

La relazione di revisione nelle società non quotate

4 dicembre 2024



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI DI TRIESTE

Presentazione



Mauro Fabbro

Partner di EY

Email: Mauro.Fabbro@gmail.com

Tel: 334 6952397

Mauro è partner di EY S.p.A. dal 2019.

Mauro ha maturato una significativa esperienza professionale nella revisione contabile di bilanci redatti in accordo ai Principi Contabili Italiani ed Internazionali, di importanti gruppi quotati e di controllate italiane di primari gruppi internazionali.

Mauro, infine, ha seguito importanti progetti di conversione IFRS ed operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, aumenti di capitale, acquisizioni, IPO & private placement e riorganizzazioni aziendali).



Sergio Rossoni

Audit Manager di EY

Email: Sergio.Rossoni@it.ey.com

Tel: 334 1001381

Sergio ha maturato una significativa esperienza nella revisione di Gruppi di grandi dimensioni, realtà imprenditoriali e family business.

Sergio ha seguito progetti di conversione IFRS, attività di Due Diligence ed Independent Business Review relativi ad importanti gruppi del territorio (FVG).



1. Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile - ISA 320

Premessa

- Il principio si coordina con il principio ISA Italia 450, che illustra le modalità con cui la significatività è applicata nella valutazione degli errori.
- Il principio richiede al revisore la determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso (*materiality for the financial statements as a whole – planning materiality*) e prevede che, per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa «sensibili», il revisore stabilisca un diverso (inferiore) livello di significatività da applicare nello specifico (*materiality level for particular classes of transactions, account balances or disclosures*).
- Il principio introduce il concetto di significatività operativa (*performance materiality – tolerable error*) – l'importo (o gli importi) stabiliti dal revisore in misura inferiore alla soglia di significatività per il bilancio nel suo complesso, al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività per il bilancio nel suo complesso.
- A queste due tipologie si aggiunge un'ulteriore soglia definita soglia di errore trascurabile.

Il principio fornisce regole di comportamento per le circostanze di modifica della significatività nel corso della revisione contabile.



1. Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile - ISA 320

La significatività di un errore

- Un errore è considerato significativo se ci si può ragionevolmente attendere che, considerato singolarmente o insieme ad altri, sia in grado di modificare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.
- I giudizi sulla significatività sono sempre giudizi contingenti e influenzati sia dall'entità che dalla natura dell'errore, o da entrambe.
- I giudizi sugli aspetti che sono significativi per gli utilizzatori del bilancio sono basati sulle esigenze comuni di informativa finanziaria degli utilizzatori come gruppo e non su singoli utilizzatori.



1. Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile - ISA 320

La significatività durante l'audit

La significatività è importante e di conseguenza viene applicata:

- sia nella fase di pianificazione della revisione (selezione dei rischi e delle procedure di revisione – estensione tempistica) e nella fase di svolgimento della revisione contabile;
- sia nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile;
- sia nella formazione del giudizio nella relazione di revisione.

Nella pianificazione della revisione contabile, il revisore applica il proprio giudizio professionale per stabilire gli errori che saranno considerati significativi. Tale giudizio fornisce una base per:

- a) stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio;
- b) identificare e valutare i rischi di errori significativi;
- c) stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti.



1.1 Valutazione degli errori – ISA 450

Premessa

- Il principio ISA 450 si coordina con il principio ISA Italia 320 (significatività) e ISA Italia 700 (formazione del giudizio).
- Il principio introduce le definizioni di errore e di errori non corretti e precisa il significato di “chiaramente trascurabile” rispetto a “non significativo”
- Il principio illustra le regole che riguardano:
 - l’accumulazione e la considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile,
 - la comunicazione e correzione degli errori,
 - la valutazione dell’effetto degli errori non corretti,
 - le comunicazioni ai responsabili delle attività di *governance* e le attestazioni scritte.
- In presenza di errori non corretti, il principio richiede di valutare nuovamente la significatività (in conformità all’ISA Italia 320).



1.1 Valutazione degli errori – ISA 450

Il principio di revisione ISA Italia n. 450 tratta della responsabilità del revisore di valutare l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio.

ERRORE:

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

Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali o da frodi.

ERRORE NON CORRETTO:

Errore che il revisore ha complessivamente identificato nel corso della revisione contabile e che non sono stati corretti.



