



RELAZIONE DEL REVISORE AL BILANCIO: RICHIAMI DI INFORMATIVA E MODIFICHE DEL GIUDIZIO

ISA Italia n. 705
MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

Perugia, 24/05/2019

Beatrice Amaturo
Dante Valobra
Marco Magnanelli
Stefano Tonerini



Agenda

- Tipologie di giudizi con modifiche
- Obiettivi
- Definizioni
- Circostanze in cui è richiesta una modifica al giudizio della revisione
- Individuazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore
- La relazione di revisione con modifica del giudizio: forma e contenuto
- La comunicazione con i responsabili delle attività di governance
- Esempi di relazione di revisione con modifiche al giudizio



Introduzione

Oggetto del principio (ISA ITALIA 705 – par.1)

- Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore relativamente **all'emissione di una relazione appropriata nei casi in cui**, nel formarsi un giudizio in conformità al principio di revisione ISA 700, egli concluda che sia necessaria una **modifica al suo giudizio sul bilancio**
- Il presente principio di revisione tratta della **forma e del contenuto della relazione di revisione** nei casi in cui il revisore esprima un **giudizio con modifica**.



Tipologie di giudizi con modifica (ISA ITALIA 705 – par.2)

- Il presente principio di revisione definisce tre tipologie di giudizi con modifica
 - il giudizio con rilievi;
 - il giudizio negativo;
 - la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio
- La decisione su quale tipologia di giudizio con modifica sia appropriata dipende (ISA 705 – par. A1):
 - dalla natura dell'aspetto che dà origine alla modifica;
 - dal giudizio professionale del revisore in merito alla pervasività degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto che dà origine alla modifica sul bilancio.



Tipologie di giudizi con modifica (**ISA ITALIA 705 – par.2**)

- La tabella sotto riportata illustra come il giudizio del revisore sulla natura dell'aspetto che dà origine alla modifica, e sulla pervasività dei suoi effetti o possibili effetti sul bilancio, influisce sulla tipologia di giudizio da esprimere:

Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica	Giudizio del revisore sulla pervasività degli	
	Significativo ma non pervasivo	Significativo e pervasivo
Bilancio significativamente errato	Giudizio con rilievi [per errori o carenza di informativa]	Giudizio negativo
Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	Giudizio con rilievi [per limitazioni alle procedure di revisione]	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio



Obiettivo del revisore (ISA ITALIA 705 – par.4)

- L'obiettivo del revisore è quello di esprimere in modo chiaro un giudizio con modifica appropriato sul bilancio necessario quando:
 - il revisore concluda che sulla **base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio** nel suo complesso **contenga errori significativi**; *ovvero*
 - il revisore **non** sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che **il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi**



Definizioni

Il PdR definisce i seguenti termini: (ISA ITALIA 705 – par.4)

- **Pervasivo:** descrive (con riferimento agli errori) gli effetti degli errori sul bilancio ovvero i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. **Effetti pervasivi** sono quelli che, **a giudizio del revisore:**
 - non si limitano a specifici elementi, conti o voci di bilancio;
 - **pur limitandosi a specifici elementi**, conti o voci del bilancio, **rappresentano** o potrebbero rappresentare una **parte sostanziale del bilancio**, ovvero;
 - con riferimento all'informativa di bilancio, assumono **un'importanza fondamentale** per la **comprensione del bilancio** stesso da parte degli utilizzatori
- **Giudizio con modifica:**
 - Giudizio con rilievi
 - Giudizio negativo
 - Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio



Circostanze in cui è richiesta una modifica al giudizio del revisore **(ISA ITALIA 705 par. 6)**

- Il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione laddove:
 - concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi, ovvero **(ISA ITALIA 705 - Par. A2-A7)**;
 - non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti per concludere che il bilancio non contiene errori significativi **(ISA ITALIA 705 - Par. A8 - A12)**.



Circostanze in cui è richiesta una modifica al giudizio del revisore

- Potrebbero insorgere **errori significativi** con riferimento a (ISA ITALIA 705 – Par. A3):
 - **Appropriatezza dei principi contabili scelti** (ISA ITALIA 705 – Par. A4-A5);
 - se non c'è coerenza dei principi contabili («PP CC») con quadro normativo su informativa finanziaria applicabile («Quadro Normativo»);
 - se il bilancio e relative note non forniscono una corretta rappresentazione delle operazioni e eventi sottostanti
 - **Applicazione dei principi contabili scelti** (ISA ITALIA 705 – Par. A6);
 - se la Direzione non ha applicato i PP CC in modo coerente con il Quadro Normativo e/o non abbia perseguito coerenza nell'applicazione tra diversi periodi amministrativi e/o operazioni e eventi simili
 - **Appropriatezza o adeguatezza dell'informativa di bilancio** (ISA ITALIA 705 – Par. A7);
 - se il bilancio non include tutte le info richieste dal Quadro Normativo;
 - se le informazioni contenute in bilancio non siano rappresentate in conformità al Quadro Normativo;
 - Se il bilancio non fornisce le informazioni necessarie per conseguire una corretta rappresentazione



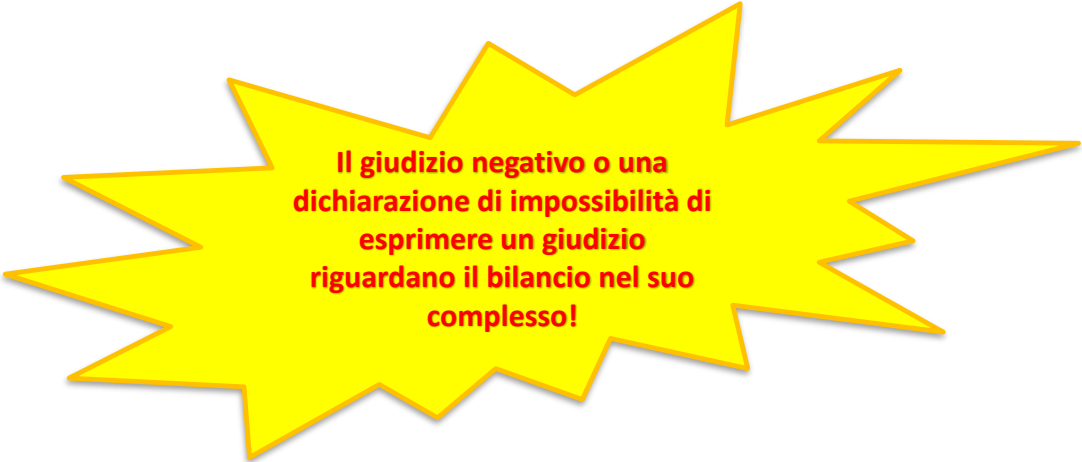
Circostanze in cui è richiesta una modifica al giudizio del revisore

- **Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, derivante da (ISA ITALIA 705 - Par. A8-12):**
 - **Circostanze fuori dal controllo dell'impresa:**
 - registrazioni contabili andate distrutte ovvero sequestrate a tempo indeterminato da parte delle autorità competenti;
 - **Circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro del revisore:**
 - valutazione di una impresa collegata al PN e impossibilità del revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla relativa informazione finanziaria;
 - impossibilità di presenziare all'inventario fisico di magazzino a causa delle tempistiche di conferimento incarico
- **Limitazioni imposte dalla direzione:**
 - limitazioni alla presenza all'inventario;
 - limitazioni alla richiesta conferme esterne su specifici saldi contabili



Individuazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore **(ISA ITALIA 705 par. 7-15)**

- Giudizio con rilievi **(ISA ITALIA 705 par.7)**
- Giudizio negativo **(ISA ITALIA 705 par. 8)**
- Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio **(ISA ITALIA 705. par. 9-14)**



**Il giudizio negativo o una
dichiarazione di impossibilità di
esprimere un giudizio
riguardano il bilancio nel suo
complesso!**



Individuazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore - Il giudizio con rilievi

- Il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi laddove (ISA ITALIA 705 par.7)
 - avendo **acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati**, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme **siano significativi ma non pervasivi** per il bilancio; ovvero;
 - **non** sia in grado di acquisire **elementi probativi sufficienti ed appropriati** sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i **possibili effetti** sul bilancio degli **eventuali errori non individuati** potrebbero essere **significativi ma non pervasivi**.



Individuazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore - Il 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)



Individuazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore – 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);
 - in circostanze estremamente rare caratterizzate da molteplici incertezze, egli concluda che, pur avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, **non sia possibile formarsi un giudizio sul bilancio** a causa della **potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulato sul bilancio (ISA ITALIA 705 par. 10)**



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

- Qualora, successivamente all'accettazione dell'incarico, il revisore venga a conoscenza del fatto che la Direzione ha imposto una *limitazione* allo svolgimento delle procedure di revisione e consideri probabile che ciò renderà necessario esprimere un giudizio con rilievi oppure dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, egli deve chiedere alla Direzione di rimuovere la limitazione. (ISA 705 - Par. 11)
- Laddove la Direzione rifiuti di rimuovere la limitazione, il revisore deve (ISA 705 - Par. 12)
 - **comunicare** tale aspetto ai **responsabili delle attività di governance**;
 - stabilire se sia possibile svolgere **procedure di revisione alternative** al fine di acquisire **elementi probativi sufficienti ed appropriati**



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

- Qualora, il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve stabilirne le implicazioni come riportato nel seguito: (ISA 705 - Par. 13)
 - qualora il revisore concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi, **deve esprimere un giudizio con rilievi**; ovvero
 - qualora il revisore concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi, così che l'espressione di un giudizio con rilievi non sarebbe adeguata per comunicare la gravità della situazione, **egli deve**:
 - **recedere dall'incarico di revisione**, ove ciò sia fattibile e possibile con riferimento alle leggi ed ai regolamenti applicabili; ovvero (Par. A13)
 - **dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio**, qualora non sia fattibile o possibile recedere dall'incarico prima di emettere la relazione di revisione. (Par. A14)



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

- Se il revisore esprime un **giudizio con modifica**, egli deve **intitolare la sezione** contenente il giudizio “**Giudizio con rilievi**”, “**Giudizio negativo**” o “**Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio**”, come appropriato. **(ISA ITALIA 705 - Parr. A17–A19)**
- **Giudizio con rilievi (ISA ITALIA 705 - par. 17)**: se il revisore esprime un **giudizio con rilievi** in ragione di un **errore significativo presente in bilancio** *egli deve dichiarare che a suo giudizio, **ad eccezione** degli effetti dell’aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione «elementi alla base del giudizio con rilievi*:
 - a. *Nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione il bilancio rappresenta correttamente in tutti gli aspetti significativi, (**ovvero fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della [...] in conformità al [quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile*]**); ovvero;*
 - b. *Nel caso di un quadro normativo basato sulla conformità, il bilancio è stato redatto, in tutto gli aspetti significativi, in conformità al [quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile],*

***wording applicabile in caso di incarico conferito ai sensi del D.Lgs 39/2010**



Lettera b) Non applicabile per incarichi D.lgs 39/10!



Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con rilievi - Giudizio del revisore

- Laddove la modifica derivi dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore deve utilizzare per il giudizio con modifica la corrispondente espressione *“ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nella sezione ...”*. (ISA ITALIA 705 - Par. A20)



Esempio relazione Giudizio con rilievi:

Background:

- *Bilancio di esercizio EIP/IFRS- Errore significativo ma non pervasivo su rimanenze di magazzino - Giudizio con rilievi - Nessuna incertezza significativa 570*

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 di esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della*** situazione patrimoniale 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.

Elementi alla base del giudizio con rilievi:

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

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

[Ho] [Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionale (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 di esercizio* della presente relazione.

[Sono indipendente] [Siamo indipendenti] rispetto alla Società ABC S.p.A. (la Società) in conformità alle norme ed ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabile all'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.**



Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio negativo

- **Giudizio negativo (ISA ITALIA - Par. 18)**: laddove il revisore esprima un **giudizio negativo**, egli deve dichiarare che, a suo giudizio, a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione «*Elementi alla base del giudizio negativo*»:
 - a. *Nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il bilancio non rappresenta correttamente, (ovvero non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della [...] in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile*]; ovvero;*
 - b. *Nel caso di un quadro normativo basato sulla conformità, il bilancio non è stato redatto, in tutto gli aspetti significativi, in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile],*

*wording applicabile in caso di incarico conferito
ai sensi del D.Lgs 39/2010

**Lettera b) Non
applicabile per
incarichi D.lgs 39/10!**



Esempio relazione Giudizio negativo:

Background:

- *Bilancio consolidato EIP/IFRS - Bilancio consolidato significativamente errato a causa del mancato consolidamento di una società controllata - Errore significativo ritenuto pervasivo - Giudizio negativo - Nessuna incertezza significativa 570*

Giudizio negativo:

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

A [mio] [nostro] giudizio, **a causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio negativo* della presente relazione, il bilancio consolidato non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della** situazione patrimoniale 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.

Elementi alla base del giudizio negativo:

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

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

[Ho] [Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionale (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 di esercizio* della presente relazione.

[Sono indipendente] [Siamo indipendenti] rispetto alla Società ABC S.p.A. (la Società) in conformità alle norme ed ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabile all'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio.

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



Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di «disclaimer»

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio (ISA ITALIA - Par. 19): Laddove il revisore dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio per il fatto che non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve:

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



Esempio relazione Impossibilità di esprimere un giudizio:

Background:

- Bilancio consolidato ITA GAAP
- Il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad un singolo elemento del bilancio consolidato (elementi probativi sull'informazione finanziaria di una partecipazione in una joint venture che rappresenta oltre il 90% dell'attivo netto del Gruppo)
- È richiesta una descrizione più limitata nella sezione sulle responsabilità del revisore
- Nessuna incertezza significativa 570

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio:

[Sono stato incaricato] [Siamo stati incaricati] di svolgere la revisione contabile del bilancio consolidato del Gruppo ABC S.p.A. (il Gruppo) costituito dalla stato patrimoniale al[gg] [mm] [aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

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

Elementi alla base dell'impossibilità di esprimere un giudizio:

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



Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica - Elementi alla base del giudizio

- In caso di giudizio con modifica, oltre agli elementi specifici richiesti dal PdR **ISA ITALIA 700**, il revisore deve (**ISA ITALIA 705 - par. 20**):
 - rettificare il titolo «*Elementi alla base del giudizio*» in:
 - «*Elementi alla base del giudizio con rilievi*»;
 - «*Elementi alla base del giudizio negativo*»;
 - «*Elementi alla base di dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*»
 - Includere in tale sezione una descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica



Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica - Elementi alla base del giudizio

- Qualora un bilancio contenga un errore significativo che attiene a specifici importi di bilancio (inclusa l'informativa di natura quantitativa contenuta nelle note al bilancio), 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. (ISA ITALIA 705 - Par. 21) (Rif.: Par. A22)
- Qualora il bilancio contenga un errore significativo che attiene alle informazioni di natura descrittiva, il revisore deve includere, nella sezione “Elementi alla base del giudizio”, una spiegazione sui motivi per cui le informazioni di bilancio sono errate (ISA ITALIA 705 - Par. 22)
- Qualora il bilancio contenga un **errore significativo** che attiene alla **mancata presentazione di informazioni obbligatorie**, il revisore deve (ISA ITALIA 705 - Par. 23)
 - discutere con i responsabili delle attività di governance sulla mancata presentazione di tali informazioni;
 - descrivere nella sezione “Elementi alla base del giudizio” la natura delle informazioni omesse;
 - laddove non sia vietato da leggi o regolamenti, includere le informazioni omesse, sempre che ciò sia fattibile e che il revisore abbia acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati sulle informazioni omesse. (Par. A23)



Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica - Elementi alla base del giudizio

- Se la modifica al giudizio deriva **dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati**, il revisore deve includere le ragioni di tale impossibilità nella sezione "Elementi alla base del giudizio" (ISA ITALIA 705 - Par. 24)
- Laddove il revisore esprima un **giudizio con rilievi** o un **giudizio negativo**, egli deve rettificare la dichiarazione sul fatto se siano stati acquisiti gli elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio come richiesto dal paragrafo 28 d) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 includendo le parole "con rilievi" o "negativo", come appropriato.
- **Laddove il revisore dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio**, la relazione di revisione **non deve includere gli elementi richiesti dai paragrafi 28 b) e 28 d) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700.** Tali elementi sono:
 - un riferimento alla sezione della relazione di revisione in cui vengono descritte **le responsabilità del revisore**;
 - una dichiarazione sul fatto se **siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio**
- Anche nel caso in cui il revisore abbia espresso un giudizio negativo o abbia dichiarato l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, egli deve descrivere nella sezione Elementi alla base del giudizio le ragioni di eventuali altri aspetti a lui noti che avrebbero richiesto una modifica al giudizio ed i relativi effetti. (Par. A24)



Esempio relazione Giudizio con rilievi:

Background:

- *Bilancio di esercizio EIP/IFRS - Errore significativo ma non pervasivo su rimanenze di magazzino - Giudizio con rilievi - Nessuna incertezza significativa 570*

Giudizio con rilievi:

[....omissis...]

