



## REVISIONE LEGALE 2024

# PRINCIPI DI REVISIONE NAZIONALI E INTERNAZIONALI

**CLAUDIO MARIANI  
LUISA POLIGNANO**

3 Luglio 2024



# INTRODUZIONE

LUISA POLIGNANO

# Introduzione

## Il recepimento degli ISA in Italia

I principi per tutti i revisori  
legali e tutte le revisioni  
legali



ISA 450  
ISA 620  
ISA 700  
ISA 705

Determina  
Adozione  
ISA Italia

23/12/14

17/04/10

D.Lgs.  
39/10

D.Lgs. 135/16;  
Reg. 537/14

D.Lgs. 139/15

Determina  
nuovi ISA Italia  
su reporting

31/07/17

15/06/17

Determina  
Nuovo  
SA 720B

Determina nuovi  
ISA 540, 610,  
disclosure, NOCLAR

3/08/20

12/02/18

Determina  
conforming  
amendments

Determina  
ISA 315, CA ESEF, ETS,  
IESBA Code

01/09/22

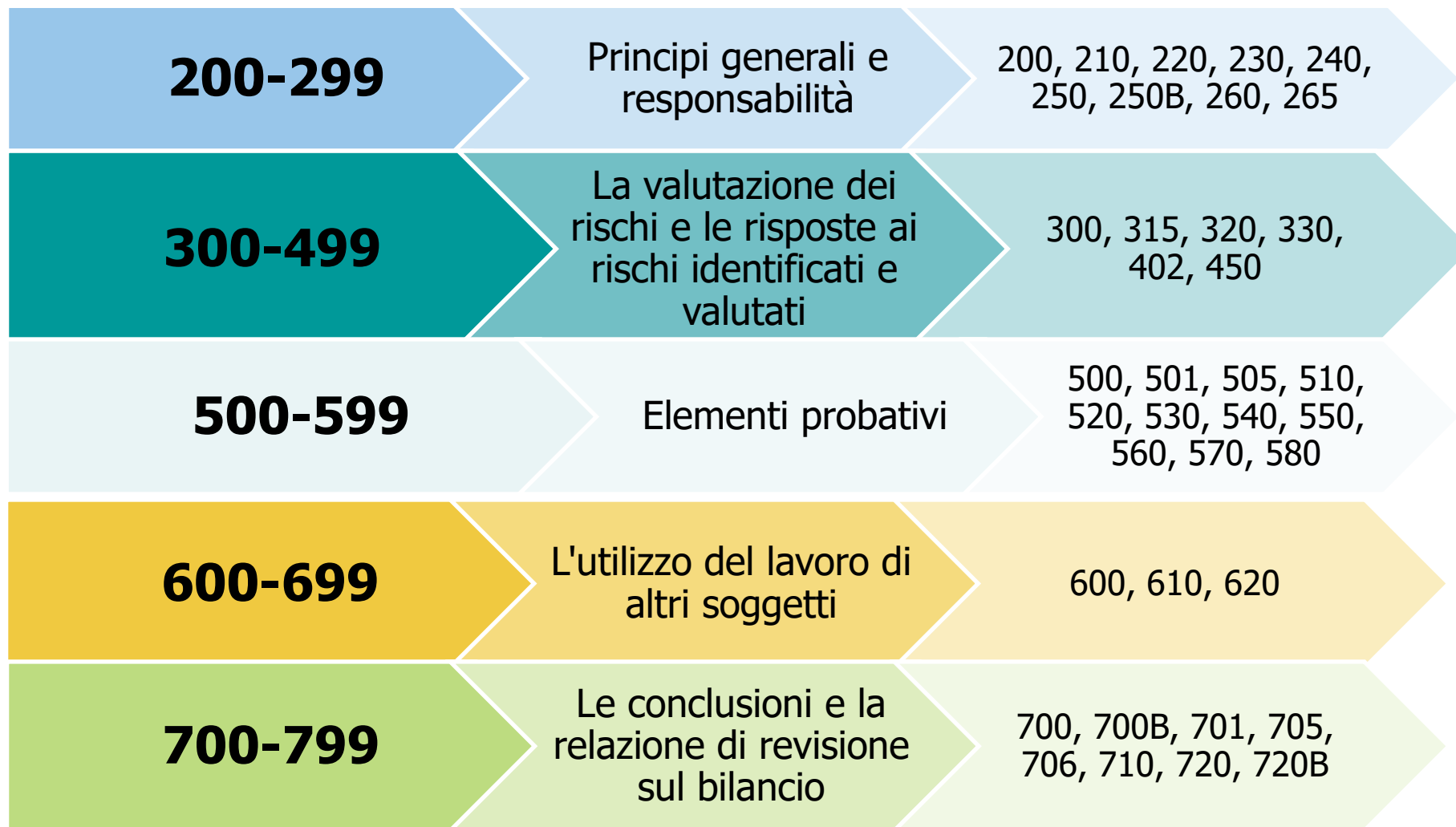
11/02/22

Determina  
SA700B  
ESEF

Determina  
ISQM1, ISQM2,  
ISA 220

08/08/23

# Le macro-categorie degli ISA Italia





# ISA Italia 450 VALUTAZIONE DEGLI ERRORI IDENTIFICATI NEL CORSO DELLA REVISIONE CONTABILE

LUISA POLIGNANO

# ISA ITALIA 320 vs ISA ITALIA 450 vs ISA 700

ISA Italia  
320

- Responsabilità del revisore nell'applicare il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio

ISA Italia  
450

- Responsabilità del revisore nell'applicare il concetto di significatività nella valutazione dell'effetto degli errori identificati nello svolgimento della revisione contabile e l'effetto degli errori non corretti sul bilancio

ISA Italia  
700

- Responsabilità del revisore nella formazione del giudizio sul bilancio

# Alcuni concetti basilari - La significatività

ISA Italia  
n. 320.2

*"Gli errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi se ci si possa ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado **di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio**;*

*i giudizi sulla significatività vengono elaborati alla luce delle circostanze contingenti, e sono influenzati dall'**entità** o dalla **natura** di un errore, o da una combinazione di entrambe;*

*i giudizi su aspetti che sono significativi per gli utilizzatori del bilancio sono basati sulla considerazione delle **esigenze comuni di informativa finanziaria degli utilizzatori come gruppo**. Non è considerato il possibile effetto di errori sui singoli utilizzatori specifici, le cui esigenze possono variare considerevolmente."*

# Alcuni concetti basilari - La significatività

Si presume che gli Utilizzatori (soci, investitori, clienti, fornitori, finanziatori, dipendenti, stato):

- abbiano una ragionevole conoscenza delle attività aziendali ed economiche e della contabilità e la volontà di esaminare con ragionevole diligenza le informazioni contenute nel bilancio;
- comprendano che il bilancio viene redatto e sottoposto a revisione contabile in base a livelli di significatività;
- riconoscano le incertezze intrinseche nelle quantificazioni di importi basate sull'uso di stime, nelle valutazioni soggettive e nella considerazione di eventi futuri;
- prendano decisioni economiche ragionevoli sulla base delle informazioni contenute in bilancio.



