

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 710
INFORMAZIONI COMPARATIVE –
DATI CORRISPONDENTI E BILANCIO COMPARATIVO

(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 |
| La natura delle informazioni comparative | 2-3 |
| Data di entrata in vigore | 4 |
| Obiettivi | 5 |
| Definizioni | 6 |
| Regole | |
| Procedure di revisione | 7-9 |
| Relazione di revisione | 10-19 |
| Linee guida ed altro materiale esplicativo | |
| Procedure di revisione | A1 |
| Relazione di revisione | A2-A11 |
| Appendice (Italia): Esempi di relazioni di revisione | |

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710 “Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo” 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 delle responsabilità del revisore relativamente alle informazioni comparative nella revisione contabile di bilancio. Nel caso in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da un altro revisore ovvero non sia stato oggetto di revisione contabile, si applicano anche le regole e le linee guida riguardanti i saldi di apertura contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510.¹

La natura delle informazioni comparative

2. La natura delle informazioni comparative presentate nel bilancio di un'impresa dipende dalle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Ci sono due diversi approcci di massima agli obblighi di reportistica del revisore rispetto a tali informazioni comparative: l'approccio dei dati corrispondenti e quello del bilancio comparativo. L'approccio che va adottato è spesso indicato dalle leggi o dai regolamenti ma può anche essere specificato nei termini dell'incarico.^{1-bis}
3. Di seguito sono riportate le differenze sostanziali tra i due approcci relativamente alla relazione di revisione:
 - a) per i dati corrispondenti, il giudizio del revisore sul bilancio riguarda unicamente il periodo amministrativo in esame;
 - b) per il bilancio comparativo, il giudizio del revisore riguarda, invece, ciascun periodo amministrativo per il quale il bilancio è presentato.

Il presente principio di revisione tratta separatamente per ciascun approccio le regole per il revisore relativamente alla relazione di revisione.

Data di entrata in vigore

4. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente.

Obiettivi

5. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:
 - a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al fatto se le informazioni comparative incluse nel bilancio siano state presentate, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni sulle informazioni comparative previste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - b) emettere una relazione di revisione in conformità ai propri obblighi di reportistica.

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510, "Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura".

^{1-bis} Nell'ordinamento italiano, l'approccio agli obblighi di reportistica del revisore rispetto alle informazioni comparative è normalmente quello dei dati corrispondenti. Infatti, per i quadri normativi sull'informazione finanziaria prescritti dal legislatore italiano e indicati nel Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 il bilancio presenta i dati e le informazioni relativi al precedente esercizio nei prospetti e nelle relative note con la finalità di agevolare la comprensione del bilancio dell'esercizio amministrativo corrente (approccio dei dati corrispondenti). Qualora i dati e le informazioni abbiano invece l'obiettivo di fornire una rappresentazione veritiera e corretta del bilancio del precedente periodo amministrativo in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria, l'approccio è quello del bilancio comparativo.

Definizioni

6. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:
- a) Informazioni comparative – Gli importi e le informazioni inclusi nel bilancio riguardanti uno o più periodi amministrativi precedenti in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
 - b) Dati corrispondenti – Informazioni comparative in cui gli importi e le altre informazioni relativi al periodo amministrativo precedente sono inclusi come parte integrante del bilancio del periodo amministrativo in esame e sono destinati ad essere letti unicamente in relazione agli importi e alle altre informazioni relativi al periodo amministrativo in esame (definiti come “dati del periodo amministrativo in esame”). Il livello di dettaglio con cui sono presentati gli importi e le informazioni corrispondenti dipende principalmente dalla loro rilevanza rispetto ai dati del periodo amministrativo in esame.
 - c) Bilancio comparativo – Informazioni comparative in cui gli importi e le altre informazioni relativi al periodo amministrativo precedente sono inclusi per fini comparativi con il bilancio del periodo amministrativo in esame ma che, se sottoposte a revisione, sono menzionate nel giudizio del revisore. Il livello delle informazioni incluse in tale bilancio comparativo è comparabile a quello del bilancio del periodo amministrativo in esame.

