

Isa Italia 300 e 600

Sylvain Rousmant e Marco Rescigno

Revisione del bilancio consolidato

Attività di verifica e giudizio finale

Attività di verifica del revisore

Le attività di verifica del revisore di gruppo si basano su:

- › la **comprensione** a livello di gruppo, componenti e revisori delle medesime;
- › la **strategia generale di revisione**;
- › la **comunicazione** tra il revisore di gruppo e *governance* del gruppo e revisori delle componenti.

Questi tre «pilastri» sono stati significativamente influenzati dai nuovi principi di revisione in vigore dal 1° gennaio 2015, in particolare dall'Isa Italia 600 che ha confermato quanto già in essere nella prassi internazionale da anni, ovvero che il revisore della capogruppo è tenuto a sviluppare un piano di revisione, in conformità all'Isa Italia 300¹⁾, integrando anche la tipologia di lavoro che devono svolgere i revisori delle componenti per suo conto.

Per elaborare un'adeguata e concreta strategia generale di revisione, il revisore della capogruppo deve effettuare un'opportuna **valutazione preliminare** della qualità e della professionalità dei revisori delle componenti, inclusi i principi di etica e indipendenza, oltre a garantire una comunicazione efficiente, tempestiva e continua. Tale flusso comunicativo risulta essere un fattore di successo per anticipare e gestire le risultanze delle attività dei revisori delle componenti.

Attività iniziali dell'incarico

Prima di descrivere le attività iniziali dell'incarico, si

La revisione legale del bilancio consolidato di gruppo richiede al revisore per l'espressione del giudizio finale uno sforzo organizzativo per la **pianificazione della propria attività di verifica**. La necessaria comprensione delle **diverse componenti** che rientrano nel bilancio di gruppo, la valutazione e ponderazione del **rischio** risulteranno inevitabilmente molto articolate rispetto a quanto possa richiedere l'attività di verifica svolta per un bilancio d'esercizio.

enfattizza, come già esposto in precedenza, che il revisore della capogruppo firma la **relazione** sul bilancio consolidato, assumendosi la piena responsabilità dell'incarico. Deve pertanto considerare i revisori delle componenti come soggetti appartenenti al medesimo gruppo di lavoro, pari per competenza ed esperienza professionale e settoriale.

A tal fine, il revisore della capogruppo deve comprendere il **contesto normativo di riferimento** (leggi e regolamenti) che impatta sull'attività di revisione delle componenti, assicurandosi che i revisori delle stesse agiscano in conformità agli *standard* internazionali²⁾ applicabili. È di significativa importanza comprendere anche se il revisore della componente è soggetto ad **attività di vigilanza** da parte di *regulator*.

Inoltre, il revisore della capogruppo pianifica le attività di revisione tenendo in considerazione la **complessità organizzativa dei gruppi**. Si pensi, per esempio, ad una struttura di gruppo in continua evoluzione, in tale ambito le attività iniziali risultano fondamentali nella pianificazione e svolgimento dell'incarico. Si intuisce pertanto come il ruolo del revisore della capogruppo possa essere complesso, in quanto molteplici e

1. L'Isa Italia 300 tratta la responsabilità del revisore nel pianificare la revisione contabile del bilancio. In tale principio vengono trattati i seguenti

argomenti: il ruolo e la tempistica della pianificazione, il coinvolgimento dei membri chiave del team di revisione, le attività preliminari dell'incarico e le

attività di pianificazione.

2. «Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants» emesso

dall'International Federation of Accountants (Ifac) è applicabile a tutti i professionisti che operano nell'ambito della contabilità, (ultima edizione agosto 2016).

differenti variabili sono da considerare nella fase preliminare per definire la strategia di revisione adeguata.

Nella fase di accettazione dell'incarico, il revisore della capogruppo è tenuto ad effettuare una serie di **valutazioni preliminari essenziali**, in merito:

- › alla competenza professionale del revisore della componente,
- › al rispetto dei principi etici e delle regole di indipendenza (in linea con quanto previsto dall'Isa Italia 220);
- › all'organizzazione interna del revisore della componente in conformità con le norme di controllo della qualità previste dall'Isqc Italia 1^{3|} e dall'Isa Italia 220.

