

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 600
LA REVISIONE DEL BILANCIO DEL GRUPPO – CONSIDERAZIONI
SPECIFICHE (INCLUSO IL LAVORO DEI REVISORI
DELLE COMPONENTI)

(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 internazionale (ISA Italia)	1-6
Data di entrata in vigore	7
Obiettivi	8
Definizioni	9-10
Regole	
Responsabilità	11
Accettazione e mantenimento dell’incarico	12-14
Strategia generale e piano di revisione	15-16
Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano	17-18
Conoscenza e comprensione del revisore della componente	19-20
Significatività	21-23
Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati	24-31
Processo di consolidamento	32-37
Eventi successivi	38-39
Comunicazioni con il revisore della componente	40-41(I)
Valutazione della sufficienza e dell’appropriatezza degli elementi probativi acquisiti	42-45
Comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance del gruppo	46-49
Documentazione	50-50(I)
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Componenti sottoposte a revisione contabile per norma di legge, regolamentare o per altre ragioni	A1
Definizioni	A2-A7
Responsabilità	A8-A9
Accettazione e mantenimento dell’incarico	A10-A21

Strategia generale e piano di revisione	A22
Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano	A23-A31
Conoscenza e comprensione del revisore della componente	A32-A41
Significatività	A42-A46
Risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati	A47-A55
Processo di consolidamento	A56
Comunicazioni con il revisore della componente	A57-A60
Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti	A61-A63
Comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance del gruppo	A64-A66
Appendice (Italia) 1: Esempio di giudizio con rilievi nel caso in cui il team di revisione del gruppo non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo	
Appendice 2: Esempi di aspetti sui quali il team di revisione acquisisce una comprensione del gruppo	
Appendice 3: Esempi di condizioni o di eventi che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo	
Appendice 4: Esempi di conferme del revisore di una componente	
Appendice 5: Aspetti necessari e addizionali inclusi nella lettera di istruzioni del team di revisione del gruppo	

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 “La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)” 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)”.

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B e (SA Italia) n. 720B - e l'ISQC Italia 1 rappresentano i principi ISA Clarified Versione 2009 e l'ISQC 1 versione 2009 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi e Consob nel 2010 e successivamente integrati dagli stessi e dall'INRL con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento “A Guide for National Standard Setters the Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications”. La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell'Italia. Il testo approvato degli ISA e dell'ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall'IFAC. L'IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: permissions@ifac.org.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

1. I principi di revisione si applicano alle revisioni contabili dei gruppi. Il presente principio di revisione tratta delle considerazioni specifiche da applicarsi alle revisioni contabili dei gruppi, in particolare quelle che coinvolgono i revisori delle componenti.
2. Il presente principio di revisione, opportunamente adattato alle circostanze, può essere utile per il revisore che si avvalga di altri revisori nella revisione contabile di bilanci diversi dal bilancio del gruppo. Per esempio, un revisore può avvalersi di un altro revisore per osservare la conta fisica delle rimanenze o ispezionare beni dislocati in una sede distante.
3. Il revisore di una componente può essere tenuto, per norma di legge, regolamentare o per altra ragione, a esprimere un giudizio sul bilancio di una componente. Al fine di acquisire gli elementi probativi per la revisione contabile del gruppo, il team di revisione contabile del gruppo può decidere di utilizzare gli elementi probativi sui quali si basa il giudizio relativo al bilancio della componente; ciò nondimeno si applicano le regole del presente principio di revisione. (Rif.: Par. A1)
4. In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220,¹ il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo deve convincersi che coloro che svolgono l'incarico di revisione contabile del gruppo, compresi i revisori delle componenti, possiedano complessivamente la competenza e le capacità appropriate. Il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo è anche responsabile della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del gruppo.
5. Il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo applica le regole del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 a prescindere dal fatto che il lavoro sulle informazioni finanziarie di una componente sia svolto dal team di revisione contabile del gruppo o dal revisore della componente. Il presente principio di revisione 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.

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", paragrafi 14 e 15.

6. Il rischio di revisione dipende dal rischio di errori significativi nel bilancio e dal rischio che il revisore non individui tali errori.² Nella revisione contabile del gruppo, ciò comprende il rischio che il revisore della componente possa non individuare errori nelle informazioni finanziarie della componente che possono comportare errori significativi nel bilancio del gruppo, ed il rischio che il team di revisione contabile del gruppo possa non individuare tali errori. Il presente principio di revisione 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 sulle informazioni finanziarie delle componenti. Lo scopo di tale coinvolgimento è di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo.

Data di entrata in vigore

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

Obiettivi

8. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:
 - a) stabilire se è in grado di assumere il ruolo di revisore del bilancio del gruppo;
 - b) in caso di assunzione di tale ruolo:
 - i) comunicare chiaramente con i revisori delle componenti in merito all'ampiezza e alla tempistica del loro lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti e in merito ai relativi risultati;
 - ii) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulle informazioni finanziarie delle componenti e sul processo di consolidamento, per esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio del gruppo sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Definizioni

9. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

² 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)", paragrafo A32.

- a) 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. (Rif.: Parr. A2- A4)
- b) 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. (Rif.: Par. A7)
- c) Direzione della componente – La direzione responsabile della redazione delle informazioni finanziarie relative ad una componente.
- d) Significatività per la componente – La significatività determinata dal team di revisione contabile del gruppo per una componente.
- e) Gruppo – Tutte le componenti le cui informazioni finanziarie sono incluse nel bilancio del gruppo. Un gruppo ha sempre più di una componente.
- f) Revisione contabile del gruppo – La revisione del bilancio del gruppo.
- g) Giudizio sul bilancio del gruppo – Il giudizio espresso a seguito della revisione del bilancio del gruppo.
- h) Responsabile dell’incarico di revisione contabile del gruppo (di seguito “responsabile dell’incarico di revisione del gruppo”) – Il revisore legale, il partner o altra persona fisica nell’ambito del soggetto incaricato della revisione contabile, responsabile dell’incarico di revisione contabile del gruppo e del suo svolgimento, nonché della relazione di revisione emessa sul bilancio del gruppo. Laddove la revisione contabile del gruppo sia condotta da revisori incaricati congiuntamente, i responsabili della revisione ed i relativi team costituiscono nel loro insieme rispettivamente il responsabile dell’incarico di revisione contabile del gruppo ed il team di revisione contabile del gruppo. Il presente principio di revisione non tratta, tuttavia, dei rapporti tra revisori incaricati congiuntamente o del lavoro che ognuno di questi svolge in relazione al lavoro dell’altro.
- i) Team di revisione contabile del gruppo (di seguito “team di revisione del gruppo”) – Il responsabile dell’incarico di revisione contabile del gruppo, i partner ed il personale professionale che stabiliscono la strategia generale della revisione del bilancio del gruppo, comunicano con i revisori delle componenti, svolgono il lavoro sul processo di consolidamento e valutano le conclusioni di revisione tratte dagli elementi probativi come base per la formazione del giudizio sul bilancio del gruppo.
- j) Bilancio del gruppo – Il bilancio che include le informazioni finanziarie di più di una componente. Il termine “bilancio del gruppo” fa riferimento anche al bilancio aggregato che raggruppa le informazio-

ni finanziarie predisposte dalle componenti che non hanno una controllante ma sono sottoposte al comune controllo.

- k) Direzione del gruppo – La direzione responsabile della redazione del bilancio del gruppo.
 - l) Controlli a livello di gruppo – I controlli sull’informativa finanziaria del gruppo configurati, attuati e mantenuti dalla direzione del gruppo.
 - m) Componente significativa – Una componente individuata dal team di revisione del bilancio del gruppo che: i) sia individualmente significativa sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario ai fini del bilancio del gruppo; ovvero ii) è probabile che includa rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo, a motivo della sua specifica natura o delle sue specifiche circostanze (Rif.: Par. A5-A6)
10. Il riferimento al “quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile” indica le disposizioni che disciplinano i criteri di redazione dei bilanci del gruppo. Il riferimento al “processo di consolidamento” comprende:
- a) la rilevazione, la quantificazione, la presentazione e l’informativa concernenti le informazioni finanziarie delle componenti del bilancio del gruppo, mediante il consolidamento integrale, il consolidamento proporzionale ovvero mediante il metodo del patrimonio netto o il metodo del costo di acquisizione;
 - b) il raggruppamento in un bilancio aggregato delle informazioni finanziarie delle componenti che non hanno una controllante ma sono sottoposte al comune controllo.

Regole

Responsabilità

11. Il responsabile dell’incarico di revisione del gruppo è responsabile della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell’incarico di revisione contabile del gruppo in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili^{2-bis}; egli è inoltre responsabile che la relazione di revisione emessa sia appropriata alle circostanze specifiche.³ Di conseguenza, la relazione di revisione sul bilancio del gruppo non deve far riferimento ai revisori delle componenti, a meno che tale riferimento sia richiesto dalla legge o dai regolamenti. In tal caso la relazione di revisione deve indicare che il riferimento al revisore della componente non riduce la

^{2-bis} Qualora l’incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il revisore legale e la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato, secondo l’art. 14, co. 6, terzo periodo, del medesimo Decreto, possono chiedere ai soggetti incaricati della revisione delle società controllate o agli amministratori delle società controllate documenti e notizie utili alla revisione, nonché procedere direttamente ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione e controlli presso le medesime società.

³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 15.

responsabilità del soggetto incaricato della revisione per quanto riguarda il giudizio sul bilancio del gruppo.^{3-bis} (Rif.: Parr. A8-A9)

Accettazione e mantenimento dell'incarico

12. In applicazione del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve stabilire se si può ragionevolmente ritenere di poter 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. Laddove il lavoro di revisione sulle informazioni finanziarie di tali componenti sia svolto dai relativi revisori, il responsabile della revisione contabile del gruppo deve 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. (Rif.: Parr. A10-A12)
13. Se il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo conclude che:
- a) non sarà possibile per il team di revisione del gruppo acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa di limitazioni imposte dalla direzione del gruppo;
 - b) il possibile effetto di tale situazione comporterà una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio del gruppo,⁴

il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve alternativamente:

- nel caso si tratti di un primo incarico, non accettare l'incarico, o, nel caso di un incarico ricorrente, recedere dallo stesso, ove il recesso sia possibile in base alla legge o ai regolamenti applicabili; ovvero
- laddove le leggi o i regolamenti vietino al revisore di rifiutare un incarico ovvero laddove il recesso da un incarico non sia comunque previsto, dopo aver svolto la revisione del bilancio del gruppo per quanto possibile, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio del gruppo. (Rif.: Parr. A13-A19)

^{3-bis} Qualora l'incarico sia conferito 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 e non prevede che la relazione di revisione faccia riferimento ai revisori delle componenti. Conseguentemente l'ultimo periodo del paragrafo 11 non è applicabile.

⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".

Termini dell'incarico

14. Il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve concordare i termini dell'incarico di revisione contabile del gruppo in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.⁵ (Rif.: Parr. A20-A21)

Strategia generale e piano di revisione

15. Il team di revisione del gruppo deve definire una strategia generale della revisione del gruppo e sviluppare un piano di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300.⁶
16. Il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve effettuare il riesame della strategia generale della revisione del gruppo e del piano di revisione. (Rif.: Par. A22)

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

17. Al revisore è richiesto di identificare e valutare i rischi di errori significativi mediante l'acquisizione di una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera.⁷ Il team di revisione del gruppo deve:
 - a) approfondire 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 di mantenimento dell'incarico;
 - b) acquisire una comprensione del processo di consolidamento, incluse le istruzioni impartite alle componenti da parte della direzione del gruppo. (Rif.: Parr. A23-A29)
18. Il team di revisione del gruppo deve acquisire una comprensione del gruppo sufficiente a:
 - a) confermare o modificare la sua identificazione iniziale delle componenti che potrebbero essere significative;
 - b) identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.⁸ (Rif.: Parr. A30-A31)

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione".

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, "Pianificazione della revisione contabile del bilancio", paragrafi 7-12.

⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera".

⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315.

Conoscenza e comprensione del revisore della componente

19. Se il team di revisione del gruppo pianifica di richiedere al revisore della componente di svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie relative alla componente, il team di revisione del gruppo deve acquisire una comprensione in merito: (Rif.: Parr. A32-A35)
 - a) al fatto se il revisore della componente comprenda e si conformi ai principi etici applicabili per la revisione contabile del gruppo e, in particolare, se sia indipendente; (Rif.: Par. A37)
 - b) alla competenza professionale del revisore della componente; (Rif.: Par. A38)
 - c) al fatto se il team di revisione del gruppo potrà essere coinvolto nel lavoro del revisore della componente nella misura necessaria ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati;
 - d) al fatto se il revisore della componente operi in un contesto regolamentare che preveda un'effettiva supervisione sui revisori. (Rif.: Par. A36)
20. Se il revisore di una componente non soddisfa i requisiti di indipendenza applicabili per la revisione contabile del gruppo, ovvero se il team di revisione del gruppo nutre seri dubbi sugli altri aspetti elencati nel paragrafo 19 a)-c), il team di revisione del bilancio del gruppo deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativi alle informazioni finanziarie della componente, senza richiedere al revisore della componente di svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie relative a tale componente. (Rif.: Parr. A39-A41)