Ai fini del presente principio di revisione, l'espressione “periodo amministrativo precedente” deve essere letto come “periodi amministrativi precedenti” nel caso in cui le informazioni comparative includano gli importi e le informazioni relativi a più periodi amministrativi.

Regole

Procedure di revisione

7. Il revisore deve stabilire se il bilancio include le informazioni comparative richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e se tali informazioni siano classificate in modo appropriato. A tale scopo, il revisore deve valutare se:
- a) le informazioni comparative concordino con gli importi e le altre informazioni presentati nel periodo amministrativo precedente oppure, ove appropriato, siano stati rideterminati;
 - b) i principi contabili utilizzati per le informazioni comparative siano uniformi a quelli adottati nel periodo amministrativo in esame, oppure, laddove essi siano stati cambiati, se tali cambiamenti siano stati correttamente contabilizzati e adeguatamente presentati e oggetto di informativa.
8. Qualora il revisore, nello svolgere la revisione contabile per il periodo amministrativo in esame, venga a conoscenza di un possibile errore significativo nelle informazioni comparative, egli deve svolgere le procedure di revisione ulteriori necessarie nelle circostanze al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se esiste un errore significativo. Qualora il revisore abbia sottoposto a revisione contabile il bilancio del periodo amministrativo precedente, egli deve seguire anche le regole pertinenti del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560.² Se il bilancio del periodo amministrativo precedente è rettificato, il revisore deve stabilire se le informazioni comparative concordano con il bilancio rettificato.

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, “Eventi successivi”, paragrafi 14-17.

9. Come stabilito nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580,³ il revisore deve richiedere attestazioni scritte per tutti i periodi amministrativi cui si riferisce il giudizio di revisione. Il revisore deve acquisire altresì un'attestazione scritta specifica in merito a eventuali rideterminazioni effettuate per correggere un errore significativo contenuto nel bilancio del periodo amministrativo precedente che influisce sulle informazioni comparative. (Rif.: Par. A1)

Relazione di revisione

Dati corrispondenti

10. Qualora siano presentati i dati corrispondenti, il giudizio del revisore non deve fare riferimento ad essi eccetto nelle circostanze descritte ai paragrafi 11, 12 e 14. (Rif.: Par. A2)
11. Se la relazione di revisione relativa al periodo amministrativo precedente, così come era stata in precedenza emessa, conteneva un giudizio con rilievi, una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, ovvero un giudizio negativo, e l'aspetto che ha dato origine alla modifica al giudizio non è stato risolto, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica sul bilancio del periodo amministrativo in esame. Nella relazione di revisione, nel paragrafo relativo agli elementi alla base della modifica al giudizio, il revisore deve:
- a) fare riferimento, nella descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica al giudizio, sia ai dati del periodo amministrativo in esame sia ai dati corrispondenti, qualora gli effetti o i possibili effetti dell'aspetto sui dati del periodo amministrativo in esame siano significativi; ovvero
 - b) negli altri casi, spiegare che il giudizio di revisione è stato espresso con modifica a causa degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto non risolto sulla comparabilità dei dati del periodo amministrativo in esame con i dati corrispondenti. (Rif.: Parr. A3-A5)
12. Se il revisore acquisisce elementi probativi sul fatto che il bilancio del periodo amministrativo precedente, sul quale è stato emesso un giudizio senza modifica, contiene un errore significativo, e i dati corrispondenti non sono stati correttamente rideterminati ovvero non è stata fornita informativa appropriata al riguardo,^{3-bis} il revisore deve esprimere, nella relazione di revisione sul bilancio del periodo amministrativo in esame, un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo, con riferimento ai dati corrispondenti in esso contenuti. (Rif.: Par. A6)

Bilancio del periodo amministrativo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore

13. Qualora:
- il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore;
 - le leggi o i regolamenti non vietino al revisore di fare riferimento alla relazione di tale precedente revisore sui dati corrispondenti ed egli decida in tal senso,
- il revisore, in un paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti, deve:
- a) dichiarare che il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore;

³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, "Attestazioni scritte", paragrafo 14.