Quanto sopra esposto è finalizzato alla conoscenza e allo svolgimento di un'adeguata attività di direzione e coordinamento sul lavoro del revisore della componente. Di seguito si dettagliano le attività poste in essere dal revisore di gruppo nella fase preliminare.

Accettazione e mantenimento dell'incarico

La fase di accettazione e mantenimento dell'incarico consiste nella valutazione dei seguenti aspetti: la possibilità di acquisire **elementi probativi sufficienti ed ap-**

propriati, la **comprensione del gruppo**, al fine di individuare quali siano (e se vi siano) componenti significative e la possibilità di coinvolgere il *team* di revisione del gruppo nella revisione delle componenti.

Nel caso si tratti di un **nuovo incarico**, il revisore deve considerare la struttura del gruppo, la composizione degli organi di *governance*, le attività svolte dalle componenti, la mappatura dei controlli a livello di gruppo e la complessità nel processo di consolidamento. Nel caso di incarico ricorrente, occorre, invece, considerare le eventuali variazioni in merito agli aspetti precedentemente elencati. Tale fase può concludersi con una valutazione: positiva, con conseguente accettazione dell'incarico o non positiva.

Comprensione del gruppo e delle componenti

La presente fase (in linea con quanto previsto dall'Isa Italia 315) si articola nell'approfondimento della comprensione del gruppo, delle sue componenti, del contesto in cui operano e nell'acquisizione di una comprensione del processo di consolidamento. Le informazioni vengono generalmente acquisite mediante colloqui con la direzione del gruppo e delle componenti ed eventualmente dal precedente *team* di revisione.

ESEMPIO DI LINEE GUIDA DA ANALIZZARE PER LA COMPrensIONE DEL GRUPPO E COMPONENTI

COMPrensIONE DEL GRUPPO	AMBIENTE DI CONTROLLO INTERNO E SISTEMI IT	PROCESSO DI CONSOLIDAMENTO
Perimetro del Gruppo e percentuali di possesso delle componenti	Manuali di Gruppo e procedure	Istruzioni (linee guide, scadenze...)
Struttura e organizzazione	Prevenzione dei rischi, frodi	Livello di reportistica utilizzata
Eventi straordinari: acquisizioni, cessioni, ristrutturazioni, etc	Risk assessment	Principi contabili applicabili
Divisioni (<i>Business units</i>)	Poteri e deleghe	Aggregazione dei dati
Parti correlate	Separazione delle funzioni	Natura delle scritture di omogeneizzazione
Shared service center	Mappatura dei sistemi IT	Modalità di riapertura delle scritture
Rischio paese	Utilizzo di sistemi Erp	Analisi delle scritture di consolidamento
Rischio valuta	Manual and automatic journal entries	Modalità di identificazione dei rapporti <i>intercompany</i>

Determinazione della significatività delle componenti e del bilancio

Altra fase rilevante nell'attività della revisione del

gruppo è l'identificazione delle **componenti significative** ai fini dell'emissione della **relazione** e dell'assunzione della piena responsabilità sui dati consolidati.

³ L'attuale Isqc Italia 1, entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 2015,

