

**PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA) 700  
FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E RELAZIONE SUL BILANCIO**

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva)

**Indice**

	Paragrafo
<b>Introduzione</b>	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale .....	1-4
Data di entrata in vigore .....	5
<b>Obiettivi</b> .....	6
<b>Definizioni</b> .....	7-9
<b>Regole</b>	
Formazione del giudizio sul bilancio .....	10-15
Tipologie di giudizio .....	16-19
Relazione di revisione .....	20-45
Informazioni supplementari presentate insieme al bilancio .....	46-47
<b>Linee guida ed altro materiale esplicativo</b>	
Aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa .....	A1-A3
Rappresentazione dell'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulle informazioni confluite in bilancio .....	A4
Descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile .....	A5-A10
Tipologie di giudizio .....	A11-A12
Relazione di revisione .....	A13-A44
Informazioni supplementari presentate insieme al bilancio .....	A45-A51
Appendice: Esempi di relazioni di revisione sul bilancio	

Il principio di revisione internazionale n. 700 “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”.

## Introduzione

### Oggetto del presente principio di revisione internazionale

1. Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore per la formazione del giudizio sul bilancio. Esso tratta altresì della forma e del contenuto della relazione di revisione emessa in esito alla revisione contabile del bilancio.
2. I principi di revisione internazionali n. 705<sup>1</sup> e n. 706<sup>2</sup> trattano della forma e del contenuto della relazione di revisione nei casi in cui il revisore esprima nella relazione di revisione un giudizio con modifica o vi inserisca un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti.
3. Il presente principio di revisione è predisposto con riferimento a un bilancio redatto per scopi di carattere generale. Il principio di revisione internazionale n. 800<sup>3</sup> tratta delle considerazioni specifiche riguardanti i casi in cui il bilancio sia predisposto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria redatta per scopi specifici. Il principio di revisione internazionale n. 805<sup>4</sup> tratta delle considerazioni specifiche riguardanti la revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio, ovvero di uno specifico elemento, conto o voce del prospetto.
4. Il presente principio di revisione favorisce l'uniformità nella predisposizione delle relazioni di revisione. Laddove la revisione contabile sia stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali, l'uniformità nella predisposizione delle relazioni di revisione favorisce la credibilità all'interno del mercato globale rendendo più facilmente riconoscibili le revisioni contabili svolte in conformità a principi universalmente riconosciuti. L'uniformità contribuisce altresì a favorire la comprensione delle relazioni di revisione da parte dell'utilizzatore e ad individuare circostanze inusuali ove queste ricorrano.

### Data di entrata in vigore

5. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva.

---

<sup>1</sup> Principio di revisione internazionale n. 705, "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".

<sup>2</sup> Principio di revisione internazionale n. 706, "Richiami d'informazione e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente".

<sup>3</sup> Principio di revisione internazionale n. 800, "Considerazioni specifiche – Revisione contabile di un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici".

<sup>4</sup> Principio di revisione internazionale n. 805, "Considerazioni specifiche – Revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio, o di uno specifico elemento, conto o voce del prospetto".

## Obiettivi

6. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:
- a) formarsi un giudizio sul bilancio sulla base della valutazione delle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti;
  - b) esprimere chiaramente tale giudizio mediante una relazione scritta che descriva anche gli elementi su cui è basato il giudizio.

## Definizioni

7. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:
- a) Bilancio redatto per scopi di carattere generale – Bilancio redatto in conformità a un quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi di carattere generale.
  - b) Quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi di carattere generale – Un quadro normativo sull’informazione finanziaria configurato al fine di soddisfare le comuni esigenze di informazione finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori. Il quadro normativo sull’informazione finanziaria può essere un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione ovvero un quadro normativo basato sulla conformità.

Il termine “quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione” è utilizzato quando si fa riferimento ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo stesso ed inoltre:

- i) riconosca esplicitamente o implicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificatamente richieste dal quadro normativo di riferimento; ovvero
- ii) riconosca esplicitamente che per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio può essere necessario che la direzione deroghi ad una disposizione del quadro normativo. Si presume che tali deroghe siano necessarie soltanto in circostanze estremamente rare.

Il termine “quadro normativo basato sulla conformità” è utilizzato per fare riferimento ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ma che non riconosca gli aspetti soprammenzionati ai punti i) o ii).<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Principio di revisione internazionale n. 200, “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”, paragrafo 13 a).

- c) Giudizio senza modifica – Il giudizio espresso dal revisore laddove concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile.<sup>6</sup>
8. Quando nel presente principio di revisione si fa riferimento al “bilancio” si intende “un bilancio, incluse le relative note, redatto per scopi di carattere generale”. Le relative note comprendono solitamente una sintesi dei principi contabili significativi e altre note esplicative. Le disposizioni del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile stabiliscono la forma ed il contenuto del bilancio, e ciò che costituisce un bilancio.
9. Quando, nel presente principio di revisione si fa riferimento a “International Financial Reporting Standards”, si intendono i principi contabili internazionali emanati dall’International Accounting Standards Board, mentre quando si fa riferimento a “International Public Sector Accounting Standards” si intendono i principi contabili internazionali per il settore pubblico emanati dall’International Public Sector Accounting Standards Board.

## Regole

### Formazione del giudizio sul bilancio

10. Il revisore deve formarsi un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile.<sup>7,8</sup>
11. Ai fini della formazione di tale giudizio, il revisore deve concludere se egli abbia acquisito una ragionevole sicurezza sul fatto che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi ovvero a comportamenti o eventi non intenzionali. Tale conclusione complessiva deve tenere conto:
- della conclusione del revisore in merito al fatto se siano stati acquisiti sufficienti ed appropriati elementi probativi, in conformità al principio di revisione internazionale n. 330;<sup>9</sup>
  - della conclusione del revisore in merito al fatto se gli errori non cor-

<sup>6</sup> I paragrafi 35-36 presentano le espressioni utilizzate per formulare tale giudizio rispettivamente nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione e di un quadro normativo basato sulla conformità.

<sup>7</sup> Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo 11.

<sup>8</sup> I paragrafi 35-36 presentano le espressioni utilizzate per formulare tale giudizio rispettivamente nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione e di un quadro normativo basato sulla conformità.