^{3-bis} Qualora il bilancio sia redatto secondo le norme italiane, il principio contabile OIC 29 fornisce indicazioni in merito alla correzione degli errori.

- b) riportare la tipologia di giudizio espresso dal precedente revisore e, qualora sia stato emesso un giudizio con modifica, le relative motivazioni;
- c) riportare la data di tale relazione. (Rif.: Par. A7)

Bilancio del periodo amministrativo precedente non oggetto di revisione contabile

14. Qualora il bilancio relativo al periodo amministrativo precedente non sia stato oggetto di revisione contabile, il revisore, in un paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti, deve dichiarare che i dati corrispondenti non sono stati sottoposti a revisione contabile. Tale dichiarazione, tuttavia, non esime il revisore dall'obbligo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengono errori che influiscono significativamente sul bilancio del periodo amministrativo in esame.⁴

Bilancio comparativo^{4-bis}

15. Qualora sia presentato un bilancio comparativo, il giudizio del revisore deve fare riferimento a ciascun periodo amministrativo per il quale è presentato il bilancio e sul quale è espresso un giudizio di revisione. (Rif.: Parr. A8-A9)
16. Quando nell'ambito della revisione contabile del periodo amministrativo in esame il revisore si esprime anche sul bilancio del periodo amministrativo precedente, se il giudizio su tale ultimo bilancio differisce dal giudizio che il revisore aveva espresso in precedenza, egli deve esporre le motivazioni fondamentali del diverso giudizio in un apposito paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti in conformità al principio di revisione internazionale n. 706.⁵ (Rif.: Par. A10)

Bilancio del periodo amministrativo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore

17. Qualora il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da un altro revisore, oltre ad esprimere un giudizio sul bilancio del periodo amministrativo in esame, il revisore deve, in un apposito paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti:

- a) dichiarare che il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore;
- b) riportare la tipologia di giudizio espresso dal precedente revisore e, qualora sia stato emesso un giudizio con modifica, le motivazioni;
- c) riportare la data di tale relazione,

a meno che la relazione di revisione emessa dal precedente revisore sul bilancio relativo al periodo amministrativo precedente sia riemessa insieme al bilancio.

18. Qualora il revisore concluda che il bilancio del precedente periodo amministrativo, sul quale un altro revisore aveva espresso un giudizio senza modifiche, sia influenzato da un errore significativo, egli deve comunicare l'errore ad un livello appropriato della direzione e, tranne nel caso in cui tutti i responsabili delle attività di go-

⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510, paragrafo 6.

^{4-bis} Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del medesimo decreto indica che il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto. Conseguentemente, in tali circostanze, anche per quanto indicato nella precedente nota 1-bis, i paragrafi 15-19 non sono applicabili.

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706, "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente", paragrafo 8.

vernance siano coinvolti nella gestione dell'impresa,⁶ ai responsabili delle attività di governance, e richiedere che il precedente revisore ne sia informato. Se il bilancio del precedente periodo amministrativo è rettificato, e il precedente revisore accetta di emettere una nuova relazione di revisione su tale bilancio rettificato, il revisore deve emettere la relazione soltanto con riferimento al periodo amministrativo in esame. (Rif.: Par. A11)

Bilancio del periodo amministrativo precedente non oggetto di revisione contabile

19. Qualora il bilancio del periodo amministrativo precedente non sia stato oggetto di revisione contabile, il revisore deve dichiarare, in un apposito paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti, che il bilancio comparativo non è stato oggetto di revisione contabile. Una tale dichiarazione non esime, tuttavia, il revisore dall'obbligo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengono errori che influenzano in modo significativo il bilancio del periodo amministrativo in esame.⁷

* * *

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Procedure di revisione

Attestazioni scritte (Rif.: Par. 9)

- A1. Nel caso di un bilancio comparativo sono richieste le attestazioni scritte per tutti i periodi amministrativi cui il giudizio del revisore fa riferimento, poiché è necessario che la direzione ribadisca che le attestazioni scritte precedentemente rilasciate con riferimento al periodo amministrativo precedente sono ancora appropriate.^{7-bis} Nel caso di dati corrispondenti, sono richieste le attestazioni scritte unicamente per il bilancio del periodo amministrativo in esame perché il giudizio del revisore riguarda quel bilancio, che include i dati corrispondenti. Tuttavia, il revisore richiede una specifica attestazione scritta in merito ad eventuali rideterminazioni effettuate per correggere un errore significativo presente nel bilancio del periodo amministrativo precedente che influisca sulle informazioni comparative.

