



Bilancio 2015

Il nuovo giudizio del revisore legale – le verifiche periodiche - il controllo di qualità alla luce dei nuovi principi di revisione

Relatore: Dott. Gabriele Torriani
30 marzo 2016 - Cremona

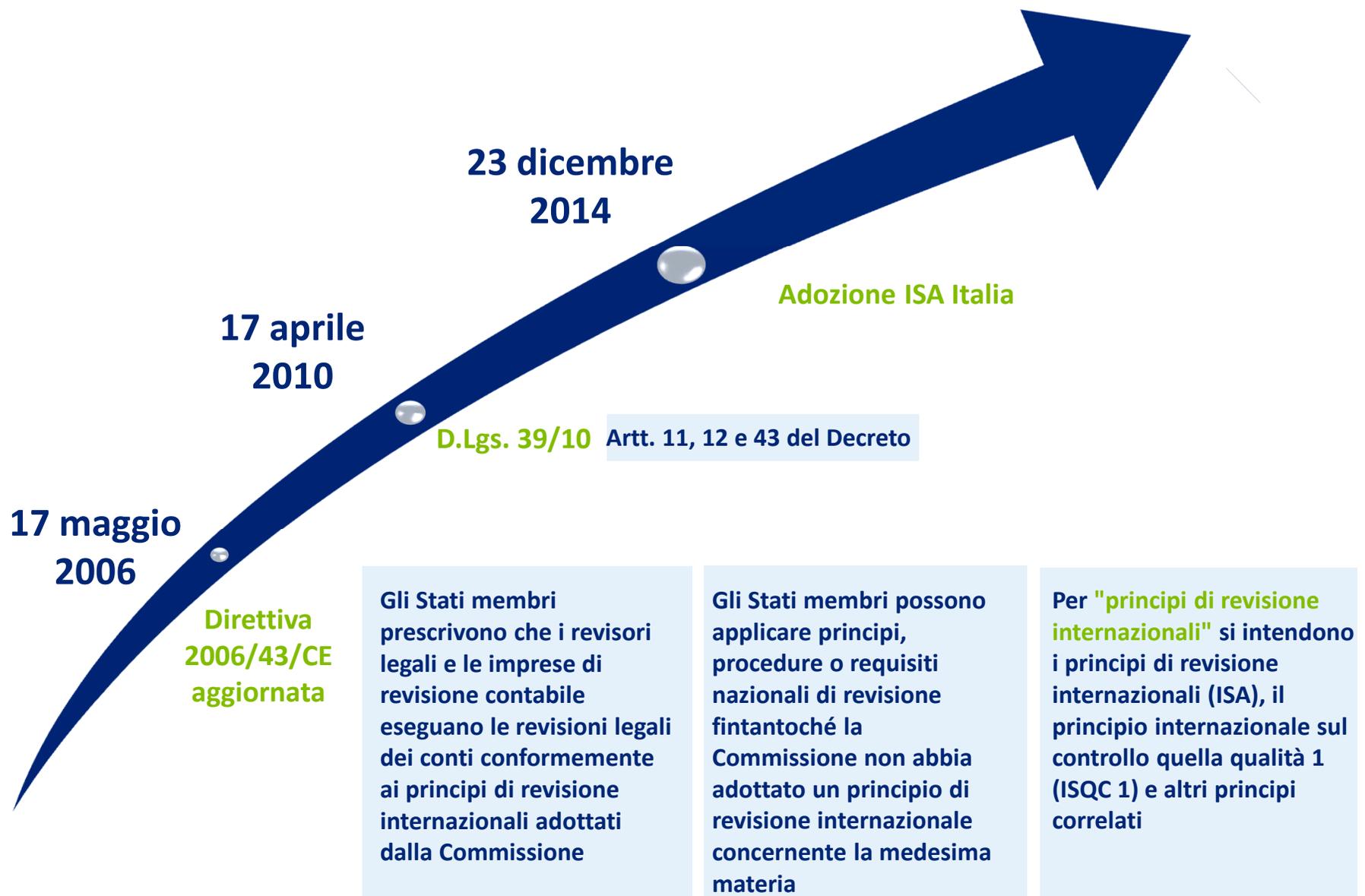


Deloitte.