# Alcuni concetti basilari - La significatività

ISA Italia  
n. 320.2

Significatività → giudizio professionale

"Nella pianificazione della revisione contabile, il revisore applica il proprio giudizio professionale per stabilire l'entità degli errori che saranno considerati significativi.

Tale giudizio fornisce una base per:

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

# Alcuni concetti basilari - La significatività in fase di pianificazione

Livelli di valutazione della significatività da parte del revisore

- **Bilancio nel suo complesso**
- **Singoli conti, classi di operazioni, informazioni**

ISA Italia  
n. 320.10

**Punto di partenza nella determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso: percentuale ad un valore di riferimento (es. attività, passività, patrimonio netto, ricavi, costi..) scelto considerando:**

- voci su cui tendenzialmente si concentra l'attenzione degli utilizzatori del particolare bilancio dell'impresa
- la natura dell'impresa, la fase del ciclo di vita aziendale in cui si colloca la stessa, nonché il settore ed il contesto economico in cui essa opera;
- l'assetto proprietario dell'impresa e le modalità di finanziamento, la volatilità del valore di riferimento

# Alcuni concetti basilari - La significatività operativa

ISA Italia n.  
320.9 e 11

Al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività per il bilancio nel suo complesso, il revisore deve determinare la significatività operativa per la revisione.

La significatività operativa si riferisce all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività per il bilancio nel suo complesso. Ove applicabile, la significatività operativa per la revisione si riferisce anche all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore al livello o ai livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa.

# ISA ITALIA 450 - GLI ERRORI

## Natura degli errori

**Errore:** una differenza fra 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.

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

# ISA ITALIA 450 - GLI ERRORI

## Attenzione agli errori nei casi di bilanci redatti secondo *Fair presentation framework*

Per i bilanci redatti in conformità a un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, dall'omissione di informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro normativo di riferimento, che sono necessarie per conseguire la corretta rappresentazione del bilancio.

Per esempio, l'art. 2423 c. 3, prevede che «Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.

Con riferimento ai bilanci redatti secondo IFRS, ad esempio il Principio contabile internazionale (IFRS) 7, *Strumenti finanziari: informazioni integrative*, al paragrafo 42H prevede che "l'entità deve fornire tutta l'informativa supplementare che considera necessaria per soddisfare gli obiettivi informativi descritti nel paragrafo...".

# ISA ITALIA 450 - GLI ERRORI

## Natura degli errori

Un **errore** può insorgere con riferimento a:

- a) appropriatezza principi contabili scelti
- b) applicazione principi contabili scelti
- c) appropriatezza o adeguatezza informativa di bilancio.

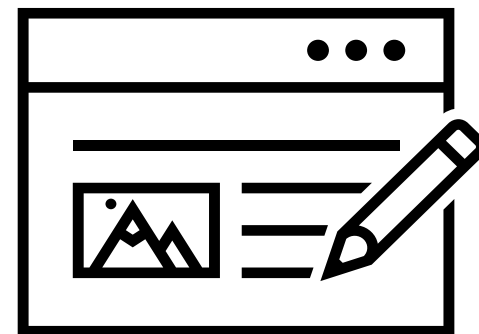
# ISA Italia 450 – Gli errori

Gli errori possono derivare:

- da una mancata accuratezza nella raccolta o nell'elaborazione dei dati sulla base dei quali viene redatto il bilancio;
- dall'omissione di un importo o di informativa di bilancio, inclusa una informativa inadeguata o incompleta, nonché dall'omissione dell'informativa richiesta per soddisfare gli obiettivi informativi del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- da una errata stima contabile originata dalla mancata rilevazione, o dal chiaro fraintendimento dei fatti;
- da valutazioni della direzione sulle stime contabili considerate irragionevoli, ovvero dalla scelta e dall'applicazione di principi contabili considerati inappropriati;
- da una inappropriata classificazione, aggregazione o disaggregazione delle informazioni;

# ISA Italia 450 – Errori cumulati

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



## Chiaramente trascurabile VS Significativo

Gli errori chiaramente trascurabili sono di un ordine di grandezza del tutto diverso (minore), o di una natura completamente diversa, rispetto a quelli identificati come significativi. Gli errori chiaramente trascurabili sono irrilevanti sia se considerati singolarmente o nel loro insieme, e sia se valutati alla luce di qualsiasi aspetto relativo alla loro entità, natura o circostanze in cui si sono verificati.



# ISA Italia 450 – Categorie di errori

**Errori oggettivi:**  
errori sui quali non  
esistono dubbi

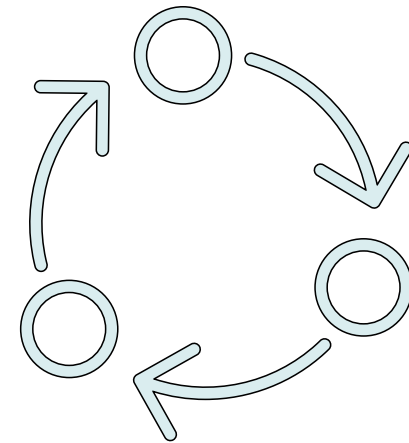
**Errori soggettivi:**  
differenze rispetto alle  
valutazioni sulle stime  
considerate irragionevoli  
o sull'applicazione di PC  
considerata inappropriata

**Errori proiettati:**  
miglior stima degli errori  
nelle popolazioni oggetto  
di proiezione degli errori  
identificati nei campioni

# ISA Italia 450 – Gli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile

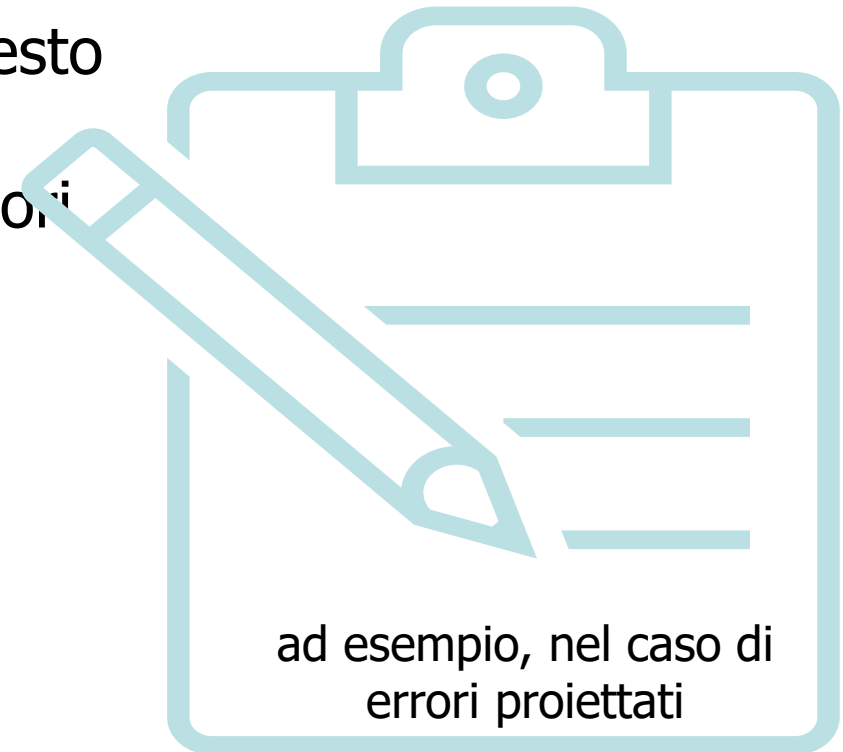
Il revisore deve stabilire se sia necessario rivedere la strategia di revisione e il piano di revisione qualora:

- a) la natura degli errori identificati e le circostanze in cui essi si sono verificati indichino la possibile esistenza di altri errori che, se considerati insieme agli errori già identificati nel corso della revisione contabile, potrebbero essere significativi;
- b) l'insieme degli errori identificati nel corso della revisione contabile approssimi la significatività determinata in conformità all'ISA Italia 320.



# ISA Italia 450 – Gli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile

Il revisore deve svolgere ulteriori procedure di revisione per verificare se permangono errori quando ha richiesto alla direzione di riesaminare voci di bilancio o informativa e corretto errori



# ISA Italia 450 – Comunicazione e correzione degli errori

- Il revisore deve comunicare, ove non vietato da leggi o regolamenti, tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile. Il revisore deve richiedere alla direzione di correggere tali errori.
- Qualora la direzione si rifiuti di correggere alcuni o tutti gli errori comunicati dal revisore, egli deve comprendere le ragioni per le quali la direzione non ha effettuato le correzioni e deve tenere conto di tale comprensione nel valutare se il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

# ISA Italia 450 – Valutazione dell'effetto degli errori non corretti

Attenzione all'eventuale  
necessità di acquisire  
ulteriori elementi  
probativi!

- Prima di valutare l'effetto degli errori non corretti, il revisore deve valutare nuovamente la significatività determinata in conformità all'ISA Italia 320 per confermare se rimanga appropriata nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi dell'impresa.
- Il revisore deve stabilire se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi. A tal fine, il revisore deve considerare:
  - l'entità e la natura degli errori, sia a livello di classi di operazioni, saldi contabili o informativa sia a livello di bilancio nel suo complesso e le particolari circostanze in cui si sono verificati;
  - l'effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa e sul bilancio nel suo complesso.

# ISA Italia 450 – Valutazione dell'effetto degli errori non corretti

Esempi di elementi da considerare per valutare l'effetto degli errori non corretti:

- Dimensione dell'errore rispetto alla soglia di significatività
- Compensazione degli errori (se possibile)
- Errori di classificazione
- Altre circostanze (rinvio)

# ISA Italia 450 – Valutazione dell'effetto degli errori non corretti

Le circostanze relative ad alcuni errori possono indurre il revisore a ritenerli significativi, singolarmente o qualora considerati insieme agli altri errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile, anche laddove siano inferiori alla significatività per il bilancio nel suo complesso.

Le circostanze che possono influenzare la valutazione includono la misura in cui l'errore, ad esempio:

- influenza la conformità alle clausole dei contratti di finanziamento ;
- riguarda la non corretta scelta o applicazione di un principio contabile che è probabile abbia un effetto significativo sui bilanci dei periodi amministrativi futuri;
- maschera un cambiamento nell'andamento degli utili;
- influenza gli indici utilizzati per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa, i risultati operativi o i flussi di cassa;
- ha l'effetto di aumentare i compensi della direzione.

# ISA Italia 450 – Comunicazioni ai responsabili delle attività di governance

- Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli errori non corretti e l'effetto che tali errori, considerati singolarmente o nel loro insieme, possono avere sul giudizio nella relazione di revisione, ove non sia vietato da leggi o regolamenti.
- La comunicazione del revisore deve identificare singolarmente ciascun errore significativo non corretto. Il revisore deve altresì richiedere la correzione degli errori non corretti.
- Il revisore deve inoltre comunicare ai responsabili delle attività di governance l'effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa e sul bilancio nel suo complesso.



# ISA Italia 450 – Attestazioni scritte

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





# ISA 620 - UTILIZZO DEL LAVORO DELL'ESPERTO DEL REVISORE

LUISA POLIGNANO

# ISA Italia 620 - Oggetto del principio

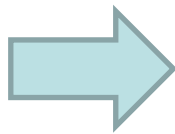
Il principio di revisione ISA Italia 620 tratta delle responsabilità del revisore relativamente al lavoro di una persona (o organizzazione) in un settore di competenza diverso da quello della contabilità o della revisione, nel caso in cui tale lavoro sia utilizzato per assistere il revisore nell'acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Non tratta:

- delle situazioni in cui il revisore consulta una persona o organizzazione con competenze specialistiche nella contabilità o nella revisione (ISA Italia 220);
- dell'utilizzo di esperti della direzione (ISA Italia 500).

# ISA Italia 620 - La responsabilità del revisore

Il revisore ha l'esclusiva responsabilità del giudizio di revisione.



**L'utilizzo dell'esperto non attenua  
la responsabilità del revisore**

# ISA Italia 620 – Obiettivi del revisore

Obiettivi del revisore sono:

- stabilire se utilizzare il lavoro di un esperto;
- stabilire, qualora utilizzi il lavoro di un esperto, se tale lavoro sia adeguato rispetto ai propri scopi.

# ISA Italia 620 - Alcune definizioni

**Esperto del revisore (anche "proprio esperto")** – Una persona o un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dal revisore per assisterlo nell'acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. L'esperto del revisore può essere un esperto interno (che è un partner o un membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, del soggetto incaricato della revisione o di altro soggetto appartenente alla rete), ovvero un esperto esterno.

**Esperto della direzione** - Una persona o un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dall'impresa per assisterla nella redazione del bilancio.

# ISA Italia 620 - Stabilire se sia necessario ricorrere ad un esperto del revisore

Il revisore deve stabilire se utilizzare il lavori di un proprio esperto nei casi in cui, per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, siano necessarie competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione.

