

***Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Cagliari***
Ordine dei Dottori Commercialisti

sti e degli Esperti C

Le novità apportate ai principi di revisione ISA Italia nel luglio 2017
Cagliari, 27 novembre 2017

La Relazione di revisione

Antonella Bisestile
Dottore Commercialista e Revisore Legale
Partner Audirevi Srl

Quadro Normativo ad oggi e aggiornamenti

- **Direttiva 43/2006/CE = Decreto Legislativo 27 gennaio 2010 n. 39**
 - Determina MEF-RGS del 23 dicembre 2014 = Emanazione primo SET di Principi ISA Italia
- **Direttiva 34/2013/UE in materia di bilanci d'esercizio e consolidati = Decreto Legislativo del 18 agosto 2015 n.139 che modifica l'art. 14, co. 2, lett. e) del d.lgs. 39/2010**
 - Determina MEF-RGS del 15 giugno 2017 = Emanazione nuovo Principio (SA Italia) 720B
- **Direttiva 56/2014/UE (Direttiva audit) e per gli EIP, Regolamento 537/2014/UE = Decreto Legislativo 17 luglio 2016 n.135 - che modifica ed integra il D.Lgs 39/2010**
 - Determina MEF-RGS del 31 luglio 2017 = Emanazione nuovi ISA Italia 260, 570, 700, **701**, 705, 706 e 710

Motivo degli aggiornamenti 2017: Sintesi

- Modifiche relative alle modalità di redazione della relazione di revisione introdotte dal citato Decreto Legislativo n. 135 del 17 luglio 2016 e, per gli Enti di Interesse Pubblico, dal Regolamento (UE) N. 537/2014 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 16 aprile 2014;
- Modifiche nei principi di revisione internazionali in materia di relazione di revisione, pubblicati dall'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) a gennaio 2015 nell'ambito del progetto "Reporting on Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments".

Processo di aggiornamento ISA Italia

- Il processo di aggiornamento degli ISA Italia in relazione alle modifiche nei principi di revisione internazionali (IAASB gennaio 2015) **NON si è ancora concluso.**
- Attualmente la Commissione MEF ISA Italia sta lavorando all'aggiornamento degli ISA Italia 200, 210, 220, 230, 240, 265, 300, 402, 500, 510, 540, 550, 580 e il 600 e il documento ISQC Italia 1 che saranno oggetto di contenute modifiche (c.d. "*conforming amendments*")
- Inoltre si stanno predisponendo i nuovi documenti ISA Italia 315 e 610

I principi di revisione ISA (Italia) ad oggi

- **Primo set di principi** – Determina MEF 23 dicembre 2014
 - ISA Clarified 2009 dal n.200 al n.720
 - SA Italia 250B (Verifiche periodiche) e SA 720B (Giudizio di coerenza- Relazione sulla Gestione)
 - ISQC Italia 1 (Controllo qualità)
- In vigore da:
 - ISA (Italia) dal n.200 al n. 720 e SA 720B = per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1 gennaio 2015 o successivamente
 - SA 250B e ISQC Italia 1 = in vigore dal 1 gennaio 2015

I principi di revisione ISA (Italia) ad oggi

Aggiornamenti 2017

- Determina MEF 15 giugno 2017 - SA (Italia) 720B
- ✓ In vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 1° luglio 2016

- Determina ISA MEF 31 luglio 2017
 - «Nuovi» ISA (Italia) 260, 570, 700, 705, 706 e 710 in sostituzione dei precedenti
 - «Nuovissimo» ISA (Italia) 701
- ✓ In vigore:
 - Per le **società diverse dagli EIP**, con riferimento alle revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto o successivamente (*è consentita l'applicazione anticipata - vedi entrata in vigore EIP*)
 - Per gli **EIP**, con riferimento alle revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016 o successivamente

Aggiornamenti 2017

- SA (Italia) 720B concernente le responsabilità 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
- «Nuovi» ISA (Italia) in sostituzione dei precedenti :
 - 260 - Comunicazione con i responsabili delle attività di governance
 - 570 - Continuità aziendale
 - 700 - Formazione del giudizio e relazione sul bilancio
 - 705 - Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente
 - 706 - Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente
 - 710 - Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo
- «Nuovissimo» ISA (Italia) 701 concernente la comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente

Entrata in vigore

In termini pratici ciò significa che:

- la prima relazione di revisione sui bilanci di **enti diversi da quelli di interesse pubblico** emessa secondo le nuove regole sarà quella relativa ai bilanci chiusi al **31 dicembre 2017**
- la prima relazione di revisione sui bilanci di **EIP** emessa secondo le nuove regole europee è quella relativa ai bilanci chiusi al **30 giugno 2017** o in data successiva.