L'iter per il recepimento in Italia dei principi di revisione



L'iter per il recepimento in Italia dei principi di revisione



L'iter per il recepimento in Italia dei principi di revisione

Art. 11, c. 1,
D.Lgs. 39/10

- La revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione Europea ai sensi dell'art. 26, parr. 1 e 2, della Direttiva 2006/43/CE

Art. 11, c. 3,
D.Lgs. 39/10

- In attesa che la Commissione Europea adotti i principi di revisione sopra indicati, la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla Consob

Art. 12,
D.Lgs. 39/10

- Il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) sottoscrive una Convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati
- I principi elaborati dai soggetti convenzionati tengono conto di quelli emanati dagli organismi internazionali

L'iter per il recepimento in Italia dei principi di revisione

I soggetti convenzionati (Assirevi, CNDCEC e INRL) e la Consob hanno elaborato i principi di revisione che i soggetti iscritti al Registro dei revisori legali sono tenuti ad osservare nell'esercizio della revisione legale svolta ai sensi del D.Lgs. 39/10



**Determina del MEF - Ragioneria
Generale dello Stato (RGS) -
del 23 dicembre 2014**

Principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10 (anche solo "principi di revisione internazionali (ISA Italia)" o "ISA Italia")

Deloitte.

La struttura degli ISA Italia



La struttura degli ISA Italia

Principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10 (anche solo "principi di revisione internazionali (ISA Italia)" o "ISA Italia")



Principi di revisione internazionali - ISA *Clarified* - 2009, dal n. 200 al n. 720 - tradotti in lingua italiana e 'localizzati'
33 Principi ISA Italia



Principi di revisione predisposti al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano non previste dagli ISA *Clarified*:
SA nn. 250B e 720B



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



La struttura degli ISA Italia

Principi di revisione internazionali - *ISA Clarified* - 2009,
dal n. 200 al n. 720 - tradotti in lingua italiana e 'localizzati'



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



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



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

**Paragrafi con
lettera (I)**

**Note a piè di
pagina 0,
-bis, -ter,...**

**Parti
disapplicate in
grigio**

La struttura degli ISA Italia

**Principi di revisione internazionali - ISA *Clarified* - 2009,
dal n. 200 al n. 720 - tradotti in lingua italiana e 'localizzati'**



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



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



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



La struttura degli ISA Italia

Principi di revisione internazionali - *ISA Clarified* - 2009,
dal n. 200 al n. 720 - tradotti in lingua italiana e 'localizzati'



Documenti internazionali che non trovano applicazione ai fini della revisione legale svolta ai sensi del D.Lgs. 39/10: **NON** fanno parte degli ISA Italia e pertanto non sono applicabili

(International Framework for Assurance Engagements, ISA 800, 805 e 810)



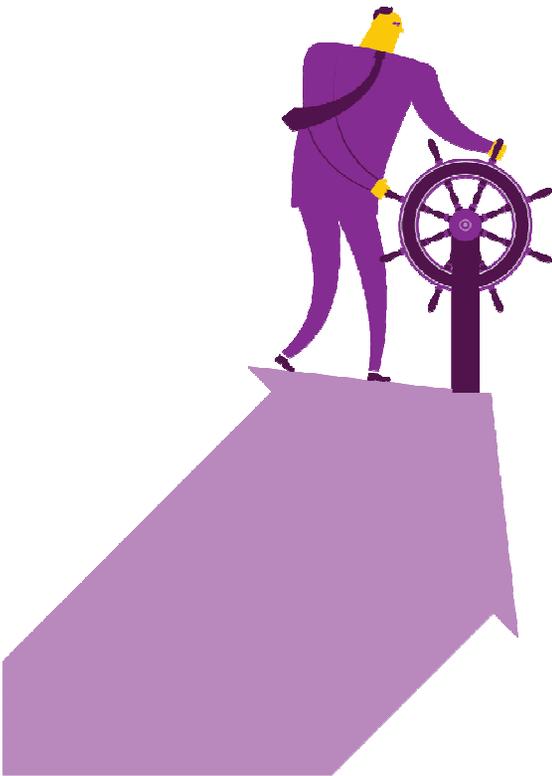
La struttura degli ISA Italia – I due principi SA Italia

