

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) N. 705
MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

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

Indice

	Paragrafi
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)	1
Tipologie di giudizi con modifica	2
Data di entrata in vigore	3
Obiettivo	4
Definizioni	5
Regole	
Circostanze in cui è richiesta una modifica al giudizio del revisore	6
Individuazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore	7-15
Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica	16-29(I)
Comunicazione con i responsabili delle attività di governance	30
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Tipologie di giudizi con modifica	A1
Circostanze in cui è richiesta una modifica al giudizio del revisore	A2-A12
Individuazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore	A13-A16
Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica	A17-A26(I)
Comunicazione con i responsabili delle attività di governance	A27
Appendice (Italia): Esempi di relazioni di revisione sul bilancio con modifiche al giudizio	

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente” 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 relativamente all'emissione di una relazione appropriata nei casi in cui, nel formarsi un giudizio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700,¹ egli concluda che sia necessaria una modifica al suo giudizio sul bilancio. Il presente principio di revisione tratta della forma e del contenuto della relazione di revisione nei casi in cui il revisore esprima un giudizio con modifica. In ogni caso, si applicano le regole di reportistica stabilite dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, che non vengono qui ripetute salvo che non siano esplicitamente riprese o modificate dalle regole contenute nel presente principio di revisione.

Tipologie di giudizi con modifica

2. Il presente principio di revisione definisce tre tipologie di giudizi con modifica, in particolare: il giudizio con rilievi, il giudizio negativo e la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio. La decisione su quale tipologia di giudizio con modifica sia appropriata dipende:

- a) 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;
- b) dal giudizio professionale del revisore in merito alla pervasività degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto che dà origine alla modifica sul bilancio. (Rif.: Par. A1)

Data di entrata in vigore

3. 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.

Obiettivo

4. L'obiettivo del revisore è quello di esprimere in modo chiaro un giudizio con modifica appropriato sul bilancio, necessario quando:

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

Definizioni

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

a) Pervasivo – Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per descrivere gli effetti degli errori sul bilancio ovvero i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. Effetti pervasivi sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

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

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio".

b) Giudizio con modifica – Un giudizio con rilievi, un giudizio negativo ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.

Regole

Circostanze in cui è richiesta una modifica al giudizio del revisore

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

- a) concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero (Rif.: Parr. A2-A7)
- b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. (Rif.: Parr. A8–A12)

Individuazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore

Giudizio con rilievi

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

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

Giudizio negativo

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

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

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

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

Conseguenze dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa di limitazioni imposte dalla direzione successivamente all'accettazione dell'incarico da parte del revisore

11. Qualora, successivamente all'accettazione dell'incarico, il revisore venga a conoscenza del fatto che la direzione ha imposto una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione e consideri probabile che ciò renderà necessario esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, egli deve chiedere alla direzione di rimuovere la limitazione.

12. Qualora la direzione si rifiuti di rimuovere la limitazione di cui al paragrafo 11 del presente principio di revisione, il revisore deve comunicare tale aspetto ai responsabili delle attività di

governance, tranne nei casi in cui tutti loro siano coinvolti nella gestione dell'impresa,² e deve stabilire se sia possibile svolgere procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

13. Qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve stabilirne le implicazioni come di seguito riportato:

- a) qualora il revisore concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi, deve esprimere un giudizio con rilievi; ovvero
- b) qualora il revisore concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi, così che l'espressione di un giudizio con rilievi non sarebbe adeguata per comunicare la gravità della situazione, egli deve:
 - i) recedere dall'incarico di revisione, ove ciò sia fattibile e possibile con riferimento alle leggi ed ai regolamenti applicabili; ovvero (Rif.: Par. A13)
 - ii) dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, qualora non sia fattibile o possibile recedere dall'incarico prima di emettere la relazione di revisione. (Rif.: Par. A14)

14. Se, come previsto al paragrafo 13 b) i), il revisore recede dall'incarico di revisione, egli deve preventivamente comunicare ai responsabili delle attività di governance gli aspetti riguardanti gli errori identificati nel corso della revisione contabile che avrebbero dato origine ad una modifica al giudizio. (Rif.: Par. A15)