1.1 Valutazione degli errori – ISA 450

Esempi di fattori che possono originare errori

Gli errori possono derivare:

- da una mancata accuratezza nella raccolta o nell'elaborazione dei dati sulla base dei quali viene redatto il bilancio;
- dall'omissione di un importo o di informativa di bilancio, inclusa una informativa inadeguata o incompleta, nonché dall'omissione dell'informativa richiesta per soddisfare gli obiettivi informativi del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- da una errata stima contabile originata dalla mancata rilevazione, o dal chiaro fraintendimento dei fatti;
- da valutazioni della direzione sulle stime contabili considerate irragionevoli, ovvero dalla scelta e dall'applicazione di principi contabili considerati inappropriati;
- da una inappropriata classificazione, aggregazione o disaggregazione delle informazioni;
- per i bilanci redatti in conformità a un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione («veritiera e corretta»), dall'omissione di informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro normativo di riferimento, che sono necessarie per conseguire la corretta rappresentazione del bilancio.



1.1 Valutazione degli errori – ISA 450

Insieme degli errori identificati (1/2)

Il revisore deve cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili.

Gli errori chiaramente trascurabili sono di un ordine di grandezza del tutto diverso (minore), o di una natura completamente diversa, rispetto a quelli identificati come significativi in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320.

Gli errori chiaramente trascurabili sono irrilevanti sia se considerati singolarmente o nel loro insieme, e sia se valutati alla luce di qualsiasi aspetto relativo alla loro entità, natura o circostanze in cui si sono verificati.

Qualora sussistano delle incertezze sul fatto che uno o più errori siano chiaramente trascurabili, tale errore o errori non vanno considerati come chiaramente trascurabili.

Il revisore deve cumulare gli errori, diversi da quelli considerati come trascurabili, identificati nel corso della revisione contabile.



1.1 Valutazione degli errori – ISA 450

Insieme degli errori identificati (2/2)

ERRORI OGGETTIVI: sono errori sui quali non sussistono dubbi;

ERRORI SOGGETTIVI: sono differenze derivanti da una diversa opinione tra revisore e direzione in merito alle valutazioni, incluse quelle sulla rilevazione, quantificazione, presentazione e informativa nel bilancio (inclusa la scelta o l'applicazione di principi contabili);

ERRORI PROIETTATI: sono la migliore stima, da parte del revisore, degli errori identificati nei campioni di revisione proiettati sulle intere popolazioni da cui i campioni sono stati tratti.



1.1 Valutazione degli errori – ISA 450

Comunicazione e correzione degli errori

Il revisore deve comunicare tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile. Inoltre deve richiedere alla direzione di correggere tali errori.

→ il livello di direzione appropriato è quello che ha la responsabilità e il potere di valutare gli errori ed intraprendere le azioni necessarie.

Qualora la direzione si rifiuti di correggere alcuni o tutti gli errori comunicati dal revisore, egli deve comprendere le ragioni per le quali la direzione non ha effettuato le correzioni e deve tenere conto di tale comprensione nel valutare se il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

→ Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 richiede al revisore di valutare se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale valutazione include le considerazioni del revisore sulle motivazioni per cui la direzione non ha effettuato le correzioni.



1.1 Valutazione degli errori – ISA 450

Valutazione dell'effetto di errori non corretti (1/2)

Prima di valutare l'effetto degli errori non corretti, il revisore deve valutare nuovamente la significatività determinata per confermare se rimanga appropriata nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi dell'impresa.

Il revisore deve stabilire se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, considerando:

1. l'entità e la natura degli errori;
2. l'effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti.

Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli errori non corretti e l'effetto che tali errori, considerati singolarmente o nel loro insieme, possono avere sul giudizio nella relazione di revisione.

La comunicazione del revisore deve identificare singolarmente ciascun errore significativo non corretto. Il revisore deve altresì richiedere la correzione degli errori non corretti.