Principio di revisione (SA Italia) n. 250B

'Le verifiche della regolare tenuta della
contabilità sociale'

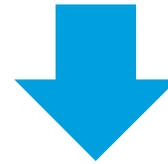
Principio di revisione (SA Italia) n. 720B

'Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione
legale relativamente all'espressione del giudizio sulla
coerenza'



La struttura degli ISA Italia – L'ISQC Italia n.1

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



L'introduzione del principio **ISQC Italia n°1** ha creato la suddivisione del sistema di controllo della qualità a livello del "soggetto alla revisione" e **l'ISA 220** che tratta del sistema di controllo della qualità a livello di singolo incarico di bilancio.

Tale sistema di controlli trova applicazione **OBBLIGATORIA** per soggetti iscritti al Registro dei revisori legali nell'esercizio della revisione legale ai sensi del D.Lgs. **39/10**

Si applica a tutti i soggetti abilitati
tuttavia l'estensione delle direttive e
procedure dipendono dalla dimensione
e caratteristiche del soggetto

La struttura degli ISA Italia – L'ISQC Italia n.1

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



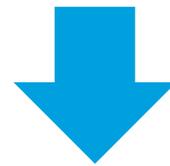
Il principio di revisione internazionale *ISA Clarified - 2009, n. 220* prevede che l'applicazione dello stesso si basi sul presupposto che il soggetto incaricato della revisione sia tenuto al rispetto dell'ISQC1 ovvero di disposizioni nazionali più stringenti. Stessi riferimenti esistono nell'ISA Italia n. 220



Traduzione dell'ISQC1 internazionale integrato con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari

La struttura degli ISA Italia – L'ISQC Italia n.1

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



Introduce delle novità

- **Riesame della qualità: sono illustrati i criteri da adottare , natura tempistica ed estensione delle procedure da svolgere, nonché vengono stabiliti i requisiti di idoneità del responsabile del riesame nonché delle modalità di documentazione**
- **Modalità di documentazione e conservazione dell'operatività del sistema di controllo della qualità**
- **Al principio è allegata un'appendice che contiene considerazioni utili per i "soggetti abilitati di minori dimensioni"**

La struttura degli ISA Italia – L'ISQC Italia n.1

ISQC Italia 1, A75 : i soggetti abilitati di dimensioni minori possono utilizzare metodi più informali nella documentazione dei propri sistemi di controllo della qualità, quali annotazioni manuali, checklist e formulari.



L'Appendice contiene delle considerazioni utili nell'applicazione delle regole contenute nell'ISQC Italia in maniera proporzionale alla dimensione del soggetto abilitato (per incarichi diversi da quelli su EIP)



L'Appendice stabilisce però che " *il soggetto abilitato di dimensioni minori è tenuto a perseguire, attraverso la conformità alle regole, i medesimi obiettivi posti dal principio ISQC Italia n°1. Ciò che varia è la declinazione del principio generale in direttive e procedure che consentano la gestione delle singole circostanze secondo criteri di efficienza, efficacia e non gravosità del sistema di controllo della qualità*"

La struttura degli ISA Italia – L'ISQC Italia n.1



Estensione delle direttive e documentazione delle procedure è materia di **GIUDIZIO PROFESSIONALE**

Obiettivo è fornire **EVIDENZA** dell'operatività del sistema implementato

Comunicazione (eventuale) al personale con qualsiasi forma di comunicazione interna, riunioni, eventi formativi

La struttura degli ISA Italia – L'ISQC Italia n.1



Riesame e Consultazione

- 
- Trattamento contabile complesso
 - Tematiche di revisione complesse
 - Frodi o altre irregolarità sospette o rilevate
 - Dubbi sull'integrità della direzione
 - Dubbi continuità aziendale

Gli incarichi svolti da soggetti abilitati di dimensioni minori **SPESSE** per natura complessità e profili di rischio **NON** soddisfano i criteri in base ai quali dover prevedere il riesame della qualità dell'incarico

Se non si dispone di risorse interne appropriate, nel caso di situazioni complesse o controverse ricorso a "risorse esterne qualificate" per tematiche di consultazione