# ISA Italia 620 - Procedure da svolgere nei casi in cui il revisore decida di ricorrere ad un proprio esperto

Nei casi in cui il revisore decida di ricorrere ad un proprio esperto, deve svolgere procedure con riferimento alle seguenti aree:

- Competenza, capacità ed obiettività dell'esperto del revisore
- Acquisizione della comprensione del settore di competenza dell'esperto del revisore
- Accordo con l'esperto del revisore
- Valutazione dell'adeguatezza del lavoro dell'esperto del revisore



# ISA Italia 620 - Competenza, capacità ed obiettività dell'esperto del revisore

## Fonti di informazione per la valutazione della competenza, capacità e obiettività dell'esperto:

- esperienza personale relativa ad lavori precedenti svolti dall'esperto;
- discussioni con l'esperto o con altri revisori o soggetti che conoscono l'esperto;
- qualifiche dell'esperto (appartenenza a organismi professionali, abilitazione alla pratica professionale, pubblicazioni o libri);
- esistenza di principi tecnici o altre disposizioni professionali o di settore.

# ISA Italia 620 - Competenza, capacità ed obiettività dell'esperto del revisore

Nel caso di esperto esterno, la valutazione in materia di obiettività deve includere indagini in merito agli interessi e ai rapporti che possono costituire una minaccia per l'obiettività.

# ISA Italia 620 - Acquisizione della comprensione del settore di competenza dell'esperto del revisore

La conoscenza del settore di competenza deve essere sufficiente per:

- ✓ stabilire natura, portata e obiettivi del lavoro dell'esperto rispetto ai propri scopi;
- ✓ valutare l'adeguatezza di tale lavoro rispetto ai propri scopi.

# ISA Italia 620 - Accordo con l'esperto del revisore

Il revisore deve concordare per iscritto i seguenti aspetti:

- natura, portata e obiettivi del lavoro dell'esperto;
- rispettivi ruoli e responsabilità;
- natura, tempistica ed estensione delle comunicazioni e la forma di eventuali relazioni fornite dall'esperto;
- la necessità di rispettare le disposizioni in tema di riservatezza.

# ISA Italia 620 - Valutazione dell'adeguatezza del lavoro dell'esperto

Il revisore deve valutare l'adeguatezza del lavoro del proprio esperto rispetto ai propri scopi:

- pertinenza e ragionevolezza dei risultati rispetto agli obiettivi e coerenza con altri elementi probativi;
- se il lavoro dell'esperto comporta l'utilizzo di assunzioni e metodi significativi: pertinenza e ragionevolezza dei metodi e delle assunzioni rispetto alle circostanze.
- se il lavoro dell'esperto comporta l'utilizzo di dati di base significativi: pertinenza completezza e accuratezza di tali dati.

# ISA Italia 620 - Valutazione dell'adeguatezza del lavoro dell'esperto

Qualora il revisore stabilisca che il lavoro del proprio esperto non sia adeguato rispetto ai propri scopi deve:

- concordare con l'esperto la natura e l'estensione del lavoro ulteriore che l'esperto dovrà svolgere o,
- svolgere ulteriori procedure di revisione appropriate alle circostanze (es. incaricare un altro esperto).

# ISA Italia 620 - Il giudizio del revisore

## **Giudizio senza modifica →**

il revisore non deve fare riferimento al lavoro del proprio esperto a meno che non sia richiesto da leggi o regolamenti.

# ISA Italia 620 - Il giudizio del revisore

## Giudizio con modifica →

può essere rilevante ai fini della comprensione del giudizio con modifica fare riferimento o descrivere il lavoro dell'esperto:

- valutazione della necessità di acquisire il consenso dell'esperto.
- specificazione che il riferimento al lavoro dell'esperto non attenua la responsabilità del revisore per il giudizio di revisione.





# ISA 700: FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E RELAZIONE SUL BILANCIO

CLAUDIO MARIANI



# RELAZIONE DEL REVISORE

## NORMATIVA DI RIFERIMENTO

# RELAZIONE DEL REVISORE

Il revisore deve esprimere un giudizio in merito al fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile

In particolare il revisore deve valutare se:

- il bilancio espone adeguatamente i principi contabili scelti ed applicati
- i principi contabili sono coerenti e appropriati al quadro normativo sull'informazione finanziaria
- le stime contabili effettuate sono ragionevoli
- le informazioni in bilancio sono pertinenti, attendibili, comparabili e comprensibili
- il bilancio fornisce un'informativa adeguata che consente agli utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi di periodo
- la terminologia usata in bilancio è appropriata

# NORMATIVA E I PRINCIPI DI RIFERIMENTO PER LA RELAZIONE DEL REVISORE

D.Lgs. 39/10 - Art. 14 'Relazione di revisione e giudizio sul bilancio'

Regolamento (UE) 537/2014 – Art. 10 'Relazione di revisione' – SOLO PER  
EIP

Principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del  
D.Lgs. 39/10: dal n.700 al n.720b (in vigore per le revisioni contabili dei  
bilanci relativi ai periodi amministrativi che sono iniziati dal 1 gennaio 2015 o  
successivamente)

# CONTENUTO DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 39/10

L'art.14 del DLgs 39/10 prevede il contenuto della relazione di revisione. In dettaglio:

1. Un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio d'esercizio o consolidato sottoposto a revisione legale e il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato alla sua redazione.
2. Una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati.
3. Un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio.
4. Eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi.

# CONTENUTO DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 39/10

5. Un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori.
  
6. Una dichiarazione su eventuali incertezze significative relativi a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale.
  
7. L'indicazione della sede del revisore legale o della società di revisione legale
  
8. Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilevi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.

# CONTENUTO DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 39/10

9. La relazione è datata e sottoscritta dal responsabile dell'incarico. Quando la revisione legale è effettuata da una società di revisione, la relazione reca almeno la firma dei responsabili della revisione che effettuano la revisione per conto della medesima.
10. Qualora la revisione legale sia stata effettuata da più revisori legali o più società di revisione legale, essi raggiungono un accordo sui risultati della revisione legale dei conti e presentano una relazione e un giudizio congiunti. In caso di disaccordo, ogni revisore legale o società di revisione presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo.
11. Qualora l'incarico sia stato affidato congiuntamente a più revisori legali la relazione è firmata da tutti i responsabili dell'incarico.