1.1 Valutazione degli errori – ISA 450

Valutazione dell'effetto di errori non corretti (2/2)

Le circostanze relative ad alcuni errori possono indurre il revisore a ritenerli significativi anche laddove siano inferiori alla significatività per il bilancio nel suo complesso. La valutazione può essere influenzata dalla misura in cui l'errore:

- influenza la conformità alle disposizioni regolamentari;
- influenza la conformità alle clausole dei contratti di finanziamento o altri obblighi contrattuali;
- riguarda la non corretta scelta o applicazione di un principio contabile che ha un effetto non significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame ma che può avere un effetto significativo sui bilanci dei periodi amministrativi futuri;
- maschera un cambiamento nell'andamento degli utili o in altri andamenti, in particolare nel contesto delle condizioni economiche generali e di settore;
- influenza gli indici utilizzati per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa, i risultati operativi o i flussi di cassa;
- ha l'effetto di aumentare i compensi della direzione;
- riguarda voci che coinvolgono particolari soggetti (per esempio, parti correlate).



1.1 Valutazione degli errori – ISA 450

Attestazioni scritte

Il revisore deve richiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, un'attestazione scritta se essi ritengono che gli effetti degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso. Un riepilogo di tali errori non corretti deve essere incluso nell'attestazione scritta ovvero allegato ad essa.

CASO A - (In presenza di incoerenze e/o errori non corretti)

«Vi confermiamo che gli effetti [delle incoerenze] e/o [degli errori] da Voi riscontrati e non corretti non sono significativi, sia singolarmente sia nel loro insieme. L'elenco delle incoerenze e/o degli errori non corretti è allegato alla lettera di attestazione.»

In alcune circostanze, la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance possono ritenere che alcuni errori non corretti non costituiscano effettivamente errori.

CASO B - (Formulazione da adottare quando la Direzione aziendale ritiene che uno o più incoerenze e/o errori, benché non significativi, non rappresentano incoerenze e/o errori)

«Non concordiamo (invece) sul fatto che [specificare la circostanza] costituisca/no [un'incoerenza] e/o [un errore] per i seguenti motivi:»



1.1 Valutazione degli errori – ISA 450

Attestazioni scritte – Esempio di allegato contenente gli errori non corretti

Tabella errori non corretti per lettera di attestazione al bilancio 2021

Descrizione delle differenze di revisione <i>(importi in migliaia di Euro)</i>	Effetto delle differenze in aumento (diminuzione) del Patrimonio Netto in apertura al 01.01.2021	Effetto delle differenze in aumento (diminuzione) del risultato dell'esercizio	Effetto delle differenze in aumento (diminuzione) del patrimonio netto dell'esercizio
Errore soggettivo:			
Sottostima del fondo rischi e oneri	(64)		(64)
Errore oggettivo:			
Accantonamento per premi a dipendenti inferiore rispetto a quanto di spettanza nel 2020	(61)	61	0
Accantonamento per premi a dipendenti inferiore rispetto a quanto di spettanza nel 2021		(129)	(129)
<i>Totale delle differenze di revisione prima dei loro effetti fiscali sul reddito</i>	<i>(125)</i>	<i>(68)</i>	<i>(193)</i>
Effetti fiscali sul reddito	35	19	54
<i>Totale delle differenze di revisione dopo dei loro effetti fiscali sul reddito</i>	<i>(90)</i>	<i>(49)</i>	<i>(139)</i>
Patrimonio netto	15.000		19.000
Incidenza sul patrimonio netto	-0,6%		-0,7%
Utile dell'esercizio	5.500		4.000
Incidenza sull'utile dell'esercizio	-1,6%		-3,5%



1.1 Valutazione degli errori – ISA 450

Documentazione

Il revisore deve includere nelle proprie carte di lavoro:

- l'importo al di sotto del quale gli errori sono considerati come chiaramente trascurabili;
- tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile e se essi siano stati corretti;
- la conclusione del revisore se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, e gli elementi a supporto di tale conclusione.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Il principio di revisione ISA Italia 700 tratta della responsabilità del revisore per la formazione del giudizio sul bilancio, oltre che della forma e del contenuto della relazione di revisione emessa in esito alla revisione contabile del bilancio.

Il suo contenuto deve essere analizzato considerando quanto indicato anche nei due principi successivi:

- ISA Italia n. 705 “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”;
- ISA Italia n. 706 “Richiami d’informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente”)

che trattano della forma e del contenuto della relazione di revisione nei casi in cui il revisore esprima il giudizio con modifica, inserisca un richiamo d’informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti, principi che saranno oggetto dei successivi capitoli.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Gli obiettivi del revisore sono i seguenti (ISA ITALIA 700 – par.6):

- Formarsi un giudizio sul bilancio sulla base della valutazione delle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti;
- Esprimere chiaramente tale giudizio mediante una relazione scritta.