La data di entrata in vigore

Principi di revisione internazionali
- *ISA Clarified* - 2009, dal n. 200 al
n. 720 - tradotti in lingua italiana
e 'localizzati' e SA n. 720B

Revisione dei bilanci relativi ai periodi
amministrativi che iniziano dal 1°
gennaio 2015 o successivamente

SA n. 250B e
ISQC Italia n. 1

Dal 1° gennaio 2015

Il contenuto degli ISA Italia (cenni generali)

Il contenuto degli ISA Italia è impostato al fine di rendere più chiara la lettura nonché gli obiettivi e le responsabilità del revisore. I principi ISA Italia sono infatti strutturati in:

a) Introduzione

- **Oggetto**
- **Data di entrata in vigore**

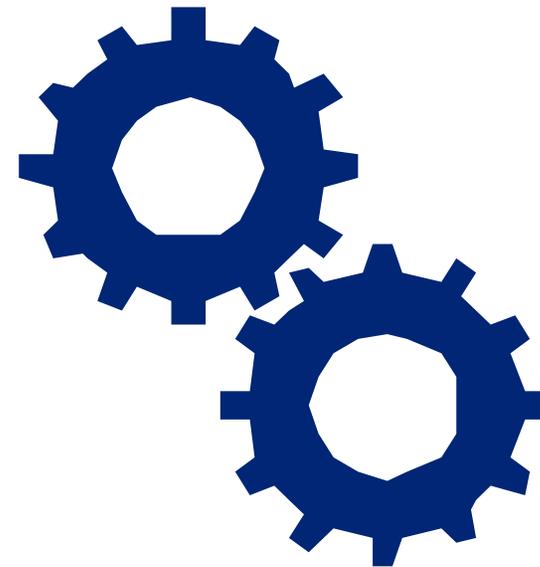
b) Obiettivo

c) Definizioni

d) Regole

e) Linee guida ed altro materiale esplicativo

f) Appendici (eventuali)



Il contenuto degli ISA Italia (cenni generali)

Le "Regole"

Definiscono cosa il revisore DEVE fare

ISA Italia 200 - par. 20 e 22: Il revisore non deve dichiarare, nella relazione di revisione, la conformità ai principi di revisione **se non si è attenuto alle regole del presente principio e di tutti gli altri principi pertinenti ai fini della revisione contabile ...** il revisore deve conformarsi a ciascuna regola contenuta in un principio di revisione, a meno che, nelle circostanze della revisione: a) l'intero principio non sia pertinente, ovvero b) la regola non sia pertinente in quanto subordinata a una condizione che non sussiste

Il contenuto degli ISA Italia (cenni generali)

Le "Regole"

Si può derogare ad una regola?

ISA Italia 200 - par. 23: In circostanze eccezionali, il revisore può ritenere necessario **derogare** ad una regola pertinente contenuta in un principio di revisione. In tali circostanze, il revisore DEVE svolgere procedure di revisione alternative per conseguire la finalità prevista da quella regola. Si presume che la necessità per il revisore di derogare ad una regola pertinente si presenti soltanto qualora tale regola preveda lo svolgimento di una specifica procedura che, nelle particolari circostanze della revisione, risulterebbe inefficace per il conseguimento della finalità della stessa regola

ISA Italia 230 – par. 12:
"....il revisore DEVE documentare il modo in cui le procedure di revisione alternative svolte consentano il raggiungimento dello specifico scopo per cui tale regola è prevista, e le ragioni della deroga"

Il contenuto degli ISA Italia (cenni generali)

Le "Linee guida ed altro materiale esplicativo"

Contengono spiegazioni delle Regole, esempi e altri aspetti

ISA Italia 200 - parr. 19 e A59: ... Il revisore deve comprendere il testo del principio nella sua interezza, inclusa la sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo" ... Anche se tali linee guida non costituiscono di per sè regole, esse sono rilevanti ai fini di una corretta applicazione delle regole del principio di revisione

Includono "Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori"