<sup>9</sup> Principio di revisione internazionale n. 330, “Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati”, paragrafo 26.

retti, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, in conformità al principio di revisione internazionale n. 450;<sup>10</sup>

- c) delle valutazioni richieste ai paragrafi 12-15.
12. Il revisore deve valutare se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale valutazione deve includere la considerazione degli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni della direzione. (Rif.: Parr. A1-A3)
13. In particolare, il revisore deve valutare se, alla luce delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:
- a) il bilancio esponga adeguatamente i principi contabili significativi scelti e applicati;
  - b) i principi contabili scelti e applicati siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e siano appropriati;
  - c) le stime contabili effettuate dalla direzione siano ragionevoli;
  - d) le informazioni presentate in bilancio siano rilevanti, attendibili, comparabili e comprensibili;
  - e) il bilancio fornisca un'informativa adeguata che consenta ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulle informazioni confluite in bilancio; (Rif.: Par. A4)
  - f) la terminologia utilizzata in bilancio, inclusa l'intestazione di ciascun prospetto di bilancio, sia appropriata.
14. Qualora il bilancio sia redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la valutazione richiesta ai paragrafi 12-13 deve tenere altresì in considerazione se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione. La valutazione del revisore in merito al fatto se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione deve considerare:
- a) la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso;
  - b) se il bilancio, incluse le relative note, rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.
15. Il revisore deve valutare se il bilancio faccia riferimento in modo adeguato

<sup>10</sup> Principio di revisione internazionale n. 450, "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile", paragrafo 11.

al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ovvero lo descriva adeguatamente. (Rif.: Parr. A5-A10)

### Tipologie di giudizio

16. Il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica nel caso in cui concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
17. Qualora il revisore:
  - a) concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero
  - b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi,

il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale n. 705.

18. Qualora il bilancio redatto in conformità alle disposizioni di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione non fornisca tale rappresentazione, il revisore deve discutere la questione con la direzione e, a seconda delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del modo in cui viene risolta tale questione, deve stabilire se sia necessario esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale n. 705. (Rif.: Par. A11)
19. Quando il bilancio è redatto secondo le disposizioni di un quadro normativo basato sulla conformità, il revisore non è tenuto a valutare se il bilancio fornisce una corretta rappresentazione. Tuttavia, qualora in circostanze estremamente rare, il revisore concluda che il bilancio sia fuorviante, egli deve discutere la questione con la direzione e, a seconda del modo in cui la stessa viene risolta, deve stabilire se, e con quali modalità, darne comunicazione nella relazione di revisione. (Rif.: Par. A12)

### Relazione di revisione

20. La relazione di revisione deve essere in forma scritta. (Rif.: Parr. A13-A14)

*Relazione di revisione per le revisioni contabili svolte in conformità ai principi di revisione internazionali*

#### Titolo

21. La relazione di revisione deve avere un titolo che indichi chiaramente che essa costituisce la relazione di un revisore indipendente. (Rif.: Par. A15)

## Destinatario

22. La relazione di revisione deve indicare il destinatario secondo quanto richiesto dalle circostanze dell'incarico. (Rif.: Par. A16)

## Paragrafo introduttivo

23. Il paragrafo introduttivo nella relazione di revisione deve: (Rif.: Parr. A17-A19)
- a) identificare l'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
  - b) dichiarare che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
  - c) identificare l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio;
  - d) fare riferimento alla sintesi dei principi contabili significativi e alle altre note esplicative;
  - e) specificare la data o il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto che costituisce il bilancio.

## Responsabilità della direzione per il bilancio

24. Tale sezione della relazione di revisione descrive le responsabilità di coloro che nell'ambito dell'organizzazione sono responsabili per la redazione del bilancio. Non è necessario che la relazione di revisione faccia specifico riferimento alla "direzione", ma deve utilizzare il termine più appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico. In alcuni ordinamenti giuridici può essere appropriato il riferimento ai responsabili delle attività di governance.
25. La relazione di revisione deve includere una sezione dal titolo "Responsabilità della direzione [o altro termine appropriato] per il bilancio".
26. La relazione di revisione deve descrivere la responsabilità della direzione per la redazione del bilancio. La descrizione deve illustrare che la direzione è responsabile per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. (Rif.: Parr. A20-A23)
27. Laddove il bilancio sia redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, l'illustrazione, nella relazione di revisione, della responsabilità della direzione per il bilancio deve fare riferimento alla "redazione e corretta rappresentazione del bilancio" ovvero alla "redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta", come appropriato nelle circostanze.

## Responsabilità del revisore

28. La relazione di revisione deve includere una sezione dal titolo “Responsabilità del revisore”.
29. La relazione di revisione deve dichiarare che la responsabilità del revisore è quella di esprimere un giudizio sul bilancio sulla base della revisione contabile. (Rif.: Par. A24)
30. La relazione di revisione deve dichiarare che la revisione contabile è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali. La relazione di revisione deve anche illustrare che tali principi richiedono che il revisore rispetti i principi etici e che pianifichi e svolga la revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio non contenga errori significativi. (Rif.: Parr. A25-A26)
31. La relazione di revisione deve descrivere la revisione contabile dichiarando quanto di seguito riportato:
  - a) la revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti in bilancio;
  - b) le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell’effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell’impresa, al fine di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull’efficacia del controllo interno dell’impresa. Nelle circostanze in cui il revisore ha anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull’efficacia del controllo interno congiuntamente alla revisione contabile del bilancio, il revisore deve omettere la frase secondo cui la considerazione da parte del revisore del controllo interno non è finalizzata all’espressione di un giudizio sull’efficacia del controllo interno stesso;
  - c) la revisione contabile comprende anche una valutazione dell’appropriatezza dei principi contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, nonché la valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.
32. Laddove il bilancio sia redatto in conformità a un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la descrizione della revisione contabile nella relazione di revisione deve fare riferimento alla “redazione e corretta rappresentazione del bilancio da parte dell’impresa” ovvero “alla redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta”, come appropriato nelle circostanze.



33. La relazione di revisione deve dichiarare se il revisore ritiene di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati sui cui basare il proprio giudizio.

#### Giudizio del revisore

34. La relazione di revisione deve includere una sezione dal titolo “Giudizio”.
35. Nell’esprimere un giudizio senza modifica sul bilancio redatto in conformità a un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il revisore, a meno che non sia disposto diversamente da leggi o regolamenti, deve utilizzare una delle seguenti espressioni, che sono considerate equivalenti:
- a) il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ... in conformità al [quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile]; ovvero
  - b) il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della ... in conformità al [quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile]. (Rif.: Parr. A27-A33)
36. Nell’esprimere un giudizio senza modifica sul bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla conformità, il giudizio del revisore deve riportare che il bilancio è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al [quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile]. (Rif.: Parr. A27, A29-A33)
37. Qualora, nel giudizio del revisore, il riferimento al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile non riguardi gli International Financial Reporting Standards emanati dall’International Accounting Standards Board, né gli International Public Sector Accounting Standards emanati dall’International Public Sector Accounting Standards Board, il giudizio del revisore deve identificare l’ordinamento giuridico di origine del quadro normativo di riferimento.