Altre considerazioni relative ad un giudizio negativo o alla dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

15. Laddove il revisore consideri necessario esprimere un giudizio negativo ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso, la relazione di revisione, nell'ambito dello stesso quadro normativo sull'informazione finanziaria, non deve includere anche un giudizio senza modifica su un singolo prospetto di bilancio o su uno o più specifici elementi, saldi o voci del bilancio. In tali circostanze, l'inserimento di un giudizio senza modifica nella stessa relazione³ sarebbe in contraddizione con il giudizio negativo ovvero con la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso, espressi dal revisore. (Rif.: Par. A16)

Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica

Giudizio del revisore

16. Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica, egli deve intitolare la sezione contenente il giudizio "Giudizio con rilievi", "Giudizio negativo" o "Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", come appropriato. (Rif.: Parr. A17–A19)

Giudizio con rilievi

17. Se il revisore esprime un giudizio con rilievi in ragione di un errore significativo presente in bilancio, egli deve dichiarare che, a suo giudizio, ad eccezione degli effetti dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione "Elementi alla base del giudizio con rilievi":

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo 13.

³ Il 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", tratta della circostanza in cui il revisore è incaricato di esprimere un giudizio su uno o più specifici elementi, conti o voci di un bilancio.

- a) nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, (ovvero fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della)^{3-bis} [...] in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]; ovvero
- b) nel caso di un quadro normativo basato sulla conformità, il bilancio è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità [al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile].^{3-ter}

Laddove la modifica derivi dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore deve utilizzare per il giudizio con modifica la corrispondente espressione "ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nella sezione ...". (Rif.: Par. A20)

Giudizio negativo

18. Laddove il revisore esprima un giudizio negativo, egli deve dichiarare che, a suo giudizio, a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione "Elementi alla base del giudizio negativo":

- a) nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il bilancio non rappresenta correttamente, (ovvero non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della)^{3-bis} [...] in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]; ovvero
- b) nel caso di un quadro normativo basato sulla conformità, il bilancio non è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile].^{3-ter}

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

19. Laddove il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio per il fatto che non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve:

- a) dichiarare che non esprime un giudizio sul bilancio;
- b) dichiarare che, a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio;
- c) rettificare la dichiarazione di cui al paragrafo 24 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, che indica che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile, dichiarando che il revisore è stato incaricato di svolgere la revisione contabile del bilancio.

Elementi alla base del giudizio

20. Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica sul bilancio, oltre agli elementi specifici richiesti dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, egli deve: (Rif.: Par. A21)

- a) rettificare il titolo "Elementi alla base del giudizio" di cui al paragrafo 28 del principio di

^{3-bis} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il paragrafo 25(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", indica che l'espressione "Il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della..." deve essere utilizzata nella formulazione del giudizio: conseguentemente l'espressione "Il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi..." non è applicabile. L'espressione applicabile dovrà inoltre essere adattata a seconda di eventuali modifiche apportate al giudizio, a seconda delle circostanze dell'incarico.

^{3-ter} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il quadro normativo di riferimento è basato sulla corretta rappresentazione. In tal caso le lettere b) dei paragrafi 17 e 18 non sono applicabili.

revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in “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;

b) includere in tale sezione una descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica.

21. Qualora un bilancio contenga un errore significativo che attiene a specifici importi di bilancio (inclusa l’informativa di natura quantitativa), il revisore deve includere nella sezione “Elementi alla base del giudizio”, una descrizione e, ove fattibile, una quantificazione degli effetti economici, patrimoniali e finanziari dell’errore. Qualora non sia fattibile quantificare tali effetti, il revisore deve dichiarare tale circostanza nella medesima sezione. (Rif.: Par. A22)

22. Qualora il bilancio contenga un errore significativo che attiene alle informazioni di natura qualitativa, il revisore deve includere, nella sezione “Elementi alla base del giudizio”, una spiegazione sui motivi per cui le informazioni di bilancio sono errate.