Alcune delle principali novità degli ISA Italia



Gli ISA Italia vs precedenti PR

Principi

Alcune delle principali novità

ISA Italia 700-705-706-710-720
Giudizio e relazione sul bilancio

- Nuovi modelli di relazione di revisione con differente struttura e contenuto

ISA Italia 210
Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione

- Forma scritta
- Contenuto minimo obbligatorio

ISA Italia 320 e 450
Significatività e valutazione errori

- Sviluppo di concetti già esistenti nel PR 320
- Obbligo di utilizzo della 'significatività operativa'
- Riconsiderazione della significatività nella valutazione degli errori
- Attestazione scritta delle differenze di revisione

Gli ISA Italia vs precedenti PR

Principi

Principali novità

ISA Italia 220 e ISQC 1 Italia
Controllo della qualità

- Sviluppo di concetti già esistenti in PR 220
- Riesame della qualità dell'incarico (EQCR)
- Documentazione dell'operatività del sistema di controllo

ISA Italia 540
Revisione delle stime

- Regole di maggior rigore e scetticismo nella revisione delle stime, procedure obbligatorie in caso di significant risk, considerazione delle ingerenze da parte della direzione (*management bias*)

ISA Italia 550
Parti correlate

- Regole e linee guida aggiuntive relativamente alla valutazione del rischio e alle comunicazioni con i responsabili delle attività di *governance*

ISA Italia 560
Eventi successivi

- Attività che il revisore deve svolgere relativamente ai fatti di cui è venuto a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio

Gli ISA Italia vs precedenti PR

Principi	Alcune delle principali novità
ISA Italia 330-501-505 Elementi probativi	<ul style="list-style-type: none">■ Richiesta conferma esterna e altre procedure di revisione obbligatorie
ISA Italia 260 e 265 Comunicazioni con i responsabili di <i>governance</i>	<ul style="list-style-type: none">■ Maggiori indicazioni sulle circostanze che richiedono comunicazioni con i responsabili delle attività di <i>governance</i>■ Previsione della forma scritta per alcune comunicazioni
ISA Italia 600 Revisione del bilancio del Gruppo	<ul style="list-style-type: none">■ Responsabilità del revisore■ Riferimenti quantitativi per definizione ruolo revisore principale■ Componenti significative e non significative■ <i>Scoping</i> del lavoro sulle componenti■ Disciplina in modo articolato: strategia, comprensione gruppo, valutazione revisore componente, risposte per fronteggiare rischi

Deloitte.

Il principio ISA Italia 600

'La revisione del bilancio del gruppo - considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)'



ISA Italia 600 – La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)

Gli obiettivi del revisore sono:

- Stabilire se è in grado di assumere il ruolo di revisore del bilancio del gruppo: acquisizione elementi probativi sufficienti e appropriati sul processo di consolidamento e sulle informazioni finanziarie sulle componenti su cui basare il giudizio sul bilancio del gruppo

Il PR 600 diceva: "...Il revisore deve accertarsi che la parte esaminata direttamente sia significativa rispetto alle parti esaminate dagli altri revisori. Si presume che tale condizione sia rispettata quando il revisore principale esamini direttamente la maggioranza assoluta dell'attivo e dei ricavi rispetto alle parti esaminate da altri revisori."



ISA Italia 600 – La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)

Le comunicazioni con il revisore della componente:

ISA Italia 00
parr. 41(I) e
50(I)

- Nel caso in cui il revisore della componente sia diverso dal revisore legale incaricato della revisione del bilancio del gruppo ovvero non appartenga alla società di revisione incaricata della revisione del bilancio del gruppo, il revisore del gruppo deve richiedere e ottenere le informazioni in forma scritta
- Nel caso in cui il revisore della componente sia anche il revisore incaricato della revisione del bilancio del gruppo ovvero appartenga alla società di revisione incaricata della revisione del bilancio del gruppo e le comunicazioni non siano state effettuate in forma scritta, il team di revisione del gruppo deve includere nella documentazione gli aspetti pertinenti ai fini delle proprie conclusioni in merito alle richieste formulate e alle informazioni ottenute dal revisore della componente mediante un apposito memorandum. Tale memorandum deve essere condiviso dal revisore della componente, se diverso dal responsabile dell'incarico di revisione del bilancio del gruppo.

Deloitte.

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale.



Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale

Riferimenti Normativi

D.L. 27 gennaio 2010, n.39 art. 14

E' richiesto al revisore di verificare nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili

Principio di revisione SA Italia 250B

Entra in vigore per le verifiche della regolare tenuta della contabilità svolte dall'1 gennaio 2015

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale

Regolare tenuta della contabilità

Rispetto della normativa civilistica e fiscale relativamente

- a modalità e tempi di rilevazione delle scritture contabili, di redazione, vidimazione e conservazione dei libri contabili e sociali obbligatori

Rilevazione dell'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale

Corretta rilevazione dei fatti di gestione

L'accadimento del fatto di gestione deve essere rilevato nelle scritture contabili in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (codice civile, principi contabili OIC, IFRS)

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale

Responsabilità del revisore

Verificare la corretta rilevazione dei fatti di gestione attraverso lo svolgimento dell'attività di revisione e la regolare tenuta della contabilità sociale attraverso le procedure previste nel principio SA Italia 250B

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale

Regole

1. Pianificazione delle verifiche
2. Decorrenza delle verifiche
3. Contenuto delle verifiche
4. Valutazione dei risultati delle verifiche
5. Documentazione delle verifiche



Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale

1) Pianificazione delle verifiche

La frequenza deve essere valutata in relazione alla dimensione e complessità dell'impresa:

- Settore di attività e natura delle operazioni svolte;
- Complessità organizzativa;
- Numerosità/frammentazione delle transazioni
- Problematiche riscontrate nelle precedenti verifiche

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale

2) Decorrenza delle verifiche

Prima verifica

In caso di nuovo incarico deve essere svolta con riferimento al periodo che ha inizio dalla data di conferimento dell'incarico: data dell'Assemblea che nomina il revisore;

Ultima verifica

Deve coprire il periodo fino a una data prossima a quella dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo all'ultimo esercizio dell'incarico

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale

3) Contenuto delle verifiche

- A. Aggiornamento in merito alle procedure adottate dalla società:
 - per individuare i libri obbligatori da tenere
 - per assicurare la tempestiva e regolare vidimazione/bollatura dei libri
 - per assicurare l'osservanza degli adempimenti fiscali e previdenziali
- B. Verifica su base campionaria dell'esistenza dei libri obbligatori
- C. Verifica campionaria della regolare tenuta dei libri
- D. Verifica campionaria sull'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali (F24 e registrazioni contabili)
- E. Verifica sistemazione eventuali carenze riscontrate in precedenti verifiche con riferimento a procedure, non conformità ad adempimenti, errori riscontrati nelle scritture contabili.

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale

4) Valutazione dei risultati delle verifiche

Possibili effetti degli elementi informativi acquisiti sullo svolgimento dell'attività di revisione contabile finalizzata all'espressione del giudizio sul bilancio

Carenze procedurali sulla regolare tenuta della contabilità o non conformità sugli adempimenti obbligatori

Possibili errori nelle scritture contabili

Valutazione di eventuali comunicazioni con i responsabili della governance (ISA Italia 260 e 265)

Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale

5) Documentazione delle verifiche

Programmi di lavoro

Note di commento sulle questione emerse

Riepiloghi degli aspetti significativi

Checklists

Memorandum conclusivo sulle verifiche

Deloitte.

La nuova struttura della relazione di revisione prevista dagli ISA Italia 700, 705, 706 e 710



Deloitte.

ISA Italia 700:
FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E
RELAZIONE SUL BILANCIO



La nuova struttura della relazione di revisione prevista dall'ISA Italia 700

Cosa cambia:

Titolo: Inserimento del termine «**INDIPENDENTE**» nel titolo

Destinatari: non cambia nulla

Corpo della relazione:

- non vi sono più paragrafi identificati con i punti elenco ma la relazione è divisa in sezioni e ciascuna sezione ha un titolo (inclusi i casi di modifiche al giudizio e i richiami d'informativa)
- Sono state apportate talune modifiche ai testi

Firma del revisore, data, luogo: non cambia nulla

Esempio di Relazione ISA Italia 700

Relazione D.Lgs 39 ITA GAAP

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

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio [d'esercizio][consolidato]

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

Esempio di Relazione ISA Italia 700

Relazione D.Lgs 39 ITA GAAP

Responsabilità degli amministratori per il bilancio [d'esercizio][consolidato]

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio [d'esercizio][consolidato] che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Responsabilità [del revisore][della società di revisione]

E' nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio [d'esercizio] [consolidato] sulla base della revisione contabile. [...] il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio [d'esercizio] [consolidato] dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa.

