

LE ATTIVITÀ DI REVISIONE CONTABILE SUI DATI FINANZIARI RICHIESTE PER SCOPI SPECIFICI

1. PREMESSA

Questo documento si propone di definire linee guida per la redazione della relazione di revisione di incarichi di *audit* di un bilancio redatto per scopi specifici (*Special Purpose Financial Statements*) ovvero di singoli prospetti contabili o specifici elementi, conti o voci (*Element of a financial statement o element*) che derivano da un bilancio predisposto secondo un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale ovvero con scopi specifici, da parte della società di revisione contabile (di seguito anche il "Revisore").

Per gli aspetti relativi alla pianificazione e all'esecuzione dell'incarico si rinvia ai principi di revisione internazionali di riferimento, ISA 800 – *Special Considerations – Audits of Financial Statements prepared in accordance with special purpose frameworks*, e ISA 805 – *Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Item of a Financial Statement* e allo specifico *Framework*.

Specifici Documenti di ricerca espongono, a completamento del presente documento, alcuni casi in cui al Revisore è richiesta l'emissione di attestazioni¹.

2. DEFINIZIONI

Per le finalità del presente documento taluni termini assumono il significato contenuto nei predetti principi ISA 800 e ISA 805, di seguito illustrato:

- (a) *Special Purpose Financial Statements*: bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria che soddisfa le esigenze di informazioni finanziarie di specifici utilizzatori. Il principio ISA 800 fornisce, tra gli altri, i seguenti esempi:
- il criterio di contabilizzazione per cassa per le informazioni sui flussi di cassa che possono essere richieste dai creditori di un'impresa;

¹ Si vedano, ad esempio, i seguenti Documenti di ricerca:

- DDR n. 177 Società partecipate da comuni e province - asseverazione ex art. 6, comma 4, decreto legge 6 luglio 2012, n. 95. (Aprile 2013)
- DDR n. 171 Procedure di revisione per la verifica dei conti annuali separati predisposti dalle società del settore dell'energia elettrica e del gas. (Luglio 2012)
- DDR n. 170 Contributi pubblici all'editoria - credito d'imposta per le spese per l'acquisto della carta. (Giugno 2012)
- DDR n. 168 La relazione del revisore sulla deducibilità ai fini IRAP dei costi del personale addetto alla ricerca e sviluppo. (Dicembre 2011)
- DDR n. 162 L'attestazione del revisore contabile sulla rendicontazione analitica/regolatoria delle società di gestione aeroportuale. (Febbraio 2011)

- le disposizioni per la predisposizione dell'informazione finanziaria stabilite da un'autorità di vigilanza per soddisfare le richieste di tale autorità; ovvero
 - le disposizioni per la predisposizione dell'informazione finanziaria stabilite da un contratto, quale un regolamento di un prestito obbligazionario, un contratto di prestito, o un programma di sovvenzioni.
- (b) *Element of a financial statement o element*: un elemento, conto o voce di un prospetto di bilancio redatto secondo un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale ovvero con scopi specifici. Detti elementi, conti o voci derivano, di norma, dal sistema contabile dell'impresa e riflettono eventi economici e/o operazioni di natura "storica".

3. ACCETTAZIONE DELL'INCARICO

Ai fini dello svolgimento di incarichi di tale natura, il revisore otterrà una lettera di incarico nella quale siano chiaramente esplicitati i seguenti elementi:

- le finalità di redazione del bilancio redatto per scopi specifici (*Special Purpose Financial Statements*) o del prospetto contabile relativo all'elemento, conto o voce (*Element of a financial statement*);
- l'individuazione, ove applicabile, degli utilizzatori dell'informativa finanziaria;
- la responsabilità della Direzione dell'impresa per accertare che i principi e i criteri contabili utilizzati per la predisposizione dell'informativa finanziaria sono appropriate nelle circostanze.

In alcuni casi, ed in particolar modo negli audit ai fini regolatori, potrebbe essere utile precisare nella lettera d'incarico che, ai fini dello svolgimento dell'incarico, il Revisore, in quanto soggetto incaricato per lo svolgimento della revisione contabile del bilancio d'esercizio e/o consolidato ai sensi delle vigenti leggi, utilizzerà la conoscenza del sistema amministrativo-contabile nel suo complesso acquisita nell'ambito della revisione del bilancio stesso.

In nessun caso sarà possibile limitarsi alla sottoscrizione del bilancio/prospetto contabile predisposto ai fini regolatori o sottoscrivere altre forme di attestazione con modalità non previste dai principi professionali di riferimento, come in taluni casi richiesto, in quanto il Revisore deve esprimersi con una propria autonoma relazione in ossequio agli stessi principi.

In considerazione delle finalità dell'incarico, è opportuno che in sede di accettazione dello stesso il Revisore sottoponga all'attenzione della Direzione la forma ed il contenuto della relazione finale che potrà essere emessa a conclusione del lavoro. Il Revisore dovrà altresì accertare che la Direzione abbia pianificato la redazione delle note esplicative necessarie per illustrare i principi contabili di riferimento e le altre informazioni rilevanti o che, in alternativa, tali principi contabili risultino comunque definiti in modo oggettivo (per esempio dalla normativa di riferimento).

4. LA RELAZIONE DI REVISIONE

Ai fini della formulazione del giudizio di revisione e della predisposizione della relazione sullo *Special Purpose Financial Statements* o *Element of a financial statement*, il Revisore dovrà applicare quanto previsto dall'ISA 700 *Forming an opinion and reporting on financial statements*, dall'ISA 705 *Modifications to the opinion in the independent auditor's report* e dall'ISA 706 *Emphasis or matter paragraphs and other matter paragraphs in the independent auditor's report*.

Il principio di revisione internazionale ISA 700 richiede al revisore di valutare se il bilancio faccia riferimento in modo adeguato al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ovvero lo descriva adeguatamente. Nel caso di un bilancio redatto in conformità alle disposizioni di un contratto, il revisore deve valutare se il bilancio descriva in modo adeguato le eventuali interpretazioni significative del contratto su cui si basa il bilancio stesso.

Nel caso di una relazione di revisione su un bilancio redatto per scopi specifici, qualora nel redigere tale bilancio, la Direzione abbia la possibilità di scegliere tra i quadri normativi sull'informazione finanziaria, l'illustrazione della responsabilità della Direzione per il bilancio deve fare riferimento altresì alla responsabilità della Direzione stessa nel determinare se il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sia accettabile nelle circostanze.

Qualora dal lavoro di revisione emergano dei rilievi, il revisore dovrà valutare se esprimere un giudizio con rilievi o se la portata dei rilievi sia tale da impedire l'espressione del giudizio. I rilievi sull'informativa finanziaria predisposta per scopi specifici possono riguardare, ad esempio, eventuali deviazioni rispetto ai criteri di redazione richiamati nelle note esplicative ovvero carenze nell'informativa fornita nonché limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione.

In caso di revisione contabile di un *Element of a financial statement* che deriva da un bilancio, se la relazione di revisione emessa sul bilancio d'esercizio contiene un giudizio con rilievi, un giudizio negativo ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, un richiamo di informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti, il revisore deve valutare l'effetto che ciò può avere sulla relazione di revisione. Eventuali richiami di informativa, anche già formulati nella relazione sul bilancio d'esercizio, possono essere inseriti dopo l'espressione del giudizio per aspetti di particolare rilevanza al fine di agevolare la comprensione dell'informativa finanziaria.

Qualora il revisore concluda che sia necessario esprimere un giudizio negativo o dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio nel suo complesso ma, con riferimento all'incarico di revisione di un *Element of a financial statement*, egli consideri tuttavia appropriato esprimere un giudizio senza modifica su tale elemento, il revisore deve farlo soltanto qualora l'elemento non costituisca una parte importante del bilancio d'esercizio dell'impresa².

² Cfr. ISA 805, par. 16. Il paragrafo fa peraltro riferimento a tre condizioni necessarie per l'emissione di un giudizio senza modifica: a) che ciò non sia vietato da leggi o regolamenti; b) che tale giudizio sia espresso in una relazione di revisione che non sia pubblicata insieme alla relazione di revisione che contiene il giudizio negativo o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio; c) che lo specifico elemento non costituisca una parte importante del bilancio dell'impresa.

In caso di revisione contabile di un singolo prospetto contabile estratto da un bilancio d'esercizio (ad esempio, il solo conto economico) il revisore non può emettere un giudizio non modificato qualora egli abbia espresso un giudizio negativo o abbia dichiarato l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio nel suo complesso.

La relazione di revisione su un bilancio redatto per scopi specifici deve includere un richiamo d'informativa che avverte gli utilizzatori della relazione stessa che il bilancio è redatto in conformità ad un quadro normativo con scopi specifici e che, di conseguenza, il bilancio può non essere adatto per un altro scopo.

L'allegato A riporta il modello di relazione di revisione da predisporre nel caso di revisione svolta in accordo con ISA 800 mentre l'allegato B riporta il modello di relazione di revisione da predisporre nel caso di revisione svolta in accordo con ISA 805.

Entrambi i modelli dovranno essere adattati alle specifiche circostanze, con particolare riguardo alle finalità informative del bilancio e/o del prospetto contabile redatto dalla Direzione e, se del caso, alla relativa formulazione della limitazione d'uso e circolazione.

OTTOBRE 2013

"I contenuti del presente documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati."

**MODELLO DI RELAZIONE DI REVISIONE DA PREDISPORRE NEL CASO DI REVISIONE SVOLTA
IN ACCORDO CON ISA 800 – GIUDIZIO SENZA MODIFICA**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

Al Consiglio di Amministrazione di

.....

.....

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato **[specificare l'oggetto della revisione]** di (Nome Società) costituito da.....per l'esercizio chiuso al [gg][mm][aa], predisposto per le finalità **[da adattare alle circostanze]**. Il **[specificare l'oggetto della revisione]** è stato redatto dagli amministratori in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative **[in conformità alle disposizioni di cui *(specificare la norma di legge)*]**.