Relazione di revisione

Dati corrispondenti

Assenza di riferimenti nel giudizio del revisore (Rif.: Par. 10)

- A2. Il giudizio del revisore non fa riferimento ai dati corrispondenti dal momento che esso si riferisce al bilancio del periodo amministrativo in esame nel suo complesso, che include i dati corrispondenti.

Modifica al giudizio nella relazione di revisione relativa al periodo amministrativo precedente rimasta irrisolta (Rif.: Par. 11)

- A3. Quando la relazione di revisione relativa al periodo amministrativo precedente, così come era stata in precedenza emessa, conteneva un giudizio con rilievi, una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, ovvero un giudizio negativo, e l'aspetto che ha dato origine al giudizio con modifica è stato risolto e corretta-

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo 13.

⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510, paragrafo 6.

^{7-bis} Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del medesimo decreto indica che il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto. Conseguentemente, in tali circostanze, anche per quanto indicato nella precedente nota 1-bis, il primo periodo del paragrafo A1 non è applicabile.

mente contabilizzato o oggetto di appropriata informativa in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, non è necessario che il giudizio del revisore relativo al periodo amministrativo in esame faccia riferimento alla precedente modifica.

- A4. Qualora il giudizio del revisore relativo al periodo amministrativo precedente, così come precedentemente espresso, era stato espresso con modifica, l'aspetto irrisolto che ha dato origine alla modifica può non essere pertinente ai dati del periodo amministrativo in esame. Nondimeno, sul bilancio del periodo amministrativo in esame possono essere richiesti un giudizio con rilievi, una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, ovvero un giudizio negativo (come applicabile) a causa degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto irrisolto sulla comparabilità dei dati in esame con quelli corrispondenti.
- A5. L'Appendice contiene gli esempi 1 e 2 illustrativi della relazione di revisione riguardanti il caso in cui la relazione di revisione del periodo amministrativo precedente contenga un giudizio con modifica e l'aspetto che ha dato origine alla modifica di tale giudizio non è stato risolto.^{7-ter}

Errori nel bilancio del periodo amministrativo precedente (Rif.: Par. 12)

- A6. Se il bilancio del periodo amministrativo precedente contenente errori non è stato rettificato e la relazione di revisione non è stata riemessa, ma i dati corrispondenti sono stati correttamente rideterminati ovvero ne è stata data informativa appropriata nel bilancio del periodo amministrativo in esame, la relazione di revisione può includere un richiamo d'informativa che descriva le circostanze e, ove pertinente, faccia riferimento all'informativa che illustra compiutamente tale aspetto all'interno del bilancio (si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706).

Bilancio del periodo amministrativo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore (Rif.: Par. 13)

- A7. L'Appendice contiene l'esempio 3 illustrativo della relazione di revisione riguardante il caso in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da un altro revisore e non vi siano leggi o regolamenti che vietano al revisore di fare riferimento alla relazione del precedente revisore sui dati corrispondenti.^{7-ter}

Bilancio comparativo^{7-quater}

Presenza di riferimenti nel giudizio del revisore (Rif.: Par. 15)

- A8. Dal momento che la relazione di revisione sul bilancio comparativo si riferisce al bilancio di ciascun periodo amministrativo presentato, il revisore può esprimere un giudizio con rilievi, un giudizio negativo, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio o includere un richiamo d'informativa in merito a uno o più periodi amministrativi, ed esprimere allo stesso tempo un giudizio di revisione diverso sul bilancio dell'altro periodo amministrativo.
- A9. L'Appendice contiene l'esempio 4 illustrativo della relazione di revisione nel caso in cui al revisore è richiesto, nell'ambito della revisione contabile dell'esercizio in esame, di emettere una relazione sia sul bilancio del periodo amministrativo in esame sia su quello precedente, e il periodo amministrativo precedente presentava un giudizio con modifica e l'aspetto che ha dato origine a tale modifica del giudizio non è stato risolto.