...

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

Esempio di Relazione ISA Italia 700

Relazione D.Lgs 39 ITA GAAP

Giudizio

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

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

Deloitte.

ISA Italia 705:
MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA
RELAZIONE DEL REVISORE
INDIPENDENTE



La struttura della relazione di revisione con modifiche (ISA Italia 705)

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

La struttura della relazione di revisione con modifiche (ISA Italia 705)

Esempio 1 (I)

Include le seguenti circostanze:

Ente di Interesse Pubblico: società italiana emittente azioni quotate;

Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;

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

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

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

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

La struttura della relazione di revisione con modifiche (ISA Italia 705)

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI
DEGLI ARTT. 14 E 16 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39

[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio d'esercizio

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

Responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. n. 38/05.

La struttura della relazione di revisione con modifiche (ISA Italia 705)

Responsabilità [del revisore][della società di revisione]

È [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. [...] il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio d'esercizio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. [...]

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

La struttura della relazione di revisione con modifiche (ISA Italia 705)

Elementi alla base del giudizio con rilievi

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

Giudizio con rilievi

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

La struttura della relazione di revisione con modifiche (ISA Italia 705)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

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

[Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]

Deloitte.

ISA Italia 706:
RICHIAMI D'INFORMATIVA E
PARAGRAFI RELATIVI AD ALTRI
ASPETTI NELLA RELAZIONE
DEL REVISORE
INDIPENDENTE



La struttura della relazione di revisione con richiami d'informativa (ISA Italia 706)

... dopo il paragrafo del giudizio ...

.....

.....

Richiamo d'informativa

Richiamiamo l'attenzione sulla nota X del bilancio che descrive l'incertezza relativa all'esito dell'azione legale intentata nei confronti della Società dalla società XYZ. Il nostro giudizio non contiene rilievi con riferimento a tale aspetto.

Deloitte.

ISA Italia 710:
INFORMAZIONI COMPARATIVE
DATI CORRISPONDENTI E
BILANCIO COMPARATIVO



Riferimento ai dati corrispondenti nella relazione di revisione (ISA Italia 710)

A differenza dei precedenti schemi la relazione del revisore **non deve fare riferimento** ai dati corrispondenti, eccetto che in talune circostanze definite:

- Bilancio del periodo amministrativo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di un **altro revisore**, riportando anche la **tipologia di giudizio** e la data della relativa relazione
- Bilancio del periodo amministrativo precedente **non oggetto di revisione contabile**
- Rilievi relativi alla **comparabilità dei dati** con quelli relativi all'esercizio precedente

Deloitte.

SA Italia 720B

GIUDIZIO SULLA COERENZA



Giudizio sulla coerenza (SA Italia 720B)

Definizioni

- a) giudizio sulla coerenza: giudizio espresso dal revisore, nella relazione di revisione, sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e, ove applicabile, di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario così come previsto dalla normativa di riferimento;
- b) informazioni: dati, importi e commenti presenti nella relazione sulla gestione e/o, ove applicabile, nella relazione sul governo societario
-
- c) incoerenza: presenza, nella relazione sulla gestione e/o, ove applicabile, nella relazione sul governo societario, di informazioni che contraddicono quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile;
- d) incoerenza significativa: è significativa una incoerenza che, considerata singolarmente o insieme ad altre incoerenze, potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso;

Giudizio sulla coerenza (SA Italia 720B)

- e) incoerenza significativa e pervasiva: incoerenza che, oltre a essere significativa secondo quanto previsto nella precedente lettera d), presenta le seguenti caratteristiche:
- i) non si limita a specifiche informazioni;*
 - ii) pur limitandosi a specifiche informazioni, si riferisce o potrebbe riferirsi ad aspetti di importanza fondamentale per la comprensione delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione e, ove applicabile, nella relazione sul governo societario da parte degli utilizzatori.*

Giudizio sulla coerenza (SA Italia 720B)

Tipologie di giudizio sulla coerenza

Qualora il revisore riscontri un'incoerenza, deve valutare se la stessa costituisca una incoerenza significativa. In caso affermativo, fatto salvo quanto previsto nel successivo penultimo paragrafo, deve esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi.

