

Principio di revisione (ISA Italia) 600 La revisione del bilancio del gruppo

Corso "Revisori Legali"

Genova, Sala Convegni – Teatro Politeama

15 novembre 2018

ISA Italia 600 – La revisione del bilancio del gruppo: Agenda (1/2)

- **Introduzione**
- **Definizioni**
- **Responsabilità del revisore**
- **Condizioni per accettazione incarico**
- **Strategia generale e piano di revisione**
- **Comprensione del Gruppo e delle sue componenti**
- **Significatività**
- **Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati**

ISA Italia 600 – La revisione del bilancio del gruppo: Agenda (2/2)

- **Definizione del lavoro da svolgere sulle componenti**
- **Processo di consolidamento**
- **Eventi successivi**
- **Comunicazione con il revisore della componente**
- **Valutazione della sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi acquisiti**
- **Comunicazioni con la corporate governance di Gruppo**
- **Documentazione**
- **Confronto dell'ISA Italia 600 e con il PR 600 e le prassi professionali precedenti**

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Introduzione (1/2)

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 600:

- Si applica alle **revisioni contabili dei gruppi**, trattando le considerazioni specifiche da applicarsi in particolare alle revisioni contabili che coinvolgono i revisori delle componenti. *(par. 1)*
- Può essere utile nel caso in cui ci si avvalga di **altri revisori** nell'attività di revisione contabile di bilanci diversi dal bilancio di gruppo (*esempio: servirsi di un altro revisore per osservare la conta fisica delle rimanenze*). *(par. 2)*
- Aiuta il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo a conformarsi alle regole previste dal principio di revisione internazionale (**ISA Italia n. 220**) laddove il lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti sia svolto dai revisori delle medesime componenti. *(par. 5)*

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Introduzione (2/2)

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) 600:

- Indica che il responsabile dell'incarico di revisione di gruppo è anche responsabile della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'intero incarico di revisione del gruppo (comprese le componenti). *(par. 4)*
- Precisa che il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo deve convincersi che coloro che svolgono l'incarico di revisione contabile del gruppo possiedano complessivamente la **competenza e le capacità appropriate**. *(par. 4)*
- Illustra gli aspetti che il team di revisione contabile del gruppo considera al fine di determinare la **natura, la tempistica e l'estensione** del suo coinvolgimento nelle procedure di valutazione del rischio e nelle procedure di revisione conseguenti svolte dai revisori delle componenti al fine di acquisire elementi probativi sufficienti sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo. *(par. 6)*

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Quale è la definizione di 'Revisore del gruppo'?

'Revisore del gruppo'

Il revisore che ha la **responsabilità dell'incarico** di revisione contabile del gruppo e del suo svolgimento, nonché della relazione di revisione emessa sul bilancio di gruppo. *(par. 9 h).*

Laddove la revisione contabile del gruppo sia condotta da revisori incaricati congiuntamente, essi costituiscono nel loro insieme l'entità responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo. *(par. 9 h)*

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Quale è la definizione di 'Revisore della componente'?

'Revisore della componente'

Un revisore che, sulla base di quanto indicato dal team di revisione contabile del gruppo, svolge il lavoro sulle informazioni finanziarie relative alla componente ai fini della revisione contabile del gruppo. *(par. 9 b)*

Un membro del team di revisione del gruppo può svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie di una componente ai fini della revisione contabile del gruppo, su richiesta del team di revisione del gruppo. In questo caso, tale membro del team di revisione del gruppo riveste anche il ruolo di revisore della componente. *(par. A 7)*

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Quale è la definizione di 'Componente'?

'Componente'

Un'impresa o un'attività per la quale la direzione del gruppo o della componente redige le informazioni finanziarie che devono essere incluse nel bilancio del gruppo.
(par 9 a)

- La struttura del gruppo influenza la modalità di identificazione delle componenti.
(par. A 2)
- Possono esistere diversi livelli di componenti, nel qual caso può essere appropriato identificare le componenti ad un certo livello di aggregazione piuttosto che singolarmente. (par. A 3)

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Quale è la definizione di 'Componente' (segue)?