^{7-ter} L'Appendice (Italia) contiene esempi nazionali di relazioni di revisione sul bilancio. Gli esempi internazionali non sono stati allegati.

^{7-quater} Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del medesimo decreto indica che il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto. Conseguentemente, in tali circostanze, anche per quanto indicato nella precedente nota 1-bis, i paragrafi A8-A11 non sono applicabili.

Giudizio sul bilancio del periodo amministrativo precedente diverso dal giudizio espresso in precedenza (Rif.: Par. 16)

A10. Quando, nell'ambito della revisione contabile del periodo amministrativo in esame, si emette una relazione sul bilancio del periodo amministrativo precedente, il giudizio espresso su tale bilancio può essere diverso dal giudizio espresso in precedenza qualora il revisore, nel corso della revisione contabile del periodo amministrativo in esame, venga a conoscenza di circostanze o di eventi che influenzano in modo significativo il bilancio del periodo amministrativo precedente. In alcuni ordinamenti giuridici, il revisore può avere ulteriori obblighi di reportistica che hanno lo scopo di evitare che in seguito si faccia affidamento sulla relazione di revisione già emessa sul bilancio del periodo amministrativo precedente.

Bilancio del periodo amministrativo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore (Rif.: Par. 18)

A11. Il revisore precedente può non essere in grado ovvero può rifiutare di rimettere la relazione di revisione sul bilancio del periodo amministrativo precedente. In un apposito paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti, si può indicare che, prima della rettifica di tale bilancio, un altro revisore aveva emesso una relazione di revisione sul bilancio del periodo amministrativo precedente. Inoltre, se il revisore è incaricato della revisione contabile e acquisisce elementi probativi sufficienti ed appropriati a soddisfarlo in merito all'appropriatezza della rettifica, la relazione di revisione può anche includere il seguente paragrafo:

Nel corso della revisione contabile da noi svolta sul bilancio dell'esercizio 20X2, abbiamo sottoposto a revisione anche le rettifiche illustrate in nota X che sono state effettuate per rettificare il bilancio dell'esercizio 20X1. A nostro giudizio, tali rettifiche sono appropriate e sono state effettuate correttamente. Non siamo stati incaricati di svolgere la revisione contabile, la revisione limitata, ovvero altre procedure, sul bilancio dell'esercizio 20X1 della società ad eccezione delle rettifiche sopra richiamate e, di conseguenza, non esprimiamo un giudizio né alcuna altra forma di attestazione sul bilancio dell'esercizio 20X1 nel suo complesso.

Appendice (Italia)

Esempi di relazioni di revisione

Esempio 1 (I) – Dati corrispondenti (Rif.: Par. A5)

Relazione in presenza delle circostanze descritte al paragrafo 11 a), di seguito riportate:

- la relazione di revisione relativa al periodo amministrativo precedente, così come era stata in precedenza emessa, conteneva un giudizio con rilievi;
- l'aspetto che ha dato origine alla modifica al giudizio non è stato risolto;
- gli effetti o i possibili effetti dell'aspetto sui dati del periodo amministrativo in esame sono significativi e richiedono l'espressione di un giudizio con modifica relativamente ai dati del periodo amministrativo in esame.