#### Altri obblighi di reportistica

38. Qualora il revisore nella relazione di revisione sul bilancio assolva ad altri obblighi di reportistica che si aggiungono alla responsabilità del revisore stabilita dai principi di revisione internazionali per l’emissione della relazione di revisione sul bilancio, tali ulteriori obblighi devono essere assolti in una sezione separata della relazione di revisione, che deve riportare il sottotitolo “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari” o altro titolo, come appropriato in base ai contenuti della sezione stessa. (Rif.: Parr. A34-A35)
39. Qualora la relazione di revisione contenga una sezione separata su altri obblighi di reportistica, i titoli, le dichiarazioni e le spiegazioni di cui ai pa-

ragrafi 23-37 devono essere inseriti nel paragrafo avente come sottotitolo “Relazione sul bilancio”. La “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari” deve essere inserita a seguire dopo la “Relazione sul bilancio”. (Rif.: Par. A36)

#### Firma del revisore

40. La relazione di revisione deve essere firmata dal revisore. (Rif.: Par. A37)

#### Data della relazione di revisione

41. La relazione di revisione deve riportare una data non antecedente alla data in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio, inclusa l’evidenza che: (Rif.: Parr. A38-A41)
- a) tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, siano stati redatti;
  - b) coloro che ne hanno ufficialmente l’autorità abbiano dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio.

#### Sede del revisore

42. La relazione di revisione deve indicare il luogo nel quale il revisore esercita la propria attività.

#### *Relazione di revisione prescritta da leggi o regolamenti*

43. Nel caso in cui le leggi o i regolamenti di uno specifico ordinamento giuridico richiedano che, nella relazione di revisione, il revisore adotti uno schema o una formulazione specifici, la relazione di revisione deve fare riferimento ai principi di revisione internazionali soltanto qualora essa includa, come minimo, ciascuno dei seguenti elementi: (Rif.: Par. A42)
- a) un titolo;
  - b) un destinatario, secondo quanto richiesto dalle circostanze dell’incarico;
  - c) un paragrafo introduttivo che identifichi il bilancio oggetto di revisione contabile;
  - d) una descrizione della responsabilità della direzione (o altro termine appropriato, si veda al riguardo il paragrafo 24) per la redazione del bilancio;
  - e) una descrizione della responsabilità del revisore per l’espressione del giudizio sul bilancio e della portata della revisione contabile, che includa:

- il riferimento ai principi di revisione internazionali e alle leggi o ai regolamenti;
  - una descrizione della revisione contabile svolta in conformità a tali principi;
- f) un paragrafo sul giudizio che contenga l'espressione del giudizio sul bilancio e il riferimento al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile utilizzato per redigere il bilancio (inclusa l'identificazione dell'ordinamento giuridico di origine di tale quadro normativo, laddove questo non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards o dagli International Public Sector Accounting Standards; si veda al riguardo il paragrafo 37);
- g) la firma del revisore;
- h) la data della relazione di revisione;
- i) la sede del revisore.

*Relazione di revisione per le revisioni contabili svolte in conformità sia ai principi di revisione di uno specifico ordinamento giuridico sia ai principi di revisione internazionali*

44. Un revisore può essere tenuto a svolgere la revisione contabile in conformità ai principi di revisione di uno specifico ordinamento giuridico (i "principi di revisione nazionali"), ma nello svolgimento di tale revisione contabile può aver altresì rispettato i principi di revisione internazionali. In tal caso, la relazione di revisione può fare riferimento ai principi di revisione internazionali oltre che ai principi di revisione nazionali, ma il revisore deve inserire tale riferimento soltanto se: (Rif.: Parr. A43-A44)
- a) tra le regole dei principi di revisione nazionali e quelle dei principi di revisione internazionali non sussistano conflitti che porterebbero il revisore i) a formarsi un giudizio diverso, ovvero ii) a non includere un richiamo d'informativa che, nelle particolari circostanze, è richiesto dai principi di revisione internazionali;
- b) la relazione di revisione includa, come minimo, ciascuno degli elementi elencati nel paragrafo 43, punti a) i), nel caso in cui il revisore adotti lo schema o la formulazione indicati dai principi di revisione nazionali. Il riferimento alle leggi o ai regolamenti di cui al paragrafo 43 punto e) deve essere letto come un riferimento ai principi di revisione nazionali. La relazione di revisione deve pertanto identificare tali principi di revisione nazionali.
45. Laddove la relazione di revisione faccia riferimento sia ai principi di revisione nazionali sia ai principi di revisione internazionali, essa deve identificare l'ordinamento giuridico di origine dei principi di revisione nazionali.

**Informazioni supplementari presentate insieme al bilancio (Rif.: Parr. A45-A51)**

46. Qualora insieme al bilancio oggetto di revisione contabile siano presentate informazioni supplementari non richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il revisore deve valutare se tali informazioni supplementari siano distinte in modo chiaro dal bilancio oggetto di revisione contabile. Qualora tali informazioni supplementari non siano chiaramente distinte dal bilancio oggetto di revisione contabile, il revisore deve chiedere alla direzione di cambiare le modalità di presentazione delle informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile. Qualora la direzione si rifiuti di farlo, il revisore deve illustrare nella relazione di revisione che tali informazioni supplementari non sono state oggetto di revisione contabile.
47. Il giudizio del revisore deve riguardare quelle informazioni supplementari che pur non richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile costituiscono comunque parte integrante del bilancio in quanto non possono essere distinte in modo chiaro dal bilancio oggetto di revisione contabile in ragione della loro natura e delle modalità con cui sono presentate.

\* \* \*

**Linee guida ed altro materiale esplicativo****Aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa (Rif.: Par. 12)**

- A1. La direzione effettua numerose valutazioni in merito agli importi e alle informazioni contenuti in bilancio.
- A2. Il principio di revisione internazionale n. 260 illustra gli aspetti qualitativi delle prassi contabili.<sup>11</sup> Nel considerare gli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, il revisore può venire a conoscenza di possibili ingerenze nelle valutazioni della direzione. Il revisore può concludere che l'effetto di una mancanza di neutralità, insieme all'effetto degli errori non corretti, renda il bilancio nel suo complesso significativamente errato. Gli indicatori di una mancanza di neutralità che possono influenzare la valutazione del revisore in merito al fatto se il bilancio nel suo complesso sia significativamente errato includono quanto segue:
- la selezione da parte della direzione nella correzione degli errori portati alla sua attenzione nel corso della revisione contabile (per esempio, la correzione degli errori che hanno l'effetto di accrescere gli utili contabilizzati, e la mancata correzione degli errori che hanno l'effetto di ridurre tali utili);

<sup>11</sup> Principio di revisione internazionale n. 260, "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", Appendice 2.

- le possibili ingerenze della direzione nell'effettuazione delle stime contabili.

A3. Il principio di revisione internazionale n. 540 tratta delle possibili ingerenze della direzione nell'effettuazione delle stime contabili.<sup>12</sup> Nel trarre le conclusioni sulla ragionevolezza delle singole stime contabili, l'esistenza di indicatori di possibili ingerenze della direzione non comporta di per sé la presenza di errori. Essa può, tuttavia, influire sulla valutazione del revisore in merito al fatto se il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

### **Rappresentazione dell'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulle informazioni confluite in bilancio (Rif.: Par. 13 e)**

A4. Di norma il bilancio redatto in conformità a un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria, il risultato economico ed i flussi di cassa dell'impresa. In tali circostanze, il revisore valuta se il bilancio fornisca un'informazione adeguata per consentire ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sul risultato economico e sui flussi di cassa dell'impresa.