'Componente significativa'

Una componente individuata dal team di revisione del bilancio del gruppo che:

- Sia individualmente significativa sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario ai fini del bilancio del gruppo.
- È probabile che includa rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo a motivo della sua specifica natura o delle sue specifiche circostanze. *(par. 9 m)*



- Il team del gruppo può applicare una soglia percentuale ad un parametro di riferimento prestabilito al fine di identificare le componenti significative.
- L'identificazione di un parametro e la determinazione della soglia implicano l'esercizio del giudizio professionale da parte del revisore del gruppo. *(par. A 5)*

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Altre definizioni

'Gruppo'

Tutte le componenti le cui informazioni finanziarie sono incluse nel bilancio del gruppo. Un gruppo ha sempre più di una componente. *(par. 9 e)*

'Bilancio del gruppo'

Il bilancio che include tutte le informazioni finanziarie di più di una componente. Il termine 'bilancio del gruppo' fa riferimento anche al bilancio aggregato che raggruppa le informazioni finanziarie delle componenti che non hanno una controllante ma sono sottoposte al comune controllo. *(par. 9 j)*

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Quali sono le responsabilità del revisore del gruppo?

- **Direzione, supervisione e svolgimento** dell'incarico di revisione contabile del gruppo in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamenti applicabili.
- Responsabilità di **emettere una relazione di revisione appropriata** alle circostanze specifiche (*ISA Italia 200, par. 15*). (*par. 11*)



La relazione sul bilancio del gruppo NON deve fare riferimento ai revisori delle componenti, a meno che sia richiesto dalla legge o dai regolamenti (*par. 11*)

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Quali sono le responsabilità del revisore del gruppo? (segue)

Anche se i revisori delle componenti possono svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti ai fini della revisione contabile del gruppo, e come tali sono quindi responsabili dei risultati e delle conclusioni complessivi o anche dei giudizi che esprimono, **il soggetto incaricato della revisione è responsabile del giudizio sul bilancio del gruppo.** (par A. 8)



Il revisore del gruppo deve inoltre:

- Comunicare chiaramente con i revisori delle componenti i merito all'**ampiezza** ed alla **tempistica** del loro lavoro ed in merito ai relativi risultati.
- Acquisire **elementi probativi sufficienti ed appropriati** per esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio del gruppo sia redatto in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. (par. 8)

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Quali sono le condizioni per accettare e mantenere l'incarico in qualità di revisore principale?

— Il revisore deve:

- a) Stabilire se è ragionevolmente possibile **acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati** in merito al processo di consolidamento, nonché alle informazioni finanziarie delle componenti, su cui basare il giudizio sul bilancio del gruppo. A tale scopo il team di revisione del gruppo deve acquisire una **comprensione del gruppo**, delle sue componenti e del contesto in cui operano sufficiente ad identificare le componenti che potrebbero essere significative.
(par. 12)
- b) Valutare se il team di revisione del gruppo potrà essere coinvolto nel lavoro dei revisori delle componenti nella misura necessaria ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. (par. 12)

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Quali sono le condizioni per accettare e mantenere l'incarico in qualità di revisore principale (segue)?

ELEMENTI ALLA BASE DELLA COMPrensIONE DEL GRUPPO NELLA FASE DI ACCETTAZIONE O MANTENIMENTO DELL'INCARICO

Nel caso di nuovo incarico (*par A10*):

- Informazioni fornite dalla direzione del gruppo.
- Comunicazioni con la direzione.
- Comunicazioni con il precedente team di revisione del gruppo, con la direzione delle componenti o con i revisori delle componenti (ove applicabile).

Nel caso di incarico ricorrente (*par A11*):

- Modifiche nella struttura del gruppo.
- Modifiche nelle attività delle componenti significative.
- Modifiche nella composizione dei responsabili delle attività di *governance*.
- Valutazione dell'integrità e della competenza della direzione del gruppo o delle componenti.
- Modifiche nei controlli di gruppo.
- Modifiche nel quadro normativo.

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Quali sono le condizioni per accettare e mantenere l'incarico in qualità di revisore principale (segue)?

Se il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo conclude che:

- a) Non sarà possibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa di **limitazioni imposte dalla direzione** del gruppo.
- b) Tali limitazioni comporterebbero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio del gruppo. (par. 13)

Nel caso di nuovo incarico:

- Non accettare l'incarico.