Principali novità negli ISA emanati il 31 luglio 2017

Principali novità negli ISA emanati il 31 luglio 2017

Le principali novità contenute nei nuovi ISA Italia riguardano prevalentemente il gruppo ISA Italia 700 e quindi la relazione.

- **L'anticipazione del paragrafo contenente il giudizio di revisione** che deve ora essere posizionato all'inizio della relazione di revisione, seguito immediatamente dopo dal paragrafo "*Elementi alla base del giudizio*";
- Per le sole società EIP, l'introduzione di una sezione *ad hoc* contenente gli **aspetti chiave della revisione contabile** (key audit matters) in modo tale da fornire una maggiore trasparenza sulle attività svolte dal revisore in esecuzione del proprio incarico, migliorando – di conseguenza – il valore comunicativo della relazione (**nuovo ISA Italia 701**);

Principali novità negli ISA emanati il 31 luglio 2017

- Limitatamente alla revisione dei bilanci delle società EIP, l'inserimento del nome del **responsabile dell'incarico di revisione**;
- L'introduzione di una **dichiarazione esplicita di indipendenza** da parte del revisore in conformità alle norme ed ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili;
- L'inserimento di una informativa specifica e dettagliata in merito alla verifica del presupposto della **continuità aziendale** (ISA Italia 570) che include una descrizione delle responsabilità del management e del revisore in merito al rispetto del presupposto del *going concern*. **In presenza di un'incertezza significativa** il revisore è tenuto a richiamare l'attenzione sulla relativa informativa di bilancio, se ritenuta adeguata, ovvero a riflettere tale circostanza nella formulazione del proprio giudizio;
- Una più dettagliata descrizione delle **responsabilità del revisore** e degli aspetti chiave del processo di revisione.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) n. 700 FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E RELAZIONE SUL BILANCIO

- FORMAZIONE DEL GIUDIZIO**
- E RELAZIONE SUL BILANCIO**

Fasi conclusive del processo di revisione

1. Memorandum di fine lavoro
2. Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione – ISA 450
3. Eventi successivi – ISA Italia 560
4. La continuità aziendale – ISA Italia 570
5. Le attestazioni scritte – ISA Italia 580
6. La relazione di revisione – ISA Italia 700

1. Memorandum di fine lavoro

Obiettivi del Memorandum di fine lavoro

- Assicurarsi che:
 - tutti i lavori di revisione e tutti i punti del programma siano stati eseguiti
 - tutti i documenti della società che devono essere rivisti dal revisore, siano stati effettivamente controllati
 - i dossier di lavoro siano correttamente documentati e organizzati

La chiusura: **Lavori indispensabili**

- Eliminare gli ultimi sospesi
- Verificare la “chiusura” dei punti di supervisione e valutare gli errori identificati nel corso della revisione
- Riconciliare i **conti definitivi** con i conti revisionati
- Aggiornare le Caposchede
- Rilevare i punti di revisione che necessitano una continuazione specifica nell’esercizio successivo
- Eventi successivi
- Continuità aziendale
- Ottenere la lettera di attestazione

2. Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione – ISA 450

Oggetto

- Il principio di revisione ISA Italia 450 tratta della responsabilità del revisore di valutare l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio.

Oggetto

(Continua)

- Il revisore, nel formulare le sue conclusioni, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.700, deve tener conto della valutazione dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio in conformità al presente principio di revisione.
- Tale principio è anche collegato al documento (ISA Italia) n. 320 che tratta della responsabilità del revisore nell'applicare il concetto di significatività in modo appropriato nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

Obiettivo

- Pertanto, l'obiettivo del revisore è di valutare:
 - a) l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile;
 - b) l'effetto degli errori non corretti,

Definizioni

Errore

- Per errore si intende una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
- Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali o da frodi. (Rif.: Par. A1)

Definizioni

(continua)

- Laddove il revisore esprima un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, o fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, gli errori comprendono anche quelle rettifiche a importi, classificazioni, presentazioni o informative che, a giudizio del revisore, sono necessarie affinché il bilancio sia rappresentato correttamente in tutti gli aspetti significativi, o fornisca una rappresentazione veritiera e corretta.