è il principio internazionale che regola il controllo della

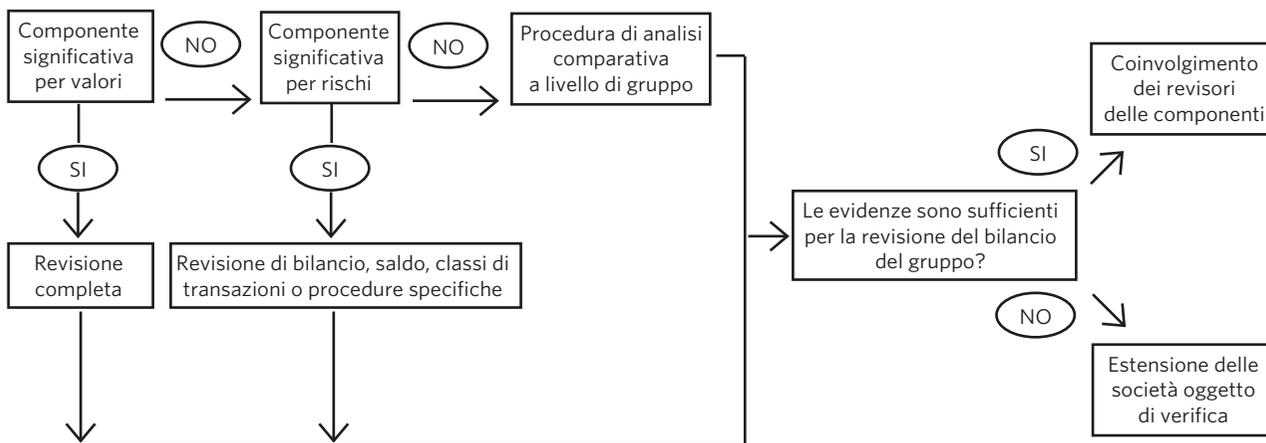
qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili

complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a

La scelta si fonda su aspetti ed elementi quantitativi (incidenza di parametri economici, finanziari e patrimoniali rispetto ai dati consolidati e sul giudizio professionale del revisore) e qualitativi (tengono

in considerazione il peso dei rischi insiti nelle singole componenti). Nel seguito, l'albero decisionale per la definizione delle attività di revisione, tenuto conto della significatività delle componenti.

DEFINIZIONE DELLE ATTIVITÀ DI REVISIONE



Le componenti significative in termini quantitativi saranno sottoposte a revisione completa, mentre per quelle ritenute significative per aspetti qualitativi (rischi) si può prevedere un livello inferiore di analisi.

Con riferimento alle componenti **non significative**, il revisore di gruppo effettuerà procedure di analisi comparativa⁴, al fine di individuare e comprendere eventuali andamenti anomali o inusuali e valutare, se necessario, lo svolgimento di ulteriori approfondimenti o addirittura valutare l'estensione delle società oggetto di verifica.

Successivamente alla definizione delle componenti significative, il revisore di gruppo è chiamato a determinare la **significatività del bilancio** secondo **tre livelli**:

- › la significatività del bilancio di gruppo nel suo complesso;
- › la significatività del bilancio di gruppo nel suo complesso per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa (ove necessario);
- › la significatività per le componenti ove i revisori svolgono una revisione contabile completa o limitata. Quest'ultima significatività deve essere infe-

riore alla significatività per il bilancio di gruppo.

Definizione della strategia di revisione

Il revisore del gruppo è incaricato di definire la strategia generale di revisione (in linea con quanto previsto dall'Isa Italia 300) che include un piano di revisione organizzato con l'identificazione delle componenti significative, considerando la rilevanza per numeri e la rischiosità, ossia le società incluse nell'area di consolidamento che possano presentare un rischio di errori significativi per il bilancio di gruppo.

Nel seguito un esempio di piano di revisione.

È inoltre necessario che il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo provveda ad un riesame della **strategia generale** e del **piano di revisione** (che è parte integrante della strategia di revisione), tale attività rappresenta anche una parte importante della sua responsabilità di direzione dell'incarico.

Grandi gruppi internazionali sono sempre più spesso dotati di sistemi informativi complessi, integrati e accentrati. In tali contesti, nella strategia di revisione generale, il revisore di gruppo pianificherà

fornire un livello di attendibilità alle informazioni e ai servizi connessi.

4. L'analisi comparativa (regolata dall'Isa Italia 520) è una

procedura di revisione valida e da utilizzare specialmente in presenza

di un controllo di gestione articolato a livello di gruppo.

ESEMPIO DI PIANO DI REVISIONE

SOCIETÀ	SIGNIFICATIVITÀ	TIPOLOGIA DI LAVORO	REVISORE
Società A (capogruppo)	SI, per valori	Revisione contabile completa	Revisore del Gruppo
Società C1	NO, per valori e rischi	Analisi comparativa	Revisore del Gruppo
Società C2	SI, per valori	Revisione contabile completa	Revisore della Componente
Società C3	SI, per valori	Revisione contabile limitata	Revisore della Componente
Società C4	SI, per rischi	Specifiche procedure (es. area magazzino, per furti)	Revisore della Componente

Per significativi rischi individuati nella fase di pianificazione

delle attività di IT *audit* a livello della capogruppo, (IT *general controls* e *application controls*), i cui esiti saranno comunicati e utilizzati dai revisori delle componenti.

Conoscenza e comprensione del revisore della componente

Gli **elementi** che il revisore di gruppo considera per **valutare il revisore della componente**, al fine di raggiungere un adeguato livello di conoscenza e comprensione dello stesso, riguardano: la sua indipendenza e la conformità ai principi etici applicabili, la competenza professionale, il grado di coinvolgimento nella revisione della componente, il rispetto delle procedure di controllo qualità.

Una volta verificate queste condizioni, deve crearsi un **rapporto di fiducia** verso il revisore della componente, che deve mantenersi per tutta la durata dell'incarico, al fine di operare con un *team* integrato, che operi in maniera unita e che segua le medesime linee guida.

Tale rapporto si basa sull'esperienza maturata negli anni, sulle risposte a casi pratici in merito all'individuazione di problematiche delicate, sulla capacità di rispettare le scadenze imposte e sulla tempestività nel comunicare eventuali problematiche.

Comunicazione

La comunicazione riveste un ruolo fondamentale nel

processo di revisione del gruppo, è infatti lo **strumento chiave** attraverso cui garantire l'osservanza delle regole dettate dall'Isa Italia 600. La comunicazione deve essere **biunivoca** (dal revisore del gruppo ai revisori delle componenti e viceversa; dal revisore di gruppo alla direzione e agli organi che esercitano la *governance* della capogruppo e viceversa), tempestiva ed adeguata.

La comunicazione è trasversale a tutto l'incarico, in quanto avviene nella fase di accettazione, di pianificazione, nel corso di svolgimento della revisione (soprattutto in presenza di eventuali difficoltà significative) e nella fase conclusiva.

La comunicazione tra il revisore del gruppo e il revisore della componente avviene generalmente tramite l'invio di una **lettera di istruzioni**. Una delle prime comunicazioni è il riscontro scritto dell'avvenuta ricezione delle istruzioni da parte del revisore della componente. Con tale procedura il revisore della componente conferma l'impegno a rispettare il contenuto delle istruzioni^[5], a predisporre nei tempi stabiliti le relazioni sul lavoro svolto e sulle conclusioni, ma in particolare accetta e sottoscrive le regole, condizioni e scadenze.

Le istruzioni di revisione contengono le **linee guida** per la collaborazione fra le due parti, che lavorano insieme per contribuire all'espressione del giudizio sui dati di un gruppo societario, inoltre esse elencano le attività di revisione differenziate (revisione

Quando un gruppo è strutturato ed organizzato tanto più il revisore può ricorrere a tale procedura.

5. A mero titolo di esempio, la

lettera di istruzioni generalmente include le seguenti informazioni: i principi etici applicabili (in particolare i requisiti di

indipendenza), la significatività per la componente, l'elenco delle parti correlate, le scadenze per il completamento della revisione, le date delle visite

pianificate dalla direzione del gruppo e dal team di revisione del gruppo, il lavoro che il revisore della componente deve svolgere, il lavoro da svolgere

completa, revisione limitata, procedure specifiche) sulla base della significatività delle componenti.

Il **flusso informativo** tra il revisore delle componenti e il revisore di gruppo include ad esempio:

- › le risposte alle richieste ricevute all'inizio dell'incarico (compresi, come già detto, i principi etici e l'indipendenza);
- › l'identificazione delle informazioni finanziarie delle componenti;
- › eventuali elementi di non conformità a leggi o regolamenti;
- › carenze significative a livello di controllo interno;
- › eventuali frodi e/o anomalie riscontrate;
- › l'elenco degli errori non corretti;
- › i risultati e le conclusioni;
- › le risultanze delle attività afferenti gli eventi successivi.

Il supporto del revisore di gruppo ai revisori delle componenti è necessario e fondamentale su tematiche gestite direttamente a livello della capogruppo ma con impatto sulle componenti, ad esempio:

- › rischi significativi di errori significativi identificati nel bilancio del gruppo;
- › rischi di frode (anche solo potenziali);
- › operazioni straordinarie che impattano su tutto il gruppo.