Nel caso di incarico ricorrente:

- Recedere dall'incarico, ove sia possibile in base alle leggi o ai regolamenti applicabili.



Laddove non sia possibile rifiutare o recedere da un incarico, dopo aver svolto la revisione del bilancio del gruppo per quanto possibile, **dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio** sul bilancio del gruppo.

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Strategia generale e piano di revisione

Il team di revisione del gruppo deve definire una **strategia** generale e sviluppare un piano di revisione in conformità al principio ISA Italia n. 300. *(par. 15)*



E' necessario che il **responsabile dell'incarico** di revisione del gruppo effettui un **riesame** della strategia generale e del piano di revisione. *(par 16)*



Il riesame da parte del responsabile dell'incarico di revisione rappresenta una parte importante della sua **responsabilità di direzione** dell'incarico. *(par A 22)*

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano

Il revisore del gruppo deve identificare i **rischi di errori significativi**. *(par. 17)*



- Approfondendo la comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano, inclusi i controlli a livello di gruppo, acquisita durante la fase di accettazione o mantenimento dell'incarico.
- Acquisendo una comprensione del processo di consolidamento, incluse le istruzioni impartite alle componenti da parte della direzione del gruppo.

ISA Italia 315 - fattori da considerare:

- | | |
|--|--|
| — Quadro normativo sull'informazione finanziaria | — Rischi connessi all'attività |
| — Natura dell'impresa | — Determinazione quantitativa |
| — Obiettivi dell'impresa | — Esame del risultato economico dell'impresa |
| — Strategie dell'impresa | <i>(par. A 23)</i> |

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Conoscenza e comprensione del revisore della componente

SE il team di revisione del gruppo pianifica di chiedere al revisore della componente di svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie relative alla componente, il team di revisione del gruppo deve comprendere: *(par. 19)*



- Se il revisore della componente è **indipendente** e si conforma ai principi etici applicabili alla revisione del gruppo. *(rif. par. A 37)*
- La **competenza professionale** del revisore della componente. *(rif. par A 38)*
- Se il team di revisione del gruppo potrà essere coinvolto nella revisione della componente nella misura necessaria ad **acquisire elementi probativi** sufficienti e appropriati.
- Se il revisore della componente operi in un **contesto regolamentare** che preveda un'effettiva supervisione sui revisori. *(rif. par. A 36)*

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Conoscenza e comprensione del revisore della componente (segue)

In caso di **seri dubbi** sull'indipendenza o sugli altri aspetti il team di revisione del gruppo deve acquisire elementi sufficienti ed appropriati in **altro modo**. *(par. 20)*



- Il team di revisione del gruppo non può ovviare all'assenza di indipendenza. *(par. A 39)*
- Possono essere superati dubbi di minore entità riguardo alla competenza professionale del revisore della componente o il fatto che esso non operi in un contesto che prevede un'attiva supervisione sui revisori. *(par. A 40)*
- Se leggi o regolamenti vietano l'accesso ad informazioni della componente, il team di revisione del gruppo può richiedere al revisore della componente di ovviare a ciò redigendo un memorandum con le informazioni rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio del gruppo. *(par. A 41)*

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Significatività

Necessità di identificare:

- La significatività del bilancio di gruppo nel suo complesso.
- Il livello di significatività relativi per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa nel caso di ragionevole attesa di errori di importo minore alla significatività utilizzata sul bilancio di gruppo.
- La significatività per le componenti ove i revisori svolgono una revisione contabile completa o limitata ai fini della revisione del bilancio di gruppo (tale significatività dev'essere inferiore alla significatività per il bilancio del gruppo). *(par. 21)*
- La soglia oltre la quale gli errori non possono essere considerati come chiaramente trascurabili per il bilancio del Gruppo.
- Se il revisore della componente svolge l'attività ai fini della revisione del bilancio di gruppo, il team di revisione di gruppo deve valutare l'appropriatezza della *'significatività operativa per la revisione'* determinata al livello della componente. *(par. 22)*

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati

- Al revisore è richiesto di definire e mettere in atto **risposte di revisione appropriate** per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi nel bilancio.
- Il team di revisione deve **determinare la tipologia di lavoro** (proprio e dei revisori delle componenti).
- Il team deve anche **determinare la natura, la tempistica e l'estensione** del proprio coinvolgimento nel lavoro dei revisori delle componenti. *(par. 24)*



Se vengono identificati **rischi significativi** di errori significativi a livello del bilancio del gruppo relativi ad una componente su cui svolge il lavoro il revisore della componente, il team di revisione del gruppo deve valutare quali **procedure aggiuntive** svolgere in risposta a tali rischi e se queste siano appropriate. *(par. 31)*

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Determinazione della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti

'Componente significativa'

In quanto è probabile che includa rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo, il revisore di gruppo o il revisore della componente, deve svolgere una delle seguenti attività: *(par. 27)*

- Revisione contabile delle informazioni finanziarie della componente prendendo come riferimento la significatività della componente. *(par. 26)*
- revisione di uno o più saldi contabili, classi di operazioni o informativa afferenti ai probabili rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo.
- Specifiche procedure di revisione a fronte dei rischi significativi di errori significativi all'interno del bilancio di gruppo.

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Determinazione della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti (segue)

'Componente significativa'

Laddove **sia possibile identificare** i saldi contabili, le classi di operazioni o l'informativa influenzati da probabili rischi significativi



Il team di revisione del gruppo **può** decidere di svolgere o far svolgere la revisione solamente di quei saldi contabili, considerando in aggiunta tutte le voci di bilancio ad essi correlati. (*par. A 48 e par. 40*)

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Determinazione della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti (segue)

'Componente non significativa'

Il team di revisione di gruppo deve:

- Svolgere procedure di analisi comparativa a livello di gruppo. *(par. 28)*

Nel caso il team di revisione del gruppo ritenga di non poter acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati dalla revisione delle componenti significative, dalle attività svolte sui controlli a livello di gruppo e dalle procedure di analisi comparativa svolte, è necessario selezionare delle **componenti non significative** svolgendo:

- Revisione delle informazioni finanziarie della componente prendendo come riferimento la significatività della componente.
- Revisione di uno o più saldi contabili, classi di operazioni o informativa.
- Revisione limitata delle informazioni finanziarie della componente utilizzando la significatività stabilita per tale componente.
- Procedure specifiche. *(par. 29)*

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Determinazione della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti (segue)

'Componente non significativa'

- Le informazioni finanziarie delle componenti possono essere aggregate a diversi livelli ai fini dello svolgimento delle procedure di analisi comparativa.
- I risultati di tali procedure supportano le conclusioni del team di revisione del gruppo che non sussistono rischi significativi di errori significativi. *(par. A 50)*

La decisione del team di revisione del gruppo in merito al numero ed a quali componenti selezionare può essere influenzata da:

- Ampiezza degli elementi probativi che si prevede di ottenere dalle componenti significative.
- Se la componente sia stata costituita o acquistata recentemente.
- Se nella componente si siano verificati cambiamenti significativi.
- Se la componente è soggetta a revisione contabile per disposizioni di legge.
- Se le componenti applichino sistemi e processi comuni.
- L'efficacia operativa dei controlli a livello di gruppo.
- Fluttuazioni anomale identificate nell'analisi comparativa.
- La significatività della singola componente sotto il profilo economico finanziario ed il rischio che presenta rispetto ad altre componenti di tale categoria. *(par. A 51)*

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Processo di consolidamento

Regola Generale: Il team di revisione del gruppo deve acquisire una **comprensione** dei controlli a livello di gruppo e del processo di consolidamento, incluse le istruzioni impartite alle componenti da parte della direzione del gruppo. *(par. 32)*

- Il team di revisione deve **definire e svolgere le procedure conseguenti** sul processo di consolidamento in risposta ai rischi identificati e valutati significativi *(par. 33)*
- Il team deve inoltre **valutare l'appropriatezza, la completezza e l'accuratezza** delle rettifiche e delle riclassificazioni relative al consolidamento, valutando se esistono fattori di rischio di frode o indicatori di possibili ingerenze della direzione *(par. 34)*
- Se una componente fa riferimento a **principi contabili diversi** da quelli di gruppo, il revisore di gruppo deve valutare se le informazioni finanziarie di tale componente siano state rettificate in modo adeguato nel bilancio di gruppo *(par. 35)*
- Se una componente chiude il bilancio in **data diversa** da quella del gruppo, il revisore di gruppo deve valutare se sono state apportate le rettifiche appropriate a tale bilancio *(par. 37)*

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Processo di consolidamento (segue)

La valutazione dell'appropriatezza, della completezza e dell'accuratezza delle rettifiche può includere:

- Valutare se le rettifiche riflettano appropriatamente i fatti e le operazioni sottostanti.
- Stabilire se le rettifiche siano state calcolate, elaborate ed autorizzate in modo corretto dalla direzione del gruppo (e dalla direzione della componente se applicabile).
- Stabilire se le rettifiche siano documentate in modo sufficiente.
- Controllare la riconciliazione e l'elisione delle operazioni infragruppo, degli utili non realizzati e dei saldi contabili infragruppo. *(par. A 56)*

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Eventi successivi

I revisori di gruppo o i revisori delle componenti svolgono la **revisione** sulle informazioni finanziarie della componente



Essi devono svolgere le procedure volte ad identificare gli eventi che, in tali componenti, si verificano tra la data di riferimento delle informazioni finanziarie della componente e la data della relazione di revisione sul bilancio del gruppo (*par. 38*)

I revisori delle componenti svolgono un **lavoro diverso dalla revisione contabile** delle informazioni finanziarie delle componenti



Il team di revisione del gruppo deve richiedere ai revisori delle componenti di essere informato qualora questi vengano a conoscenza di eventi successivi per i quali possa essere necessario apportare una rettifica o dare informativa nel bilancio del gruppo (*par. 39*)

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Comunicazioni con il revisore della componente

Il team di revisione del gruppo deve **comunicare** le proprie richieste in modo tempestivo al revisore della componente, individuando:

- Il **lavoro da svolgere** ed il relativo utilizzo da parte del revisore di gruppo.
- I **principi etici applicabili**, con particolare riferimento all'indipendenza.
- Nel caso si tratti di una revisione contabile (o revisione limitata), **la significatività per la componente** e la soglia oltre la quale gli errori non possono essere considerati come chiaramente trascurabili.
- I **rischi significativi** di errori significativi identificati nel bilancio del gruppo che siano pertinenti per le componenti.
- L'**elenco delle parti correlate** preparato dalla direzione del gruppo. (*par. 40*)

Il **revisore della componente** deve comunicare tempestivamente al revisore di gruppo:

- Qualsiasi rischio significativo ulteriore rispetto a quelli identificati dal revisore del gruppo
- Tutte le parti correlate non identificate dalla direzione del gruppo. (*par. 40*)

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Comunicazioni con il revisore della componente (segue)

Se non si instaura una comunicazione efficace tra revisore della componente e team di revisione del gruppo, c'è il rischio che quest'ultimo non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo (*par. A 57*)

Le richieste del team di revisione di gruppo spesso sono comunicate con una **lettera di istruzioni** (*par. A 58*)

NOTA: Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 art. 14, co. 6 *'Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato sono **interamente responsabili** dell'espressione del relativo giudizio. A questo fine, essi ricevono i documenti di revisione dai soggetti incaricati della revisione delle società controllate'* (*par. 41*)

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Comunicazioni con il revisore della componente (segue)

Il team di revisione della componente deve comunicare al revisore di gruppo, gli aspetti pertinenti ai fini delle conclusioni di quest'ultimo sulla revisione contabile del gruppo. (par. 41)

- Evidenza in merito al rispetto delle richieste ricevute all'inizio dell'incarico, al rispetto dei principi etici prefissati, all'indipendenza ed alla competenza professionale.
- Identificazione delle informazioni finanziarie della componente sulle quali il revisore della medesima deve riportare.
- **Elementi di non conformità** a leggi o regolamenti che potrebbero generare un errore significativo nel bilancio del gruppo.
- Un **elenco degli errori non corretti** relativi alle informazioni finanziarie della componente.
- Indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione.
- Descrizione delle carenze significative nel controllo interno della componente.
- Altri aspetti che egli ritiene meritevoli di comunicazione alla *governance* della componente.
- Qualsiasi altro aspetto che possa essere pertinente per il revisore contabile del gruppo
- I **risultati** e le conclusioni complessivi.

