

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 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 2015 o successivamente)

Indice

	Paragrafo
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
Determinazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore	7-15
Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica	16-27
Comunicazione con i responsabili delle attività di governance	28
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Tipologie di giudizi con modifica	A1
Natura degli errori significativi	A2-A7
Natura dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	A8-A12
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.....	A13-A15
Altre considerazioni relative al giudizio negativo o alla dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	A16
Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica	A17-A24

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance A25

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 Clarified Versione 2009 e l'ISQC 1 versione 2009 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 e Consob nel 2010 e successivamente integrati dagli stessi e dall'INRL 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.

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 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 a periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 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:

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

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

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)

Determinazione 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, il revisore deve comunicare tale aspetto ai responsabili delle attività di governance, tranne nei casi in cui tutti questi 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, egli 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

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

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.: Parr. A13-A14)
- 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.

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

Paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio

16. Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica sul bilancio, egli, oltre agli elementi specifici richiesti dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, deve includere nella relazione di revisione un paragrafo che fornisca una descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica. Il revisore deve inserire tale paragrafo nella relazione di revisione, immediatamente prima del paragrafo contenente il giudizio ed utilizzare il titolo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", "Elementi alla base del giudizio negativo" o "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", come appropriato. (Rif.: Par. A17)

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, costi o voci di un bilancio.

17. Qualora un bilancio contenga un errore significativo che attiene a specifici importi di bilancio (inclusi quelli presenti nell'informativa di bilancio), il revisore deve includere nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio, una descrizione e, ove fattibile, una quantificazione degli effetti economici, patrimoniali e finanziari dell'errore. Qualora non sia fattibile quantificare tali effetti, il revisore deve dichiarare tale circostanza nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio. (Rif.: Par. A18)
18. Qualora il bilancio contenga un errore significativo che attiene alle informazioni di natura descrittiva, il revisore deve includere, nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio, una spiegazione sui motivi per cui le informazioni di bilancio sono errate.
19. 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 nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al 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. A19)
20. Se la modifica al giudizio deriva dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore deve includere le ragioni di tale impossibilità nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio.
21. 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 nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio le ragioni di eventuali altri aspetti a lui noti che avrebbero richiesto una modifica al giudizio, ed i relativi effetti. (Rif.: Par. A20)

Paragrafo contenente il giudizio

22. Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica, egli deve intitolare il paragrafo contenente il giudizio "Giudizio con rilievi", "Giudizio negativo" o "Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", come appropriato. (Rif.: Parr. A21, A23-A24)
23. Se il revisore esprime un giudizio con rilievi in ragione di un errore significativo presente in bilancio, egli deve dichiarare nel paragrafo contenente il giudizio che, ad eccezione degli effetti dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", a suo giudizio:
 - a) il bilancio rappresenta correttamente in tutti gli aspetti significativi

(ovvero fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della)^{3-bis} la situazione economica, patrimoniale e finanziaria in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione; ovvero

- b) il bilancio è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, nel caso di un quadro normativo basato sulla conformità.^{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 nel paragrafo...". (Rif.: Par. A22)

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

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

25. 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, nel paragrafo contenente il giudizio egli deve dichiarare che:

- a) a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nel paragrafo "Elementi alla base dell'impossibilità di esprimere un giudizio", egli non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio; e, pertanto,
- b) non esprime un giudizio sul bilancio.

Descrizione della responsabilità del revisore in presenza di un giudizio con rilievi o

^{3-bis} Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il paragrafo 35 (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 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 23 e 24 non sono applicabili.

di un giudizio negativo

26. Laddove il revisore esprima un giudizio con rilievi o un giudizio negativo, egli deve rettificare la descrizione della sua responsabilità dichiarando di ritenere di avere acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il giudizio con modifica.