23. Qualora il bilancio contenga un errore significativo che attiene alla mancata presentazione di informazioni obbligatorie, il revisore deve:

- a) discutere con i responsabili delle attività di governance sulla mancata presentazione di tali informazioni;
- b) descrivere nella sezione “Elementi alla base del giudizio” la natura delle informazioni omesse;
- c) laddove non sia vietato da leggi o regolamenti, includere le informazioni omesse, sempre che ciò sia fattibile e che il revisore abbia acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati sulle informazioni omesse. (Rif.: Par. A23)

24. Se la modifica al giudizio deriva dall’impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore deve includere le ragioni di tale impossibilità nella sezione “Elementi alla base del giudizio”.

25. Laddove il revisore esprima un giudizio con rilievi o un giudizio negativo, egli deve rettificare la dichiarazione sul fatto se siano stati acquisiti gli elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio come richiesto dal paragrafo 28 d) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 includendo le parole "con rilievi" o "negativo", come appropriato.

26. Laddove il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, la relazione di revisione non deve includere gli elementi richiesti dai paragrafi 28 b) e 28 d) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700. Tali elementi sono:

- a) un riferimento alla sezione della relazione di revisione in cui vengono descritte le responsabilità del revisore;
- b) una dichiarazione sul fatto se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio.

27. Anche nel caso in cui il revisore abbia espresso un giudizio negativo o abbia dichiarato l’impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, egli deve descrivere nella sezione Elementi alla base del giudizio le ragioni di eventuali altri aspetti a lui noti che avrebbero richiesto una modifica al giudizio ed i relativi effetti. (Rif.: Par. A24)

Descrizione delle responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio laddove dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio

28. Laddove il revisore dichiari l’impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio per il fatto che non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve rettificare la descrizione delle responsabilità del revisore richiesta dai paragrafi 39-41 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, includendo soltanto quanto segue: (Rif.: Par. A25)

- a) una dichiarazione sul fatto che la responsabilità del revisore consiste nello svolgimento della revisione contabile del bilancio dell'impresa in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) e nell'emissione della relazione di revisione;
- b) una dichiarazione sul fatto che, tuttavia, a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", egli non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio;
- c) una dichiarazione sull'indipendenza del revisore in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e indipendenza applicabili alla revisione richiesta dal paragrafo 28 c) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700.

Considerazioni applicabili laddove il revisore dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio

29. Tranne nei casi in cui sia richiesto da leggi o regolamenti, laddove il revisore dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, la relazione di revisione non deve includere la sezione "Aspetti chiave della revisione contabile" in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.⁴ (Rif.: Par. A26)

29(I). Il paragrafo 5 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 ed il paragrafo 29 del presente principio vietano al revisore di comunicare gli aspetti chiave della revisione contabile laddove egli dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, tranne nei casi in cui ciò sia richiesto da leggi o regolamenti.

Al riguardo l'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14, richiede che la relazione di revisione includa una descrizione dei più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode. Tale descrizione deve quindi essere effettuata anche in presenza di una impossibilità di esprimere un giudizio.

Nei casi in cui all'origine di tale impossibilità sia stato identificato un rischio di cui all'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14, la descrizione, redatta tenendo anche conto delle modalità di cui al paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.701, è inserita nel paragrafo *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*, aggiungendo un riferimento a tale paragrafo nella sezione *Aspetti chiave della revisione contabile*.

In tutti gli altri casi, la descrizione dei più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode, ai sensi l'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14, deve essere effettuata nella sezione *Aspetti chiave della revisione contabile*. (Rif.: Par. A26(I))

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

30. Se il revisore prevede di esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, egli deve comunicare ai responsabili delle attività di governance le circostanze da cui deriva la modifica e la formulazione che si propone di utilizzare nella relazione di revisione per tale modifica. (Rif.: Par. A27)

⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente", paragrafi 11-13(I).

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Tipologie di giudizi con modifica (Rif.: Par. 2)

A1. La tabella sotto riportata illustra 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 influisce sulla tipologia di giudizio da esprimere.