Qualora il revisore identifichi una incoerenza significativa e pervasiva, il revisore deve esprimere un giudizio sulla coerenza negativo.

Nei casi di espressione di un giudizio sul bilancio senza modifica, qualora il revisore concluda che le informazioni fornite nella relazione sulla gestione e, ove applicabile, nella relazione sul governo societario sono coerenti con il bilancio, egli deve esprimere un giudizio sulla coerenza senza modifica.

Giudizio sulla coerenza (SA Italia 720B)

Nei casi di espressione di un giudizio con rilievi sul bilancio, derivante dalla presenza di errori significativi nel bilancio e/o dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore deve valutare nelle specifiche circostanze i riflessi sul giudizio sulla coerenza. Laddove gli effetti degli errori significativi riscontrati nel bilancio e/o i possibili effetti derivanti dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati siano rilevanti anche ai fini della relazione sulla gestione e/o, ove applicabile, della relazione sul governo societario, il revisore deve esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi.

In caso di espressione di un giudizio negativo o di dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio sul bilancio, il revisore deve concludere di non essere in grado di esprimere il giudizio sulla coerenza.

Nei casi in cui la relazione sulla gestione e, ove applicabile, la relazione sul governo societario non siano messe a disposizione del revisore in tempo utile per consentirgli lo svolgimento delle procedure previste dal presente principio ovvero tali relazioni non siano state predisposte, egli deve valutare se esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi per limitazioni alle procedure o, a seconda delle circostanze, dichiarare l'impossibilità di esprimere il giudizio sulla coerenza.

Giudizio sulla coerenza (SA Italia 720B)

La tabella di seguito riportata riepiloga le diverse situazioni precedentemente descritte :

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

Giudizio sulla coerenza (SA Italia 720B)

Relazione di revisione

Secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio” e nel rispetto di quanto previsto dall’art. 14, co. 2, del Decreto, l’obbligo di espressione del giudizio sulla coerenza deve essere assolto in una sezione separata della relazione di revisione che deve riportare il sottotitolo “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari” contenente un paragrafo dal titolo “Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d’esercizio][consolidato].”

Laddove il revisore esprima un giudizio sulla coerenza con modifica, egli deve intitolare il paragrafo contenente il giudizio “Giudizio con rilievi.....”, “Giudizio negativo....” o “Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio...”, come appropriato.

Giudizio sulla coerenza (SA Italia 720B)

Tipologie di giudizio sulla coerenza

Qualora il revisore esprima un giudizio negativo oppure una dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio sul bilancio, l'inattendibilità del bilancio, l'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati o le molteplici incertezze appaiono di per sé motivo per privare di ogni possibile significato utile il giudizio sulla coerenza richiesto al revisore e pertanto lo stesso dichiarerà l'impossibilità di esprimere il giudizio sulla coerenza.

Relazione di revisione

Di seguito è riportato un esempio di paragrafo di giudizio sulla coerenza senza modifica.

Giudizio sulla coerenza (SA Italia 720B)

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI
SENSI DEGLI ARTT. 14 E 16 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39

[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio [d'esercizio][consolidato]

(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

Giudizio sulla coerenza (SA Italia 720B)

[Ho] [Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e delle informazioni della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari indicate nell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98, la cui responsabilità compete agli amministratori della ABC S.p.A., con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa]. A [mio][nostro] giudizio la relazione sulla gestione e le informazioni della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari sopra richiamate sono coerenti con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa].

[Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]

Relatori



Gabriele Torriani

Senior Manager

Ufficio di Brescia

Deloitte & Touche S.p.A.

Via Cefalonia, 70

25124, Brescia

gtorriani@deloitte.it

Deloitte.

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

This communication is for internal distribution and use only among personnel of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, and their related entities (collectively, the “Deloitte Network”). None of the Deloitte Network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication