

PRINCIPIO DI REVISIONE (SA Italia) 720B
LE RESPONSABILITA' DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE
RELATIVAMENTE ALL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO SULLA COERENZA

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1°
gennaio 2015 o successivamente)

Indice

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione (SA Italia)	1-3
Data di entrata in vigore	4
Obiettivi	5
Definizioni	6
Regole	
Procedure	7-9
Tipologie di giudizio sulla coerenza	10-17
Relazione di revisione	18-20
Altre procedure del revisore sulla relazione sul governo societario	21-22
Attestazioni scritte	23
Documentazione	24
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Definizioni	A1-A4
Procedure	A5-A8
Tipologie di giudizio	A9-A10
Relazione di revisione	A11-A12
Appendice: Esempi di paragrafi di giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con il bilancio	

Il principio di revisione (SA Italia) n. 720B “Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all’espressione del giudizio sulla coerenza” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”.

Il principio di revisione (SA Italia) n. 720B è stato predisposto al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell’ordinamento italiano non previste dagli ISA Clarified. Tale principio non è stato predisposto né emanato dall’International Auditing and Assurance Standards Board.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione (SA Italia)

1. Il presente principio di revisione, che si applica unitamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720, tratta delle responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con il bilancio. Esso fa parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) indicati nel paragrafo 2(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)".
2. Nell'ordinamento italiano, al soggetto incaricato della revisione legale ai sensi del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 (di seguito anche rispettivamente "revisore" e "Decreto") è richiesto di esprimere, ai sensi dell'art. 14, co. 2, lettera e), del Decreto, un giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione¹ con il bilancio di esercizio e, ove redatto, con il bilancio consolidato (di seguito anche "bilancio"). Inoltre, in presenza di società emittenti valori mobiliari ammessi alle negoziazioni in mercati regolamentati, al revisore è richiesto di esprimere, ai sensi dell'art. 123-bis, co. 4, del Decreto Legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (di seguito anche "D.Lgs. 58/98"), il giudizio sulla coerenza di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari (di seguito anche "relazione sul governo societario"), in particolare quelle di cui al co. 1, lettere c), d), f), l) ed m), e di cui al co. 2, lettera b), dell'articolo citato, con il bilancio, nonché di verificare, pur senza prevedere a tale riguardo una specifica attestazione da parte del revisore, che sia stata elaborata una relazione sul governo societario e gli assetti proprietari.
3. La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione e, ove applicabile, della relazione sul governo societario nonché del loro contenuto in conformità a quanto previsto dalle norme di legge e dai regolamenti compete agli amministratori o ad altro organo che svolge analoghe funzioni, a seconda del modello di amministrazione e controllo adottato. Il revisore ha la responsabilità di esprimere un giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione e, ove applicabile, di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario, con il bilancio sulla base delle procedure svolte ed illustrate nel presente principio. Conseguentemente, detto giudizio non rappresenta un giudizio di conformità né di rappresentazione veritiera e corretta della relazione sulla gestione e, ove applicabile, della relazione sul governo societario rispetto alle norme di legge e ai regolamenti che ne disciplinano il contenuto né di completezza delle informazioni contenute nelle relazioni citate. Inoltre, data la natura delle informazioni non finanziarie che possono essere contenute in tali relazioni (ad esempio quelle previsionali ovvero quelle relative alle rielaborazioni di dati storici finalizzate a rappresentare con criteri alternativi fatti o operazioni aziendali), le procedure previste nel presente principio potrebbero non consentire di identificare eventuali incoerenze significative fra dette informazioni non finanziarie ed il bilancio in assenza dello svolgimento di ulteriori attività, le quali non sono richieste al fine dell'espressione del giudizio sulla coerenza ed esulano dall'oggetto del presente principio.

Data di entrata in vigore

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

¹ Il contenuto della relazione sulla gestione è prescritto dall'art. 2428 del Codice Civile. Ulteriori fonti normative, con differenti ambiti soggettivi di applicazione, possono definire altre informazioni specifiche da inserire nella relazione sulla gestione (ad esempio, l'art. 123-bis del Decreto Legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 in materia di Relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, gli artt. 4 e 5 del Regolamento recante disposizioni in materia di operazioni con parti correlate, approvato con Delibera Consob n. 17221 del 12 marzo 2010 e successive modifiche ed integrazioni, i regolamenti emanati da Banca d'Italia e IVASS (già ISVAP) con riferimento ai bilanci delle banche, degli intermediari finanziari e delle compagnie di assicurazione, ecc.).