<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

Circostanze in cui è richiesta una modifica al giudizio del revisore

Natura degli errori significativi (Rif.: Par. 6 a)

A2. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 richiede che, al fine di formarsi un giudizio sul bilancio, il revisore giunga ad una conclusione in merito al fatto che abbia acquisito una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.⁵ Tale conclusione tiene conto della valutazione effettuata dal revisore degli eventuali errori non corretti nel bilancio, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450.⁶

A3. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 definisce l'errore come 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. Di conseguenza, un errore significativo del bilancio può insorgere con riferimento:

- a) all'appropriatezza dei principi contabili scelti;
- b) all'applicazione dei principi contabili scelti; ovvero
- c) all'appropriatezza o all'adeguatezza dell'informativa di bilancio.

Appropriatezza dei principi contabili scelti

A4. Per quanto concerne l'appropriatezza dei principi contabili scelti dalla direzione, possono insorgere errori significativi in bilancio, per esempio, qualora:

- a) i principi contabili scelti non siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafo 11.

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile", paragrafo 11.

- b) il bilancio non descriva correttamente un principio contabile relativo a una voce significativa nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, nel prospetto del conto economico complessivo, nel prospetto delle variazioni del patrimonio netto o nel rendiconto finanziario, ovvero
- c) il bilancio non rappresenti né contenga l'informativa riguardante le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da conseguire una corretta rappresentazione.

A5. I quadri normativi sull'informazione finanziaria spesso contengono disposizioni per la contabilizzazione e la presentazione in bilancio dei cambiamenti nei principi contabili. Qualora l'impresa abbia modificato la propria scelta dei principi contabili significativi, può insorgere un errore significativo in bilancio laddove l'impresa non abbia rispettato tali disposizioni.

Applicazione dei principi contabili scelti

A6. Per quanto concerne l'applicazione dei principi contabili scelti, è possibile che insorgano errori significativi in bilancio:

- a) nel caso in cui la direzione non abbia applicato i principi contabili scelti in modo coerente con il quadro normativo sull'informazione finanziaria, incluso il caso in cui la direzione non abbia applicato i principi contabili scelti in modo coerente in diversi periodi amministrativi ovvero a operazioni e eventi simili (coerenza nell'applicazione); ovvero
- b) in ragione delle modalità di applicazione dei principi contabili scelti (quale un errore involontario in fase di applicazione).

Appropriatezza o adeguatezza dell'informativa di bilancio

A7. Per quanto concerne l'appropriatezza o l'adeguatezza dell'informativa di bilancio, è possibile che insorgano errori significativi nel bilancio qualora:

- a) il bilancio non includa tutte le informazioni richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) le informazioni contenute nel bilancio non siano presentate in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero
- c) il bilancio non contenga l'ulteriore informativa necessaria per conseguire una corretta rappresentazione oltre a quella specificamente richiesta dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Il paragrafo A17 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 fornisce ulteriori esempi di errori significativi che possono sorgere nell'informativa di natura qualitativa.

Natura dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (Rif.: Par. 6 b)

A8. L'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (intesa anche come una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione) può derivare da:

- a) circostanze fuori dal controllo dell'impresa;
- b) circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro del revisore; ovvero
- c) limitazioni imposte dalla direzione.

A9. L'impossibilità di svolgere una specifica procedura non costituisce una limitazione della revisione se il revisore è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati svolgendo procedure alternative. Ove ciò non sia possibile, si applicano le regole di cui ai paragrafi 7 b) e 9-10, come appropriato. Le limitazioni imposte dalla direzione possono avere altre implicazioni per la revisione

contabile, quali quelle per la valutazione da parte del revisore dei rischi di frode e la considerazione se proseguire l'incarico.

A10. Le circostanze fuori dal controllo dell'impresa includono, ad esempio, i casi in cui:

- le registrazioni contabili dell'impresa siano andate distrutte;
- le registrazioni contabili di una componente significativa siano state sequestrate a tempo indeterminato da parte delle autorità competenti.

A11. Le circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro del revisore includono, ad esempio, i casi in cui:

- l'impresa sia tenuta ad utilizzare il metodo del patrimonio netto per una impresa collegata e il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo l'informativa finanziaria di quest'ultima per valutare se il metodo del patrimonio netto sia stato applicato in modo appropriato;
- la tempistica del conferimento dell'incarico al revisore sia tale da non consentirgli di presenziare all'inventario delle rimanenze di magazzino;
- il revisore stabilisce che non sia sufficiente la sola applicazione di procedure di validità ma i controlli dell'impresa non sono efficaci.