Al revisore della componente viene richiesto di redigere, con cadenza periodica e quanto meno al termine delle attività di revisione, una **relazione** contenente tipicamente informazioni in merito alle principali voci di bilancio e alle relative variazioni, la conferma che il lavoro effettuato rispecchi quanto riportato nelle istruzioni ricevute, eventuali carenze sul sistema di controllo interno, un elenco degli errori (corretti e non corretti), eventuali contenziosi e passività potenziali ed eventuali rischi di frode (anche potenziali) identificati.

Di frequente accade che i revisori di gruppo chiedano delle **relazioni infrannuali**, che hanno l'obiettivo di evidenziare eventuali problematiche sorte nel periodo di riferimento e di fornire un *follow-up* di eventuali punti significativi emersi nel corso dei pre-

cedenti *audit*, tutto ciò al fine di anticipare e risolvere, con il *management* e la direzione, eventuali rilievi e criticità prima della chiusura dell'esercizio e pertanto della redazione del bilancio consolidato.

Successivamente il revisore della capogruppo valuterà se la documentazione ricevuta dai revisori delle componenti sia **adeguata e sufficiente** per i propri fini, oppure se sia necessario approfondire alcune tematiche o richiedere lo svolgimento di ulteriori attività. Nel caso di componenti particolarmente rilevanti o a rischio, il revisore della capogruppo può decidere di farsi carico di verifiche presso le componenti stesse oppure procedere al riesame in loco delle carte di lavoro del revisore della componente. Si tratta di un processo dinamico, soggetto anche a variazioni nel corso dello svolgimento dell'incarico, che deve essere ultimato entro la data di emissione della relazione di revisione sul bilancio consolidato. Per tale motivo la scadenza richiesta al revisore della componente deve essere antecedente rispetto a quella della capogruppo^[6].

La **variabile tempo** è uno dei principali fattori critici da gestire nell'incarico di revisione del bilancio consolidato, dove è necessaria un'attenta pianificazione e monitoraggio sul lavoro dei revisori delle componenti.

L'ultimo (ma non per importanza) livello di comunicazione è quello intercorrente tra il revisore del gruppo e la **direzione del gruppo** e i relativi **organi di governance** e viceversa. È un'attività trasversale a tutto l'incarico e riguarda principalmente la condivisione del piano di revisione, la comunicazione e l'analisi di eventuali carenze sul sistema di controllo interno a livello di gruppo o su singole componenti, eventuali limitazioni nelle attività di revisione, la condivisione di errori riscontrati ed eventuali frodi rilevate^[7].

Il processo di comunicazione sopra descritto riveste fondamentale importanza ai fini sia della **documentazione** dell'attività svolta ma soprattutto ai fini della corretta **applicazione** dei dettami del **principio di revisione Isa Italia 600**. Consente al revisore della

sulle operazioni infragruppo, le istruzioni sul riesame degli eventi successivi.

6. Nel caso in cui la scadenza dell'attività di revisione della componente sia molto antecedente

alla data della relazione di revisione sul bilancio consolidato, il revisore della capogruppo potrà richiedere a tutti i team delle componenti di effettuare ulteriori verifiche e di redigere un'ulteriore relazione sugli eventi successivi

intercorsi tra la data di emissione della relazione di revisione della componente e la data della relazione di revisione del bilancio di gruppo.

7. Le frodi (anche solo

potenziali) possono coinvolgere la direzione del gruppo, la direzione di una o più componenti e/o i dipendenti di tutto il gruppo o una o più componenti. La definizione di frode è normata dall'Isa Italia 240.

capogruppo di dimostrare di aver valutato le conclusioni dei revisori delle componenti e di poter pertanto provare di essere a tutti gli effetti in grado di assumersi la piena responsabilità del giudizio sul bilancio di gruppo, avendo adottato un comportamento adeguato, diligente e professionale.

Revisione del processo di consolidamento

La costruzione del bilancio consolidato può essere assai complessa, in quanto è redatto con precise tecniche sottostanti, si pensi ad esempio alla conversione dei bilanci in valuta estera, alle scritture di elisione dei dividendi infragruppo, alle scritture che riguardano l'esposizione dei *leasing* secondo il metodo finanziario e alle scritture sulle partecipazioni, in società collegate, al fine della loro valutazione ed esposizione con il metodo del patrimonio netto.

Il bilancio consolidato è predisposto mediante le cd. «**rettifiche di consolidamento**» che devono essere monitorate e che si movimentano ogni esercizio. Il processo di formazione del bilancio consolidato comporta, nello specifico, le seguenti fasi svolte da parte del soggetto che redige il documento:

- › l'aggregazione dei bilanci delle singole componenti;
- › l'omogeneizzazione dei principi contabili;
- › la rettifica dei dati.

Nello svolgimento delle sue attività, il revisore è tenuto a ripercorrere le tre fasi sopra esposte.

Nella fase di aggregazione il revisore si accerta che tutte le componenti rientranti nel perimetro di consolidamento siano state **includere** e che i dati delle singole componenti corrispondano ai bilanci assoggettati a verifica da parte dei revisori delle componenti.

La fase di **omogeneizzazione** può essere più o meno complicata, a seconda delle dimensioni e dal grado di articolazione del gruppo. Di regola avviene mediante redazione di **reporting package** elaborati dalle singole componenti sulla base di uno schema prestabilito e condiviso, predisposti sulla base dei principi contabili adottati dalla capogruppo. In società meno strutturate il **reporting package** può essere compilato dalle singole componenti sulla base dei principi contabili locali, a livello centrale si procederà ad uniformare i dati ai principi contabili della capogruppo ed eventualmente ad esporre i dati e le informazioni sulla base di schemi comuni. Pertanto, in tale seconda ipotesi le procedure di verifica, che il revisore dovrà effettuare, saranno

decisamente più complesse. La fase relativa alla rettifica dei dati consiste, sulla base della conoscenza del gruppo e delle singole componenti, nella verifica della **corretta «riapertura»** delle scritture effettuate negli esercizi precedenti, oltre che alla verifica della completezza e correttezza delle rettifiche svolte nell'esercizio. Si espone di seguito una piccola disamina delle **più comuni rettifiche di consolidamento**:

- › **elisione delle partecipazioni**: consiste nell'eliminazione del valore delle partecipazioni contro il relativo patrimonio netto. Il revisore è tenuto a effettuare un'analisi (anche documentale) della differenza di consolidamento originata e del conseguente corretto trattamento contabile;
- › **traduzione dei bilanci espressi in moneta estera**: il revisore è tenuto almeno a fine esercizio a verificare la corretta applicazione dei cambi usati per la traduzione delle poste patrimoniali e di quelli medi per la traduzione dei dati economici. L'evidenza del valore a cambi storici delle singole componenti del patrimonio netto consente di verificare la corretta determinazione e movimentazione della riserva di traduzione;
- › **saldi e operazioni intercompany**: consiste nell'elisione dei saldi economici e patrimoniali infragruppo (compresi utili e perdite derivanti da operazioni concluse da società appartenenti al medesimo gruppo). Tali valori devono essere eliminati in quanto non devono avere impatti sul risultato di gruppo e, conseguentemente, sul patrimonio netto.

Il revisore documenta le verifiche mediante predisposizione di **specifiche carte di lavoro** che includono, tra l'altro, un elenco riassuntivo di tutte le eventuali differenze di revisione riscontrate che riguardano le differenze di revisione sui bilanci delle singole componenti e le differenze di revisione derivanti dall'analisi delle scritture di consolidamento.

Al termine delle attività di verifica, ma prima dell'emissione della relazione di revisione, il revisore della capogruppo deve richiedere ed ottenere dalla direzione del gruppo una attestazione scritta in merito alla completezza delle informazioni e della documentazione fornita, alla conformità del bilancio al quadro normativo di riferimento e alla condivisione delle eventuali rettifiche non recepite.

