il bilancio può includere: una situazione patrimoniale-finanziaria, un conto economico complessivo, un prospetto delle variazioni del patrimonio netto, un rendiconto finanziario e le relative note, che comprendono solitamente una sintesi dei principi contabili applicati più significativi e altre informazioni esplicative. In alcuni ordinamenti giuridici, possono essere considerate parte integrante del bilancio anche ulteriori informazioni.

A27. Nel caso di un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il giudizio del revisore dichiara che il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, (ovvero fornisce una rappresentazione veritiera e corretta di) quelle informazioni alla cui presentazione è finalizzato il bilancio. Per esempio, nel caso di un bilancio redatto in conformità agli IFRS, tali informazioni sono *la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa alla fine del periodo amministrativo, il risultato economico e i flussi di cassa per il periodo amministrativo chiuso a tale data*. Di conseguenza, il [...] riportato nel paragrafo 25 e in qualunque altra parte del presente principio di revisione si intende sostituito dalle parole in corsivo della frase precedente quando il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è rappresentato dagli IFRS oppure, nel caso di altri quadri normativi sull'informazione finanziaria applicabili, da parole che descrivano le informazioni alla cui presentazione è finalizzato il bilancio.

Descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e di come tale quadro possa influire sul giudizio del revisore

A28. L'individuazione, nel giudizio del revisore, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è finalizzata ad informare gli utilizzatori della relazione di revisione circa il contesto in cui viene espresso il giudizio del revisore; tale precisazione non è volta a limitare la valutazione richiesta al paragrafo 14. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è individuato mediante espressioni quali:

“... in conformità agli International Financial Reporting Standards”, ovvero

“... in conformità ai principi contabili generalmente accettati nell'ordinamento giuridico X ...”.

A28(I). Qualora l'incarico di revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, ai fini della formulazione del giudizio del revisore il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è individuato mediante espressioni quali:

“...in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea...”

“...in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione....”

A29. Quando il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile comprende principi contabili e disposizioni di legge o regolamentari, il quadro normativo viene individuato mediante espressioni quali “... in conformità agli International Financial Reporting Standards e alle disposizioni contenute nella Legge [Y] sulle società dell'ordinamento giuridico X”. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 tratta delle circostanze in cui sussistono conflitti tra i principi contabili e le disposizioni di legge o regolamentari.²⁵

A29(I). Nelle circostanze in cui la società applichi i principi contabili internazionali adottati dall'Unione Europea ai fini della redazione del bilancio e sia tenuta al rispetto di ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, tale quadro viene individuato mediante espressioni quali “in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)]”.

A30. Così come indicato al paragrafo A13, il bilancio può essere redatto in conformità a due quadri normativi sull'informazione finanziaria, che costituiscono pertanto entrambi quadri normativi sull'informazione finanziaria applicabili. Di conseguenza, al momento della formazione del giudizio del revisore sul bilancio, ciascun quadro normativo viene considerato separatamente e, in conformità ai paragrafi 25-27, il giudizio del revisore fa riferimento ad entrambi i quadri normativi secondo le modalità di seguito descritte:

- a) Qualora il bilancio sia conforme a ciascuno dei quadri normativi considerato singolarmente, sono espressi due giudizi: un giudizio in merito al fatto se il bilancio è redatto in conformità ad uno dei due quadri normativi sull'informazione finanziaria applicabili (per esempio, il quadro normativo nazionale) e un giudizio in merito al fatto se il bilancio è redatto in conformità all'altro quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (per esempio, gli IFRS). Tali giudizi possono essere espressi

²⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 18.

separatamente ovvero in una frase unica (per esempio, il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi [...], in conformità ai principi contabili generalmente accettati nell'ordinamento giuridico X e agli IFRS).

- b) Qualora il bilancio sia conforme soltanto ad uno dei due quadri normativi e non anche all'altro, può essere espresso un giudizio senza modifica che il bilancio è stato redatto in conformità ad uno dei quadri normativi (per esempio, il quadro normativo nazionale), ma è espresso un giudizio con modifica per quanto concerne l'altro quadro normativo (per esempio, gli IFRS) in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

A31. Come indicato al paragrafo A15, il bilancio può attestare la conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e, inoltre, fornire informativa circa la misura in cui sia conforme ad un altro quadro normativo sull'informazione finanziaria. Il giudizio di revisione si estende anche a tali informazioni supplementari se non è possibile distinguerle in modo chiaro dal bilancio (si vedano i paragrafi 52–53 e le relative linee guida ai paragrafi A78–A84). Di conseguenza,

- a) qualora l'informativa circa la conformità all'altro quadro normativo sia fuorviante, viene espresso un giudizio con modifica in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705;
- b) qualora l'informativa non sia fuorviante, ma il revisore la giudichi di importanza tale da risultare fondamentale per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706 viene aggiunto un richiamo d'informativa per richiamare l'attenzione su tale informativa.

Elementi alla base del giudizio (Rif.: Par. 28)

A32. La sezione "Elementi alla base del giudizio" fornisce elementi importanti circa il contesto dal quale deriva il giudizio del revisore. Di conseguenza, il presente principio di revisione richiede che, nella relazione di revisione, la sezione "Elementi alla base del giudizio" sia collocata immediatamente dopo la sezione "Giudizio".

A33. Il riferimento ai principi utilizzati indica agli utilizzatori della relazione di revisione che la revisione contabile è stata svolta in conformità a quei determinati principi.