A12. I casi di impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati derivanti da una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione imposta dalla direzione includono ad esempio:

- il caso in cui la direzione impedisca al revisore di presenziare agli inventari delle rimanenze di magazzino;
- il caso in cui la direzione impedisca al revisore di richiedere conferme esterne su specifici saldi contabili.

Individuazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore

Conseguenze dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa di una limitazione imposta dalla direzione successivamente all'accettazione dell'incarico da parte del revisore (Rif.: Parr. 13 b) i) –14)

A13. Recedere dall'incarico di revisione può risultare fattibile o meno a seconda del grado di completamento dell'incarico al momento in cui la direzione impone la limitazione allo svolgimento di procedure di revisione. Qualora il revisore abbia sostanzialmente completato la revisione, prima di recedere dall'incarico, egli può decidere di completarlo nella misura possibile, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio e spiegare la limitazione allo svolgimento di procedure di revisione nella sezione "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio".

A14. In alcune circostanze, recedere dall'incarico di revisione può non essere possibile qualora leggi o regolamenti richiedano al revisore di proseguire l'incarico. Ciò può verificarsi anche nel caso di ordinamenti giuridici in cui il revisore sia incaricato di sottoporre a revisione contabile il bilancio di uno specifico periodo amministrativo ovvero sia incaricato per uno specifico periodo amministrativo e gli sia vietato recedere dall'incarico, rispettivamente, prima di aver completato la revisione contabile di quel dato bilancio ovvero prima della fine di quel dato periodo amministrativo. Il revisore può altresì ritenere necessario includere nella relazione di revisione un paragrafo relativo ad altri aspetti.⁷

⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706 "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente", paragrafo A10.

A15. Laddove il revisore concluda che sia necessario recedere dall'incarico a causa di una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione, eventuali regole professionali, disposizioni legislative o regolamentari potrebbero prevedere che il revisore comunichi alle autorità di vigilanza o ai proprietari dell'impresa le motivazioni sottostanti il recesso dall'incarico.

Altre considerazioni relative al giudizio negativo o alla dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio (Rif.: Par. 15)

A16. Di seguito sono riportati esempi di circostanze che non sono in contraddizione con l'espressione di un giudizio negativo ovvero con la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio da parte del revisore.

- L'espressione di un giudizio senza modifica sul bilancio redatto in conformità ad un determinato quadro normativo sull'informazione finanziaria e, all'interno della stessa relazione, l'espressione di un giudizio negativo sullo stesso bilancio redatto in conformità ad un altro quadro normativo sull'informazione finanziaria.⁸
- **La dichiarazione dell'impossibilità di esprimere un giudizio sul conto economico e sui flussi di cassa, ove pertinente, e l'espressione di un giudizio senza modifica sulla situazione patrimoniale e finanziaria (si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510).⁹ In questo caso, la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio da parte del revisore non attiene al bilancio nel suo complesso.^{9-bis}**

Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica

Esempi di relazioni di revisione (Rif.: Par. 16)

A17. Gli esempi 1 e 2 dell'Appendice^{9-ter} contengono rispettivamente una relazione di revisione contenente un giudizio con rilievi e una relazione di revisione contenente un giudizio negativo, in presenza di un bilancio significativamente errato.

A18. L'esempio 3 dell'Appendice^{9-ter} contiene una relazione di revisione con un giudizio con rilievi relativo al caso in cui il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. L'esempio 4 contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su un singolo elemento del bilancio. L'esempio 5 contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su più elementi del bilancio. In questi ultimi due esempi, i possibili effetti sul bilancio derivanti dall'impossibilità sono significativi e pervasivi. Le Appendici di altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) che includono regole di reportistica, incluso il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570,¹⁰ comprendono anche esempi di relazioni di revisione contenenti giudizi con modifica.

⁸ Si veda il paragrafo A31 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 per una descrizione di tale circostanza.

⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510 "Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura", paragrafo 10.