Elementi alla base del giudizio con rilievi:

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

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

[Ho] [Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionale (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 di esercizio* della presente relazione.

[Sono indipendente] [Siamo indipendenti] rispetto alla Società ABC S.p.A. (la Società) in conformità alle norme ed ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabile all'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.



Esempio relazione Giudizio negativo:

Background:

- *Bilancio consolidato EIP/IFRS - Bilancio consolidato significativamente errato a causa del mancato consolidamento di una società controllata - Errore significativo ritenuto pervasivo - Giudizio negativo - Nessuna incertezza significativa 570*

Giudizio negativo:

[...omissis...]

Elementi alla base del giudizio negativo:

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

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

[Ho] [Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionale (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 di esercizio* della presente relazione.

[Sono indipendente] [Siamo indipendenti] rispetto alla Società ABC S.p.A. (la Società) in conformità alle norme ed ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabile all'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio.

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



Esempio relazione Impossibilità di esprimere un giudizio:

Background:

- Bilancio consolidato ITA GAAP
- Il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad un singolo elemento del bilancio consolidato (elementi probativi sull'informazione finanziaria di una partecipazione in una joint venture che rappresenta oltre il 90% dell'attivo netto del Gruppo)
- È richiesta una descrizione più limitata nella sezione sulle responsabilità del revisore
- Nessuna incertezza significativa 570

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio:

[....omissis...]

Elementi alla base dell'impossibilità di esprimere un giudizio :

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



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

Descrizione della responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio laddove dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio (ISA ITALIA 705 par. 28 / A25)

- Laddove il revisore **dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio** per il fatto che **non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati** è preferibile collocare le seguenti dichiarazioni nella relazione di revisione all'interno della sezione "Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio", come illustrato nella slide successiva.



Esempio relazione Impossibilità di esprimere un giudizio:

Background:

- *Bilancio consolidato ITA GAAP*
- *Il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad un singolo elemento del bilancio consolidato (elementi probativi sull'informazione finanziaria di una partecipazione in una joint venture che rappresenta oltre il 90% dell'attivo netto del Gruppo)*
- *È richiesta una descrizione più limitata nella sezione sulle responsabilità del revisore*
- *Nessuna incertezza significativa 570*

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[....omissis...]

Elementi alla dell'impossibilità di esprimere un giudizio

[....omissis...]

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio consolidato

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

[Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla società ABC S.p.A. in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio.



Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

- Se il revisore prevede di esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, egli deve comunicare ai responsabili delle attività di governance le circostanze da cui deriva la modifica e la formulazione che si propone di utilizzare nella relazione di revisione per tale modifica (ISA ITALIA 705 - Par. 30)
- ciò consente al revisore:
 - di avvisare i responsabili delle attività di governance della modifica (o delle modifiche) che intende formulare e delle ragioni (o circostanze) alla base di tale modifica (o modifiche);
 - di ricercare la condivisione da parte dei responsabili delle attività di governance sull'aspetto (sugli aspetti) da cui deriva la modifica (o le modifiche) ovvero di trovare conferma sugli aspetti del disaccordo esistente con la direzione stessa;
- ciò consente ai responsabili delle attività di governance:
 - di avere l'opportunità, ove appropriato, di fornire al revisore informazioni e spiegazioni ulteriori sull'aspetto (o sugli aspetti) da cui deriva la modifica (o le modifiche) al giudizio



Appendice – Esempi di relazione di revisione

- Relazione di revisione sul bilancio di esercizio che contiene un giudizio con rilievi dovuto ad un errore significativo – IFRS – EIP.



EIP_GIUDIZIO
CON RILIEVI_sep

- Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio con rilievi dovuto ad un errore significativo e pervasivo – IFRS – EIP.



EIP_GIUDIZIO
CON RILIEVI_Consol



Appendice – Esempi di relazione di revisione

- Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio con rilievi dovuto all'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una partecipazione in una collegata estera – IFRS – EIP.



EIP_GIUDIZIO
ON RILIEVI_Conso

- Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriate su un singolo elemento di bilancio – ITA GAAP – NON EIP



ITA
IMPOSSIBILITA'



Appendice – Esempi di relazione di revisione

- Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su più elementi di bilancio – **ITA GAAP – NON EIP.**



ITA GAAP_
MPOSSIBILITA'_Se



Grazie per l'attenzione

Beatrice Amaturò

Dante Valobra

Marco Magnanelli

Stefano Tonerini