Norme e principi applicabili in materia di etica e di indipendenza (Rif.: Par. 28 c))

A34. L'identificazione dell'ordinamento giuridico di origine delle norme e dei principi applicabili in materia di etica e di indipendenza migliora la trasparenza in merito alla disciplina applicabile a quel particolare incarico di revisione. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 chiarisce che le norme ed i principi in materia di etica ed indipendenza applicabili comprendono normalmente le Parti A e B del Codice IESBA relative alla revisione contabile del bilancio insieme alle disposizioni di carattere nazionale quando sono più restrittive.²⁶ Se le norme ed i principi in materia di etica ed indipendenza applicabili includono quelli del Codice IESBA, la dichiarazione può fare riferimento anche al Codice IESBA. Se il Codice IESBA rappresenta tutte le norme ed i principi in materia di etica ed indipendenza applicabili alla revisione contabile, non è necessario che la dichiarazione identifichi un ordinamento giuridico di origine.^{26-bis}

A35. In alcuni ordinamenti giuridici, le norme ed i principi in materia di etica ed indipendenza applicabili possono trovarsi in molte fonti diverse, quali i codici deontologici nonché ulteriori norme e disposizioni contenute in leggi e regolamenti. Se tali norme e principi sono contenuti in un numero limitato di fonti, il revisore può scegliere di citare le fonti relative (per esempio, il nome del codice, della norma o del regolamento applicabile nell'ordinamento giuridico), oppure di fare riferimento a un termine che sia comunemente comprensibile e sintetizzi in modo appropriato tali fonti (per esempio, i principi sull'indipendenza per le revisioni contabili delle imprese non quotate nell'Ordinamento giuridico X).

A36. Le leggi o i regolamenti, i principi di revisione nazionali o i termini di un incarico di revisione contabile

²⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A16.

^{26-bis} Sulla base di quanto indicato nella nota 12-quater, la seconda, terza e quarta frase del paragrafo A34 non sono applicabili.

possono richiedere al revisore di fornire nella relazione di revisione informazioni più specifiche sulle fonti delle norme e dei principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile del bilancio.

A37. Nel determinare l'ampiezza appropriata delle informazioni da includere nella relazione di revisione quando esistono molteplici fonti di norme e principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile del bilancio, è importante trovare un punto di equilibrio tra la necessità di trasparenza e il rischio di non mettere in luce altre informazioni utili nella relazione di revisione.

Considerazioni specifiche per le revisioni contabili dei gruppi

A38. Nelle revisioni contabili dei gruppi, quando esistono molteplici fonti di norme e principi in materia di etica e di indipendenza applicabili, il riferimento nella relazione di revisione all'ordinamento giuridico solitamente riguarda le norme ed i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili al team di revisione del gruppo. Ciò in quanto, in una revisione contabile di un gruppo, i revisori delle componenti sono tenuti ad osservare anche le norme ed i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile del gruppo.²⁷

A39. I principi di revisione internazionali (ISA Italia) non stabiliscono specifiche norme e principi in materia di etica o di indipendenza per i revisori, inclusi i revisori delle componenti, e quindi non stabiliscono obblighi ulteriori rispetto a quelli previsti dal Codice IESBA o da altre norme e principi in materia di etica e di indipendenza ai quali sia soggetto il team di revisione del gruppo, né prevalgono in altro modo su di essi, né richiedono che il revisore della componente sia tenuto ad osservare in ogni caso gli stessi specifici obblighi di indipendenza applicabili al team di revisione del gruppo. Di conseguenza, in una situazione di revisione contabile di gruppo, le norme ed i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili possono essere complessi. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600²⁸ fornisce ai revisori linee guida per lo svolgimento del lavoro sulle informazioni finanziarie di una componente ai fini della revisione contabile del gruppo, inclusi i casi in cui il revisore della componente non soddisfi gli obblighi di indipendenza applicabili alla revisione contabile del gruppo.

Aspetti chiave della revisione (Rif.: Parr. 30-31(I))

A40. Le leggi o i regolamenti possono richiedere la comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile di imprese diverse dalle società quotate, per esempio, di imprese identificate in tali leggi o regolamenti come enti di interesse pubblico.

A41. Il revisore può inoltre decidere di comunicare gli aspetti chiave della revisione per altre imprese, incluse quelle che possono rivestire un significativo interesse pubblico, per esempio perché hanno un numero elevato, nonché una vasta gamma, di soggetti portatori di interessi e in considerazione della natura e della dimensione dell'attività. Esempi di tali imprese possono includere gli istituti finanziari (quali banche, imprese di assicurazione, e fondi pensionistici) e gli enti di beneficenza.^{28-bis}

A42. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 richiede al revisore di concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione e i responsabili delle attività di governance, come appropriato, e spiega che i ruoli della direzione e dei responsabili delle attività di governance nel concordare i termini dell'incarico dipendono dalla struttura di governance dell'impresa e dalle leggi o dai regolamenti applicabili²⁹. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 richiede inoltre che la lettera d'incarico, o altra forma idonea di accordo scritto, includa il riferimento alla forma e al contenuto previsti per qualunque relazione da emettere a cura del revisore.³⁰ Qualora il revisore non sia altrimenti tenuto a comunicare gli aspetti chiave della revisione, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210³¹ spiega che può essere utile per il revisore fare riferimento, nei termini dell'incarico, alla possibilità di comunicare gli aspetti chiave nella relazione di revisione e che, in alcuni ordinamenti giuridici, può essere necessario che egli includa tale riferimento per mantenere la

²⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, paragrafo A37.

²⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, paragrafi 19-20.

^{28-bis} Sulla base di quanto indicato nella nota 13-bis il paragrafo A41 non è applicabile.

²⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafi 9 e A21.

³⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 10.

³¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo A24.

suddetta possibilità.^{31-bis}

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche^{31-ter}

A43. (omissis).