Definizioni

(continua)

Errori non corretti

- Si tratta degli errori che il revisore ha complessivamente identificato nel corso della revisione contabile e che non sono stati corretti

Regole del Principio ISA Italia 450

- Insieme degli errori identificati
- Considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile
- Comunicazione e correzione degli errori
- Valutazione dell'effetto degli errori non corretti
- Attestazioni scritte

Insieme degli errori identificati

- Il revisore deve cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili. (Rif.: Parr. A2-A3)
- Gli errori possono derivare:
 - a) da una mancata accuratezza nella raccolta o nell'elaborazione dei dati sulla base dei quali viene redatto il bilancio;
 - b) dall'omissione di un importo o di informativa di bilancio;
 - c) da una errata stima contabile originata dalla mancata rilevazione, o dal chiaro fraintendimento dei fatti;
 - d) da valutazioni della direzione sulle stime contabili considerate irragionevoli, ovvero dalla scelta e dall'applicazione di principi contabili considerati inappropriati.
- Per la definizione di errori dovuti a frodi, si rimanda al principio (ISA Italia) 240

Insieme degli errori identificati

- Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili e non necessitino di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio. “Chiaramente trascurabile” non è un'espressione equivalente a “non significativo”.

Insieme degli errori identificati

- Chiaramente trascurabile
 - Gli aspetti che sono chiaramente trascurabili saranno di un ordine di grandezza del tutto diverso (minore) rispetto alla significatività determinata in conformità al principio (ISA Italia) n. 320, e saranno aspetti chiaramente irrilevanti, sia considerati singolarmente sia nel loro insieme, e a prescindere dal criterio adottato per giudicarli, sia esso riferito all'entità, alla natura o alle circostanze.

Insieme degli errori identificati

Classificazione degli errori

- gli errori oggettivi sono errori sui quali non sussistono dubbi;
- gli errori soggettivi sono costituiti dalle differenze derivanti dalle valutazioni della direzione sulle stime contabili che il revisore considera irragionevoli, o dalla scelta o dall'applicazione di principi contabili che il revisore considera inappropriata;
- gli errori proiettati sono la migliore stima, da parte del revisore, degli errori nelle popolazioni, che implica la proiezione degli errori identificati nei campioni di revisione alle intere popolazioni da cui i campioni sono stati tratti (si rimanda all'ISA Italia 530).

Considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile

Il revisore deve stabilire se sia necessario rivedere la strategia generale 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; ovvero (Rif.: Par. A4)
- b) l'insieme degli errori identificati nel corso della revisione contabile prossimi la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.320. (Rif.: Par. A5)

Comunicazione e correzione degli errori

- Il revisore deve comunicare tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile, ove non vietato da leggi o regolamenti. Il revisore deve richiedere alla direzione di correggere tali errori. (Rif.: Parr. A7-A9)
- Qualora la direzione si rifiuti di correggere alcuni o tutti gli errori comunicati dal revisore, 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. (Rif.: Par. A10)

Valutazione dell'effetto degli errori non corretti

- Prima della valutazione da parte del revisore dell'effetto degli errori non corretti, può rendersi necessario, in fase di final, modificare la significatività determinata in fase preliminare, in conformità al principio (ISA Italia) n. 320, sulla base dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi.

Valutazione dell'effetto degli errori non corretti

(Continua)

- Qualora un singolo errore sia ritenuto significativo, è improbabile che esso possa essere compensato da altri errori.
- Per esempio, qualora un ricavo sia stato sovrastimato in modo significativo, il bilancio nel suo complesso sarà significativamente errato, anche qualora l'effetto dell'errore sull'utile sia del tutto compensato da una equivalente sovrastima dei costi.