Il presente esempio include inoltre 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;
- 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] [consolidato]

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio [d'esercizio][consolidato] [della Società ABC S.p.A.][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[d'esercizio][consolidato]

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

ropea 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][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 [d'esercizio][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 [d'esercizio][consolidato]. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio [d'esercizio][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 [d'esercizio][consolidato] dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. 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][consolidato] 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

Come illustrato nella nota X al bilancio, non è stata iscritta alcuna quota di ammortamento in bilancio, il che costituisce una deviazione dagli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea. Tale comportamento deriva da una decisione presa dagli amministratori all'inizio dell'esercizio precedente e per tale motivo avevamo espresso un giudizio con rilievi sul bilancio relativo a tale esercizio. In base al metodo di ammortamento a quote costanti e ad aliquote annuali del 5% per i fabbricati e del 20% per i macchinari, la perdita d'esercizio risulterebbe superiore di xxx nel [aa] e di xxx nel [aa-1], gli immobili, gli impianti e i macchinari risulterebbero inferiori a causa dei maggiori ammortamenti di xxx nel [aa] e di xxx nel [aa-1], e le perdite portate a nuovo risulterebbero superiori di xxx nel [aa] e di xxx nel [aa-1].

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][consolidato] fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria [della Società ABC S.p.A.][del gruppo ABC] al [gg][mm][aa], 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) – Dati corrispondenti (Rif.: Par. A5)

Relazione in presenza delle circostanze descritte al paragrafo 11 b), di seguito riportate:

- la relazione di revisione relativa al periodo amministrativo precedente, così come era stata in precedenza emessa, conteneva un giudizio con rilievi;
- l'aspetto che ha dato origine alla modifica al giudizio non è stato risolto;
- gli effetti o i possibili effetti dell'aspetto sui dati del periodo amministrativo in esame non sono significativi ma richiedono l'espressione di un giudizio con modifica a causa degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto irrisolto sulla comparabilità dei dati del periodo amministrativo in esame con i dati corrispondenti.

Il presente esempio include inoltre 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;
- 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] [consolidato]

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio [d'esercizio][consolidato] [della Società ABC S.p.A.][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[d'esercizio][consolidato]

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio [d'esercizio][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 [d'esercizio][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 [d'esercizio][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 [d'esercizio][consolidato]. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio [d'esercizio][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 [d'esercizio][consolidato] dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. 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][consolidato] 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

Siamo stati nominati revisori contabili della Società ABC nel corso del [aa-1] e, conseguentemente, non ci è stato possibile assistere alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio di tale periodo amministrativo, e procedure alternative non hanno fornito elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo le suddette quantità delle rimanenze di magazzino. Poiché le rimanenze iniziali di magazzino influiscono sulla determinazione del risultato economico, non siamo stati in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche al risultato economico nonché al patrimonio netto iniziale del periodo amministrativo [aa-1]. Conseguentemente avevamo espresso un giudizio con rilievi sul bilancio del periodo amministrativo chiuso al [gg][mm][aa-1]. A causa del possibile effetto degli aspetti sopra descritti sulla comparabilità dei dati del periodo amministrativo [aa] con i dati corrispondenti, anche il nostro giudizio sul bilancio del periodo amministrativo [aa] è espresso con rilievi.

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][consolidato] fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria [della Società ABC S.p.A.][del gruppo ABC] al [gg][mm][aa], 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 3 (I) – Dati corrispondenti (Rif.: Par. A7)

Relazione in presenza delle circostanze descritte al paragrafo 13, di seguito riportate:

- il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore;
- leggi o regolamenti non vietano al revisore di fare riferimento alla relazione del revisore precedente sui dati corrispondenti ed il revisore decide in tal senso.

Il presente esempio include inoltre 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 alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione;
- 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][consolidato]

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

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

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

Responsabilità [del revisore][della società di revisione]

E' [mia][nostra] la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio [d'esercizio][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 [d'esercizio][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 [d'esercizio][consolidato]. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio [d'esercizio][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[d'esercizio][consolidato] dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. 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][consolidato] nel suo complesso.

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

Giudizio

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

Altri aspetti

Il bilancio [d'esercizio][consolidato] [della Società ABC S.p.A.][del gruppo ABC] per l'esercizio chiuso il [gg][mm][aa-1] è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che, il [data relazione di revisione altro revisore], ha espresso un giudizio senza modifica su tale bilancio.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

[Inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (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]