### **Descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (Rif.: Par. 15)**

- A5. Come spiegato nel principio di revisione internazionale n. 200, la redazione del bilancio da parte della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance, richiede l'inserimento in bilancio di un'adeguata descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.<sup>13</sup> Tale descrizione è importante poiché indica agli utilizzatori del bilancio il quadro normativo di riferimento su cui si basa il bilancio stesso.
- A6. La descrizione riguardo al fatto che il bilancio è stato redatto in conformità ad un determinato quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile risulta appropriata soltanto qualora il bilancio sia conforme a tutte le disposizioni di tale quadro normativo vigenti nel periodo amministrativo di riferimento del bilancio.
- A7. Una descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile che contenga un linguaggio che qualifica o limita in modo impreciso il quadro stesso (per esempio, "il bilancio è sostanzialmente conforme agli International Financial Reporting Standards"), non costituisce una descrizione adeguata di tale quadro normativo in quanto può risultare fuorviante per gli utilizzatori del bilancio.

<sup>12</sup> Principio di revisione internazionale n. 540, "Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa", paragrafo 21.

<sup>13</sup> Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafi A2-A3.

*Riferimento a più quadri normativi sull'informazione finanziaria*

- A8. In alcuni casi, il bilancio può indicare che è stato redatto in conformità a due quadri normativi sull'informazione finanziaria (per esempio, il quadro normativo nazionale e gli International Financial Reporting Standards). Ciò può accadere qualora la direzione sia tenuta a redigere il bilancio in conformità ai due quadri normativi, ovvero lo abbia scelto volontariamente; in tali casi, entrambi sono definibili quali quadri normativi sull'informazione finanziaria applicabili. Tale descrizione è appropriata soltanto qualora il bilancio sia conforme rispettivamente a ciascuno dei due quadri normativi di riferimento. Per poter essere considerato come redatto in conformità ad entrambi i quadri normativi di riferimento, è necessario che il bilancio sia conforme contemporaneamente ad entrambi i quadri normativi senza che siano necessari prospetti di riconciliazione. Nella pratica, è improbabile che tali conformità si realizzino simultaneamente, a meno che l'ordinamento giuridico abbia adottato quale proprio quadro normativo nazionale anche l'altro quadro normativo (per esempio gli International Financial Reporting Standards), ovvero abbia rimosso tutti gli ostacoli che impediscano di conformarsi ad esso.
- A9. Un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria che contenga una nota o un prospetto supplementare di riconciliazione dei risultati esposti con quelli che sarebbero stati rappresentati se si fossero osservate le disposizioni di un altro quadro normativo di riferimento, non è redatto in conformità con tale altro quadro normativo. Ciò in quanto il bilancio non include tutte le informazioni nelle modalità previste dall'altro quadro normativo.
- A10. Un bilancio può, tuttavia, essere redatto in conformità con un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e, inoltre, descrivere nelle note al bilancio in quale misura esso sia conforme ad un altro quadro normativo (per esempio, un bilancio redatto in conformità al quadro normativo nazionale che descriva altresì in quale misura esso sia conforme anche agli International Financial Reporting Standards). Tale indicazione costituisce un'informazione finanziaria supplementare che, come illustrato al paragrafo 47, si considera parte integrante del bilancio e che, di conseguenza, è oggetto del giudizio del revisore.

**Tipologie di giudizio** (Rif.: Parr. 18-19)

- A11. Possono sussistere casi in cui il bilancio, sebbene redatto in conformità alle disposizioni di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, non consegue tale corretta rappresentazione. In questi casi, la direzione può avere la possibilità di includere nel bilancio informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro normativo ovvero, in circostanze estremamente rare, di derogare ad una disposizione del quadro normativo al fine di fornire una corretta rappresentazione del bilancio.

- A12. Per il revisore sarà estremamente raro considerare fuorviante un bilancio redatto secondo un quadro normativo basato sulla conformità qualora egli, secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale n. 210, abbia stabilito che il quadro normativo è accettabile.<sup>14</sup>

**Relazione di revisione (Rif.: Par. 20)**

- A13. La relazione scritta comprende sia le relazioni emesse in formato cartaceo sia quelle in formato elettronico.
- A14. L'Appendice contiene esempi di relazioni di revisione sul bilancio che comprendono gli elementi di cui ai paragrafi 21-42.

*Relazione di revisione per le revisioni contabili svolte in conformità ai principi di revisione internazionali*

**Titolo (Rif.: Par. 21)**

- A15. Un titolo in cui viene esplicitamente indicato che si tratta della relazione di un revisore indipendente, ad esempio "Relazione del revisore indipendente", attesta che il revisore ha rispettato tutti i principi etici applicabili riguardanti l'indipendenza, distinguendo così la relazione del revisore indipendente da quella emanata da altri soggetti.

**Destinatario (Rif.: Par. 22)**

- A16. Spesso le leggi o i regolamenti specificano a chi debba essere indirizzata la relazione di revisione in quel particolare ordinamento giuridico. La relazione di revisione è solitamente indirizzata a coloro per i quali la stessa è stata redatta, spesso ai soci o ai responsabili delle attività di governance dell'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile.

**Paragrafo introduttivo (Rif.: Par. 23)**

- A17. Il paragrafo introduttivo dichiara, per esempio, che il revisore ha sottoposto a revisione contabile l'allegato bilancio dell'impresa, che è costituito da [dichiarare l'intestazione di ciascuno dei prospetti che costituiscono il bilancio previsti dal quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento, specificando la data o il periodo amministrativo di riferimento di ciascun prospetto] e dalla sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.
- A18. Nel caso in cui il revisore sia a conoscenza del fatto che il bilancio oggetto di revisione contabile sarà incluso in un documento contenente altre

<sup>14</sup> Principio di revisione internazionale n. 210, "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione", paragrafo 6 a).

informazioni, quale una relazione annuale, il revisore, qualora la forma del documento lo permetta, può considerare se specificare i numeri delle pagine corrispondenti al bilancio oggetto di revisione contabile. Ciò aiuta gli utilizzatori ad individuare il bilancio cui la relazione di revisione fa riferimento.

- A19. Il giudizio del revisore riguarda il bilancio così come definito dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Per esempio, nel caso di molti quadri normativi sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, il bilancio include: uno stato patrimoniale, un conto economico, un prospetto dei movimenti di patrimonio netto, un rendiconto finanziario e una sintesi dei principi contabili significativi ed altre note esplicative. In alcuni ordinamenti giuridici, potrebbero essere considerate parte integrante del bilancio anche ulteriori informazioni.