Valutazione dell'effetto degli errori non corretti

(Continua)

- Il revisore deve stabilire se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi. A tal fine, il revisore deve considerare:
 - a) l'entità e la natura degli errori, sia relativamente a particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa sia relativamente al bilancio nel suo complesso, e le particolari circostanze in cui si sono verificati; (Rif.: Parr. A13-A17, A19-A20)
 - b) l'effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti, e sul bilancio nel suo complesso. (Rif.: Par. A18)

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 o allegato ad essa. (Rif.: Par. A24)

Documentazione

Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile:
(Rif.: Par. A25)

- a) l'importo al di sotto del quale gli errori sono considerati come chiaramente trascurabili;
- b) tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile e se essi siano stati;
- c) la conclusione del revisore se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, e gli elementi a supporto di tale conclusione

3. Eventi successivi – ISA Italia 560

Oggetto

- Il principio di revisione ISA Italia 560 tratta delle responsabilità del revisore in relazione agli eventi successivi nella revisione contabile del bilancio. (Rif.: Par. A1)

Premessa

- Il bilancio può essere influenzato da determinati eventi che intervengono **successivamente alla data di riferimento del bilancio**. Molti quadri normativi sull'informazione finanziaria identificano due tipologie di eventi:
 - quelli che forniscono evidenza di condizioni che esistevano alla data di riferimento del bilancio;
 - quelli che forniscono evidenza di condizioni che sono emerse successivamente alla data di riferimento del bilancio.

Obiettivo

- Gli obiettivi del revisore sono:
 - a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che consentano di stabilire se gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedono rettifiche, o informativa, siano appropriatamente riflessi nel bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - b) rispondere appropriatamente ai fatti di cui il revisore venga a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione che, se conosciuti dallo stesso a tale data, avrebbero potuto indurlo a rettificare la propria relazione.

Definizione

Eventi successivi

- gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione e i fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione.

Regole

- Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione
- Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio
- Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio

Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione

- Il revisore deve effettuare procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati del fatto che siano stati identificati tutti gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedano rettifiche o informativa nel bilancio.

Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione

Il revisore deve tenere in considerazione la sua valutazione del rischio nel determinare la natura e l'estensione di tali procedure di revisione, che devono includere le seguenti attività: (Rif.: Parr. A7-A8)

- acquisire una comprensione delle procedure stabilite dalla direzione per garantire l'identificazione degli eventi successivi;
- svolgere indagini presso la direzione e, ove appropriato, presso i responsabili delle attività di governance, se siano intervenuti eventi successivi che potrebbero influire sul bilancio; (Rif.: Par. A9)

Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione

(segue)

- leggere gli eventuali verbali delle assemblee dei soci, delle riunioni degli organi con responsabilità direttive e degli organi responsabili delle attività di governance, tenutesi successivamente alla data di riferimento del bilancio e indagare sugli aspetti discussi nel corso delle riunioni i cui verbali non siano ancora disponibili; (Rif.: Par. A10)
- leggere l'ultimo bilancio intermedio dell'impresa successivo alla data di riferimento del bilancio, ove disponibile.

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio

- Se, successivamente alla data della relazione di revisione, **ma prima della data di approvazione del bilancio**, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della propria relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione stessa, egli deve: (Rif.: Par. A11)
 - discutere l'aspetto con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;
 - stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
 - svolgere indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio

- Se la direzione redige un bilancio modificato, il revisore deve:
 - svolgere sulla modifica le procedure di revisione necessarie nelle circostanze;
 - predisporre una nuova relazione di revisione sul bilancio modificato. La nuova relazione di revisione non deve riportare una data antecedente a quella di redazione del bilancio modificato.

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio

- Se la direzione non modifica il bilancio in circostanze in cui il revisore ritenga che lo stesso debba essere modificato, si applica quanto segue:
(Rif.: Parr. A13-A14)
 - se la relazione di revisione non è stata ancora consegnata all'impresa, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica come previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705

(continua)

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio

- se la relazione di revisione **è già stata consegnata** all'impresa, il revisore deve notificare alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance, a meno che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, di non sottoporre il bilancio ai responsabili della sua approvazione prima che le necessarie modifiche siano state apportate.
- Se, ciononostante, il bilancio viene successivamente approvato senza le necessarie modifiche, il revisore deve intraprendere le azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione. (Rif.: Parr. A15-A16)

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio

- **Se, successivamente all'approvazione del bilancio**, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della relazione di revisione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione di revisione, egli deve:
 - discutere l'aspetto con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;
 - stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
 - svolgere indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio

- Se la direzione **redige un bilancio modificato**, il revisore deve: (Rif.: Par. A17)
 - Il revisore deve includere nella propria relazione, nuova o rettificata, un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti che faccia riferimento ad una nota del bilancio in cui vengono discusse in maniera più approfondita le ragioni della modifica apportata al bilancio precedentemente approvato e alla precedente relazione predisposta dal revisore.