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti

Comunicazioni dei revisori delle componenti
(par. 42 - 43)



Il team di revisione di gruppo deve:

- Valutare le comunicazioni ricevute e discuterne gli aspetti significativi con la direzione della componente.
- Stabilire se sia necessario esaminare altre parti della documentazione del revisore della componente.
- In caso di lavoro non sufficiente deve stabilire le ulteriori procedure da svolgere.

Attività del team di revisione del gruppo
(par. 44 - 45)



Il team di revisione di gruppo deve:

- Valutare se dal complesso delle procedure svolte emerga che sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo.
- Valutare l'effetto sul giudizio relativo al bilancio del gruppo di eventuali errori non corretti e di eventuali casi in cui non sia stato possibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di *governance* del gruppo

Comunicazioni con la direzione del gruppo
(par. 46 - 47 - 48)



Il team di revisione di gruppo deve:

- Stabilire quali carenze individuare nel controllo interno di gruppo e delle componenti comunicare alla direzione (ISA Italia n. 265).
- Informare tempestivamente la direzione in merito alle frodi o possibili frodi individuate.




Nel caso in cui il revisore di una componente sia tenuto ad esprimere un giudizio sul bilancio della componente, il team di revisione del gruppo deve:

- Richiedere alla direzione del gruppo di informare la direzione della componente su qualsiasi aspetto che possa essere significativo per il bilancio della componente, di cui il revisore di gruppo sia a conoscenza
- In caso di rifiuto da parte della direzione, discutere la questione con i responsabili delle attività di *governance* del gruppo
- Se la questione rimane irrisolta, considerare se consigliare al revisore della componente di non emettere la relazione di revisione sul bilancio della componente fin quando la questione non sia risolta.

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di *governance* del gruppo (segue)

Comunicazioni con i responsabili delle attività di *governance* di gruppo
(par. 49)



Oltre a quanto previsto dall' ISA Italia n. 260, il team di revisione di gruppo deve comunicare:

- Una descrizione generale della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti
- Una descrizione generale della natura del coinvolgimento previsto dal team di revisione del gruppo nel lavoro svolto dai revisori delle componenti
- I casi di dubbio del revisore del gruppo sulla qualità del lavoro svolto dai revisori delle componenti
- Qualsiasi limitazione allo svolgimento della revisione contabile del gruppo
- Le frodi o sospette frodi che coinvolgono la direzione del gruppo, la direzione di una delle componenti, i dipendenti con ruolo rilevante nel controllo interno a livello di gruppo o altri soggetti

Principio di revisione (ISA Italia) 600

Documentazione da includere nella documentazione della revisione *(par. 50)*

- Analisi delle componenti, indicando quelle significative, e la tipologia di lavoro svolto sulle informazioni finanziarie delle stesse componenti.
- La natura la tempistica e l'estensione del coinvolgimento del team di gruppo nel lavoro svolto dai revisori delle componenti significative.
- Le comunicazioni scritte tra team di revisione del gruppo e revisori delle componenti.



Nei casi di revisione legale ai sensi del D.Lgs. 39/10, la società di revisione incaricata della revisione sul bilancio consolidato deve **conservare copia dei documenti e** delle carte di lavoro relative all'attività svolta o, in alternativa, devono concordare con detti soggetti l'accesso a tale documentazione.

Confronto dell'ISA Italia 600 con il PR 600 e le prassi professionali precedenti

Confronto dell'ISA Italia 600 con il PR 600 e le prassi professionali precedenti

Accettazione e continuazione dell'incarico

PR 600 e prassi professionale:

Il revisore del gruppo doveva valutare se la propria partecipazione al lavoro fosse sufficiente per accettare e mantenere l'incarico in qualità di “revisore principale”.

A tal fine doveva accertarsi che **la parte del bilancio esaminata direttamente fosse significativa**, in termini di maggioranza assoluta dell'attivo e dei ricavi, rispetto alle parti esaminate da altri revisori.

ISA Italia 600:

L'accettazione e la continuazione dell'incarico è basata sulla **capacità di ottenere elementi probativi sufficienti** per l'espressione del giudizio sul bilancio consolidato. Non rileva se gli elementi probativi sono acquisiti direttamente dal revisore del gruppo, da entità dello stesso *network* oppure da altri revisori.

Confronto dell'ISA Italia 600 con il PR 600 e le prassi professionali precedenti

Responsabilità

PR 600 e prassi professionale:

- Ammetteva la possibilità, per il revisore principale, di non assumersi la responsabilità del lavoro degli altri revisori.
- Possibilità limitata dalle previsioni del TUF e del D.Lgs 39/10.

ISA Italia 600:

- Il revisore del gruppo è responsabile dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile e **si assume l'intera responsabilità** dell'espressione del giudizio professionale sul bilancio consolidato del gruppo stesso.
- Di conseguenza, la relazione di revisione sul bilancio del gruppo **NON** deve far riferimento, in termini di suddivisione delle responsabilità, ai revisori delle componenti, a meno che ciò non sia richiesto da specifiche norme di legge.

Confronto dell'ISA Italia 600 con il PR 600 e le prassi professionali precedenti

Determinazione della Significatività

PR 600 e prassi professionale:

Aspetto non esplicitamente affrontato.

ISA Italia 600:

È previsto che il team di revisione del gruppo determini:

- la significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso
- il livello o i livelli di significatività da considerare per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa qualora, con riferimento ad essi, errori di importo minore possano comunque influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio del gruppo
- la significatività, inferiore alla significatività per il bilancio del gruppo, per quelle componenti ove i revisori svolgono una revisione contabile completa o limitata ai fini della revisione del gruppo
- la soglia oltre la quale gli errori non possono essere considerati come chiaramente trascurabili per il bilancio del gruppo

(per maggior dettaglio si rimanda al Lucido 22)

Confronto dell'ISA Italia 600 con il PR 600 e le prassi professionali precedenti

Scoping

PR 600 e prassi professionale:

- Non conteneva previsioni dettagliate sul lavoro da svolgere sulle componenti.
- Si limitava ad affermare che sulle componenti a rischio elevato il revisore del gruppo doveva esaminare direttamente le informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie oppure accertarsi di essere nelle condizioni di svolgere le procedure necessarie per assumere la responsabilità del lavoro svolto dall'altro revisore.

ISA Italia 600:

definisce in modo preciso la tipologia di lavoro di revisione che deve essere svolta sulle diverse componenti, distinguendo tra:

- componenti “significative” sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario, ossia che superano taluni parametri finanziari
- componenti “significative” per i rischi, laddove sia probabile che tali componenti includano rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo, a motivo della loro specifica natura o di specifiche circostanze
- componenti “non significative”.

Confronto dell'ISA Italia 600 con il PR 600 e le prassi professionali precedenti

Attività da svolgere sulle componenti significative

PR 600 e prassi professionale:

Non disciplinato in modo specifico.

ISA Italia 600:

- **sulle componenti significative sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario** deve essere effettuata una revisione completa delle informazioni e dei dati inclusi nel bilancio consolidato, prendendo a riferimento la significatività stabilita per quella componente
- **sulle componenti significative per i rischi** si deve svolgere:
 - a) la revisione contabile delle informazioni finanziarie della componente prendendo come riferimento la significatività per la componente;
 - b) la revisione di uno o più saldi contabili, classi di operazioni o informativa afferenti ai probabili rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo;
 - c) specifiche procedure di revisione a fronte dei rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo.

(per maggior dettaglio si rimanda al Lucido 24 - 25)

Confronto dell'ISA Italia 600 con il PR 600 e le prassi professionali precedenti

Attività da svolgere sulle componenti non significative e/o non revisionate direttamente dal revisore di gruppo

PR 600 e prassi professionale:

Per le altre componenti non sottoposte a revisione direttamente dal revisore principale e non a rischio elevato, doveva essere soddisfatto, sulla base di una analisi preliminare, della competenza professionale dell'altro revisore ovvero accertarsi di essere nelle condizioni di svolgere le procedure di revisione necessarie per assumersi la responsabilità del lavoro svolto dall'altro revisore.

ISA Italia 600:

sulle componenti non significative deve essere svolta una analisi comparativa a livello di gruppo, anche con riferimento ad aggregazioni a diversi livelli delle informazioni finanziarie di tali componenti.

Qualora il lavoro di revisione così organizzato non consenta al revisore del gruppo di ottenere sufficienti elementi probativi per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato, devono essere selezionate altre componenti sulle quali possono essere svolte una o più delle procedure previste per le componenti significative per i rischi.