Responsabilità per il bilancio (Rif.: Parr. 32–33(I))

A44. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 spiega il presupposto per lo svolgimento della revisione contabile, relativo alle responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance, in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia).³² La direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance, si assumono la responsabilità per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione. La direzione si assume altresì la responsabilità per quella parte del controllo interno che ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. La descrizione delle responsabilità della direzione nella relazione di revisione include il riferimento ad entrambe le responsabilità in quanto ciò aiuta a spiegare agli utilizzatori il presupposto per lo svolgimento della revisione contabile. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 utilizza il termine "responsabili delle attività di governance" per descrivere la persona (le persone) o l'organizzazione (le organizzazioni) con la responsabilità della supervisione dell'impresa ed esamina le diverse strutture di governance in base agli ordinamenti giuridici e alle tipologie di impresa.

A45. Possono sussistere circostanze in cui è appropriato che il revisore aggiunga alla descrizione delle responsabilità della direzione e dei responsabili delle attività di governance di cui ai paragrafi 33–34 le ulteriori responsabilità relative alla redazione del bilancio nel contesto di un particolare ordinamento giuridico ovvero della natura dell'impresa.

A46. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 richiede al revisore di concordare le responsabilità della direzione in una lettera di incarico o in altra forma idonea di accordo scritto.³³ A tal fine, il suddetto principio di revisione consente una certa flessibilità, precisando che, qualora le leggi o i regolamenti prescrivano le responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance in merito all'informativa finanziaria, il revisore può stabilire che le leggi o i regolamenti includono responsabilità che, secondo il suo giudizio professionale, siano di fatto equivalenti a quelle previste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210. Per descrivere tali responsabilità equivalenti, nella lettera di incarico o in altra forma idonea di accordo scritto, il revisore può utilizzare la stessa formulazione presente in quella legge o in quel regolamento. In questi casi, tale formulazione può essere utilizzata anche nella relazione di revisione per descrivere le responsabilità secondo quanto richiesto nel paragrafo 33 a) del presente principio di revisione. In altre circostanze, incluso il caso in cui il revisore decida di non utilizzare la formulazione presente nella legge o nel regolamento e inserita nella lettera di incarico, si utilizza la formulazione di cui al paragrafo 33 a) del presente principio di revisione. Oltre a includere la descrizione delle responsabilità della direzione nella relazione di revisione secondo quanto richiesto nel paragrafo 33, il revisore può fare riferimento ad una descrizione più dettagliata di tali responsabilità includendo un riferimento a dove possono essere acquisite tali informazioni (ad esempio, nella relazione annuale dell'impresa o sul sito web dell'autorità appropriata).

A47. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti che prescrivono le responsabilità della direzione possono fare specifico riferimento ad una responsabilità in merito all'adeguatezza dei libri e delle registrazioni contabili ovvero del sistema contabile. Poiché tali libri, registrazioni contabili e sistemi costituiscono una parte integrante del controllo interno (come definito nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315)³⁴, ad essi non fanno specifico riferimento le descrizioni contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 e nel paragrafo 33.

^{31-bis} Sulla base di quanto indicato nella nota 13-bis, l'ultimo capoverso del paragrafo A42 non è applicabile.

^{31-ter} Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

³² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 13 j).

³³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 6 b) i)-ii).

³⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera", paragrafo 4 c).

A48. L'Appendice (Italia) al presente principio di revisione fornisce alcuni esempi di come si applica la regola di cui al paragrafo 33 b) quando il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è costituito dagli IFRS adottati dall'Unione Europea o dalle norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio. Qualora venga utilizzato un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile diverso dai precedenti, può essere necessario adattare le dichiarazioni contenute in tali esempi per riflettere l'applicazione nelle circostanze di tale diverso quadro normativo.

Supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria (Rif.: Parr. 34-34(I))

A49. Quando alcuni, ma non tutti, i soggetti coinvolti nella supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria sono coinvolti anche nella redazione del bilancio, può essere necessario modificare la descrizione richiesta al paragrafo 34 del presente principio di revisione per riflettere in modo appropriato le particolari circostanze dell'impresa. Quando i soggetti responsabili della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria sono gli stessi che hanno la responsabilità della redazione del bilancio, non è richiesto alcun riferimento alle responsabilità di supervisione.^{34-bis}

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio (Rif.: Parr. 36-39(I))

A50. La descrizione delle responsabilità del revisore, secondo quanto richiesto nei paragrafi 36-39(I) del presente principio di revisione, può essere adattata per riflettere la natura specifica dell'impresa, per esempio, quando la relazione di revisione si riferisce al bilancio consolidato. Gli Esempi 2(I) e 4(I) nell'Appendice (Italia) al presente principio di revisione illustrano tale tipo di adattamento.

A50(I). Gli ISA Italia utilizzati per lo svolgimento della revisione contabile del bilancio contengono principi – in particolare l'ISA Italia 240 e l'ISA Italia 250^{34-ter} – finalizzati all'ottenimento di elementi probativi sufficienti ed appropriati in caso di frodi e non conformità.

Pertanto, la descrizione delle responsabilità del revisore nella relazione di revisione come prevista nei paragrafi 37 e 38 del presente principio, nel richiamare l'utilizzo dei principi di revisione ISA Italia, consente anche di soddisfare la richiesta, con riferimento agli EIP, dell'art. 10, par. 2, lettera d), del Regolamento (UE) 537/14, secondo cui la relazione di revisione spiega "in quale misura la revisione legale dei conti sia stata ritenuta in grado di rilevare irregolarità, frodi incluse".

Obiettivi del revisore (Rif.: Par. 37 a)

A51. La relazione di revisione spiega che gli obiettivi del revisore sono di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e di emettere una relazione di revisione che includa il proprio giudizio. Tali obiettivi sono contrapposti alle responsabilità della direzione per la redazione del bilancio.

Descrizione della significatività (Rif.: Par. 37 c)

A52. L'Appendice (Italia) al presente principio di revisione fornisce alcuni esempi di come si applica la regola di cui al paragrafo 37 c) relativa alla descrizione della significatività, quando il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è costituito dagli IFRS adottati dall'Unione Europea o dalle norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio. Qualora venga utilizzato un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile diverso dai precedenti, può essere necessario adattare le dichiarazioni contenute in tali esempi per riflettere l'applicazione nelle circostanze di tale diverso quadro normativo.

Responsabilità del revisore con riferimento al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 (Rif.: Par. 39 c)

^{34-bis} In virtù di quanto indicato nella precedente nota 14-bis, il paragrafo A49 non risulta applicabile.

^{34-ter} Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio" e principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio".

A53. Il revisore può inoltre considerare utile fornire ulteriori informazioni nella descrizione delle proprie responsabilità, oltre a quanto richiesto dal paragrafo 39 c). Per esempio, il revisore può fare riferimento alla regola di cui al paragrafo 9 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 relativa all'identificazione degli aspetti che hanno richiesto al revisore un'attenzione significativa nello svolgimento della revisione contabile, tenendo conto di quanto segue: le aree di maggiore rischio identificato e valutato di errori significativi o i rischi significativi identificati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315; i giudizi professionali significativi da parte del revisore sulle aree del bilancio che hanno comportato valutazioni significative da parte della direzione, incluse le stime contabili identificate come soggetto a un elevato grado di incertezza; e gli effetti sulla revisione contabile di eventi od operazioni significativi che si sono verificati nel corso del periodo amministrativo.

Collocazione della descrizione delle responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio (Rif.: Parr. 40, 49 j)

A54. Includere le informazioni richieste dai paragrafi 38–39 del presente principio di revisione in un'appendice della relazione di revisione o, quando sia espressamente consentito da leggi, regolamenti o principi di revisione nazionali, fare riferimento al sito web di un'autorità appropriata che contenga tali informazioni.^{34-quater} può essere un modo utile per snellire il contenuto della relazione di revisione. Tuttavia, poiché la descrizione delle responsabilità del revisore contiene informazioni che sono necessarie per informare gli utilizzatori in merito alla revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), nella relazione di revisione occorre includere un riferimento che indichi dove è possibile reperire tali informazioni.

Collocazione in un'appendice (Rif.: Parr. 40 b), 49 j)

A55. Il paragrafo 40 consente al revisore di inserire all'interno di un'appendice alla relazione di revisione le dichiarazioni richieste dai paragrafi 38-39 che descrivono le responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio, purché nel corpo della relazione di revisione sia fatto un appropriato riferimento alla collocazione dell'appendice. Di seguito è riportato un esempio di come potrebbe essere fatto riferimento ad un'appendice nella relazione di revisione.

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio

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

Un'ulteriore descrizione delle nostre responsabilità per la revisione contabile del bilancio è inclusa nell'appendice X della presente relazione. Tale descrizione, che è collocata a [indicare il numero di pagina o altri riferimenti specifici alla collocazione della descrizione], costituisce parte integrante della presente relazione.^{34-quinquies}

Riferimento al sito web di un'autorità appropriata ^{34-quinquies} (Rif.: Parr. 40 c), 41)

A56. Il paragrafo 40 spiega che il revisore può fare riferimento ad una descrizione delle proprie responsabilità presente sul sito web di un'autorità appropriata solo se espressamente consentito da leggi, regolamenti o principi di revisione nazionali. Le informazioni presenti sul sito web, che sono inserite nella relazione di revisione mediante uno specifico riferimento alla collocazione di tale sito in cui possono essere reperite, possono descrivere più ampiamente il lavoro del revisore o la revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione

^{34-quater} Sulla base di quanto indicato nella nota 16-ter, il riferimento al sito web non è applicabile.

^{34-quinquies} Sulla base di quanto indicato nella nota 16-ter, i paragrafi A56 e A57 non sono applicabili.

internazionali, ma non possono essere incoerenti rispetto alla descrizione richiesta dai paragrafi 38-39 del presente principio di revisione. Ciò significa che la formulazione della descrizione delle responsabilità del revisore sul sito web può essere più dettagliata o può trattare altri aspetti della revisione contabile del bilancio purché rifletta e non contraddica gli aspetti trattati nei paragrafi 38-39.

A57. L'autorità appropriata potrebbe essere uno standard setter nazionale, un organismo di regolamentazione o un'autorità di vigilanza sulla revisione contabile. Tali organismi hanno le possibilità di garantire l'accuratezza, la completezza e la continua disponibilità di informazioni standardizzate. Non sarebbe appropriato per il revisore mantenere un tale sito web. Di seguito è riportato un esempio di come potrebbe essere fatto riferimento ad un sito web nella relazione di revisione.

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio

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

Le nostre responsabilità per la revisione contabile del bilancio sono ulteriormente descritte sul sito web di [l'organizzazione] all'indirizzo: [indirizzo web]. Tale descrizione costituisce parte integrante della presente relazione.

Altri obblighi di reportistica (Rif.: Parr. 42-44)

A58. In alcuni ordinamenti giuridici, il revisore può avere ulteriori obblighi di reportistica su altri aspetti che si aggiungono alle sue responsabilità previste dai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Per esempio, al revisore può essere chiesto di riportare su alcuni aspetti qualora questi pervengano alla sua attenzione nel corso della revisione contabile del bilancio. In alternativa, al revisore può essere chiesto di svolgere specifiche procedure aggiuntive e di riportarne l'esito, ovvero di esprimere un giudizio su aspetti specifici, quali la corretta tenuta dei libri e delle registrazioni contabili, il controllo interno sull'informativa finanziaria o altre informazioni. Sovente i principi di revisione di un determinato ordinamento giuridico forniscono linee guida in merito alle responsabilità del revisore derivanti dagli ulteriori specifici obblighi di reportistica, previsti da quel dato ordinamento.

A59. In alcuni casi, le leggi o i regolamenti applicabili possono richiedere o consentire al revisore di riportare su tali ulteriori obblighi come parte della relazione di revisione sul bilancio. In altri casi, al revisore può essere richiesto o consentito di riportare su tali obblighi in una relazione separata.

A60. I paragrafi 42-44 del presente principio di revisione consentono una presentazione combinata degli altri obblighi di reportistica e delle responsabilità del revisore stabilite dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) soltanto quando trattano gli stessi argomenti e la formulazione della relazione di revisione distingua in modo chiaro gli altri obblighi di reportistica dalle responsabilità stabilite dai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Questa chiara distinzione può rendere necessario che la relazione di revisione faccia riferimento alla fonte degli altri obblighi di reportistica e dichiarare che tali obblighi sono ulteriori rispetto alle responsabilità stabilite dai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Negli altri casi è necessario che gli altri obblighi di reportistica siano trattati in una sezione separata della relazione di revisione dal titolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" o altro titolo, come appropriato in base al contenuto della sezione stessa. In questi casi, il paragrafo 44 richiede al revisore di includere le parti di relazione relative alle responsabilità stabilite dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) in una sezione dal titolo "Relazione sulla revisione contabile del bilancio".

A60(I). In presenza dell'obbligo, in capo al revisore incaricato ai sensi del D.Lgs. 39/10 di esprimere il giudizio

e di rilasciare la dichiarazione di cui al paragrafo 42(I), la sezione separata della relazione di revisione che riporta il sottotitolo “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari” contiene un paragrafo dal titolo “Giudizio ai sensi dell’art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell’art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]”.

Nome del responsabile dell’incarico (Rif.: Parr. 45-45(I))

A61. Il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 1³⁵ richiede al soggetto abilitato di stabilire direttive e procedure per conseguire una ragionevole sicurezza che gli incarichi siano svolti in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili. Ferme restando tali regole previste dal principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 1, mediante l’indicazione del nome del responsabile dell’incarico si vuole offrire maggiore trasparenza agli utilizzatori della relazione di revisione di un bilancio redatto per scopi di carattere generale di una società quotata.

A62. Le leggi, i regolamenti o i principi di revisione nazionali possono inoltre richiedere che il nome del responsabile dell’incarico sia indicato nella relazione di revisione per le revisioni contabili diverse da quelle dei bilanci redatti per scopi di carattere generale dalle società quotate. Le leggi, i regolamenti o i principi di revisione nazionali possono richiedere al revisore, ovvero questi può decidere, di indicare nella relazione di revisione, oltre al nome del responsabile dell’incarico, ulteriori informazioni per meglio identificarlo, per esempio, il suo numero di abilitazione all’esercizio dell’attività professionale nell’ordinamento giuridico ove tale attività viene svolta.

A63. In rare circostanze, il revisore può venire a conoscenza di informazioni, o avere avuto esperienze, che indicano la probabilità di una minaccia per la sicurezza personale che, qualora l’identità del responsabile dell’incarico fosse resa pubblica, potrebbe dar luogo a un danno fisico allo stesso, ad altri membri del team o ad altre persone strettamente correlate. Tuttavia, tale tipologia di minaccia non include, per esempio, minacce di responsabilità legale o di sanzioni legali, regolamentari o professionali. Le discussioni con i responsabili delle attività di governance sulle circostanze che possono causare un danno fisico possono fornire informazioni aggiuntive sulla probabilità o gravità di una minaccia significativa per la sicurezza personale. Le leggi, i regolamenti o i principi di revisione nazionali possono disporre ulteriori regole rilevanti al fine di stabilire se sia possibile omettere l’indicazione del nome del responsabile dell’incarico.

Firma del revisore (Rif.: Par. 46)

A64. La firma è apposta in nome e per conto del soggetto incaricato della revisione, a titolo personale dal revisore ovvero con entrambe le forme, secondo quanto appropriato per lo specifico ordinamento giuridico. Oltre alla firma del revisore, in alcuni ordinamenti giuridici può essere richiesto al revisore di dichiarare nella relazione di revisione il titolo posseduto nell’ambito della professione contabile o il fatto che il revisore ovvero il soggetto incaricato della revisione, secondo quanto appropriato, è in possesso dell’abilitazione rilasciata dall’autorità preposta in quel dato ordinamento.

A64(I). Qualora l’incarico di revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, la relazione di revisione è sottoscritta:

- in caso di conferimento di incarico ad un revisore persona fisica, dal responsabile dell’incarico
- in caso di conferimento di incarico ad una persona giuridica quale una società di revisione, dai responsabili della revisione che effettuano la revisione per conto della società medesima con l’indicazione della denominazione della persona giuridica
- in caso di conferimento dell’incarico congiuntamente a più revisori contabili, da tutti i responsabili dell’incarico.

A65. In alcuni casi, le leggi o i regolamenti possono consentire l’utilizzo di firme elettroniche nella relazione di

³⁵ Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 1 “Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un’informazione e servizi connessi”, paragrafo 32.

revisione.

Data della relazione di revisione (Rif.: Par. 48)

A66. La data della relazione di revisione informa gli utilizzatori della stessa sul fatto che il revisore ha tenuto in considerazione l'effetto degli eventi e delle operazioni di cui sia venuto a conoscenza e che si sono verificati fino a quella data. La responsabilità del revisore per gli eventi e le operazioni successivi alla data della relazione di revisione è affrontata nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560.³⁶

A67. Dal momento che il giudizio del revisore riguarda il bilancio e che il bilancio rientra nelle responsabilità della direzione, il revisore non è nella condizione di concludere che sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati finché non ottenga evidenza del fatto che tutti i prospetti e l'informativa che costituiscono il bilancio sono stati redatti e che la direzione se ne è assunta la responsabilità.

A68. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti identificano le persone o gli organi (ad esempio, gli amministratori) che hanno la responsabilità di concludere che tutti i prospetti e l'informativa che costituiscono il bilancio sono stati redatti e definiscono il relativo processo. In questi casi, prima di apporre la data sulla relazione di revisione sul bilancio, viene acquisita l'evidenza del completamento di tale processo. In altri ordinamenti giuridici, tuttavia, tale processo di redazione non è prescritto da leggi o regolamenti. In questi casi, si tengono in considerazione le procedure adottate dall'impresa per la redazione ed il completamento del bilancio alla luce della struttura della direzione e della governance d'impresa al fine di identificare le persone o l'organo con l'autorità di concludere che sono stati redatti tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note.^{36-bis} In alcuni casi, le leggi o i regolamenti individuano il momento all'interno del processo di predisposizione del bilancio in cui ci si aspetta che la revisione contabile sia conclusa.

A69. In alcuni ordinamenti giuridici viene richiesto che, prima della sua pubblicazione, il bilancio riceva l'approvazione dei soci. In tali ordinamenti giuridici, l'approvazione dei soci non è necessaria per il revisore per concludere che sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati. La data di redazione del bilancio ai fini dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) corrisponde alla data antecedente in cui coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità stabiliscono che tutti i prospetti e l'informativa che costituiscono il bilancio sono stati redatti e coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di essersi assunti la responsabilità di detto bilancio.

Relazione di revisione prescritta da leggi o regolamenti (Rif.: Par. 49)^{36-ter}

A70. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 spiega che il revisore può essere tenuto a conformarsi alle disposizioni di legge o regolamentari oltre che ai principi di revisione.³⁷ Qualora le differenze tra le disposizioni di legge o regolamentari ed i principi di revisione internazionali riguardino soltanto lo schema e la formulazione della relazione di revisione, le regole di cui al paragrafo 49 ai punti a)-n) stabiliscono gli elementi minimi da includere nella relazione di revisione per consentire il riferimento ai principi di revisione internazionali. In tali circostanze, non è necessario applicare le regole di cui ai paragrafi 21-48 che non sono incluse nel paragrafo 49 ai punti a)-n) tra cui, per esempio, l'ordine richiesto per le sezioni "Giudizio" e "Elementi alla base del giudizio".

A71. Laddove le disposizioni specifiche di un particolare ordinamento giuridico non siano in conflitto con i principi di revisione internazionali, lo schema e la formulazione richiesti ai paragrafi 21-48 del presente principio di revisione aiutano gli utilizzatori della relazione di revisione a riconoscere più facilmente che essa è la relazione di una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali.

Informazioni richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 (Rif.: Par. 49 h)

³⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560 "Eventi successivi", paragrafi 10-17.

^{36-bis} Nell'ordinamento italiano il processo di redazione del bilancio è prescritto dalle norme di legge. Pertanto il terzo e il quarto periodo del paragrafo A68 non risultano applicabili.

^{36-ter} Sulla base di quanto indicato nella nota 16-quater i paragrafi A70 e A71 non sono applicabili.

³⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A57.

A72. Le leggi o i regolamenti possono richiedere al revisore di fornire informazioni aggiuntive sulla revisione contabile svolta, che possono includere informazioni coerenti con gli obiettivi del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 ovvero possono prescrivere la natura e l'ampiezza della comunicazione su tali aspetti.

A73. I principi di revisione internazionali (ISA Italia) non prevalgono sulle leggi o sui regolamenti che disciplinano la revisione contabile del bilancio. Quando il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 è applicabile, è possibile fare riferimento ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) nella relazione di revisione soltanto se, nell'applicare la legge o i regolamenti, la sezione richiesta dal paragrafo 49 h) del presente principio di revisione non sia incoerente con le regole di reportistica del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701. In tali circostanze, può essere necessario che il revisore, nella relazione di revisione, compia alcuni adattamenti nella comunicazione degli aspetti chiave della revisione secondo quanto richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, per esempio:

- modificando il titolo "Aspetti chiave della revisione contabile", qualora le leggi o i regolamenti prescrivano un titolo specifico;
- spiegando perché le informazioni richieste dalle leggi o dai regolamenti siano fornite nella relazione di revisione, per esempio, facendo riferimento alle leggi o ai regolamenti pertinenti e descrivendo in che modo tali informazioni siano correlate agli aspetti chiave della revisione;
- quando le leggi o i regolamenti prescrivono la natura e l'ampiezza della descrizione, integrando le informazioni prescritte al fine di fornire una descrizione complessiva di ciascun aspetto chiave della revisione che sia coerente con la regola del paragrafo 13 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.

A74. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 tratta delle circostanze in cui le leggi o i regolamenti dell'ordinamento giuridico di riferimento prescrivono uno schema o una formulazione della relazione di revisione con una terminologia che differisce in modo significativo da quella prevista nei principi di revisione internazionali (ISA Italia), con particolare riferimento al giudizio di revisione. In tali circostanze, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 richiede al revisore di valutare:

- a) se gli utilizzatori possano fraintendere il livello di attendibilità fornito dalla revisione contabile del bilancio e, in caso affermativo,
- b) se una spiegazione aggiuntiva all'interno della relazione di revisione possa attenuare il possibile fraintendimento.