#### Responsabilità della direzione per il bilancio (Rif.: Par. 26)

- A20. Il principio di revisione internazionale n. 200 spiega il presupposto per lo svolgimento della revisione contabile, relativo alle responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance, in conformità ai principi di revisione internazionali.<sup>15</sup> La direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance, si assumono la responsabilità per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione. La direzione si assume altresì la responsabilità per quella parte del controllo interno che ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. La descrizione delle responsabilità della direzione nella relazione di revisione include il riferimento ad entrambe le responsabilità in quanto ciò aiuta a spiegare agli utilizzatori il presupposto per lo svolgimento della revisione contabile.
- A21. Possono sussistere circostanze in cui è appropriato che il revisore apporti delle aggiunte alla descrizione delle responsabilità della direzione di cui al paragrafo 26 in modo da rispecchiare le ulteriori responsabilità relative alla redazione del bilancio nel contesto di un particolare ordinamento giuridico ovvero della natura dell'impresa.
- A22. Il paragrafo 26 è coerente con le modalità con cui le responsabilità sono concordate nella lettera di incarico ovvero in altra forma idonea di accordo scritto, come richiesto dal principio di revisione internazionale n. 210.<sup>16</sup> Tale principio di revisione consente una certa flessibilità precisando che, qualora le leggi o i regolamenti prescrivano le responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance, in merito alla predisposizione dell'informativa finanziaria, il revisore può stabilire che le

<sup>15</sup> Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo 13 j).

<sup>16</sup> Principio di revisione internazionale n. 210, paragrafo 6 b) i)-ii).



leggi o i regolamenti includono responsabilità che, secondo il suo giudizio professionale, siano di fatto equivalenti a quelle previste dal principio di revisione internazionale n. 210. Per descrivere tali responsabilità equivalenti, nella lettera di incarico o in altra forma idonea di accordo scritto, il revisore può utilizzare la stessa formulazione presente in quella legge o in quel regolamento. In questi casi, tale formulazione può essere utilizzata anche nella relazione di revisione per descrivere le responsabilità della direzione secondo quanto richiesto nel paragrafo 26. In altre circostanze, incluso il caso in cui il revisore decida di non utilizzare la formulazione presente nella legge o nel regolamento inserendola nella lettera di incarico, si utilizza la formulazione di cui al paragrafo 26.

- A23. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti che prescrivono le responsabilità della direzione possono fare specifico riferimento ad una responsabilità in merito all'adeguatezza dei libri e delle registrazioni contabili ovvero del sistema contabile. Poiché tali libri, registrazioni contabili e sistemi costituiscono una parte integrante del controllo interno (come definito nel principio di revisione internazionale n. 315),<sup>17</sup> ad essi non fanno specifico riferimento le descrizioni contenute nel principio di revisione internazionale n. 210 e nel paragrafo 26.

#### Responsabilità del revisore (Rif.: Parr. 29-30)

- A24. La relazione di revisione dichiara che la responsabilità del revisore è quella di esprimere un giudizio sul bilancio sulla base della revisione contabile, allo scopo di contrapporla alla responsabilità della direzione che è quella di redigere il bilancio.
- A25. Il riferimento ai principi utilizzati indica agli utilizzatori della relazione di revisione che la revisione contabile è stata svolta in conformità a quei determinati principi.
- A26. In conformità al principio di revisione internazionale n. 200, il revisore non attesta, nella relazione di revisione, la conformità ai principi di revisione internazionali se non si è conformato alle regole del principio di revisione internazionale n. 200 e di tutti gli altri principi di revisione internazionali pertinenti ai fini della revisione contabile.<sup>18</sup>

#### Giudizio del revisore (Rif.: Parr. 35-37)

##### Formulazione del giudizio del revisore prescritta da leggi o regolamenti

- A27. Il principio di revisione internazionale n. 210 illustra che, in alcuni casi, le

<sup>17</sup> Principio di revisione internazionale n. 315, "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera", paragrafo 4 c).

<sup>18</sup> Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo 20.

leggi o i regolamenti dell'ordinamento giuridico di riferimento prescrivono la formulazione della relazione di revisione (che include, in particolare, il giudizio del revisore) con una terminologia che differisce in modo significativo da quella prevista nei principi di revisione internazionali. In tali circostanze, il principio di revisione internazionale n. 210 richiede al revisore di valutare:

- a) se gli utilizzatori possano fraintendere il livello di attendibilità fornito dalla revisione contabile del bilancio e, in caso affermativo,
- b) se una spiegazione aggiuntiva all'interno della relazione di revisione possa attenuare il possibile fraintendimento.

Laddove il revisore concluda che una spiegazione aggiuntiva all'interno della relazione di revisione non possa attenuare il possibile fraintendimento, il principio di revisione internazionale n. 210 richiede al revisore di non accettare l'incarico di revisione, a meno che leggi o regolamenti richiedano di accettarlo. In conformità al principio di revisione internazionale n. 210, una revisione contabile svolta nel rispetto di tali leggi o regolamenti non è conforme ai principi di revisione internazionali. Di conseguenza, il revisore non inserisce nella relazione di revisione alcun riferimento al fatto che la revisione contabile è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali.<sup>19</sup>

Utilizzo dell'espressione "presenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi" ovvero "fornisce una rappresentazione veritiera e corretta"

- A28. L'utilizzo in un determinato ordinamento giuridico dell'espressione "presenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi" ovvero dell'espressione "fornisce una rappresentazione veritiera e corretta" è determinato dalle leggi o dai regolamenti che disciplinano la revisione contabile del bilancio in quel dato ordinamento, ovvero dalla prassi in esso generalmente accettata. Laddove le leggi o i regolamenti richiedano l'utilizzo di una diversa formulazione, tale circostanza non influisce sulla regola indicata al paragrafo 14 del presente principio di revisione in merito alla valutazione da parte del revisore della corretta rappresentazione del bilancio redatto in conformità a un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.

Descrizione delle informazioni presentate in bilancio

- A29. Nel caso di un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il giudizio del revisore dichiara che il bilancio presenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, (ovvero fornisce una rappresentazione veritiera e corretta di) quelle informazioni alla cui presentazione è finalizzato il bilancio, per esempio, nel caso di molti quadri normativi sull'informazione finanziaria con scopi di carattere genera-

<sup>19</sup> Principio di revisione internazionale n. 210, paragrafo 21.

le, la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa alla fine del periodo amministrativo, il suo risultato economico ed i flussi di cassa per il periodo amministrativo chiuso a tale data.

Descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e di come tale quadro possa influire sul giudizio del revisore

A30. L'individuazione, nel giudizio del revisore, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è finalizzata ad informare gli utilizzatori della relazione di revisione circa il contesto in cui viene espresso il giudizio del revisore; tale precisazione non è volta a limitare la valutazione richiesta al paragrafo 14. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è individuato mediante espressioni quali:

“... in conformità agli International Financial Reporting Standards”, ovvero

“... in conformità ai principi contabili generalmente accettati nell'ordinamento giuridico X...”.