Descrizione della responsabilità del revisore laddove dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio

27. Laddove il revisore dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio per il fatto che non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve rettificare il paragrafo introduttivo della relazione di revisione limitandosi a dichiarare di essere stato incaricato di svolgere la revisione contabile del bilancio. Il revisore deve rettificare anche la descrizione della sua responsabilità nonché la descrizione della portata della revisione dichiarando unicamente quanto di seguito riportato: "È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio sulla base della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tuttavia, a causa di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio".

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

28. 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. A25)

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

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.⁴ 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. 450.⁵
- 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 iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. 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 l'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 qualora:
- a) i principi contabili scelti non siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero
 - b) il bilancio, incluse le relative note, non rappresenti 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

⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafo 11.

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile", paragrafo 4 a).

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 include tutte le informazioni richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - b) le informazioni contenute nel bilancio non sono presentate in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero
 - c) il bilancio non fornisce le informazioni necessarie per conseguire una corretta rappresentazione.

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 del 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 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 del 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 è 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.

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)-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 nel paragrafo "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.⁶

- 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.⁷
- 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).⁸ In questo caso, la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio da parte del revisore non attiene al bilancio nel suo complesso.^{8-bis}

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

Paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio (Rif.: Parr. 16-17, 19, 21)

- A17. L'uniformità nella predisposizione della relazione di revisione contribuisce a migliorare la comprensione da parte degli utilizzatori e ad identificare le

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706, "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente", paragrafo A5.

⁷ Si veda il paragrafo A32 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 per una descrizione di tale circostanza.

⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510, "Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura", paragrafo 10.

^{8-bis} Qualora l'incarico 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.

circostanze inusuali qualora queste si presentino. Di conseguenza, sebbene l'uniformità nella formulazione di un giudizio con modifica e nella descrizione degli elementi 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.

- A18. Un esempio degli effetti economici, patrimoniali e finanziari degli errori significativi che il revisore può descrivere nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al 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.
- A19. Riportare nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al 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.
- A20. Un giudizio negativo o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio in merito ad uno specifico aspetto descritto nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio non giustifica la mancata descrizione di altri aspetti identificati che avrebbero comunque richiesto una modifica al giudizio del revisore. In questi casi, l'informativa su tali altri aspetti di cui il revisore sia a conoscenza può essere rilevante per gli utilizzatori del bilancio.

Paragrafo contenente il giudizio (Rif.: Parr. 22-23)

- A21. L'inserimento di un paragrafo con titolo appropriato chiarisce all'utilizzatore che il giudizio del revisore è espresso con modifica e indica la tipologia di tale modifica.
- A22. Laddove il revisore esprima un giudizio con rilievi, non è appropriato utilizzare, nel paragrafo contenente il giudizio, frasi del tipo "come dalla precedente spiegazione" ovvero "subordinatamente a", in quanto non sono sufficientemente chiare e inequivocabili.

Esempi di relazioni di revisione

- A23. Gli esempi 1 e 2 dell'Appendice^{8-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.
- A24. L'esempio 3 dell'Appendice^{8-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

^{8-ter} L'Appendice (Italia) contiene esempi nazionali di relazioni di revisione sul bilancio. Gli esempi internazionali non sono stati allegati.

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.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 28)

- A25. 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 proposta per 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 degli 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.

Appendice (Italia)

(Rif.: Par. A23-A24)

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 presente in bilancio – International Financial Reporting Standards adottati dall’Unione Europea e provvedimenti emanati in attuazione dell’art. 9 del D.Lgs. 38/05 –Ente di Interesse Pubblico: società italiana emittente azioni quotate
- Esempio 2 (I) – Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio negativo dovuto ad un errore significativo presente in bilancio – International Financial Reporting Standards adottati dall’Unione Europea e provvedimenti emanati in attuazione dell’art. 9 del D.Lgs. 38/05 – Ente di Interesse Pubblico: società italiana emittente azioni quotate
- Esempio 3 (I) – Relazione di revisione sul bilancio d’esercizio che contiene un giudizio con rilievi dovuto all’impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati – International Financial Reporting Standards adottati dall’Unione Europea – Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico
- Esempio 4 (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 un singolo elemento del bilancio – International Financial Reporting Standards adottati dall’Unione Europea – Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico
- 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 del bilancio – International Financial Reporting Standards adottati dall’Unione Europea – Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico

Esempio 1 (I)

Include le seguenti circostanze:

- Ente di Interesse Pubblico: società italiana emittente azioni quotate;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/05;
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- Le rimanenze di magazzino sono errate. L'errore è ritenuto significativo ma non pervasivo per il bilancio;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con il bilancio).