Obiettivi

5. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

- a) formarsi un giudizio sulla coerenza con il bilancio delle informazioni fornite nella relazione sulla gestione e, ove applicabile, di alcune informazioni fornite nella relazione sul governo societario con il bilancio sulla base delle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti mediante lo svolgimento delle procedure illustrate nel presente principio;
- b) esprimere tale giudizio nella propria relazione di revisione.

Definizioni

6. Nel presente principio, ai fini dell'espressione del giudizio sulla coerenza, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

- a) **giudizio sulla coerenza:** giudizio espresso dal revisore, nella relazione di revisione, sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e, ove applicabile, di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario così come previsto dalla normativa di riferimento;
- b) **informazioni:** dati, importi e commenti presenti nella relazione sulla gestione e/o, ove applicabile, nella relazione sul governo societario, classificabili in:
 - (i) **informazioni finanziarie:** dati, importi e commenti sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società (o del gruppo), estratti dal bilancio oggetto di revisione contabile o riconducibili – attraverso i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti – al bilancio stesso; (Rif. Par.: A1)
 - (ii) **informazioni non finanziarie:** dati, importi e commenti non estratti dal bilancio oggetto di revisione contabile né riconducibili – attraverso i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti – al bilancio stesso; (Rif. Parr.: A2-A3)
- c) **incoerenza:** presenza, nella relazione sulla gestione e/o, ove applicabile, nella relazione sul governo societario, di informazioni che contraddicono quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile; (Rif. Par.: A4)
- d) **incoerenza significativa:** è significativa una incoerenza che, considerata singolarmente o insieme ad altre incoerenze, potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso;
- e) **incoerenza significativa e pervasiva:** incoerenza che, oltre a essere significativa secondo quanto previsto nella precedente lettera d), presenta le seguenti caratteristiche:
 - i) non si limita a specifiche informazioni;
 - ii) pur limitandosi a specifiche informazioni, si riferisce o potrebbe riferirsi ad aspetti di importanza fondamentale per la comprensione delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione e, ove applicabile, nella relazione sul governo societario da parte degli utilizzatori.

Regole

Procedure

7. Il revisore, durante la fase di pianificazione dell'attività di revisione contabile del bilancio, deve concordare con la direzione della società (o del gruppo) modalità e tempistica di messa a disposizione della relazione sulla gestione nonché, ove applicabile, della relazione sul governo societario, e dei relativi dettagli, idonei a permettergli lo svolgimento delle procedure oggetto del presente principio. (Rif. Par.: A5)

8. Al fine della verifica sulla coerenza delle informazioni finanziarie con il bilancio, il revisore, tenendo conto

delle conoscenze acquisite nel corso dell'attività di revisione contabile del bilancio, deve svolgere le seguenti procedure:

- a) lettura della relazione sulla gestione e, ove applicabile, della relazione sul governo societario;
- b) riscontro delle informazioni finanziarie con il bilancio, i dettagli utilizzati per la predisposizione dello stesso, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti. (Rif. Par.: A6)

9. Al fine della verifica sulla coerenza delle informazioni non finanziarie con il bilancio, il revisore deve effettuare una lettura d'insieme di tali informazioni, esercitando in tale lettura il suo spirito critico sulla base della sua conoscenza della società (o del gruppo) e di quanto acquisito nello svolgimento della revisione contabile del bilancio. Qualora detta lettura conduca il revisore ad identificare informazioni non finanziarie che appaiono palesemente incoerenti con il bilancio, egli deve valutare se tali incoerenze rappresentino incoerenze significative di cui al precedente paragrafo 6, lettera d). (Rif. Parr.: A7-A8)

Tipologie di giudizio sulla coerenza

10. Qualora il revisore riscontri un'incoerenza, deve valutare se la stessa costituisca una incoerenza significativa secondo la definizione contenuta nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720 e, in tal caso, applicare i paragrafi 8 e 9 del medesimo principio. Qualora, in presenza di un'incoerenza, sia necessario apportare modifiche alla relazione sulla gestione e, ove applicabile, alla relazione sul governo societario il revisore deve comunicare tale circostanza agli amministratori o ad altro organo che svolge analoghe funzioni, a seconda del modello di amministrazione e controllo adottato, chiedendo che i documenti citati siano modificati.

11. Qualora l'incoerenza riscontrata non sia eliminata, come indicato nel precedente paragrafo 10, il revisore, oltre a darne comunicazione ai responsabili delle attività di governance, deve valutare se essa costituisca incoerenza significativa come definita nel presente principio e in caso affermativo, fatto salvo quanto previsto nel successivo paragrafo 15, deve esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi, descrivendo nel relativo paragrafo della relazione di revisione l'incoerenza significativa riscontrata.

12. Qualora il revisore identifichi una incoerenza significativa e pervasiva, fatto salvo quanto previsto nel successivo paragrafo 15, il revisore deve esprimere un giudizio sulla coerenza negativo, descrivendo nel relativo paragrafo della relazione di revisione l'incoerenza significativa e pervasiva riscontrata.

13. Nei casi di espressione di un giudizio sul bilancio senza modifica, qualora il revisore concluda che le informazioni fornite nella relazione sulla gestione e, ove applicabile, che le informazioni di cui all'art. 123-bis, co. 1, lett. c), d), f), l), m) e co. 2, lett. b), D.Lgs. 58/98, contenute nella relazione sul governo societario sono coerenti con il bilancio, egli deve esprimere un giudizio sulla coerenza senza modifica.

14. Nei casi di espressione di un giudizio con rilievi sul bilancio, derivante dalla presenza di errori significativi nel bilancio e/o dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore deve valutare nelle specifiche circostanze i riflessi sul giudizio sulla coerenza, derivanti dalla parziale inattendibilità (accertata o potenziale) del bilancio. Laddove gli effetti degli errori significativi riscontrati nel bilancio e/o i possibili effetti derivanti dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati siano rilevanti anche ai fini della relazione sulla gestione e/o, ove applicabile, della relazione sul governo societario, il revisore deve esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi. (Rif. Par.: A9)

15. In caso di espressione di un giudizio negativo o di dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio sul bilancio, il revisore deve concludere di non essere in grado di esprimere il giudizio sulla coerenza. (Rif. Parr.:A9 e A10)

16. Nei casi in cui la relazione sulla gestione e, ove applicabile, la relazione sul governo societario non siano messe a disposizione del revisore in tempo utile per consentirgli lo svolgimento delle procedure previste dal presente principio ovvero tali relazioni non siano state predisposte, egli deve valutare se esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi per limitazioni alle procedure o, a seconda delle circostanze, dichiarare l'impossibilità

di esprimere il giudizio sulla coerenza.

17. Con riferimento alle informazioni non finanziarie di cui all'art. 123-bis, co. 2, lettera b), D.Lgs.58/98, qualora la relazione sul governo societario non riporti gli aspetti utili a comprendere le principali caratteristiche dei sistemi di gestione dei rischi e di controllo interno esistenti in relazione al processo di informativa finanziaria, anche consolidata, il revisore deve valutare se esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi per limitazioni alle procedure o, a seconda delle circostanze, dichiarare l'impossibilità di esprimere il giudizio sulla coerenza.

Relazione di revisione

18. Secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio" e nel rispetto di quanto previsto dall'art. 14, co. 2, del Decreto, l'obbligo di espressione del giudizio sulla coerenza deve essere assolto in una sezione separata della relazione di revisione che deve riportare il sotto-titolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" contenente un paragrafo dal titolo "Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio][consolidato]." (Rif. Par.: A11)

19. Con riferimento alle società emittenti valori mobiliari ammessi alle negoziazioni in mercati regolamentati, l'obbligo di espressione del giudizio sulla coerenza deve essere assolto non solo con riferimento alla relazione sulla gestione ma anche ad alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario. In tale circostanza, la relazione di revisione deve riportare il sotto-titolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" contenente un paragrafo dal titolo "Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e agli assetti proprietari con il bilancio [d'esercizio][consolidato]". (Rif. Par.: A11)

20. Laddove il revisore esprima un giudizio sulla coerenza con modifica, egli deve intitolare il paragrafo contenente il giudizio "Giudizio con rilievi....", "Giudizio negativo...." o "Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio...", come appropriato. (Rif. Par.: A12)

Altre procedure del revisore sulla relazione sul governo societario

21. Al fine dello svolgimento della verifica richiesta dall'art. 123-bis, co. 4, D.Lgs. 58/98 in merito all'avvenuta elaborazione della relazione sul governo societario, il revisore deve riscontrare che la relazione sul governo societario tratti, facendone espressa menzione, gli aspetti di cui all'art. 123-bis, commi 1 e 2, D.Lgs. 58/98. Nell'effettuare tali riscontri il revisore non ha alcun obbligo di verifica in merito all'eshaustività e alla correttezza delle informazioni contenute nella relazione sul governo societario.

22. A seguito della verifica di cui al precedente paragrafo 21, qualora il revisore riscontri che una o più informazioni di cui all'art. 123-bis, commi 1 e 2, D.Lgs. 58/98 non è stata oggetto di trattazione all'interno della relazione sul governo societario, egli ne dà comunicazione ai responsabili delle attività di governance secondo le modalità previste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260.

Attestazioni scritte

23. Nell'ambito delle attestazioni previste, con riferimento alla revisione contabile del bilancio, dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580², il revisore deve richiedere agli amministratori o ad altro organo che svolge analoghe funzioni, a seconda del modello di amministrazione e controllo adottato, di fornire attestazioni scritte in merito alle proprie responsabilità per la redazione della relazione sulla gestione e, ove applicabile, della relazione sul governo societario, alla loro conformità alle norme di legge e ai regolamenti e alla loro coerenza con il bilancio.

² Si veda quanto indicato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580 – Appendice 1.

Documentazione

24. Il revisore deve includere nella documentazione del lavoro predisposta ai fini della revisione contabile del bilancio i risultati delle procedure svolte per valutare se le informazioni contenute nella relazione sulla gestione e, ove applicabile, nella relazione sul governo societario sono coerenti con il bilancio.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizioni (Rif. Par.: 6)

A1. Alcuni esempi di informazioni finanziarie possono essere:

- a) bilanci riclassificati;
- b) ripartizione di ricavi per linea di prodotto;
- c) indicatori di risultato finanziari, ivi inclusa la posizione finanziaria;
- d) altri indicatori finanziari di *performance*;
- e) risultati operativi dei settori di attività;
- f) rapporti con parti correlate;
- g) informazioni sulle azioni proprie e sulle azioni o quote di società controllanti;
- h) informazioni finanziarie relative a fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

A2. Alcuni esempi di informazioni non finanziarie possono essere:

- a) informazioni sul portafoglio ordini;
- b) informazioni sulle quote di mercato;
- c) informazioni economiche generali, sul settore di appartenenza ed i *competitor*;
- d) informazioni sulla capacità produttiva e sul suo utilizzo;
- e) indicatori di risultato non finanziari (ad esempio indici di puntualità delle consegne, tasso di soddisfazione della clientela);
- f) informazioni ambientali e sociali ovvero di sostenibilità;
- g) informazioni previsionali;
- h) informazioni relative alle rielaborazioni di dati storici finalizzate a rappresentare con criteri alternativi fatti o operazioni aziendali;
- i) informazioni estratte da contratti;
- j) informazioni estratte da sistemi di reportistica interni;
- k) informazioni che riguardano il governo societario e gli assetti proprietari.

A3. Con riferimento alle società emittenti valori mobiliari ammessi alle negoziazioni in mercati regolamentati, l'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98, indica quali informazioni devono essere riportate nella relazione sulla gestione, nella specifica sezione denominata "Relazione sul governo societario e gli assetti proprietari" ovvero secondo le modalità di presentazione previste nel comma 3 del medesimo articolo. Fra tali informazioni, le seguenti sono oggetto del giudizio sulla coerenza con il bilancio da parte del revisore e sono riconducibili alla categoria delle informazioni non finanziarie:

- comma 1, lett. c): le partecipazioni rilevanti nel capitale, dirette o indirette, ad esempio tramite strutture piramidali o di partecipazione incrociata, secondo quanto risulta dalle comunicazioni effettuate

ai sensi dell'art. 120 del D.Lgs. 58/98;

- comma 1, lett. d): se noti, i possessori di ogni titolo che conferisce diritti speciali di controllo e una descrizione di questi diritti;
- comma 1, lett. f): qualsiasi restrizione al diritto di voto, ad esempio limitazioni dei diritti di voto ad una determinata percentuale o ad un certo numero di voti, termini imposti per l'esercizio del diritto di voto o sistemi in cui, con la cooperazione della società, i diritti finanziari connessi ai titoli sono separati dal possesso dei titoli;
- comma 1, lett. l): le norme applicabili alla nomina e alla sostituzione degli amministratori e dei componenti del consiglio di gestione e di sorveglianza, nonché alla modifica dello statuto, se diverse da quelle legislative e regolamentari applicabili in via suppletiva;
- comma 1, lett. m): l'esistenza di deleghe per gli aumenti di capitale ai sensi dell'art. 2443 del Codice Civile ovvero del potere in capo agli amministratori o ai componenti del consiglio di gestione di emettere strumenti finanziari partecipativi nonché di autorizzazioni all'acquisto di azioni proprie;
- comma 2, lett. b): le principali caratteristiche dei sistemi di gestione dei rischi e di controllo interno esistenti in relazione al processo di informativa finanziaria, anche consolidata, ove applicabile.

A4. Una incoerenza può consistere ad esempio in:

- a) differenze tra dati, importi o commenti forniti in bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e quelli riportati nella relazione sulla gestione e/o nella relazione sul governo societario;
- b) contraddizioni tra dati e importi contenuti nel bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e relativi commenti forniti nella relazione sulla gestione e/o nella relazione sul governo societario;
- c) informazioni fornite nella relazione sulla gestione e/o nella relazione sul governo societario secondo criteri di presentazione e di misurazione diversi da quelli utilizzati in bilancio, in assenza di appropriati commenti che ne permettano la riconducibilità al bilancio.

Procedure (Rif. Parr.: 7, 8 e 9)

A5. Nel caso di gruppi, tali procedure potranno comportare la richiesta e l'ottenimento dai revisori delle componenti di opportune conferme di informazioni relative ai bilanci delle componenti, dagli stessi sottoposti a revisione.

A6. Il revisore utilizza, nello svolgimento delle procedure elencate, il livello di significatività utilizzato nello svolgimento della revisione contabile del bilancio e determinato secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile".

A7. Con riferimento alle società emittenti valori mobiliari ammessi alle negoziazioni in mercati regolamentati e alle informazioni non finanziarie di cui all'art. 123-bis, co. 1, del D.Lgs. 58/98, elencate al paragrafo A3 precedente, l'insieme delle conoscenze acquisite dal revisore nell'ambito delle procedure di revisione sul bilancio normalmente non ricomprende le informazioni derivanti dall'esame della documentazione che potrebbe essere utile ai fini dell'espressione del giudizio sulla coerenza. Pertanto, le procedure finalizzate a tale giudizio sono rivolte al riscontro di ulteriori fonti informative (ad esempio libri sociali, statuto sociale, regolamenti interni, patti parasociali ed accordi tra soci, ecc.), ancorché non rappresentate nel bilancio ovvero non utilizzate nella predisposizione dello stesso.

A8. Sempre con riferimento alle società emittenti valori mobiliari ammessi alle negoziazioni in mercati regolamentati e alle informazioni non finanziarie di cui all'art. 123-bis, co. 2, del D.Lgs. 58/98, elencate al paragrafo A3 precedente, il sistema di gestione dei rischi e di controllo interno in relazione al processo di informativa finanziaria costituisce uno degli elementi utilizzati dal revisore per definire il rischio di revisione ed il conseguente piano di revisione. Pertanto, la lettura d'insieme di tali informazioni non finanziarie esercitando

spirito critico sarà indirizzata esclusivamente all'apprezzamento di eventuali incoerenze significative tra la descrizione fornita nella relazione sul governo societario dagli amministratori o da altro organo che svolge analoghe funzioni, a seconda del modello di amministrazione e controllo adottato, e gli elementi probativi acquisiti dal revisore a seguito dello svolgimento delle procedure indicate nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, nonché gli elementi probativi acquisiti in merito all'efficacia operativa di quei controlli sui quali il revisore abbia ritenuto di far affidamento nel piano di revisione, relativamente alle asserzioni delle aree/voci di bilancio ritenute significative nel bilancio nel suo complesso. Tuttavia, l'esistenza di una descrizione, nella relazione sul governo societario, del sistema di gestione dei rischi e di controllo interno in relazione al processo di informativa finanziaria, che sia carente degli aspetti utili a comprendere le funzionalità dei processi significativi di informativa finanziaria circa le modalità con cui viene condotta la gestione dei rischi, potrebbe impedire al revisore di disporre delle informazioni necessarie per poter operare il riscontro tra quanto riportato nella relazione sul governo societario e le informazioni acquisite nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

Tipologie di giudizio sulla coerenza (Rif. Parr.:14 e 15)

A9. La tabella di seguito riportata riepiloga le diverse situazioni descritte nei paragrafi 14 e 15:

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

A10. Qualora il revisore esprima un giudizio negativo oppure una dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio sul bilancio, l'inattendibilità del bilancio, l'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati o le molteplici incertezze appaiono di per sé motivo per privare di ogni possibile significato utile il giudizio sulla coerenza richiesto al revisore e pertanto lo stesso dichiarerà l'impossibilità di esprimere il giudizio sulla coerenza.

Relazione di revisione (Rif. Parr.: 18, 19 e 20)

A11. In Appendice sono riportati alcuni esempi di paragrafi di giudizio sulla coerenza, in presenza di giudizio sul bilancio sia senza modifica sia con modifica.

A12. L'inserimento di un paragrafo con titolo appropriato chiarisce all'utilizzatore che il giudizio del revisore è espresso con modifica e indica la tipologia di tale modifica.

Esempi di paragrafi di giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con il bilancio

- Esempio 1: 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 - International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs.38/05 - Ente di Interesse Pubblico: società italiana emittente azioni quotate soggetta alle disposizioni dell'art. 123-bis del D.Lgs.58/98 – Giudizio sul bilancio senza modifica e assenza di incoerenze significative nella relazione sulla gestione e nelle informazioni di cui alle disposizioni dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98
- Esempio 2: 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 - Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico – Giudizio sul bilancio senza modifica e assenza di incoerenze significative nella relazione sulla gestione
- Esempio 3: 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 - Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico – Giudizio sul bilancio senza modifica e presenza di incoerenze significative nella relazione sulla gestione
- Esempio 4: 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 - Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico – Giudizio sul bilancio negativo e dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione

Esempio 1

Include le seguenti circostanze:

- Ente di Interesse Pubblico: società italiana emittente azioni quotate;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/05;
- Giudizio senza modifica sul bilancio;
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune informazioni relative al governo societario e agli assetti proprietari, con il bilancio) ed il giudizio sulla coerenza è senza modifica.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 E 16 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39

[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio [d'esercizio][consolidato]

(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con il bilancio [d'esercizio][consolidato]

[Ho] [Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e delle informazioni della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari indicate nell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98, la cui responsabilità compete agli amministratori della ABC S.p.A., con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa]. A [mio][nostro] giudizio la relazione sulla gestione e le informazioni della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari sopra richiamate sono coerenti con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa].

[Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]

Esempio 2

Include le seguenti circostanze:

- Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione;
- Giudizio senza modifica sul bilancio;
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa nazionale (giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio) ed il giudizio sulla coerenza è senza modifica.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39

[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio [d'esercizio][consolidato]

(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

[Ho] [Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ABC S.p.A., con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa]. A [mio][nostro] giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa].

[Nome Cognome del revisore]

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione
Nome Cognome del responsabile dell'incarico
Firma del responsabile dell'incarico
Data della relazione di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico]

Esempio 3

Include le seguenti circostanze:

- Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione;
- Giudizio senza modifica sul bilancio;
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa nazionale (giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio) ed il giudizio sulla coerenza è con rilievi a causa di incoerenze significative riscontrate.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39

[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio [d'esercizio][consolidato]

(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

[Ho] [Abbiamo svolto] le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ABC S.p.A., con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa]. *[Descrizione delle incoerenze significative riscontrate]* A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione di quanto precedentemente descritto, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa].

[Nome Cognome del revisore]

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione
Nome Cognome del responsabile dell'incarico
Firma del responsabile dell'incarico
Data della relazione di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico]

Esempio 4

Include le seguenti circostanze:

- Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione;
- Giudizio negativo sul bilancio;
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa nazionale (giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio) e, a causa dell'inattendibilità del bilancio, viene dichiarata l'impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39

[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio [d'esercizio][consolidato]

(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio][consolidato]

[Sono stato incaricato] [Siamo stati incaricati] di svolgere le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere, come richiesto dalle norme di legge, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione, la cui responsabilità compete agli amministratori della ABC S.p.A., con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa]. A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo" della Relazione sul bilancio [d'esercizio][consolidato], non [sono] [siamo] in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio] [consolidato] della ABC S.p.A al [gg][mm][aa].

[Nome Cognome del revisore]

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]