A31. Quando il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile comprende principi contabili e disposizioni di legge o regolamentari, il quadro normativo viene individuato mediante espressioni quali, “... in conformità agli International Financial Reporting Standards e alle disposizioni contenute nella Legge [Y] dell'ordinamento giuridico X”. Il principio di revisione internazionale n. 210 tratta delle circostanze in cui sussistono conflitti tra i principi contabili e le disposizioni di legge o regolamentari.<sup>20</sup>

A32. Così come indicato al paragrafo A8, il bilancio può essere redatto in conformità a due quadri normativi sull'informazione finanziaria, che costituiscono pertanto i quadri normativi sull'informazione finanziaria applicabili. Di conseguenza, al momento della formazione del giudizio del revisore sul bilancio, ciascun quadro normativo viene considerato separatamente e, in conformità ai paragrafi 35-36, il giudizio del revisore fa riferimento ad entrambi i quadri normativi secondo le modalità di seguito descritte.

a) Qualora il bilancio sia conforme a ciascuno dei quadri normativi considerato singolarmente, sono espressi due giudizi: un giudizio in merito al fatto se il bilancio è redatto in conformità ad uno dei due quadri normativi sull'informazione finanziaria applicabili (per esempio il quadro normativo nazionale) e un giudizio in merito al fatto se il bilancio è redatto in conformità all'altro quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (per esempio, gli International Financial Reporting Standards). Tali giudizi possono essere espressi separatamente ovvero in una frase unica (per esempio, il bilancio è rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, in con-

<sup>20</sup> Principio di revisione internazionale n. 210, paragrafo 18.

formità ai principi contabili generalmente accettati nell'ordinamento giuridico X e agli International Financial Reporting Standards).

- b) Qualora il bilancio sia conforme soltanto ad uno dei due quadri normativi e non anche all'altro, può essere espresso un giudizio senza modifica se il bilancio è stato redatto in conformità a tale quadro normativo (per esempio il quadro normativo nazionale), ma è espresso un giudizio con modifica per quanto concerne l'altro quadro normativo (per esempio gli International Financial Reporting Standards) in conformità al principio di revisione internazionale n. 705.
- A33. Come indicato al paragrafo A10, il bilancio può attestare la conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e, inoltre, fornire informativa circa la misura in cui sia conforme ad un altro quadro normativo sull'informazione finanziaria. Come spiegato al paragrafo A46, il giudizio di revisione si estende anche a tali informazioni supplementari dal momento che non è possibile distinguerle in modo chiaro dal bilancio.
- a) Qualora l'informativa circa la conformità all'altro quadro normativo sia fuorviante, viene espresso un giudizio con modifica in conformità al principio di revisione internazionale n. 705.
  - b) Qualora l'informativa non sia fuorviante, ma il revisore la giudichi di importanza tale da risultare fondamentale per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori, in conformità al principio di revisione internazionale n. 706 viene aggiunto un richiamo d'informativa per richiamare l'attenzione su tale informativa.

#### Altri obblighi di reportistica (Rif.: Parr. 38-39)

- A34. In alcuni ordinamenti giuridici, il revisore può avere ulteriori obblighi di reportistica su altri aspetti che si aggiungono alla responsabilità del revisore di emettere una relazione sul bilancio, secondo quanto previsto dai principi di revisione internazionali. Per esempio, al revisore può essere chiesto di riportare su alcuni aspetti qualora questi pervengano alla sua attenzione nel corso della revisione contabile del bilancio. In alternativa, al revisore può essere chiesto di svolgere specifiche procedure aggiuntive e di riportarne l'esito, ovvero di esprimere un giudizio su aspetti specifici, quali la corretta tenuta dei libri e delle registrazioni contabili. Sovente i principi di revisione di un determinato ordinamento giuridico forniscono linee guida in merito alle responsabilità del revisore derivanti dagli ulteriori specifici obblighi di reportistica, previsti da quel dato ordinamento.
- A35. In alcuni casi, le leggi o i regolamenti applicabili possono richiedere o consentire al revisore di riportare su tali ulteriori obblighi nell'ambito della relazione di revisione sul bilancio. In altri casi, al revisore può essere richiesto o consentito di riportare su tali obblighi in una relazione separata.
- A36. Tali altri obblighi di reportistica sono affrontati in una sezione separata della

relazione di revisione per distinguerli in modo chiaro dalla responsabilità del revisore relativa all'emissione di una relazione sul bilancio prevista dai principi di revisione internazionali. Ove pertinente, tale sezione può contenere uno o più sottotitoli che descrivono il contenuto del paragrafo o dei paragrafi sugli altri obblighi di reportistica.

Firma del revisore (Rif.: Par. 40)

- A37. La firma è apposta in nome e per conto del soggetto incaricato della revisione o a titolo personale dal revisore, ovvero con entrambe le forme, secondo quanto appropriato per lo specifico ordinamento giuridico. Oltre alla firma del revisore, in alcuni ordinamenti giuridici può essere richiesto al revisore di dichiarare nella relazione di revisione il titolo posseduto nell'ambito della professione contabile o il fatto che il revisore ovvero il soggetto incaricato della revisione, secondo quanto appropriato, è in possesso dell'abilitazione rilasciata dall'autorità preposta in quel dato ordinamento.

Data della relazione di revisione (Rif.: Par. 41)

- A38. La data della relazione di revisione informa gli utilizzatori della stessa sul fatto che il revisore ha tenuto in considerazione l'effetto degli eventi e delle operazioni di cui sia venuto a conoscenza e che si sono verificati fino a quella data. La responsabilità del revisore per gli eventi e le operazioni successivi alla data della relazione di revisione è affrontata nel principio di revisione internazionale n. 560.<sup>21</sup>
- A39. Dal momento che il giudizio del revisore riguarda il bilancio e che il bilancio rientra nelle responsabilità della direzione, il revisore non è nella condizione di concludere che sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati finché non ottenga evidenza del fatto che tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati redatti e che la direzione se ne è assunta la responsabilità.
- A40. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti individuano le persone o gli organi (ad esempio, gli amministratori) che hanno la responsabilità di concludere che tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati redatti, nonché definiscono il necessario processo di approvazione. In questi casi, prima di apporre la data sulla relazione sul bilancio, viene acquisita l'evidenza di tale approvazione. In altri ordinamenti giuridici, tuttavia, il processo di approvazione non è prescritto da leggi o regolamenti. In questi casi, si tengono in considerazione le procedure adottate dall'impresa per la redazione ed il completamento del bilancio con riferimento alla struttura della direzione e della governance d'impresa al fine di identificare le persone o l'organo con l'autorità per concludere che sono stati redatti tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative

<sup>21</sup> Principio di revisione internazionale n. 560, "Eventi successivi", paragrafi 10-17.

note. In alcuni casi, le leggi o i regolamenti individuano il momento all'interno del processo di predisposizione del bilancio in cui ci si aspetta che la revisione contabile sia conclusa.