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio

- **Se la direzione non pone in essere le misure necessarie** per assicurare che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato siano informati della situazione e non redige un bilancio modificato in circostanze in cui il revisore ritiene che lo stesso debba essere modificato, **il revisore deve notificare alla direzione** ed ai responsabili delle attività di governance, che intraprenderà azioni volte a prevenire che si faccia affidamento in futuro sulla relazione di revisione.

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio

- Se, nonostante tale notifica, la direzione o i responsabili delle attività di governance non pongono in essere le misure necessarie, il revisore deve intraprendere azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione. (Rif.: Par. A18)

5. Le attestazioni scritte – ISA Italia 580

Oggetto

- Il principio di revisione ISA Italia 580 tratta della responsabilità del revisore di acquisire, nella revisione contabile del bilancio, attestazioni scritte dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance.
- L'Appendice 1 elenca gli altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) che contengono specifiche regole in merito alle attestazioni scritte da acquisire su determinati argomenti.

Obiettivo

- Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:
 - acquisire attestazioni scritte dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance sul fatto che essi ritengono di aver adempiuto alle loro responsabilità per la redazione del bilancio e per la completezza delle informazioni fornite al revisore;
 - supportare altri elementi probativi relativi al bilancio, o a specifiche asserzioni in esso contenute, mediante attestazioni scritte se ritenute necessarie dal revisore o richieste da altri principi di revisione;
 - adottare misure appropriate in risposta alle attestazioni scritte fornite dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance, oppure nei casi in cui la direzione, o i responsabili delle attività di governance, non forniscono le attestazioni scritte richieste dal revisore.

Regole

- La direzione a cui richiedere le attestazioni scritte
- Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione
- Altre attestazioni scritte
- Data delle attestazioni scritte e periodo amministrativo (o periodi amministrativi) di riferimento
- Forma delle attestazioni scritte
- Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite

La direzione a cui richiedere le attestazioni scritte

- Il revisore deve richiedere attestazioni scritte alla direzione che abbia un livello di responsabilità per il bilancio appropriato e una conoscenza delle tematiche in questione. (Rif.: Parr. A2-A6)

Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione

- *Redazione del bilancio*
 - Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta sul fatto che essa ha adempiuto alle sue responsabilità relative alla redazione del bilancio
- *Informazioni fornite al revisore e completezza delle operazioni*
 - Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta sul fatto che: essa ha fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti e l'accesso come concordato nei termini dell'incarico di revisione e che tutte le operazioni sono state registrate e riflesse nel bilancio
- *Descrizione delle responsabilità della direzione nelle attestazioni scritte*
 - Le responsabilità della direzione devono essere descritte nelle attestazioni scritte

Altre attestazioni scritte

- Il revisore deve richiedere tali altre attestazioni scritte se stabilisce che sia necessario acquisire una o più attestazioni scritte per supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a una o più asserzioni specifiche in esso contenute. (Rif.: Parr. A10-A13, A14, A22)

Data delle attestazioni scritte e periodo amministrativo (o periodi amministrativi) di riferimento

- La data delle attestazioni scritte deve essere quanto più prossima possibile, ma non successiva, alla data della relazione di revisione sul bilancio.
- Le attestazioni scritte devono riguardare tutti i bilanci e il periodo amministrativo o i periodi amministrativi cui si riferisce la relazione di revisione. (Rif.: Parr. A15-A18)

Forma delle attestazioni scritte

- Le attestazioni scritte devono avere la forma di una lettera di attestazione indirizzata al revisore.
- Laddove leggi o regolamenti richiedano che la direzione rilasci dichiarazioni pubbliche scritte in merito alle proprie responsabilità, ed il revisore stabilisca che tali dichiarazioni forniscono alcune o tutte le attestazioni, non è necessario che gli aspetti oggetto di tali dichiarazioni siano inclusi anche nella lettera di attestazione. (Rif.: Parr. A19-A21)

Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite

- Qualora il revisore abbia **dei dubbi in merito** alla competenza, all'integrità, ai valori etici o alla diligenza della direzione, o alla loro applicazione, oppure all'impegno da parte della direzione in tal senso, egli deve stabilire **quale effetto** possono avere tali dubbi sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e sugli elementi probativi in generale. (Rif.: Parr. A24- A25)

(continua)

Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite

- Qualora il revisore concluda che le attestazioni **scritte non sono attendibili**, egli deve intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 “ Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”.

Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite

- ***Attestazioni scritte richieste e non fornite***
 - Se la direzione non fornisce una o più delle attestazioni scritte richieste, il revisore deve:
 - discutere la questione con la direzione;
 - effettuare una nuova valutazione dell'integrità della direzione e valutare l'effetto che ciò può avere sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e degli elementi probativi in generale;
 - intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione

Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite

- Il revisore deve dichiarare **l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio** in conformità al principio di revisione internazionale qualora:
 - concluda che sussistono sufficienti dubbi sull'integrità della direzione tali da rendere non attendibili le attestazioni scritte, o
 - la direzione non fornisca le attestazioni scritte previste dai paragrafi (Rif.: Parr. A26-A27)

6. La relazione di revisione – ISA Italia 700

ISA (Italia) 700 – Formazione del giudizio e Relazione sul bilancio

- La determina ISA MEF 31 luglio 2017 ha comportato molteplici e significative modifiche nel principio ISA Italia 700 che confluiscono principalmente nella struttura e nel contenuto della relazione sul bilancio
- Di seguito si riportano gli esempi presenti nell'Appendice Italia del principio 700 e precisamente l'esempio relativo
 - ad una relazione sul bilancio di una EIP – non appartenente ad un gruppo – con giudizio senza modifica
 - e di una società NON EIP – non appartenente ad un gruppo – con giudizio senza modifica

ISA (Italia) 700 – Esempio Relazione - EIP

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

[integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

[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, 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)].

ISA (Italia) 700 – Esempio Relazione - EIP

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.

ISA (Italia) 700 – Esempio Relazione - EIP

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.

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

ISA (Italia) 700 – Esempio Relazione - EIP

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

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

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

ISA (Italia) 700 – Esempio Relazione - EIP

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

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

ISA (Italia) 700 – Esempio Relazione - EIP

Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio [e consolidato] della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

[Dichiaro][Dichiariamo] che non sono stati prestati servizi diversi dalla revisione contabile vietati ai sensi dell'art. 5, par. 1, del Regolamento (UE) 537/2014 e che [sono rimasto indipendente] [siamo rimasti indipendenti] rispetto alla Società nell'esecuzione della revisione legale.

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

[Confermo][Confermiamo] che il giudizio sul bilancio d'esercizio espresso nella presente relazione è in linea con quanto indicato nella relazione aggiuntiva destinata al collegio sindacale, nella sua funzione di comitato per il controllo interno e la revisione legale, predisposta ai sensi dell'art. 11 del citato Regolamento.

ISA (Italia) 700 – Esempio Relazione - EIP

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

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

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

ISA (Italia) 700 – Esempio Relazione – NON EIP

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

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

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.

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.

ISA (Italia) 700 – Esempio Relazione – NON EIP

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.

ISA (Italia) 700 – Esempio Relazione – NON EIP

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.

ISA (Italia) 700 – Esempio Relazione – NON EIP

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.

ISA (Italia) 700 – Esempio Relazione – NON EIP

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

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

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Altro

26(I) L'art. 14 del D.Lgs. 39/10 permette che la revisione legale sia effettuata da più revisori legali o più società di revisione legale. In tale circostanza, i soggetti incaricati della revisione legale raggiungono un accordo sui risultati della revisione 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.

Altro

A59(I). Qualora l'incarico di revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, la relazione di revisione è sottoscritta:

- ✓ in caso di conferimento di incarico ad un revisore persona fisica, dal responsabile dell'incarico
- ✓ in caso di conferimento di incarico ad una persona giuridica quale una società di revisione, dai responsabili della revisione che effettuano la revisione per conto della società medesima con l'indicazione della denominazione della persona giuridica
- ✓ in caso di conferimento dell'incarico congiuntamente a più revisori contabili, da tutti i responsabili dell'incarico.