^{9-bis} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, tale circostanza non è applicabile in quanto il giudizio, previsto dall'art. 14, co. 1, lett. a), e co.2, lett. c), del medesimo Decreto, ed espresso dal revisore, riguarda il bilancio nella sua unitarietà.

^{9-ter} L'Appendice (Italia) contiene esempi nazionali di relazioni di revisione sul bilancio. Gli esempi internazionali non sono stati allegati.

¹⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 "Continuità aziendale".

Giudizio del revisore (Rif.: Par. 16)

A19. La rettifica di questo titolo chiarisce all'utilizzatore che il giudizio del revisore è espresso con modifica e indica la tipologia di tale modifica.

Giudizio con rilievi (Rif.: Par. 17)

A20. Laddove il revisore esprima un giudizio con rilievi, non è appropriato utilizzare, nella sezione contenente il giudizio, frasi del tipo "come dalla precedente spiegazione" ovvero "subordinatamente a", in quanto non sono sufficientemente chiare e inequivocabili.

Elementi alla base del giudizio (Rif.: Parr. 20, 21, 23, 27)

A21. L'uniformità nella predisposizione della relazione di revisione contribuisce a migliorare la comprensione da parte degli utilizzatori e ad identificare le circostanze inusuali qualora queste si presentino. Di conseguenza, sebbene l'uniformità nella formulazione di un giudizio con modifica e nella descrizione delle motivazioni alla base di tale modifica al giudizio possa non essere possibile, è auspicabile che la forma e il contenuto della relazione di revisione siano uniformi.

A22. Un esempio degli effetti economici, patrimoniali e finanziari degli errori significativi che il revisore può descrivere nella sezione "Elementi alla base del giudizio" nella relazione di revisione è la quantificazione degli effetti sulle imposte sul reddito, sull'utile prima delle imposte, sull'utile netto e sul patrimonio netto qualora le rimanenze siano state sovrastimate.

A23. Riportare nella sezione "Elementi alla base del giudizio" le informazioni omesse non risulta fattibile qualora:

- a) la direzione non abbia predisposto le informazioni o queste non siano, in altro modo, prontamente disponibili al revisore; ovvero
- b) a giudizio del revisore, le informazioni sarebbero eccessivamente voluminose rispetto alla relazione di revisione.

A24. Un giudizio negativo o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio in merito ad uno specifico aspetto descritto nella sezione "Elementi alla base del giudizio" non giustifica la mancata descrizione di altri aspetti identificati che avrebbero comunque richiesto una modifica al giudizio del revisore. In questi casi, l'informativa su tali altri aspetti di cui il revisore sia a conoscenza può essere rilevante per gli utilizzatori del bilancio.

Descrizione delle responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio laddove dichiarati l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio (Rif.: Par. 28)

A25. Laddove il revisore dichiarati l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, è preferibile collocare le seguenti dichiarazioni nella relazione di revisione all'interno della sezione "Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio", come illustrato negli esempi 4-5 dell'Appendice^{9-ter} al presente principio di revisione:

- la dichiarazione richiesta dal paragrafo 28 a) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, rettificata in modo da dichiarare che la responsabilità del revisore consiste nello svolgimento della revisione contabile del bilancio dell'impresa in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia);
- la dichiarazione di cui al paragrafo 28 c) del principio di revisione internazionale (ISA Italia)

n. 700 sull'indipendenza.

Considerazioni applicabili qualora il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio (Rif.: Par. 29-29(I))

A26. La descrizione delle motivazioni dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati nella relazione di revisione all'interno della sezione "Elementi alla base della dichiarazione dell'impossibilità di esprimere un giudizio" fornisce utili informazioni agli utilizzatori per comprendere perché il revisore abbia dichiarato tale impossibilità e per avvertirli di non fare affidamento in modo inappropriato sul bilancio. Tuttavia, la comunicazione di eventuali aspetti chiave della revisione diversi da quello (quelli) che ha (hanno) dato origine alla dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio può suggerire che, in relazione a tali aspetti, il bilancio nel suo complesso sia più credibile di quanto sarebbe appropriato ritenere nelle circostanze, e non sarebbe coerente con la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso. Di conseguenza, il paragrafo 29 del presente principio di revisione vieta di includere nella relazione di revisione la sezione "Aspetti chiave della revisione contabile" laddove il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, tranne nei casi in cui leggi o regolamenti lo obblighino a comunicare tali aspetti.^{10-bis}