(per maggior dettaglio si rimanda ai Lucidi 26 - 27 - 43)

Confronto dell'ISA Italia 600 con il PR 600 e le prassi professionali precedenti

Attività da svolgere sulle componenti non significative e/o non revisionate direttamente dal revisore di gruppo

Precisazione:

Vi è da considerare che, con **riferimento ai gruppi quotati**, le norme di legge (art. 165 del TUF) e le disposizioni emanate dalla Consob sono più stringenti.

Infatti l'art. 151 di tale Regolamento prevede che devono essere sottoposti a revisione legale i bilanci delle **imprese controllate**, con la sola **esenzione di quelle che non superano il 2% dell'attivo o il 5% dei ricavi consolidati (a meno che le imprese esentate superino complessivamente il 10% dell'attivo o il 15% dei ricavi consolidati**, nel qual caso devono essere assoggettate a revisione anche alcune componenti sotto soglia finché non si superino tali limiti).

Le medesime regole si applicano anche alle controllate estere per quanto attiene alla verifica delle situazioni contabili delle stesse predisposte ai fini del consolidamento.

Non sono comunque esentate, indipendentemente dal superamento delle soglie, le società controllate italiane o estere che in relazione al tipo di attività svolta o al tipo di contratti, garanzie, impegni e rischi conclusi e assunti, sono idonee a influenzare in maniera rilevante la situazione economica, patrimoniale e finanziaria del gruppo stesso.

Confronto dell'ISA Italia 600 con il PR 600 e le prassi professionali precedenti

Altri aspetti dell'ISA Italia 600 non trattati nel PR 600

- Il coinvolgimento del revisore del gruppo nel lavoro svolto dai revisori delle componenti, soprattutto nella valutazione del rischio di revisione della componente al fine di identificare i rischi significativi di errori significativi a livello del bilancio del gruppo (Lucidi da 24 a 27).
- Le modalità di effettuazione delle verifiche sul processo di consolidamento (Lucidi 28 - 29).
- Le procedure sugli eventi successivi volte ad identificare gli eventi che, nelle componenti sottoposte a revisione da parte di altri revisori, si verificano tra le date di riferimento delle informazioni finanziarie delle componenti e la data della relazione di revisione sul bilancio del gruppo, e per i quali possa essere necessario apportare rettifiche o dare informativa nel bilancio del gruppo (Lucido 30).
- Le comunicazioni fra il revisore del gruppo e i revisori delle componenti, sia in termini di contenuti delle istruzioni da inviare ai revisori delle componenti che con riferimento alle informazioni che questi ultimi devono inviare al revisore del gruppo (Lucidi da 31 a 33).

ISA Italia 600 - Localizzazioni (1/2)

Non applicabilità di parte del principio nel contesto Italiano

Per le revisioni ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del medesimo decreto:

- Prevede che il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato siano interamente responsabili dell'espressione del relativo giudizio.
- Non prevede che la relazione di revisione faccia riferimento ai revisori delle componenti.



Pertanto, **è stata considerata non applicabile** la frase da inserire nella relazione di revisione riferita al caso in cui specifiche norme di legge consentano la **suddivisione della responsabilità** fra revisore del gruppo e revisori delle componenti.

La frase considerata inapplicabile dall'ISA Italia n. 600 è la seguente: *“In tal caso la relazione di revisione deve indicare che il riferimento al revisore della componente non riduce la responsabilità del soggetto incaricato della revisione per quanto riguarda il giudizio sul bilancio del gruppo”*.

ISA Italia 600 - Localizzazioni (2/2)

Integrazione della richiesta del principio nel contesto italiano

Indicazione, non prevista esplicitamente nel principio di revisione internazionale, della “**forma scritta**” per tutte le comunicazioni fra revisore del gruppo e revisori delle componenti (punti 40 e 41 dell' ISA Italia 600), se trattasi di altro revisore, oppure mediante la redazione di un apposito memorandum, in assenza del ricevimento delle predette comunicazioni, nei casi in cui il revisore della componente sia anche il revisore legale incaricato della revisione del bilancio del gruppo ovvero appartenga allo stesso *network*.