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 (ISA ITALIA 700 – Par. 10 - 15).

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, tenuto conto:

- dell'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati (rif. ISA ITALIA 330);
- della significatività degli errori (rif. ISA ITALIA 450);
- delle valutazioni sulla conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

In particolare il revisore deve valutare se, alla luce del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (ISA ITALIA 700 – par. 13):

- il bilancio esponga adeguatamente i principi contabili scelti e applicati;
- i principi contabili siano coerenti e appropriati al quadro normativo sull'informazione finanziaria;
- le stime contabili effettuate dalla direzione siano ragionevoli;
- le informazioni presentate in bilancio siano pertinenti, attendibili, comparabili e comprensibili;
- il bilancio fornisca informativa adeguata che consenta ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulle informazioni fornite in bilancio (Rif Par. A4);
- la terminologia utilizzata in bilancio sia appropriata.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Modelli delle relazioni di revisione per incarichi di revisione di bilanci

Sulla base dei disposti normativi di seguito citati si possono individuare le seguenti macro-categorie di Modelli di Relazione:

- EIP (Principi contabili IAS/IFRS) – Art. 14 e 16 del D.Lgs 39/2010
- Società non EIP (Principi contabili IAS/IFRS) – Art. 14 del D.Lgs 39/2010
- Società non EIP (Principi contabili italiani) – Art. 14 del D.Lgs 39/2010
- Bilancio d'esercizio società cooperative – Art. 14 del D.Lgs 39/2010 e Art.15 Legge 59/1992
- Revisione volontaria



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Giudizio con o senza modifica

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.

Giudizio CON MODIFICA (giudizio con rilievi, giudizio negativo e dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio) nel caso in cui:

- il revisore conclude che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi;
- il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

Il giudizio con modifica nella relazione di revisione deve essere espresso in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Tipologia di giudizio

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

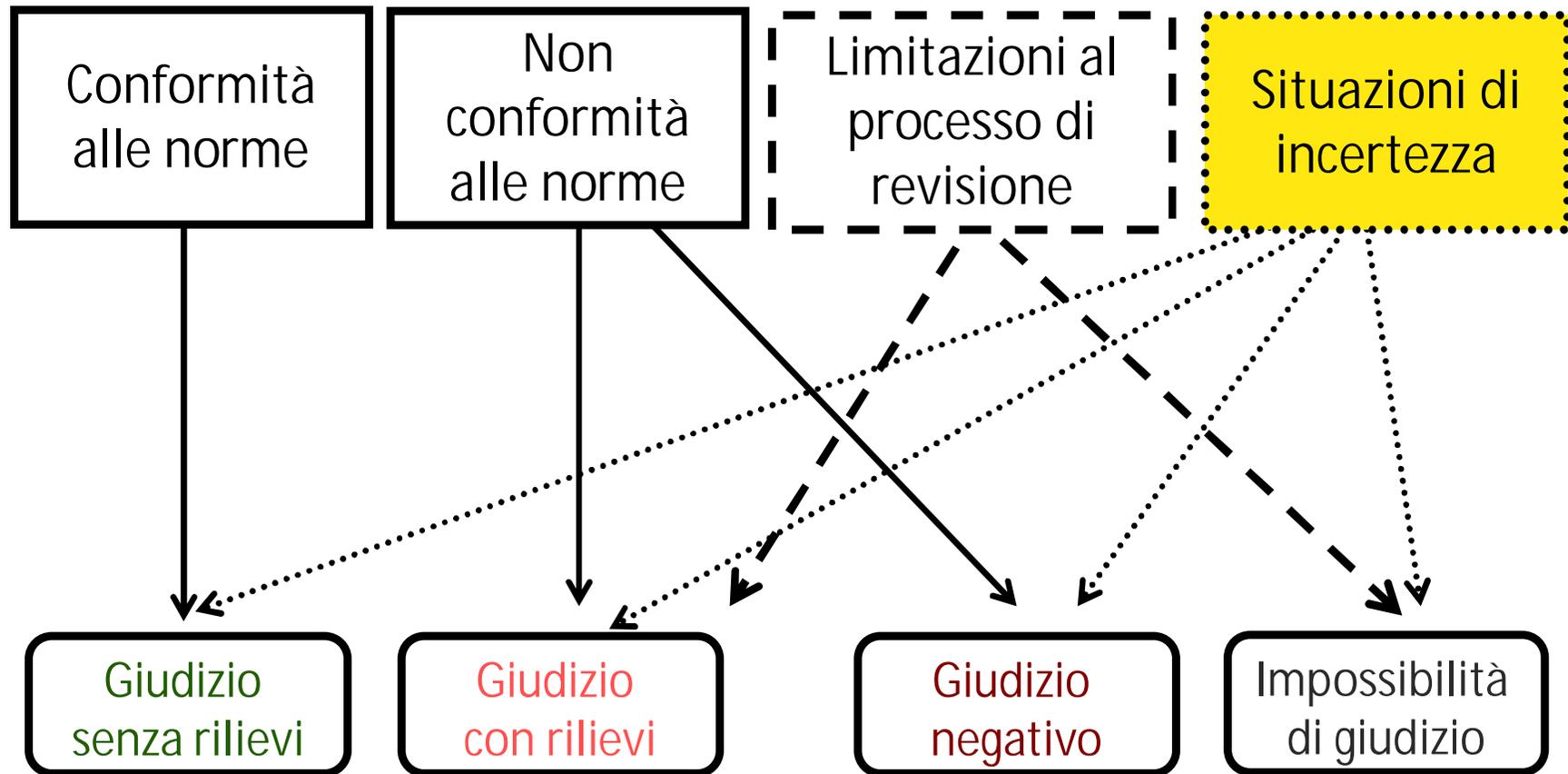
La decisione su quale tipologia di giudizio con modifica sia appropriata dipende:

- dalla natura dell'aspetto che dà origine alla modifica, vale a dire, se il bilancio sia significativamente errato oppure, nel caso di impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, possa esserlo;
- dal giudizio professionale del revisore in merito alla pervasività degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto sul bilancio;
- La tabella riportata sopra e quella proposta di seguito, che richiama anche le situazioni di incertezza, illustrano come il giudizio del revisore sulla natura dell'aspetto che dà origine alla modifica, e sulla pervasività dei suoi effetti o possibili effetti sul bilancio, influisca sulla tipologia di giudizio da esprimere.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

I risultati del lavoro e i possibili giudizi in sintesi



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Espressione del giudizio

Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica sul bilancio, egli, oltre agli elementi specifici richiesti dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, deve includere nella relazione di revisione un paragrafo che fornisca una descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica.

Il revisore deve inserire tale paragrafo nella relazione di revisione, immediatamente prima del paragrafo contenente il giudizio ed utilizzare il titolo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", "Elementi alla base del giudizio negativo" o "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", come appropriato.

Il paragrafo della responsabilità della società di revisione, invece, dovrà essere modificato nell'ultima frase indicando, a seconda delle circostanze:

- che si sono ottenuti elementi probativi appropriati e sufficienti per un giudizio con rilievi;
- che si sono ottenuti elementi probativi appropriati e sufficienti per un giudizio negativo;
- omettendo la frase nel caso di impossibilità di esprimere un giudizio.

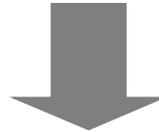


1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Espressione del giudizio

Giudizio senza rilievi

- ✓ il bilancio è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione;
- ✓ è stata effettuata una revisione legale senza limitazioni.



Il bilancio è redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Il giudizio senza rilievi può contenere un richiamo di informativa.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Paragrafo di richiamo di informativa (ISA 706)

Qualora il revisore consideri necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori su un aspetto presentato o oggetto di informativa nel bilancio (Fatti di particolare rilevanza, cambiamenti nei criteri di valutazione, Continuità Aziendale, casi in cui norme speciali confliggono con la disciplina generale del bilancio) che, secondo il suo giudizio professionale, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori, egli deve inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa, a condizione che:

- ✓ egli non sia tenuto a esprimere un giudizio con modifica in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 a causa di tale aspetto;
- ✓ l'aspetto non sia stato identificato come un aspetto chiave della revisione da comunicare nella relazione di revisione quando si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Paragrafo di richiamo di informativa (ISA 706) – esempio

Esempio

CASO A) Richiamo di informativa – sospensione degli ammortamenti

Richiamiamo l'attenzione sul paragrafo "Immobilizzazioni materiali" della nota integrativa in cui gli amministratori evidenziano gli impatti sul bilancio al [gg][mm][aa] derivanti dalla parziale sospensione delle quote d'ammortamento delle immobilizzazioni materiali operata avvalendosi della facoltà prevista dalla L. del 13 ottobre 2020, n. 126 e descrivono le ragioni per l'adozione di tale deroga.