# NORMATIVA PER LA RELAZIONE DEL REVISORE DEGLI EIP

**Contenuto aggiuntivo rispetto all'art. 14 del D.Lgs. 39/10**

## **Art. 10 Regolamento 537/14**

- ✓ Indicazione del soggetto/organo che ha conferito l'incarico, data conferimento, periodo di incarico ininterrotto, incluse eventuali proroghe e rinnovi
  - ✓ A supporto del giudizio di revisione:
    - a) Descrizione dei più rilevanti rischi valutati di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode
    - b) Sintesi della risposta del revisore a tali rischi
    - c) Ove pertinente, le osservazioni principali formulate in relazione a tali rischi
- Ove attinente alle suddette informazioni fornite in relazione, un chiaro riferimento alle pertinenti informazioni fornite nel bilancio



# NORMATIVA PER LA RELAZIONE DEL REVISORE DEGLI EIP

**Contenuto aggiuntivo rispetto all'art. 14 del D.Lgs. 39/10**

## **Art. 10 Regolamento 537/14**

- ✓ Spiegazione in che misura la revisione è stata ritenuta in grado di rilevare irregolarità, frodi incluse
- ✓ Conferma che il giudizio di revisione è in linea con il contenuto della relazione aggiuntiva al comitato per il controllo interno
- ✓ Dichiarazione su mancata prestazione servizi vietati e mantenimento indipendenza nell'esecuzione della revisione
- ✓ Indicazione di qualsiasi servizio, oltre alla revisione, prestato all'EIP e alle controllate e che non sia stato oggetto di informazione nella relazione sulla gestione o nel bilancio



## RELAZIONE DEL REVISORE

# PRINCIPI DI REVISIONE DI RIFERIMENTO

# ISA ITALIA RELATIVI ALLA FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E ALLA RELAZIONE SUL BILANCIO

**ISA Italia 700** 'Formazione del giudizio e relazione sul bilancio'

**SA Italia 700 B** 'Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale con riferimento al bilancio redatto secondo il formato elettronico unico di comunicazione' (ESEF)

**ISA Italia 701** 'Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente'

**ISA Italia 705** 'Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente'

**ISA Italia 706** 'Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente'

**ISA Italia 710** 'Informazioni comparative - dati corrispondenti e bilancio comparativo'

**ISA Italia 720** 'Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile'

**SA Italia 720B** 'Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenuta nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari'



## RELAZIONE DEL REVISORE

### ISA ITALIA 700 - FORMA E CONTENUTO

# ISA 700: GIUDIZIO SENZA MODIFICA

## Giudizio senza modifica

**Il giudizio espresso dal revisore laddove concluda che il bilancio è redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile**



**Acquisizione di una ragionevole sicurezza sul fatto che il bilancio non contenga, nel suo complesso, errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali (ottenimento di sufficienti ed appropriati elementi probativi – ISA Italia 330; conclusione che gli errori non corretti, singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi –ISA Italia 450; valutazione conformità bilancio alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa la corretta rappresentazione; valutazione dell'adeguata descrizione di tale quadro).**

# ISA 700: ELEMENTI RELAZIONE DI REVISIONE

- ✓ Titolo (revisore indipendente)
- ✓ Destinatario
- ✓ Giudizio del revisore
- ✓ Elementi alla base del giudizio
- ✓ Continuità aziendale (rinvio a ISA Italia 570)
- ✓ Aspetti chiave della revisione contabile (solo per EIP –ISA Italia 701)
- ✓ Responsabilità per il bilancio, amministratori e collegio sindacale
- ✓ Responsabilità del revisore
- ✓ Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014 (solo per EIP – ISA Italia 700)
- ✓ Altri obblighi di reportistica e richiami d'informativa: giudizio coerenza e conformità della relazione sulla gestione, ESEF, ...
- ✓ Firma, data, sede del revisore

# RELAZIONE DEL REVISORE: OVERVIEW

Giudizio all'inizio

Continuità aziendale: paragrafo separato su incertezze significative, se esistenti

Descrizione delle responsabilità del revisore

The collage displays six pages from an auditor's report. The pages include:
 

- Page 1:** 'Independent auditor's report to the members of Cochlear Limited' and 'Report on the Audit of the Financial Report'.
- Page 2:** 'Opinion' section, detailing the auditor's findings and the scope of the audit.
- Page 3:** 'Key audit matters' section, listing significant areas of focus such as 'Revenue recognition', 'Goodwill impairment', and 'Share-based payments'.
- Page 4:** 'Responsibility of Directors' section, outlining the duties of the management and the board.
- Page 5:** 'Report on the Remuneration Report' section, providing an opinion on the directors' remuneration.
- Page 6:** 'Other information' section, covering disclosures and the auditor's role in verifying this information.

Elementi alla base del giudizio con dichiarazione su etica e indipendenza

Responsabilità amministratori e collegio sindacale

Giudizio RsG e dichiarazione errori

# RELAZIONE DEL REVISORE: OVERVIEW EIP



**CONSOLIDATO**

**Art. 10 Regolamento EIP: più rilevanti rischi di errori significativi (KAM)**

**Giudizio all'inizio**

**Responsabilità amministratori e collegio sindacale**

**Art. 10 Regolamento EIP : ulteriori informazioni**

**Giudizio RsG/RsCG e dichiarazione errori**

**DNF**

**Elementi alla base del giudizio con dichiarazione su etica e indipendenza**

**Continuità aziendale: paragrafo separato su incertezze significative, se esistenti**

**Descrizione delle responsabilità del revisore**

**Giudizio ESEF**





# RELAZIONE DI REVISIONE: FORMA E CONTENUTO

Titolo

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

Destinatari

Agli azionisti della ABC S.p.A.

## **Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio**

### **Giudizio**

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

Giudizio

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

# RELAZIONE DI REVISIONE: FORMA E CONTENUTO

## Elementi alla base del giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le [mie][nostre] responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d'esercizio* della presente relazione. [Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. [Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio.

Elementi alla base del giudizio con dichiarazione su etica e indipendenza e rinvio a paragrafo separato per descrizione delle responsabilità del revisore

# RELAZIONE DI REVISIONE: FORMA E CONTENUTO

## **Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio**

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

Il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società.

**Responsabilità di amministratori (bilancio, CI e continuità aziendale) e collegio sindacale (vigilanza su processo predisposizione bilancio)**

# RELAZIONE DI REVISIONE: FORMA E CONTENUTO

Descrizione delle responsabilità del revisore ampia e articolata, rinvio a slide successiva

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

I [miei][nostri] obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il [mio][nostro] giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.

*[Il paragrafo 40 b) del presente principio di revisione spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]*

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

[Ho comunicato][Abbiamo comunicato] ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

# RELAZIONE DI REVISIONE: FORMA E CONTENUTO

## Responsabilità del revisore

- ✓ Acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali
- ✓ Emettere una relazione che contenga il giudizio
- ✓ Definizione di 'ragionevole sicurezza'
- ✓ Dichiarazione sugli errori e sulla loro significatività
- ✓ Esercizio del giudizio professionale e mantenimento dello scetticismo professionale
- ✓ Descrizione estesa della revisione contabile
- ✓ Ulteriori responsabilità in caso di revisione del bilancio consolidato
- ✓ Comunicazioni con i soggetti responsabili delle attività di governance
- ✓ Comunicazione degli 'Aspetti chiave della revisione contabile' (SOLO PER EIP)

POSSIBILITA' DI INSERIRE QUESTE DESCRIZIONI ANCHE IN APPENDICE ALLA RELAZIONE DI REVISIONE

# RELAZIONE DI REVISIONE: FORMA E CONTENUTO

## **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

### **Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10**

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

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

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

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non [ho][abbiamo] nulla da riportare.

**Giudizio coerenza e conformità della relazione sulla gestione – dichiarazione errori significativi**

# RELAZIONE DEL REVISORE

## DIFFERENZE PER GLI EIP

# RELAZIONE DI REVISIONE EIP: FOCUS SUI RISCHI

## **Regolamento 537/14 art. 10, par. 2, lettera c)**

**A supporto del giudizio di revisione:**

- a) Descrizione dei più rilevanti rischi valutati di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode**
- b) Sintesi della risposta del revisore a tali rischi**
- c) Ove pertinente, le osservazioni principali formulate in relazione a tali rischi**

**Ove attinente alle suddette informazioni fornite in relazione, un chiaro riferimento alle pertinenti informazioni fornite nel bilancio**



# RELAZIONE DI REVISIONE EIP: ASPETTI CHIAVE, DEFINIZIONE

**Regolamento 537/14:** sono i più rilevanti rischi valutati di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode

**ISA Italia 701:** sono quegli aspetti che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono stati maggiormente significativi nella revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame. Gli aspetti chiave della revisione sono scelti fra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di *governance*

# ISA ITALIA 701: ASPETTI CHIAVE DELLA REVISIONE



# ISA ITALIA 701: ASPETTI CHIAVE DELLA REVISIONE

**Aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance**



**Aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa (ISA Italia 701.9)**

Il revisore deve tenere conto di quanto segue:

- i rischi significativi identificati in conformità all'ISA Italia 315 (rischi che richiedono una speciale considerazione nella revisione)
- i giudizi significativi del revisore relativi alle aree di bilancio che hanno comportato valutazioni significative da parte della Direzione, incluse le stime contabili che sono state identificate come aventi un'elevata incertezza
- l'effetto sulla revisione di eventi o operazioni significativi

# ISA ITALIA 701: ASPETTI CHIAVE DELLA REVISIONE

**Aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa (ISA Italia 701.9)**



**Aspetti che sono stati maggiormente significativi nella revisione (aspetti chiave della revisione)**

Gli aspetti chiave sono determinati considerando:

- natura degli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance
- importanza per gli utilizzatori del bilancio e della relazione di revisione
- competenze e conoscenze specialistiche da parte del revisore, incluse le consultazioni
- aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili, inclusi i principi contabili, complessità o soggettività insite nella scelta da parte della Direzione di un principio
- natura e significatività (quantitativa e qualitativa) degli errori corretti e non corretti, dovuti a frodi o comportamenti o eventi non intenzionali
- gravità delle carenze nel controllo interno
- natura e gravità delle difficoltà nello svolgere le procedure di revisione, nel valutare i risultati e nell'acquisire gli elementi probativi

# ASPETTI CHIAVE: COSA DOVRÀ ESSERE ILLUSTRATO IN RELAZIONE

**Perché**  
è un aspetto  
chiave

**Come**  
ha risposto il  
revisore

# ASPETTI CHIAVE: COSA DOVRÀ ESSERE ILLUSTRATO IN RELAZIONE

- Gli aspetti chiave sono descritti in una sezione separata della relazione di revisione dal titolo "Aspetti chiave della revisione contabile«
- Il revisore non esprime un giudizio separato sugli aspetti chiave
- Il revisore non deve comunicare le circostanze che danno origine ad un giudizio con modifica nella sezione "Aspetti chiave della revisione contabile«
- La descrizione di ciascun aspetto chiave deve includere un riferimento all'eventuale relativa informativa nel bilancio e deve indicare:
  - perché l'aspetto è stato ritenuto uno di quelli maggiormente significativi;
  - in che modo l'aspetto è stato affrontato nell'ambito della revisione.

# RELAZIONE DEL REVISORE IEP: ALTRE INFORMAZIONI RICHIESTE (ART.10 REG.537/14)

**Indicazione del soggetto/organo che ha conferito l'incarico, data conferimento, periodo di incarico ininterrotto, incluse eventuali proroghe e rinnovi**

**Dichiarazione su mancata prestazione servizi vietati e mantenimento indipendenza nell'esecuzione della revisione**

**Indicazione di qualsiasi servizio, oltre alla revisione, prestato all'EIP e alle controllate e che non sia stato oggetto di informazione nella relazione sulla gestione o nel bilancio**

**Conferma che il giudizio di revisione è in linea con il contenuto della relazione aggiuntiva al comitato per il controllo interno**



**Paragrafo specifico successivo a quello relativo alla descrizione della responsabilità del revisore dal titolo "*Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14*"**

# RELAZIONE DEL REVISORE

## Relazione su altre disposizioni di legge e regolamenti



# GIUDIZIO RELATIVO ALLA RELAZIONE SULLA GESTIONE

## Contenuto della relazione

### Art. 14, co. 2, lettera e)

Un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge.

Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori.

**PRINCIPIO DI  
REVISIONE (SA Italia)  
720B**

**LE RESPONSABILITA'  
DEL SOGGETTO  
INCARICATO DELLA  
REVISIONE LEGALE  
RELATIVAMENTE  
ALLA RELAZIONE  
SULLA GESTIONE E  
AD ALCUNE  
SPECIFICHE  
INFORMAZIONI  
CONTENUTE NELLA  
RELAZIONE SUL  
GOVERNO  
SOCIETARIO E GLI  
ASSETTI  
PROPRIETARI**

# Esempio giudizio di coerenza e conformità relazione sulla gestione

## Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

### Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10

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

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

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

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non [ho][abbiamo] nulla da riportare.

# GIUDIZIO SULLA CONFORMITÀ DEL BILANCIO AL REGOLAMENTO ESEF

Il Regolamento Delegato (UE) 2019/815 "Norme tecniche di regolamentazione relative alla specificazione del formato elettronico unico di comunicazione" richiede che gli emittenti i cui valori mobiliari sono ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato dell'Unione Europea pubblichino la relazione finanziaria annuale in formato digitale.

Cosa è il formato ESEF?	Responsabilità della Direzione	Responsabilità del revisore legale
<ul style="list-style-type: none"> <li>— La relazione finanziaria annuale deve essere predisposta in formato xHTML (un formato di file leggibile con un browser).</li> <li>— Il bilancio consolidato IFRS contenuto nella relazione finanziaria annuale deve essere contrassegnato con il linguaggio iXBRL affinché i dati siano processabili automaticamente.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— Per gli esercizi con inizio dall'1 gennaio 2021, gli emittenti valori mobiliari quotati in mercati regolamentati UE con Italia stato membro d'origine devono pubblicare la relazione finanziaria annuale in formato ESEF (xHTML invece di PDF).</li> <li>— Gli schemi del bilancio consolidato IFRS devono essere contrassegnati con il linguaggio iXBRL secondo la Tassonomia ESEF.</li> <li>— Dal 2022, le note al bilancio consolidato IFRS devono essere contrassegnate con marcature in blocchi.</li> <li>— Legge Europea 19-20: modifiche apportate all'art. 154-ter del D.Lgs. 58/98.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>— La Commissione Europea e il Committee of European auditing Oversight Bodies (CEAOB) hanno chiarito che il revisore legale sarà chiamato a svolgere specifiche attività di verifica sul formato ESEF, ulteriori rispetto alla revisione contabile del bilancio, la cui portata è oggetto del principio professionale SA 700B pubblicato con la Determina del MEF-RGS n. 23255 dell'11/2/2022.</li> <li>— Legge Europea 19-20: modifiche apportate all'art. 154-ter del D.Lgs. 58/98.</li> </ul>
Livello di marcatura	Bilancio consolidato IFRS	Bilancio separato
Schemi di bilancio	Obbligatorio dal 2021	Facoltativo se lo Stato membro UE indica la Tassonomia da utilizzare
Marcatura delle note	Obbligatorio dal 2022	
Marcatura dettagliata delle note	Facoltativo	

**PRINCIPIO DI REVISIONE (SA Italia) 700B - LE RESPONSABILITÀ DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE CON RIFERIMENTO AL BILANCIO REDATTO SECONDO IL FORMATO ELETTRONICO UNICO DI COMUNICAZIONE (ESEF - European Single Electronic Format)**

# Esempio di giudizio di conformità al Regolamento ESEF

## **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

### **Giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815**

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per l'applicazione delle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815 della Commissione Europea in materia di norme tecniche di regolamentazione relative alla specificazione del formato elettronico unico di comunicazione (ESEF – European Single Electronic Format) (nel seguito “Regolamento Delegato”) al bilancio consolidato, al [gg][mm][aa], da includere nella relazione finanziaria annuale.

[Ho][Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 700B al fine di esprimere un giudizio sulla conformità del bilancio consolidato alle disposizioni del Regolamento Delegato.

A [mio][nostro] giudizio, il bilancio consolidato al [gg][mm][aa] è stato predisposto nel formato XHTML ed è stato marcato, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato.

# INFORMAZIONI RICHIESTE IN MATERIA DI DNF

In presenza di società tenute alla predisposizione della dichiarazione non finanziaria ai sensi del D.Lgs. 254/16, l'art. 3, co. 10, del medesimo decreto prevede che il revisore legale del bilancio debba verificare l'avvenuta predisposizione da parte degli amministratori della dichiarazione di carattere non finanziario.

Il Regolamento adottato da Consob con Delibera n. 20267 del 18 gennaio 2018 prevede che, al fine di adempiere a tale controllo, il revisore indichi in una apposita sezione della relazione di revisione sul bilancio l'avvenuta approvazione da parte dell'organo amministrativo della dichiarazione non finanziaria.

# Esempio di dichiarazione di avvenuta approvazione DNF

## **Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**

### **Dichiarazione ai sensi dell'art. 4 del Regolamento Consob di attuazione del D.Lgs. 254/16**

Gli Amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della dichiarazione non finanziaria ai sensi del D.Lgs. 254/16. Abbiamo verificato l'avvenuta approvazione da parte degli Amministratori della dichiarazione non finanziaria. Ai sensi dell'art. 3, comma 10, del D.Lgs. 254/16, tale dichiarazione è oggetto di separata attestazione di conformità da parte [nostra][di altro revisore] .

# RELAZIONE DEL REVISORE

Richiami di informativa e Paragrafi  
relativi ad altri aspetti (ISA Italia 706)

# RICHIAMO DI INFORMATIVA: DEFINIZIONI

- Aspetto appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio.
- Aspetto che riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori.



L'ampio utilizzo dei richiami di informativa riduce l'efficacia della comunicazione del revisore.





# RICHIAMO DI INFORMATIVA: ESEMPI

- Incertezza relativa all'esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte di autorità di vigilanza.
- Applicazione anticipata rispetto alla data di entrata in vigore di un nuovo principio contabile che abbia un effetto pervasivo sul bilancio.
- Grave evento che abbia avuto o continui ad avere un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa.
- Correzione di errori materiali rilevati nel bilancio comparativo

## Richiamo d'informativa

*[Richiamo][Richiamiamo] l'attenzione sulla Nota X al bilancio d'esercizio, che descrive gli effetti di un incendio negli impianti di produzione della Società. Il [mio][nostro] giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.»*

# ALTRI ASPETTI: DEFINIZIONI

Qualsiasi aspetto diverso da quelli presentati e previsti esplicitamente, oggetto di informativa nel bilancio.

Aspetto rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori del bilancio e della relazione di revisione delle responsabilità del revisore e dei contenuti della relazione di revisione.

Di frequente applicazione: direzione e coordinamento

# ALTRI ASPETTI: ESEMPI

## Altri aspetti – Direzione e coordinamento

*La Società, come richiesto dalla legge, ha inserito [nelle note [esplicative][illustrative]] [in nota integrativa] i dati essenziali dell'ultimo bilancio della società che esercita su di essa l'attività di direzione e coordinamento. Il giudizio sul bilancio della ABC S.p.A. non si estende a tali dati.”*

## Altri aspetti -Informazioni comparative

*Il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC [S.p.A.][S.r.l.][del Gruppo ABC] per l'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1] non è stato sottoposto a revisione contabile.”*

## Altri aspetti – Informazioni comparative

*Il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC [S.p.A.][S.r.l.][del Gruppo ABC] per l'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1] è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che, in data [data della relazione di revisione emessa dal precedente revisore], ha espresso un giudizio senza modifica su tale bilancio.”*



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

CLAUDIO MARIANI



## ISA ITALIA 705

Relazione del revisore: il giudizio  
con modifica

# GIUDIZIO CON MODIFICA

Il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione quando:

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

**ISA Italia 705 par. 6**

# GIUDIZIO CON MODIFICA

Giudizio con modifica:

- 1) giudizio con rilievi
- 2) giudizio negativo
- 3) dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

**ISA Italia 705 par. 5 b)**

# GIUDIZIO CON MODIFICA

## 1) Giudizio con rilievi

a) il revisore conclude che, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, gli errori, singolarmente o nel loro insieme, sono **significativi** ma non **pervasivi**, per il bilancio; ovvero

b) il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio ma conclude che i **possibili effetti** sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere **significativi** ma non **pervasivi**.

ISA Italia 705 par. 7



# GIUDIZIO CON MODIFICA

## 2) Giudizio negativo

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

ISA Italia 705 par. 8

# GIUDIZIO CON MODIFICA

## 3) Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

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

ISA Italia 705 par. 9 e 10

# NATURA DEGLI ERRORI

**Errore (ISA Italia 450):** una differenza fra 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.

Un **errore** può insorgere con riferimento a:

- a) appropriatezza principi contabili scelti
- b) applicazione principi contabili scelti
- c) appropriatezza o adeguatezza informativa di bilancio.