Relazione del revisore sul bilancio consolidato

Il revisore di gruppo è tenuto ad esprimersi sul bilancio consolidato con apposita relazione. I riferimenti professionali a cui quest'ultimo dovrà far riferimento sono rappresentati da:

- › **Isa Italia 700** relativo alla «Formazione del giudizio e relazione sul bilancio» che tratta della responsabilità del revisore per la formazione del giudizio sul bilancio nonché della forma e del contenuto della relazione di revisione;
- › **Isa Italia 705** «Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente» e l'Isa Italia 706 «Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente» che trattano della forma e del contenuto della relazione di revisione nei casi in cui il revisore esprima nella propria relazione un giudizio con modifica o vi inserisca un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti.

Sono comunque da considerare tutti i principi di

revisione della cd. «serie 7» (Isa Italia 710 «Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo», Sa Italia 720 «*La responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile*» e Sa Italia 720B «*La responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza*»^[8]).

La relazione del revisore legale sul bilancio consolidato avrà la medesima struttura di quella prevista per il bilancio d'esercizio e dovrà rispettare i medesimi requisiti previsti dalla normativa di riferimento (art. 14, D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 così come modificato dal D.Lgs. 17 luglio 2016, n. 135 e dall'Isa Italia 700 e seguenti).

Nel seguito si riportano esempi di circostanze che possono richiedere al revisore del bilancio consolidato l'inserimento nella relazione di un paragrafo relativo ad «Altri aspetti».

ESEMPIO 1 - PREDISPOSIZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

Nel caso in cui la capogruppo rediga il bilancio consolidato è opportuno, ai sensi dell'Isa Italia 706, indicarlo nella relazione (sezione «Altri aspetti»).

«La società detiene significative partecipazioni di controllo ed ha pertanto redatto, come richiesto dalla norma di legge, il bilancio consolidato di gruppo. Tale bilancio rappresenta un'integrazione del bilancio d'esercizio ai fini di un'adeguata informazione sulla situazione patrimoniale, finanziaria ed economica della società e del gruppo. Il bilancio consolidato è stato da me esaminato e lo stesso, con la relativa relazione, è presentato unitamente al bilancio d'esercizio.»

ESEMPIO 2 - ESENZIONE PREDISPOSIZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

Nel caso in cui la capogruppo non rediga il bilancio consolidato in applicazione di un caso di esonero previsto dall'art. 27, D.Lgs. 127/1991 è opportuno, ai sensi dell'Isa Italia 706, indicarlo nella relazione (sezione «Altri aspetti»).

«La società si è avvalsa della facoltà prevista dalla legge di non predisporre il bilancio consolidato, pur in presenza di significative partecipazioni di controllo, in quanto a sua volta controllata dalla Società XY S.p.A. che è tenuta alla redazione del bilancio consolidato (revisionato da altro revisore).»

Nel caso in cui il revisore di gruppo abbia incontrato **limitazioni** nello svolgimento delle procedure di revisione (non può utilizzare il lavoro svolto dall'altro revisore o non è in grado di svolgere direttamente le procedure di revisione) deve valutare se ciò provoca:

- › effetti significativi ma non pervasivi nel bilancio consolidato. In questo caso sarà rilasciato un giudizio con rilievi (esempi 3 e 4);
- › effetti significativi e pervasivi nel bilancio consolidato. In questo caso sarà rilasciato un giudizio di impossibilità ad esprimere un giudizio (esempio 5).

8. Il D.Lgs. 135/2016 modificando l'art. 14, co. 2, lett. e), D.Lgs. 39/2010 ha ampliato la nozione ed il contenuto del giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il

bilancio. Il revisore dovrà esprimersi anche sulla conformità della relazione sulla gestione alle norme di legge e dovrà rilasciare una «dichiarazione rilasciata sulla base

delle conoscenze acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite

indicazioni sulla natura di tali errori». Conseguentemente l'attuale SA Italia 720B dovrà essere modificato per prevedere nuove procedure di controllo.

ESEMPIO 3 - GIUDIZIO CON RILIEVI PER LIMITAZIONE AL PROCEDIMENTO DI REVISIONE

Nel caso in cui il revisore non abbia acquisito sufficienti ed appropriati elementi su cui basare il proprio giudizio **con effetti significativi ma non pervasivi** sul bilancio consolidato (riferimento Isa Italia 705).