Il nostro giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tale aspetto.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Espressione del giudizio

Giudizio con rilievi

Il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi laddove:

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



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Espressione del giudizio

Esempio

CASO A) Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio [consolidato] che contiene un giudizio con rilievi dovuto ad un errore significativo presente in bilancio:

Elementi alla base del giudizio con rilievi

[Descrizione dei fatti che originano i dissensi del revisore rispetto ai criteri contabili adottati nel bilancio e agli errori nella loro applicazione, con quantificazione degli effetti, se del caso al netto dell'incidenza fiscale. Dissensi rispetto all'adeguatezza dell'informazione]

Giudizio con rilievi

A nostro giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", 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.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Espressione del giudizio

Esempio

CASO B) Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio [consolidato] che contiene un giudizio con rilievi dovuto all'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati:

Elementi alla base del giudizio con rilievi

[Descrizione delle limitazioni al procedimento di revisione]

Giudizio con rilievi

A nostro giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", 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.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Esempio giudizio con rilievo (1/2)

Esempio

CASO C) Giudizio con rilievi

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

A nostro giudizio, ad eccezione degli effetti [dei possibili effetti] di quanto descritto nella sezione Elementi alla base del giudizio con rilievi della presente relazione, il bilancio d'esercizio [consolidato] fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società [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 con rilievi

Il bilancio al [gg][mm][aa] espone debiti verso banche entro l'esercizio successivo pari ad Euro 28.355 migliaia e debiti verso banche oltre l'esercizio successivo pari ad Euro 64.043 migliaia. Questi ultimi si riferiscono agli accordi paraconcordatari stipulati dalla Società con le banche finanziatrici, i quali prevedono il rispetto di clausole contrattuali legate a parametri finanziari. Al [gg][mm][aa] un parametro non è stato rispettato. Il mancato rispetto della clausola contrattuale comporta, in capo alla maggioranza delle banche finanziatrici prevista contrattualmente, la possibile decadenza dal beneficio del termine con richiesta di rimborso anticipato.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Esempio giudizio con rilievo (2/2)

La Società al [gg][mm][aa] non ha classificato tale debito verso banche come esigibile entro l'esercizio successivo per le motivazioni riportate nel paragrafo "Debiti verso banche" della nota integrativa; ciò costituisce una deviazione dai criteri di redazione previsti dalle norme italiane e dai principi contabili di riferimento. Qualora gli amministratori avessero classificato il debito verso banche come esigibile entro l'esercizio successivo, i debiti verso banche entro l'esercizio successivo sarebbero stati pari ad Euro XXX migliaia.

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio della presente relazione. 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. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio con rilievi.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Espressione del giudizio

Giudizio negativo

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

CASO A) Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio [consolidato] che contiene un giudizio negativo dovuto ad un errore significativo presente in bilancio:

Elementi alla base del giudizio negativo

[Descrizione dei fatti che originano i dissensi del revisore rispetto ai criteri contabili adottati nel bilancio e agli errori nella loro applicazione, con quantificazione degli effetti, se del caso al netto dell'incidenza fiscale. Dissensi rispetto all'adeguatezza dell'informazione]

Giudizio negativo

A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo", il bilancio d'esercizio [consolidato] non 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.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Espressione del giudizio

Impossibilità di esprimere un giudizio

Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio laddove non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.

Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio qualora, in circostanze estremamente rare caratterizzate da molteplici incertezze, egli concluda che, pur avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non sia possibile formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulato sul bilancio.

In quest'ultimo caso si precisa che si dovrà modificare anche il paragrafo introduttivo, che reciterà "Siamo stati incaricati di svolgere la revisione contabile dell'allegato bilancio..." anziché "Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio..."