Significatività

21. Il team di revisione del gruppo deve determinare quanto segue: (Rif.: Par. A42)
 - a) la significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso, in fase di definizione della strategia generale di revisione;
 - b) il livello o i livelli di significatività da considerare per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa se, nelle circostanze specifiche del gruppo, per tali particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa di bilancio, ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo minore rispetto alla significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso, possano influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio del gruppo;
 - c) la significatività per quelle componenti ove i revisori svolgono una revisione contabile completa o limitata ai fini della revisione del gruppo. Al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nel

bilancio del gruppo superi la significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso, la significatività per la componente deve essere minore della significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso; (Rif.: Parr. A43-A44)

- d) la soglia oltre la quale gli errori non possono essere considerati come chiaramente trascurabili per il bilancio del gruppo. (Rif.: Par. A45)
22. Laddove i revisori delle componenti svolgono la revisione ai fini della revisione contabile del gruppo, il team di revisione del gruppo deve valutare l'appropriatezza della "significatività operativa per la revisione" determinata al livello della componente. (Rif.: Par. A46)
23. Se una componente è soggetta a revisione contabile per norma di legge, regolamentare o per altra ragione, ed il team di revisione del gruppo decide di utilizzare tale lavoro di revisione per acquisire elementi probativi ai fini della revisione contabile del gruppo, il team di revisione del gruppo deve determinare se:
- a) la significatività per il bilancio della componente nel suo complesso;
 - b) la significatività operativa per la revisione al livello della componente

siano conformi alle regole del presente principio di revisione.

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati

24. 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.⁹ Il team di revisione del gruppo deve determinare la tipologia di lavoro che deve svolgere, o che i revisori delle componenti devono svolgere per suo conto, sulle informazioni finanziarie delle componenti (si vedano i paragrafi dal 26 al 29). Il team di revisione del gruppo deve anche determinare la natura, la tempistica e l'estensione del suo coinvolgimento nel lavoro dei revisori delle componenti (si vedano i paragrafi 30-31).
25. Se la natura, la tempistica e l'estensione del lavoro da svolgere sul processo di consolidamento o sulle informazioni finanziarie delle componenti si basano sull'aspettativa che i controlli a livello di gruppo operino efficacemente, ovvero se la sola applicazione delle procedure di validità non possa fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati a livello di asserzioni, il team di revisione del gruppo deve verificare, ovvero, richiedere al revisore della componente di verificare l'efficacia operativa di tali controlli.

⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".

Determinazione della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti (Rif.: Par. A47)

Componenti significative

26. Per una componente individualmente significativa sotto il profilo economico patrimoniale e finanziario ai fini del bilancio del gruppo, il team di revisione del gruppo, o il revisore della componente per suo conto, deve svolgere la revisione contabile delle informazioni finanziarie della componente prendendo come riferimento la significatività per la componente.
27. Per una componente che sia significativa, in quanto è probabile che includa rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo, a motivo della sua specifica natura o delle circostanze specifiche, il team di revisione del gruppo, o il revisore della componente per suo conto, deve svolgere una o più delle seguenti attività:
 - 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; (Rif.: Par. A48)
 - c) specifiche procedure di revisione a fronte dei rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo. (Rif.: Par. A49)

Componenti non significative

28. Sulle componenti non significative, il team di revisione del gruppo deve svolgere procedure di analisi comparativa a livello di gruppo. (Rif.: Par. A50)
29. Se il team di revisione del gruppo ritiene che elementi probativi sufficienti ed appropriati, sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo, non possono essere acquisiti da:
 - a) il lavoro svolto sulle informazioni finanziarie delle componenti significative;
 - b) il lavoro svolto sui controlli a livello di gruppo e sul processo di consolidamento;
 - c) le procedure di analisi comparativa svolte a livello di gruppo,il team di revisione del gruppo deve selezionare componenti non significative e deve svolgere, ovvero richiedere al revisore della componente di svolgere, sulle informazioni finanziarie delle singole componenti selezionate, una o più delle seguenti attività: (Rif.: Parr. A51-A53)
 - la revisione delle informazioni finanziarie della componente prendendo come riferimento la significatività per tale componente;

- la revisione di uno o più saldi contabili, classi di operazioni o informativa;
- la revisione limitata delle informazioni finanziarie della componente utilizzando la significatività stabilita per tale componente;
- procedure specifiche.

Il team di revisione del gruppo deve modificare la selezione delle componenti periodicamente.