- A41. In alcuni ordinamenti giuridici viene richiesto che, prima della sua pubblicazione, il bilancio riceva l'approvazione finale degli azionisti. In tali ordinamenti giuridici, l'approvazione finale degli azionisti non è necessaria per il revisore per concludere che sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati. La data di approvazione del bilancio ai fini dei principi di revisione corrisponde alla data antecedente in cui coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità stabiliscono che tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati redatti e coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di essersi assunti la responsabilità di detto bilancio.

*Relazione di revisione prescritta da leggi o regolamenti (Rif.: Par. 43)*

- A42. Il principio di revisione internazionale n. 200 spiega che il revisore può essere tenuto a conformarsi alle disposizioni di legge o regolamentari oltre che ai principi di revisione.<sup>22</sup> In questo caso, il revisore può essere obbligato ad utilizzare, nella relazione di revisione, uno schema o una formulazione diversi da quelli descritti nel presente principio di revisione. Come spiegato nel paragrafo 4, qualora la revisione contabile sia stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali, l'uniformità nella predisposizione delle relazioni di revisione favorisce la credibilità nell'ambito del mercato globale rendendo più facilmente riconoscibili quelle revisioni contabili che siano state svolte in conformità a principi universalmente riconosciuti. Quale le differenze tra le disposizioni di legge o regolamentari ed i principi di revisione internazionali riguardino soltanto lo schema e la formulazione della relazione di revisione e la relazione di revisione includa, come minimo, ciascuno degli elementi individuati al paragrafo 43 ai punti a) i), tale relazione può fare riferimento ai principi di revisione internazionali. Di conseguenza, in tali circostanze si considera che il revisore abbia rispettato le regole dei principi di revisione internazionali, anche laddove lo schema e la formulazione utilizzati nella relazione di revisione siano quelli indicati nelle disposizioni sugli obblighi di informativa previste da leggi o regolamenti. Laddove le disposizioni specifiche di un particolare ordinamento giuridico non siano in conflitto con i principi di revisione internazionali, l'adozione dello schema o della formulazione utilizzati nel presente principio di revisione aiuta gli utilizzatori della relazione di revisione a riconoscere più facilmente che la relazione di revisione in questione è la relazione di una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali. (Il principio di revisione internazionale n. 210 tratta delle circostanze in cui leggi o regolamenti prescrivono lo schema o la formulazione della relazione di revisione che differiscono in modo significativo da quelli previsti nei principi di revisione).

<sup>22</sup> Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo A55.

*Relazione di revisione per le revisioni contabili svolte in conformità sia ai principi di revisione di uno specifico ordinamento giuridico sia ai principi di revisione internazionali (Rif.: Par. 44)*

- A43. Il revisore, nella relazione di revisione, può fare riferimento al fatto che la revisione contabile è stata svolta in conformità sia ai principi di revisione internazionali sia ai principi di revisione nazionali qualora, oltre a rispettare i principi di revisione nazionali, il revisore si conformi a ciascuno dei principi di revisione internazionali pertinenti ai fini della revisione contabile.<sup>23</sup>
- A44. Il riferimento sia ai principi di revisione internazionali sia ai principi di revisione nazionali non è appropriato qualora sussista un conflitto tra le regole dei principi di revisione internazionali e quelle dei principi di revisione nazionali tale per cui il revisore potrebbe essere indotto a formarsi un giudizio diverso ovvero a non inserire un richiamo d’informativa richiesto, nelle particolari circostanze, dai principi di revisione internazionali. Per esempio, alcuni principi di revisione nazionali vietano al revisore di inserire un richiamo d’informativa per evidenziare problematiche relative alla continuità aziendale, mentre il principio di revisione internazionale n. 570, in queste circostanze, richiede al revisore di aggiungere un richiamo d’informativa.<sup>24</sup> In questo caso, la relazione di revisione fa riferimento unicamente a quei principi di revisione (nazionali o internazionali) in conformità ai quali la relazione stessa è stata predisposta.

#### **Informazioni supplementari presentate insieme al bilancio (Rif.: Parr. 46-47)**

- A45. In alcune circostanze, l’impresa può essere obbligata da leggi, regolamenti o principi, ovvero può scegliere volontariamente, di presentare insieme al bilancio delle informazioni supplementari non richieste dal quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile. Per esempio, le informazioni supplementari potrebbero essere presentate per migliorare la comprensione da parte dell’utilizzatore del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile ovvero per fornire spiegazioni aggiuntive in merito a specifiche voci di un prospetto di bilancio. Tali informazioni sono solitamente presentate in tabelle supplementari ovvero come note aggiuntive.
- A46. Il giudizio del revisore si estende anche alle informazioni supplementari che non possono essere distinte in modo chiaro dal bilancio in ragione della loro natura e delle modalità con cui sono presentate. Per esempio, ciò si verifica quando le note al bilancio includono una spiegazione della misura in cui il bilancio sia conforme ad un altro quadro normativo sull’informazione finanziaria. Il giudizio del revisore si estende anche alle note o alle tabelle supplementari cui rinvia il bilancio.

<sup>23</sup> Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo A56.

<sup>24</sup> Principio di revisione internazionale n. 570, “Continuità aziendale”, paragrafo 19.

- A47. Non è necessario che nel paragrafo introduttivo della relazione di revisione si faccia specifico riferimento alle informazioni supplementari rientranti nel giudizio del revisore laddove sia sufficiente il riferimento alle note incluse nella descrizione dei prospetti che costituiscono il bilancio contenuta nel paragrafo introduttivo.
- A48. Le leggi o i regolamenti possono non prevedere che le informazioni supplementari siano oggetto di revisione contabile, e la direzione può decidere di non chiedere al revisore di includere tali informazioni nell'ambito della revisione contabile del bilancio.
- A49. La valutazione del revisore in merito al fatto se le informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile siano presentate in modo che potrebbero essere interpretate come rientranti nel giudizio del revisore include, per esempio, il caso in cui tali informazioni siano presentate in relazione al bilancio e a qualunque informazione supplementare oggetto di revisione contabile, nonché se esse siano chiaramente definite come "non oggetto di revisione contabile".
- A50. La direzione potrebbe modificare la presentazione delle informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile che si potrebbero presumere come rientranti nel giudizio del revisore, per esempio:
- eliminando qualunque rinvio del bilancio alle tabelle supplementari o alle note non oggetto di revisione contabile in modo che la distinzione tra le informazioni oggetto di revisione contabile e quelle che non lo sono risulti sufficientemente chiara;
  - collocando le informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile all'esterno del bilancio ovvero, qualora ciò non sia possibile nelle circostanze, almeno collocando le note non oggetto di revisione contabile dopo le note al bilancio richieste e definendole in modo chiaro come "non oggetto di revisione contabile". La compresenza di note oggetto e non oggetto di revisione contabile comporta che le seconde possano essere erroneamente interpretate come note oggetto di revisione contabile.
- A51. Il fatto che le informazioni supplementari non sono state oggetto di revisione contabile non solleva il revisore dalla responsabilità di leggerle criticamente al fine di identificare incoerenze significative con il bilancio oggetto di revisione contabile. Le responsabilità del revisore con riferimento alle informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile sono coerenti con quelle descritte nel principio di revisione internazionale n. 720.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Principio di revisione internazionale n. 720, "Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile".



## Appendice

(Rif.: Par. A14)

### Esempi di relazioni di revisione sul bilancio

- Esempio 1: Relazione di revisione sul bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione configurato per soddisfare le comuni esigenze di informazioni finanziarie di una vasta gamma di utilizzatori (ad esempio, in conformità agli International Financial Reporting Standards).
- Esempio 2: Relazione di revisione sul bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla conformità configurato per soddisfare le comuni esigenze di informazioni finanziarie di una vasta gamma di utilizzatori.
- Esempio 3: Relazione di revisione sul bilancio consolidato redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione configurato per soddisfare le comuni esigenze di informazioni finanziarie di una vasta gamma di utilizzatori (ad esempio, in conformità agli International Financial Reporting Standards).

**Esempio 1**

**Include le seguenti circostanze:**

- **revisione contabile di un bilancio;**
- **il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dalla direzione dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards;**
- **i termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale n. 210;**
- **in aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa locale.**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

**Relazione sul bilancio**<sup>26</sup>

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio della Società ABC costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20X1, dal conto economico, dal prospetto dei movimenti di patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

*Responsabilità della direzione*<sup>27</sup> per il bilancio

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità agli International Financial Reporting Standards<sup>28</sup> e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

*Responsabilità del revisore*

È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di

<sup>26</sup> Il sottotitolo "Relazione sul bilancio" non è necessario nelle circostanze in cui il secondo sottotitolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" non è applicabile.

<sup>27</sup> O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo del particolare ordinamento giuridico.

<sup>28</sup> Qualora la direzione sia responsabile per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, tale espressione può essere formulata: "La direzione è responsabile per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards, e per quella parte del...".

revisione internazionali. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione ed alla corretta rappresentazione<sup>29</sup> del bilancio da parte dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa.<sup>30</sup> La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, nonché la valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.

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

### *Giudizio*

A nostro giudizio, il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, (ovvero *“fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della”*) la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 dicembre 20X1, il risultato economico ed i flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

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

[La forma ed il contenuto della presente sezione della relazione di revisione variano in base alla natura degli altri obblighi di reportistica del revisore].

[Firma del revisore]

[Data della relazione di revisione]

[Sede del revisore]

<sup>29</sup> Nel caso della nota 28, tale espressione può essere formulata come segue: “Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa”.

<sup>30</sup> Nei casi in cui il revisore ha anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno congiuntamente con la revisione del bilancio, tale espressione sarebbe formulata come segue: “Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione ed alla corretta rappresentazione del bilancio dell'impresa al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze”. Nel caso della nota 28, tale espressione può essere formulata come segue: “Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze”.

**Esempio 2**

**Include le seguenti circostanze:**

- **revisione contabile di un bilancio richiesta da leggi o regolamenti;**
- **il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dalla direzione dell'impresa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria (Legge XYZ) dell'ordinamento giuridico X (ossia un quadro normativo sull'informazione finanziaria, che comprende leggi o regolamenti, configurato per soddisfare le comuni esigenze di informazioni finanziarie di una vasta gamma di utilizzatori, ma che non è un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione);**
- **i termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale n. 210.**

## RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio della Società ABC, costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20X1, dal conto economico, dal prospetto dei movimenti di patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

### **Responsabilità della direzione<sup>31</sup> per il bilancio**

La direzione è responsabile per la redazione del bilancio in conformità alla Legge XYZ dell'ordinamento giuridico X, e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

### **Responsabilità del revisore**

È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio.

<sup>31</sup> O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo del particolare ordinamento giuridico.

Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa.<sup>32</sup> La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, nonché la valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.

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

### **Giudizio**

A nostro giudizio, il bilancio della Società ABC per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 20X1 è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alla Legge XYZ dell'ordinamento giuridico X.

[Firma del revisore]

[Data della relazione di revisione]

[Sede del revisore]

---

<sup>32</sup> Nei casi in cui il revisore ha anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno congiuntamente con la revisione del bilancio, tale espressione sarebbe formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze".

**Esempio 3**

**Include le seguenti circostanze:**

- **revisione contabile del bilancio consolidato redatto per scopi di carattere generale dalla direzione della capogruppo in conformità agli International Financial Reporting Standards;**
- **i termini dell’incarico di revisione contabile del gruppo rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale n. 210;**
- **in aggiunta alla revisione contabile del bilancio del gruppo, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa locale.**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

**Relazione sul bilancio consolidato<sup>33</sup>**

Abbiamo svolto la revisione contabile dell’allegato bilancio consolidato della Società ABC e delle sue controllate, costituito dallo stato patrimoniale consolidato al 31 dicembre 20X1, dal conto economico, dal prospetto dei movimenti di patrimonio netto, dal rendiconto finanziario consolidati per l’esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

*Responsabilità della direzione<sup>34</sup> per il bilancio consolidato*

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio consolidato in conformità agli International Financial Reporting Standards,<sup>35</sup> e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio consolidato che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

*Responsabilità del revisore*

È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio consolidato sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici non-

<sup>33</sup> Il sottotitolo “Relazione sul bilancio consolidato” non è necessario nelle circostanze in cui il secondo sottotitolo “Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari” non è applicabile.

<sup>34</sup> O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo del particolare ordinamento giuridico.

<sup>35</sup> Qualora la direzione sia responsabile per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, tale espressione può essere formulata: “La direzione è responsabile per la redazione del bilancio consolidato che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards, e per quella parte del...”.

ché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio consolidato non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio consolidato. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio consolidato dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione ed alla corretta rappresentazione<sup>36</sup> del bilancio consolidato da parte dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa.<sup>37</sup> La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, nonché la valutazione della presentazione del bilancio consolidato nel suo complesso.

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

### *Giudizio*

A nostro giudizio, il bilancio consolidato rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi (ovvero *“fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della”*) la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC e delle sue controllate al 31 dicembre 20X1, il loro risultato economico ed i loro flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

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

[La forma ed il contenuto della presente sezione della relazione di revisione variano in base alla natura degli altri obblighi di reportistica del revisore].

[Firma del revisore]

[Data della relazione di revisione]

[Sede del revisore]

<sup>36</sup> Nel caso della nota 35, tale espressione può essere formulata come segue: “Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio consolidato dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa”.

<sup>37</sup> Nei casi in cui il revisore ha anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno congiuntamente con la revisione del bilancio consolidato, tale espressione sarebbe formulata come segue: “Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione e alla corretta rappresentazione del bilancio consolidato dell'impresa al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze”. Nel caso della nota 35, tale espressione può essere formulata come segue: “Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio consolidato dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze”.