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Espressione del giudizio

Esempio

CASO A) Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio [consolidato] che contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati:

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Descrizione delle limitazioni al procedimento di revisione]

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Pertanto, non esprimiamo un giudizio sul bilancio d'esercizio [consolidato]



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Struttura della relazione di revisione (deve essere in forma scritta)

- 1 Paragrafo del giudizio
- 2 Elementi alla base del giudizio,
 - 2.1 inclusi i riferimenti ai requisiti etici e di indipendenza
- 3 Paragrafo sulle incertezze significative in tema di continuità aziendale / Paragrafo di enfasi (se applicabili)
- 4 Aspetti chiave della revisione 
- 5 Responsabilità degli amministratori e degli organi di controllo
 - 5.1 estesa alla valutazione della continuità aziendale
 - 5.2 indicazione delle responsabilità dell'organo di controllo



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Struttura della relazione di revisione (deve essere in forma scritta)

- 6 Responsabilità della società di revisione
 - 6.1 definizione di errore significativo
 - 6.2 valutazione dei rischi di errore significativo
 - 6.3 comprensione del sistema di controllo interno
 - 6.4 appropriatezza dei principi contabili
 - 6.5 appropriatezza del postulato della continuità aziendale
 - 6.6 valutazione del bilancio nel suo complesso
 - 6.7 responsabilità sul bilancio consolidato
 - 6.8 comunicazione ai responsabili di governance dei risultati della revisione
 - 6.9 dichiarazione di indipendenza
 - 6.10 rimando agli aspetti chiave della revisione

Solo
EIP



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Struttura della relazione di revisione (deve essere in forma scritta)

- 7 Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari
 - 7.1 responsabilità sulla relazione sulla gestione
 - 7.2 portata delle procedure
 - 7.3 giudizio di conformità e di coerenza della relazione sulla gestione
 - 7.4 dichiarazione sugli errori significativi 
- 8 Firma della relazione



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Esempio relazione di revisione (1/6)

Abc S.p.A.

Bilancio d'esercizio (consolidato) al [data]

Relazione della società di revisione indipendente ai sensi dell' art. 14 del D. Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Giudizio

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

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio [consolidato] fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società [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.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Esempio relazione di revisione (2/6)

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio [consolidato] della presente relazione. Siamo indipendenti rispetto alla Società [in caso di bilancio consolidato: alla EIP 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. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

[se applicabile: Richiamo di informativa]

[se applicabile: Altri Aspetti]



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Esempio relazione di revisione (3/6)

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale 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 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 [del Gruppo] di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio [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 d'esercizio [consolidato] a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società [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 della Società [del Gruppo].



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Esempio relazione di revisione (4/6)

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

I nostri obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio [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 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 [consolidato].

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), abbiamo esercitato il giudizio professionale e abbiamo mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio [consolidato], dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti od eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;*
- 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 [del Gruppo];*



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Esempio relazione di revisione (5/6)

- *abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori e della relativa informativa;*
- *siamo giunti ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società [del Gruppo] di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, siamo tenuti a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del nostro giudizio. Le nostre conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società [il Gruppo] cessi di operare come un'entità in funzionamento;*
- *abbiamo valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio [consolidato] nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio [consolidato] rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.*
- *[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. Siamo responsabili della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. Siamo gli unici responsabili del giudizio di revisione sul bilancio consolidato.]*

Abbiamo comunicato ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dai principi di revisione internazionali (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.



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Esempio relazione di revisione (6/6)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D. Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa], inclusa la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio [consolidato] e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio [consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio [consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, c.2, lettera e), del D. Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non abbiamo nulla da riportare.

Luogo e data

Nome e Cognome



1.2 Formazione del giudizio e relazione sul bilancio - ISA700

Paragrafo di altri aspetti (ISA 706)

Qualora il revisore consideri necessario comunicare un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, a seconda del suo giudizio professionale, è rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione, il revisore deve inserire un paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione, a condizione che:

- ✓ non sia vietato da leggi o regolamenti;
- ✓ l'aspetto non sia stato identificato come un aspetto chiave della revisione da comunicare nella relazione di revisione quando si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.

Esempi sono:

- Bilancio del periodo amministrativo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore;
- Bilancio del periodo amministrativo precedente non oggetto di revisione contabile;
- Direzione e Coordinamento: revisione informativa sui prospetti di bilancio del soggetto che esercita attività di direzione e coordinamento.