# SIGNIFICATIVITA': DEFINIZIONE

ISA Italia  
n. 320.2

Gli errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi se ci si possa ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado **di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio**

I giudizi sulla significatività vengono elaborati alla luce delle circostanze contingenti, e sono influenzati dall'**entità** o dalla **natura** di un errore, o da una combinazione di entrambe

I giudizi su aspetti che sono significativi per gli utilizzatori del bilancio sono basati sulla considerazione delle **esigenze comuni di informativa finanziaria degli utilizzatori come gruppo**. Non è considerato il possibile effetto di errori sui singoli utilizzatori specifici, le cui esigenze possono variare considerevolmente

# ERRORI SIGNIFICATIVI

ISA 705 par. 21

Qualora un bilancio contenga un errore significativo che attiene a specifici importi di bilancio (inclusi quelli presenti nell'informativa di natura qualitativa), il revisore deve includere nella sezione «Elementi alla base del giudizio», una descrizione e, **ove fattibile**, una quantificazione degli effetti economici, patrimoniali e finanziari dell'errore.

Qualora non sia fattibile quantificare tali effetti, il revisore deve dichiarare tale circostanza nella medesima sezione.

# ERRORI PERVASIVI

ISA 705 par. 5 a)

**Pervasività:** Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per descrivere gli effetti degli errori sul bilancio e/o 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:

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

# IMPOSSIBILITÀ DI OTTENERE ELEMENTI PROBATIVI

L'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati può derivare da:

**a) circostanze fuori del controllo dell'impresa** (ad esempio: registrazioni contabili distrutte; registrazioni contabili di una componente significativa sequestrate a tempo indeterminato da parte delle autorità governative)

**b) limitazioni imposte dalla direzione** (ad esempio: la direzione impedisce al revisore di presenziare agli inventari di magazzino; la direzione impedisce al revisore di richiedere conferme esterne su specifici saldi contabili)

# IMPOSSIBILITÀ DI OTTENERE ELEMENTI PROBATIVI

*seguito*

**c) circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro di revisione** (ad esempio: valutazione con il metodo del patrimonio netto di una collegata e il revisore non è in grado di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo l'informativa finanziaria di quest'ultima; tempistica di conferimento dell'incarico che non consente al revisore di presenziare all'inventario delle rimanenze; non è sufficiente la sola applicazione di procedure di validità ma i controlli dell'impresa non sono efficaci).



# FORMULAZIONE NELLA RELAZIONE DI REVISIONE

**Paragrafo che fornisce una descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica, con specifico titolo**

'Elementi alla base del giudizio con rilievi', 'Elementi alla base del giudizio negativo', 'Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio'.

**Titolo specifico nel paragrafo del giudizio**

'Giudizio con rilievi', 'Giudizio negativo', 'Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio'.

# RIEPILOGO DEI GIUDIZI CON MODIFICA

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



# RELAZIONE DEL REVISORE

## Esempi e implicazioni pratiche

# Esempio relazione di revisione su bilancio d'esercizio EIP che contiene un giudizio con rilievi per errore significativo

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

## Giudizio con rilievi

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

A [mio][nostro] giudizio **ad eccezione degli effetti di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi*** della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e a (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)].

Segue....

# Esempio relazione di revisione su bilancio d'esercizio EIP che contiene un giudizio con rilievi per errore significativo

## Elementi alla base del giudizio con rilievi

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

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le [mie][nostre] responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d'esercizio* della presente relazione. Siamo indipendenti rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. [Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] **giudizio con rilievi**.

Segue....

# Esempio relazione di revisione su bilancio d'esercizio EIP che contiene un giudizio con rilievi per errore significativo

## Aspetti chiave della revisione contabile

Gli aspetti chiave della revisione contabile sono quegli aspetti che, secondo il [mio][nostro] giudizio professionale, sono stati maggiormente significativi nell'ambito della revisione contabile del bilancio dell'esercizio in esame. Tali aspetti sono stati da [me][noi] affrontati nell'ambito della revisione contabile e nella formazione del [mio][nostro] giudizio sul bilancio d'esercizio nel suo complesso; pertanto su tali aspetti non [esprimo][esprimiamo] un giudizio separato.

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

[Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.]

# ISA ITALIA 705 VS SA ITALIA 720B

## Implicazioni nei casi di giudizio con modifica sul bilancio

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

# ISA ITALIA 705 VS SA ITALIA 720B

Giudizio con modifica sul bilancio a causa di errori significativi ma non pervasivi – impatto sul giudizio di coerenza

[...omississ...]

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi” della Relazione sul bilancio[d’esercizio][consolidato], la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d’esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] ed è redatta in conformità alle norme di legge.

[...omississ...]



# ISA ITALIA 705 VS SA ITALIA 720B

Giudizio con modifica sul bilancio a causa di limitazioni alle procedure di revisione i cui effetti sono significativi ma non pervasivi – impatto sul giudizio di coerenza

[...omississ...]

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio con rilievi” della Relazione sul bilancio[d’esercizio][consolidato], la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d’esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] ed è redatte in conformità alle norme di legge.

[...omississ...]

# ISA ITALIA 705 VS SA ITALIA 720B

## Giudizio negativo sul bilancio a causa di errori significativi e pervasivi - impatto sul giudizio di coerenza

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

A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio negativo” della Relazione sul bilancio [d'esercizio][consolidato], non [sono] [siamo] in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio] [consolidato] della ABC S.p.A al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stessa alle norme di legge né di rilasciare la dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione.

[...omississ...]



# RELAZIONE DEL REVISORE

## Trattamento delle incertezze

# INCERTEZZE: DEFINIZIONI

Il termine incertezze si riferisce a circostanze atte ad influenzare il bilancio, connesse ad azioni o eventi futuri ed incerti al di fuori del controllo degli amministratori alla data di redazione del bilancio.

Tra le incertezze rientrano anche i problemi connessi alla continuità aziendale (Rinvio a ISA Italia 570).

Una incertezza è **significativa** se l'entità del suo impatto potenziale e la probabilità che essa si verifichi è tale che, a giudizio del revisore, si rende necessaria un'**informativa appropriata sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza** al fine di una corretta rappresentazione del bilancio, in presenza di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, ovvero al fine di un bilancio non fuorviante, in presenza di un quadro normativo basato sulla conformità.

# INCERTEZZE SIGNIFICATIVE

## Effetti sul giudizio

Se, in presenza di una incertezza significativa, il revisore ritiene che il trattamento contabile (inclusa l'informativa) sia adeguato, esprimerà un **giudizio senza modifica**, aggiungendo, se ritenuto opportuno, uno specifico paragrafo che contenga la dicitura "Richiamo d'informativa".

Se, in presenza di una incertezza significativa, il revisore ritiene che il trattamento contabile (inclusa l'informativa) non sia adeguato, esprimerà un **giudizio con rilievi**, ovvero un **giudizio negativo**, a seconda delle circostanze.

# MOLTEPLICI INCERTEZZE

ISA Italia 705 par. 10

## Effetti sul giudizio

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