Responsabilità degli amministratori per [oggetto della revisione]

Gli amministratori sono responsabili per la redazione di **[specificare l'oggetto della revisione]** in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative allo stesso **[in conformità alle disposizioni di cui *(specificare la norma di legge)*]**, e per quella parte del controllo interno che essi ritengono necessaria al fine di consentire la redazione di **[specificare l'oggetto della revisione]** che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Responsabilità del revisore

E' nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul **[specificare l'oggetto della revisione]** 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 la ragionevole sicurezza che il **[specificare l'oggetto della revisione]** 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 **[specificare l'oggetto della revisione]**. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel **[specificare l'oggetto della revisione]** 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 **[specificare l'oggetto della revisione]** 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. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché della presentazione del **[specificare l'oggetto della revisione]** nel suo complesso.

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

Giudizio

A nostro giudizio il **[specificare l'oggetto della revisione]** di (*Nome Società*) per l'esercizio chiuso al [gg][mm][aa] è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative allo stesso **[in conformità alle disposizioni di cui (*specificare la norma di legge*)]**.

Criteri di contabilizzazione e limitazione alla distribuzione ed all'utilizzo

Senza esprimere il nostro giudizio con modifica, richiamiamo l'attenzione alle note esplicative al **[specificare l'oggetto della revisione]** che descrivono i criteri di contabilizzazione. Il **[specificare l'oggetto della revisione]** è stato redatto perché la Società rispetti le richieste di **[adattare alle circostanze]**. Di conseguenza il **[specificare l'oggetto della revisione]** può non essere adatto per un altro scopo. La nostra relazione viene emessa solo per Vostra informazione e non potrà essere utilizzata per altri fini né divulgata a terzi, in tutto o in parte, ad eccezione di **[adattare alle circostanze]**.

[Altri aspetti]³

La Società (*Nome Società*) ha redatto un altro bilancio per l'esercizio chiuso al [gg][mm][aa], in conformità ai principi contabili internazionali IFRS adottati dall'Unione Europea *[alle norme di legge]*, che è stato da noi assoggettato a revisione contabile a seguito della quale abbiamo emesso (*è stata emessa*) la nostra relazione di revisione datata.....].

[Data della relazione di revisione] [Sede del revisore]

[Società di revisione]

[Firma del revisore]

³ E' da valutare nel caso specifico l'opportunità di inserire il paragrafo in oggetto.

**MODELLO DI RELAZIONE DI REVISIONE DA PREDISPORRE NEL CASO DI REVISIONE SVOLTA
IN ACCORDO CON ISA 805 – GIUDIZIO SENZA MODIFICA**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

Al Consiglio di Amministrazione di

.....
.....

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato prospetto [**da adattare alle circostanze**] (di seguito il "Prospetto") al [gg][mm][aa], predisposto per le finalità [**da adattare alle circostanze**]. Il Prospetto è stato redatto dagli amministratori in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative [**in conformità alle disposizioni di cui {specificare la norma di legge}**].

Responsabilità degli amministratori per il Prospetto

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del Prospetto in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative allo stesso [**in conformità alle disposizioni di cui {specificare la norma di legge}**], e per quella parte del controllo interno che essi ritengono necessaria al fine di consentire la redazione di un Prospetto che non contenga errori significativi, dovuti a frodi e a comportamenti o eventi non intenzionali.

Responsabilità del revisore

E' nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul Prospetto 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 Prospetto 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 Prospetto. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel Prospetto 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 Prospetto 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. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché della presentazione del Prospetto nel suo complesso.

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

Giudizio

A nostro giudizio, il Prospetto della ABC S.p.A. al [gg][mm][aa] è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità ai criteri illustrati nelle note esplicative allo stesso **[in conformità alle disposizioni di cui {specificare la norma di legge}]**.

[Criterio di contabilizzazione e limitazioni all'uso e alla divulgazione⁴

Senza esprimere il nostro giudizio con modifica, richiamiamo l'attenzione alle note esplicative al Prospetto che descrivono il criterio di contabilizzazione. Il Prospetto è stato redatto per **[adattare alle circostanze]**. Di conseguenza, il Prospetto può non essere adatto per un altro scopo. La nostra relazione viene emessa solo per Vostra informazione e non potrà essere utilizzata per altri fini né divulgata a terzi, in tutto o in parte, ad eccezione di **[da adattare alle circostanze]**.]

[Data della relazione di revisione] [Sede del revisore]

[Società di revisione]

[Firma del revisore]

⁴ ISA 805 Appendice 2 – Esempi di relazione di revisione. In accordo con le previsioni dell'ISA 805 il paragrafo è da inserirsi ove appropriato e, nel caso di inserimento, potrà essere riferito, a seconda delle circostanze, sia al “Criterio di contabilizzazione e limitazioni all'uso e alla divulgazione” che al solo “Criterio di contabilizzazione”.