«La Società controllata XYZ S.p.A. il cui attivo ed i cui ricavi rappresentano il 13% e l'11% dell'attivo e dei ricavi consolidati, non ha trasmesso la relazione sul bilancio del revisore incaricato nei termini stabiliti secondo istruzioni, né è stato possibile svolgere direttamente specifiche procedure di revisione sulla specifica componente.

A mio giudizio, **ad eccezione dei possibili effetti di quanto indicato al paragrafo precedente**, il soprammenzionato bilancio consolidato del Gruppo XY fornisce una rappresentazione veritiera e corretta [...]».

ESEMPIO 4 - GIUDIZIO CON RILIEVI PER LIMITAZIONE AL PROCEDIMENTO DI REVISIONE

Nel caso in cui il revisore non abbia acquisito sufficienti ed appropriati elementi su cui basare il proprio giudizio **con effetti significativi ma non pervasivi** sul bilancio consolidato (riferimento Isa Italia 705).

«La partecipazione della Società ABC nella società XYZ, una collegata acquisita nel corso dell'esercizio e contabilizzata con il metodo del patrimonio netto, è iscritta per un importo pari a € 15 milioni nella situazione patrimoniale al 31.12.XX e la quota di pertinenza della Società ABC dell'utile netto di XYZ pari a € 1 milione è inclusa nell'utile della Società ABC. Non sono stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto del valore di iscrizione della partecipazione XYZ al 31.12.XX e della quota di pertinenza di ABC dell'utile netto dell'esercizio di XYZ, in quanto mi è stato negato l'accesso alle informazioni finanziarie e la possibilità di contattare la direzione e i revisori della società XYZ. Non sono pertanto in grado di stabilire se fosse necessario apportare eventuali rettifiche a tali importi.

A mio giudizio, **ad eccezione dei possibili effetti di quanto indicato al paragrafo precedente**, il bilancio consolidato del Gruppo ABC fornisce una rappresentazione veritiera e corretta [...]».

(Esempio riportato in Appendice 1 dell'Isa Italia 600)

ESEMPIO 5 - DICHIARAZIONE DI IMPOSSIBILITÀ AD ESPRIMERE UN GIUDIZIO SUL BILANCIO CONSOLIDATO

Nel caso in cui il revisore non abbia acquisito sufficienti ed appropriati elementi su cui basare il proprio **giudizio con effetti significativi e pervasivi** sul bilancio consolidato (riferimento Isa Italia 705).

«La Società controllata XY S.p.A. il cui attivo ed i cui ricavi rappresentano il 50% e il 45% dell'attivo e dei ricavi consolidati, non ha trasmesso la relazione sul bilancio del revisore incaricato nei termini stabiliti secondo istruzioni, né è stato possibile svolgere direttamente specifiche procedure di revisione sulla specifica componente.

A causa della significatività e rilevanza dei possibili effetti di quanto indicato al paragrafo precedente, **non sono stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il mio giudizio. Pertanto non sono in grado di esprimere un giudizio sul bilancio consolidato di XYZ».**

Considerazioni conclusive

Nell'effettuare la revisione di un gruppo, il revisore deve considerare che si assume la «**piena responsabilità**» per la relazione di revisione. Non potendo più far riferimento ai revisori delle componenti, il revisore di gruppo è l'unico responsabile per la relazione emessa sul bilancio consolidato, pertanto si deve preoccupare di definire una corretta **strategia generale di revisione** (comprensiva anche delle attività relative alle componenti) ed effettuare la necessaria e adeguata attività di direzione e supervisione.

Tenuto conto che le attività di verifica sul bilancio consolidato possono coinvolgere un numero anche elevato di componenti, la corretta e tempestiva gestione del **fattore tempo** risulta fondamentale per una efficace e adeguata pianificazione e svolgimento del processo di revisione.

Il processo continuo di **comunicazione** non è un'attività da considerare marginale, ma un flusso essenziale, critico e continuo a cui dedicare la giusta attenzione e importanza, soprattutto al fine di anticipare eventuali criticità con potenziali impatti sul bilancio consolidato. ●