A26(I). Di seguito viene illustrata la presentazione nella relazione di revisione, nei casi di emissione di una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, qualora il revisore abbia stabilito che non ci sono aspetti chiave della revisione da comunicare:

Aspetti chiave della revisione contabile

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

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 30)

A27. La comunicazione ai responsabili delle attività di governance in merito alle circostanze che portano a prevedere l'espressione di un giudizio con modifica e alla formulazione di tale modifica consente:

- a) al revisore di avvisare i responsabili delle attività di governance della modifica (o delle modifiche) che intende formulare e delle ragioni (o circostanze) alla base di tale modifica (o modifiche);
- b) al revisore di ricercare la condivisione da parte dei responsabili delle attività di governance sull'aspetto (sugli aspetti) da cui deriva la modifica (o le modifiche) ovvero di trovare conferma sugli aspetti del disaccordo esistente con la direzione stessa;
- c) ai responsabili delle attività di governance di avere l'opportunità, ove appropriato, di fornire al revisore informazioni e spiegazioni ulteriori sull'aspetto (o sugli aspetti) da cui deriva la modifica (o le modifiche) al giudizio.

^{10-bis} Con riferimento agli obblighi di comunicazione previsti dall'art. 10, par. 2, lettera c) del Regolamento (UE) 537/14, si rinvia a quanto indicato nel paragrafo 29(I) del presente principio.

Esempi di relazioni di revisione con modifiche al giudizio

- Esempio 1(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene un giudizio con rilievi dovuto ad un errore significativo – 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 che contiene un giudizio negativo dovuto ad un errore significativo e pervasivo – 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 consolidato che contiene un giudizio con rilievi dovuto all'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una partecipazione in una collegata estera – 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 4(I): Relazione di revisione sul bilancio 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 su un singolo elemento di bilancio – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP
- Esempio 5(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su più elementi di bilancio – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP.

Esempio 1(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene un giudizio con rilievi dovuto ad un errore significativo – 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.¹¹
- 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.
- Le rimanenze di magazzino sono errate. L'errore è ritenuto significativo ma non pervasivo per il bilancio; pertanto è appropriato esprimere un giudizio con rilievi.
- 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).

¹¹ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 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 d'esercizio

Giudizio con rilievi

[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, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi* della presente relazione, 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 con rilievi

Le rimanenze di magazzino della Società sono iscritte nella situazione patrimoniale-finanziaria per un importo di xxx. Gli amministratori non hanno valutato le 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.

[Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 in conformità al paragrafo 15(I) del medesimo principio.]

[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 con rilievi.

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.

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

[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 principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 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 che contiene un giudizio negativo dovuto ad un errore significativo e pervasivo – 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.¹²
- 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 bilancio consolidato è significativamente errato a causa del mancato consolidamento di una società controllata. L’errore significativo è ritenuto pervasivo e pertanto è appropriato esprimere un giudizio negativo. Non sono stati determinati gli effetti dell’errore in quanto non risultava fattibile.
- 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.
- E’ applicabile il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701. Tuttavia il revisore non ha identificato aspetti chiave della revisione diversi da quelli descritti nella sezione Elementi alla base del giudizio negativo.
- 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).

¹² Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 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 negativo

[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, a causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio negativo* della presente relazione, il bilancio consolidato non 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 negativo

Come indicato nella Nota X, il Gruppo non ha consolidato il bilancio della controllata XYZ acquisita nel corso del [aa] in quanto non è stato ancora in grado di determinare il fair value di alcune attività e passività significative della società controllata alla data dell'acquisizione. Tale partecipazione è stata pertanto contabilizzata in base al criterio del costo. Secondo gli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea, il Gruppo avrebbe dovuto consolidare il bilancio di tale controllata e contabilizzare l'acquisizione sulla base dei valori provvisori. Qualora il bilancio della XYZ fosse stato consolidato, molti elementi dell'allegato bilancio consolidato sarebbero stati influenzati in modo significativo. Gli effetti sul bilancio consolidato del mancato consolidamento non sono stati determinati.

[Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 in conformità al paragrafo 15(I) del medesimo principio.]

[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 negativo

Aspetti chiave della revisione contabile

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

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 principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 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 consolidato che contiene un giudizio con rilievi dovuto all'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una partecipazione in una collegata estera – 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.¹³
- 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 non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una partecipazione in una collegata estera. I potenziali effetti dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono considerati significativi ma non pervasivi e pertanto è appropriato esprimere un giudizio con rilievi.
- 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).

¹³ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 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 con rilievi

[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, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi* della presente relazione, 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 con rilievi

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

[Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 in conformità al paragrafo 15(I) del medesimo principio.]

[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 con rilievi

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.

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

[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 principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 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 4(I): Relazione di revisione sul bilancio 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 su un singolo elemento di bilancio – 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.¹⁴
- 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 non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad un singolo elemento del bilancio consolidato. In particolare, il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sull'informazione finanziaria di una partecipazione in una joint venture che rappresenta oltre il 90% dell'attivo netto del gruppo. I possibili effetti di tale impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono ritenuti sia significativi sia pervasivi per il bilancio consolidato e, pertanto, è appropriato dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio.
- E' richiesta una descrizione più limitata nella sezione sulle responsabilità del revisore.
- 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).

¹⁴ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 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

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Sono stato incaricato][Siamo stati incaricati] di svolgere 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.

Non [esprimo][esprimiamo] un giudizio sul bilancio consolidato del Gruppo. A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* della presente relazione, non [sono stato][siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio sul bilancio consolidato.

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

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

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

E' [mia][nostra] la responsabilità di svolgere la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) e di emettere la relazione di revisione. Tuttavia, a causa di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* nella presente relazione, non [sono stato][siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio sul bilancio consolidato.

[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.

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 5(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su più elementi di bilancio – 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.¹⁵
- 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 non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati su più elementi del bilancio d'esercizio, in particolare sulle rimanenze di magazzino e sui crediti. I possibili effetti di tale impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono ritenuti significativi e pervasivi per il bilancio d'esercizio.
- E' richiesta una descrizione più limitata nella sezione sulle responsabilità del revisore.
- 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 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).

¹⁵ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 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

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Sono stato incaricato][Siamo stati incaricati] di svolgere 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.

Non [esprimo][esprimiamo] un giudizio sul bilancio d'esercizio della Società.. A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* della presente relazione, non [sono stato][siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio sul bilancio.

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Sono stato incaricato] [Siamo stati incaricati] di svolgere la revisione contabile del bilancio d'esercizio al [gg][mm][aa] solo successivamente a tale data e pertanto non [ho][abbiamo] assistito all'inventario fisico delle rimanenze di magazzino all'inizio e alla fine dell'esercizio. Non [sono stato] [siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante lo svolgimento di procedure alternative relativamente alle quantità delle rimanenze di magazzino in giacenza al [gg][mm][aa-1] e [gg][mm][aa] che sono iscritte nello stato patrimoniale rispettivamente a xxx e a xxx. Inoltre, l'introduzione nel mese di settembre [aa] di un nuovo sistema informativo di gestione dei crediti ha determinato numerosi errori nei crediti stessi. Alla data della presente relazione, gli amministratori stavano ancora rimediando alle carenze del sistema e correggendo gli errori. Non [sono stato] [siamo stati] in grado di confermare né di verificare con procedure alternative i crediti inclusi nello stato patrimoniale per un importo totale di xxx al [gg][mm][aa]. A causa della rilevanza di tali aspetti non [sono stato] [siamo stati] in grado di determinare se si sarebbe potuta riscontrare la necessità di rettifiche rispetto alle rimanenze di magazzino nonché ai crediti, registrati o non registrati, e agli elementi che costituiscono il conto economico ed il rendiconto finanziario.

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

E' [mia][nostra] la responsabilità di svolgere la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) e di emettere la relazione di revisione. Tuttavia, a causa di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* nella presente relazione, non [sono stato][siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio sul bilancio d'esercizio.

[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.

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]