Laddove il revisore concluda che una spiegazione aggiuntiva all'interno della relazione di revisione non possa attenuare il possibile fraintendimento, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 richiede al revisore di non accettare l'incarico di revisione, a meno che leggi o regolamenti richiedano di accettarlo. In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, una revisione contabile svolta nel rispetto di tali leggi o regolamenti non è conforme ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Di conseguenza, il revisore non include nella relazione di revisione alcun riferimento al fatto che la revisione contabile è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali.^{38 38-bis}

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche^{31-ter}

A75. (omissis).

Relazione di revisione per le revisioni contabili svolte in conformità sia ai principi di revisione di uno specifico

³⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 21.

^{38-bis} Come indicato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, nota 4-bis, l'art. 14 del D.Lgs. 39/10 e l'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14 prescrivono il contenuto della relazione di revisione da emettere a seguito della revisione contabile del bilancio, identificando in particolare gli elementi costitutivi della stessa. Tali elementi non presentano conflitti con quanto previsto dai principi di revisione internazionali e pertanto nella circostanza sopra indicata il paragrafo A74 non è applicabile.

ordinamento giuridico sia ai principi di revisione internazionali^{38-ter} (Rif.: Par. 50)

A76. Il revisore, nella relazione di revisione, può fare riferimento al fatto che la revisione contabile è stata svolta in conformità sia ai principi di revisione internazionali sia ai principi di revisione nazionali qualora, oltre a rispettare i principi di revisione nazionali, il revisore si conformi a ciascuno dei principi di revisione internazionali pertinenti ai fini della revisione contabile.³⁹

A77. Il riferimento sia ai principi di revisione internazionali sia ai principi di revisione nazionali non è appropriato qualora sussista un conflitto tra le regole dei principi di revisione internazionali e quelle dei principi di revisione nazionali, tale per cui il revisore potrebbe essere indotto a formarsi un giudizio diverso ovvero a non inserire un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti richiesti, nelle particolari circostanze, dai principi di revisione internazionali. In questo caso, la relazione di revisione fa riferimento unicamente a quei principi di revisione (internazionali o nazionali) in conformità ai quali la relazione stessa è stata predisposta.

Informazioni supplementari presentate insieme al bilancio (Rif.: Parr. 52-53)

A78. In alcune circostanze, l'impresa può essere obbligata da leggi, regolamenti o principi, ovvero può scegliere volontariamente, di presentare insieme al bilancio delle informazioni supplementari non richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Per esempio, le informazioni supplementari potrebbero essere presentate per migliorare la comprensione da parte dell'utilizzatore del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ovvero per fornire spiegazioni aggiuntive in merito a specifiche voci di un prospetto di bilancio. Tali informazioni sono solitamente presentate in tabelle supplementari ovvero come note aggiuntive.

A78(I). Informazioni supplementari richieste da leggi sono rappresentate ad esempio in Italia dalle informazioni relative all'attività di direzione e coordinamento che il Codice Civile richiede di indicare nelle note al bilancio, in particolare i dati essenziali dell'ultimo bilancio della società o ente che esercita o abbia esercitato nell'esercizio attività di direzione e coordinamento (art. 2497-bis del Codice Civile).

A79. Il paragrafo 52 del presente principio di revisione spiega che il giudizio del revisore si estende anche alle informazioni supplementari che costituiscono parte integrante del bilancio in ragione della loro natura o delle modalità con cui sono presentate. Tale valutazione è oggetto di giudizio professionale. Per esempio:

- quando le note al bilancio includono una spiegazione o una riconciliazione della misura in cui il bilancio è conforme ad un altro quadro normativo sull'informazione finanziaria, il revisore può considerarla un'informazione supplementare che non può essere distinta chiaramente dal bilancio. Il giudizio del revisore si estende anche alle note o alle tabelle supplementari cui rinvia il bilancio;
- quando un ulteriore prospetto di conto economico, che espone voci specifiche di costo, è collocato in una tabella separata inclusa come appendice al bilancio, il revisore può considerarlo un'informazione supplementare che può essere distinta chiaramente dal bilancio.

A80. Non è necessario che nella relazione di revisione si faccia specifico riferimento alle informazioni supplementari rientranti nel giudizio del revisore laddove sia sufficiente il riferimento alle note nella descrizione dei prospetti che costituiscono il bilancio, contenuta nella relazione di revisione.

A81. Le leggi o i regolamenti possono non prevedere che le informazioni supplementari siano oggetto di revisione contabile e la direzione può decidere di chiedere al revisore di non includere tali informazioni nell'ambito della revisione contabile del bilancio.

A82. La valutazione del revisore in merito al fatto se le informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile siano presentate in modo che potrebbero essere interpretate come rientranti nel giudizio del revisore include, per esempio, il caso in cui tali informazioni siano presentate in relazione al bilancio e a qualunque informazione supplementare oggetto di revisione contabile, nonché se esse siano chiaramente definite come "non

^{38-ter} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, sulla base di quanto indicato nella precedente nota 17-bis, i paragrafi A76 e A77 non sono applicabili.

³⁹ Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo A58.

oggetto di revisione contabile”.

A83. La direzione potrebbe modificare la presentazione delle informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile che si potrebbero presumere come rientranti nel giudizio del revisore, per esempio:

- eliminando dal bilancio qualunque rinvio alle tabelle supplementari o alle note non oggetto di revisione contabile in modo che la distinzione tra le informazioni oggetto di revisione contabile e quelle che non lo sono risulti sufficientemente chiara;
- collocando le informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile all'esterno del bilancio ovvero, qualora ciò non sia possibile nelle circostanze, almeno collocando le note non oggetto di revisione contabile dopo le note al bilancio richieste e definendole in modo chiaro come “non oggetto di revisione contabile”. La compresenza di note oggetto e di note non oggetto di revisione contabile comporta che le seconde possano essere erroneamente interpretate come note oggetto di revisione contabile.