Documenti Final

Raccoglitore	Contenuti	Da predisporre
GENERAL	GF 1 –Memorandum Finale (e allegati – GF 1.1 – GF 1.2 – GF 1.3 – GF 1.4)	Ogni esercizio revisionato
	GF 2 – Procedure per la verifica degli Eventi Successivi	
	GF 3 – Esame del fascicolo di bilancio	
	GF 4 – Lettera di attestazione	
	Relazione di Revisione	

GF 1 - Memorandum Finale

- Definizione della materialità finale
- Analisi dell' andamento dell'esercizio
- Valutazione degli errori riscontrati
- Follow-up di revisione specifici

GF 1.1 - Definizione della materialità finale

Si ricalcola la materialità utilizzando i dati definitivi di bilancio

GF 1.2 - Analisi andamento dell'esercizio

- **Commento** delle principali variazioni che hanno caratterizzato la situazione patrimoniale e finanziaria e l'andamento reddituale

GF 1.3 - Valutazione degli errori riscontrati

- Le rettifiche e riclassifiche sono rapportate ai singoli valori di bilancio e ad alcuni aggregati di valori al fine di apprezzarne la *significatività*.
- E' importante quantificare l'effetto complessivo che le rettifiche individuate hanno sui singoli aggregati di bilancio (*errore probabile aggregato*) e la valutazione della significatività di tali aggiustamenti rispetto al bilancio considerato nella sua globalità.

GF 1.4 - Follow-up di revisione specifici

Verificare che particolari punti di verifica (circularizzazioni, adempimenti legali, etc.) siano soddisfacentemente portati a termine

GF 2 – Procedure per la verifica degli Eventi Successivi

- Il revisore deve effettuare specifiche procedure sugli eventi significativi verificatisi fino alla data della relazione di revisione.
- Queste procedure sono aggiuntive rispetto a quelle normalmente applicate (cut-off di magazzino, fatture da ricevere, Fondo svalutazione crediti)

Prima della relazione

Procedure specifiche

- Lettura dei verbali Assemblee, CdA, Collegio Sindacale
- Esame dell'ultima situazione infrannuale disponibile
- Esame del budget
- Eventuali aggiornamenti di pareri legali

Prima della relazione

Procedure specifiche (segue)

- Richieste alla Direzione su:
 - Situazione di voci contabilizzate su base di stime (cause legali)
 - Nuovi mutui, impegni, garanzie prestate
 - Vendita (certa o pianificata) di attivo fuori dalla gestione ordinaria
 - Emissioni (avvenute o programmate) di nuove azioni e/o obbligazioni,
 - Operazioni di finanza straordinaria
 - Espropriazione o distruzione di attività
 - Evoluzione delle aree di rischio o di passività potenziali

Dopo la relazione

Se in questo periodo il revisore viene a conoscenza, in qualunque modo, di eventi successivi significativi deve:

- Valutare se influenzano il bilancio
- Discuterli con CdA e Sindaci
- Prendere le decisioni conseguenti

Se gli amministratori modificano il bilancio il revisore deve:

- svolgere le procedure di revisione necessarie
- emettere una nuova relazione, ritirando la precedente

Dopo la relazione

Se gli Amministratori non modificano il bilancio nel caso il revisore lo ritenga necessario il revisore dovrà:

- ritirare la relazione emessa
- impedire che i terzi vi facciano affidamento
- comunicarlo al Collegio Sindacale
- emettere una nuova relazione che terrà conto dei disaccordi con gli amministratori

GF 3 – Esame del fascicolo di bilancio

Prima del rilascio della relazione di revisione, si deve ottenere dal cliente la seguente documentazione:

- ✓ Fascicolo di Bilancio firmato
- ✓ Lettera di attestazione (Representation letter) con la medesima data della Relazione di revisione
- ✓ Relazione del Collegio Sindacale

GF 4 - Lettera di Attestazione

Il revisore deve ottenere dalla Direzione:

- evidenza del riconoscimento della propria responsabilità per la corretta predisposizione del fascicolo di bilancio;
- certezza sull'avvenuta approvazione del progetto di bilancio;
- attestazioni scritte su aspetti significativi del bilancio.

La Lettera di Attestazione

Le attestazioni della Direzione consentono al revisore di ottenere conferma della completezza, autenticità e attendibilità della documentazione messa a disposizione ai fini dell'espletamento della sua attività e della correttezza ed esattezza delle informazioni ivi contenute oltre a quelle comunicate verbalmente.

La Lettera di Attestazione

Il mancato rilascio della lettera di attestazione costituisce una limitazione del processo di revisione che necessariamente impatta sulla relazione emessa dal revisore.



Audirevi - Scuola
di Alta Formazione Professionalizzante
P.zza Velasca 5 – 20122 Milano

Tel.: +39 02.87070700
Mail: formazione@audirevi.it
Sito web: www.audireviscuola.it • www.audirevi.it