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

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio d'esercizio

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

Responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio

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

Responsabilità [del revisore][della società di revisione]

È [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. [Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in

conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.

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

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

Elementi alla base del giudizio con rilievi

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

Giudizio con rilievi

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

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

[Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]

Esempio 2 (I)

Include le seguenti circostanze:

- Ente di Interesse Pubblico: società italiana emittente azioni quotate;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio consolidato è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori della capogruppo in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/05;
- I termini dell'incarico di revisione del bilancio consolidato rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- Il bilancio è significativamente errato a causa del mancato consolidamento di una società controllata. L'errore significativo è ritenuto pervasivo per il bilancio; non sono stati determinati gli effetti dell'errore sul bilancio in quanto ciò non risultava fattibile;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con il bilancio).

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

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio consolidato

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

Responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato

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

Responsabilità [del revisore][della società di revisione]

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

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

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

Elementi alla base del giudizio negativo

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

Giudizio negativo

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

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

[Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]

Esempio 3 (I)

Include le seguenti circostanze:

- Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea;
- I termini dell'incarico di revisione del bilancio rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- Il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una partecipazione in una collegata estera. I potenziali effetti dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono considerati significativi ma non pervasivi per il bilancio;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio).

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

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio d'esercizio

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

Responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio

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

Responsabilità [del revisore][della società di revisione]

È [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio sulla base della revisione contabile. [Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi

dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio non contenga errori significativi.

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

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

Elementi alla base del giudizio con rilievi

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

Giudizio con rilievi

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

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

[Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]

Esempio 4 (I)

Include le seguenti circostanze:

- Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico;
- Sistema di amministrazione e controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea;
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- Il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad un singolo elemento del bilancio. In particolare il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sull'informazione finanziaria di una partecipazione in una joint venture che rappresenta oltre il 90% dell'attivo netto della società. I possibili effetti di tale impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono ritenuti sia significativi sia pervasivi per il bilancio;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio).

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

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio d'esercizio

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

Responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio

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

Responsabilità [del revisore][della società di revisione]

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

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

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

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

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

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

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

[Nome Cognome del revisore]

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione]

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]

Esempio 5 (I)

Include le seguenti circostanze:

- Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea;
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- Il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito a più elementi del bilancio. In particolare, il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sulle rimanenze di magazzino e sui crediti dell'impresa. I possibili effetti di tale impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono ritenuti sia significativi sia pervasivi per il bilancio;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio).

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

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio d'esercizio

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

Responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio

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

Responsabilità [del revisore][della società di revisione]

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

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Sono][Siamo] stat[o][i] incaricat[o][i] di svolgere la revisione contabile del bilancio d'esercizio al [gg][mm][aa] solo successivamente a tale data e pertanto non abbiamo assistito all'inventario fisico delle rimanenze di magazzino all'inizio e alla fine dell'esercizio. Non siamo stati in grado di ottenere 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 nella situazione patrimoniale-finanziaria 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 nostra relazione di revisione, la Società stava ancora rimediando alle carenze del sistema e correggendo gli errori. Non siamo stati in grado di confermare né di verificare con procedure alternative i crediti inclusi nella situazione patrimoniale-finanziaria per un importo totale di xxx al [gg][mm][aa]. A causa della rilevanza di tali aspetti non 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, il prospetto delle variazioni del patrimonio netto ed il rendiconto finanziario.

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

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

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

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

[Nome Cognome del revisore]

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]