A84. Il fatto che le informazioni supplementari non siano state oggetto di revisione contabile non solleva il revisore dalle responsabilità descritte nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720.⁴⁰

⁴⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720 “Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni”.

Appendice (Italia)

(Rif.: Par. A14-A14(I))

Esempi di relazioni del revisore indipendente sul bilancio

- Esempio 1(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 2(I): Relazione di revisione sul bilancio consolidato redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 3(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP
- Esempio 4(I): Relazione di revisione sul bilancio consolidato redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP.

Esempio 1(I) - Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.⁴¹
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

⁴¹ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze dell'incarico il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società), 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 e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

A [mio][nostro] giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e a (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)].

Elementi alla base del giudizio

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

Aspetti chiave della revisione contabile

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

[Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.]

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 [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

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

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

I [miei][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 [mio][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.

[Il paragrafo 40 b) del presente principio di revisione spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato 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), [ho esercitato][abbiamo esercitato] il giudizio professionale e [ho mantenuto][abbiamo mantenuto] lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][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;
- [ho acquisito][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;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][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, [sono tenuto][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 [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][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.

[Ho comunicato][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.

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

Tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance, [ho identificato][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. [Ho descritto][Abbiamo descritto] tali aspetti nella relazione di revisione.

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

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

[Dichiaro][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 [sono rimasto indipendente] [siamo rimasti indipendenti] rispetto alla Società 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.]

[Confermo][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 contabile, predisposta ai sensi dell'art. 11 del citato Regolamento.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

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

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico
Denominazione della società di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico
Data]

Esempio 2(I) - Relazione di revisione sul bilancio consolidato redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – International Financial Reporting Standards adottati dall’Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio consolidato redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell’informativa finanziaria.⁴²
- Si tratta di una revisione contabile di un gruppo costituito da una società con imprese controllate; pertanto si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio consolidato è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall’Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell’incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell’ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del gruppo di continuare ad operare come un’entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall’art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione “Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato” in uno specifico paragrafo dal titolo “Altre informazioni comunicate ai sensi dell’art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014”.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell’art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell’art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

⁴² Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell’informativa finanziaria nell’ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato

Giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio consolidato del Gruppo ABC (il Gruppo), 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 e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

A [mio][nostro] giudizio, il bilancio consolidato fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del Gruppo 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 [e a (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)].

Elementi alla base del giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le [mie][nostre] responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio consolidato* della presente relazione. [Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla società ABC S.p.A. (la Società) in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. [Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio.

Aspetti chiave della revisione contabile

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

[Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.]

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale 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 [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio consolidato, 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 consolidato a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della capogruppo ABC S.p.A. 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 del Gruppo.

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio consolidato

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

[Il paragrafo 40 b) del presente principio di revisione spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato 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), [ho esercitato][abbiamo esercitato] il giudizio professionale e [ho mantenuto][abbiamo mantenuto] lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio consolidato, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][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;
- [ho acquisito][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 del Gruppo;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][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 del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][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 [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che il Gruppo cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio consolidato nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio consolidato rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del Gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato. [Sono responsabile][Siamo responsabili] della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. [Sono l'unico]

responsabile][Siamo gli unici responsabili] del giudizio di revisione sul bilancio consolidato.

[Ho comunicato][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.

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

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

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

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

[Dichiaro][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 [sono rimasto indipendente] [siamo rimasti indipendenti] rispetto alla Società 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.]

[Confermo][Confermiamo] che il giudizio sul bilancio consolidato 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 contabile, predisposta ai sensi dell'art. 11 del citato Regolamento.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

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

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico
Denominazione della società di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico
[Data]

Esempio 3(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Società diversa da EIP.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. 43
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento giuridico italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10).

⁴³ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

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 eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

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

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

Elementi alla base del giudizio

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

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

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

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

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

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

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

[Il paragrafo 40 b) del presente principio di revisione spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato 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), [ho esercitato][abbiamo esercitato] il giudizio professionale e [ho mantenuto][abbiamo mantenuto] lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][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;
- [ho acquisito][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;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][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, [sono tenuto][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 [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][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.

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

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

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico
Denominazione della società di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico
Data]

Esempio 4(I) - Relazione di revisione sul bilancio consolidato redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP.

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio consolidato redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Società diversa da EIP.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.⁴⁴
- Si tratta di una revisione contabile di un gruppo costituito da una società con imprese controllate; pertanto si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio consolidato è redatto dagli amministratori della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli propri dell'ordinamento giuridico italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10).

⁴⁴ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

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 eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato

Giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio consolidato del Gruppo ABC (il Gruppo), costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

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

Elementi alla base del giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le [mie][nostre] responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità [del revisore][della società di revisione]* per la revisione contabile del bilancio consolidato della presente relazione. [Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla società ABC S.p.A. in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. [Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio.

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio consolidato

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

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio consolidato, 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 consolidato a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della capogruppo ABC S.p.A. 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 del Gruppo.

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio consolidato

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

[Il paragrafo 40 b) del presente principio di revisione spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato 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), [ho esercitato][abbiamo esercitato] il giudizio professionale e [ho mantenuto][abbiamo mantenuto] lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio consolidato, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][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;
- [ho acquisito][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 del Gruppo;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][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 del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][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 [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che il Gruppo cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio consolidato nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio consolidato rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del Gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato. [Sono responsabile][Siamo responsabili] della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. [Sono l'unico responsabile][Siamo gli unici responsabili] del giudizio di revisione sul bilancio consolidato.

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

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

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

[Data]