Coinvolgimento nel lavoro svolto dai revisori delle componenti (Rif.: Parr. A54-A55)

Componenti significative – Valutazione del rischio

30. Se un revisore di una componente significativa svolge la revisione contabile delle informazioni finanziarie della stessa, il team di revisione del gruppo deve essere coinvolto da questi nella valutazione del rischio di revisione della componente al fine di identificare i rischi significativi di errori significativi a livello del bilancio del gruppo. La natura, la tempistica e l'estensione di tale coinvolgimento dipendono dalla conoscenza e dalla comprensione acquisite dal team di revisione del gruppo sul revisore della componente; in ogni caso il coinvolgimento deve includere almeno:
- a) la discussione con il revisore della componente o con la direzione della componente sulle attività della componente che sono significative per il gruppo;
 - b) la discussione con il revisore della componente sulla possibilità che le informazioni finanziarie della componente contengano errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
 - c) il riesame della documentazione del revisore della componente relativa ai rischi significativi di errori significativi identificati a livello del bilancio del gruppo. Tale documentazione può assumere la forma di un memorandum descrittivo che rifletta le conclusioni del revisore della componente con riferimento ai rischi significativi identificati.

Rischi significativi di errori significativi identificati a livello del bilancio del gruppo - Procedure di revisione conseguenti

31. Se vengono identificati rischi significativi di errori significativi a livello del bilancio del gruppo relativi ad una componente sulla quale svolge il lavoro il revisore della componente stessa, il team di revisione del gruppo deve valutare l'appropriatezza delle procedure di revisione conseguenti da svolgere in risposta ai rischi significativi identificati. Sulla base della conoscenza e della comprensione del revisore della componente il team di revisione del gruppo deve stabilire se sia necessario il suo coinvolgimento nelle procedure di revisione conseguenti.

Processo di consolidamento

32. In conformità al paragrafo 17, il team di revisione del gruppo acquisisce una comprensione dei controlli a livello di gruppo e del processo di consolidamento, incluse le istruzioni impartite alle componenti dalla direzione del gruppo. In conformità al paragrafo 25, il team di revisione del gruppo, o su sua richiesta il revisore della componente, verifica l'efficacia operativa dei controlli a livello di gruppo, nei casi in cui la natura, la tempistica e l'estensione del lavoro da svolgere sul processo di consolidamento si basano sull'aspettativa che i controlli a livello di gruppo operino efficacemente, ovvero se la sola applicazione delle procedure di validità non può fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati a livello di asserzioni.
33. Il team di revisione del gruppo deve definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti sul processo di consolidamento in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi nel bilancio del gruppo derivanti dal processo di consolidamento. Il team di revisione del gruppo deve anche valutare se tutte le componenti siano state incluse nel bilancio del gruppo.
34. Il team di revisione del gruppo deve valutare l'appropriatezza, la completezza e l'accuratezza delle rettifiche e delle riclassificazioni relative al consolidamento e deve valutare se sussistano fattori di rischio di frode o indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione. (Rif.: Par. A56)
35. Se le informazioni finanziarie di una componente non sono state redatte in conformità agli stessi principi contabili adottati per il bilancio del gruppo, il team di revisione del gruppo deve valutare se le informazioni finanziarie di tale componente siano state rettificate adeguatamente ai fini della redazione del bilancio del gruppo.
36. Il team di revisione del gruppo deve determinare se le informazioni finanziarie identificate nelle comunicazioni del revisore della componente (si veda il paragrafo 41 c) siano le stesse che sono confluite nel bilancio del gruppo.
37. Se il bilancio del gruppo comprende le informazioni finanziarie di una componente con una data di chiusura del periodo amministrativo diversa da quella del gruppo, il team di revisione del gruppo deve valutare se sono state apportate rettifiche appropriate a tale bilancio, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Eventi successivi

38. Quando il team di revisione del gruppo o i revisori delle componenti svolgono la revisione sulle informazioni finanziarie delle componenti, il team di revisione del gruppo o i revisori delle componenti devono svolgere le procedure volte ad identificare gli eventi che, in tali componenti, 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.

39. Laddove 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.

Comunicazioni con il revisore della componente

40. Il team di revisione del gruppo deve comunicare le sue richieste al revisore della componente in modo tempestivo. Tali comunicazioni devono esporre il lavoro da svolgere, e il relativo utilizzo da parte del team di revisione del gruppo, nonché la forma e il contenuto delle comunicazioni del revisore della componente con il team di revisione medesimo. Le comunicazioni devono inoltre includere quanto segue: (Rif.: Parr. A57, A58, A60)
- a) la richiesta al revisore della componente di confermare che collaborerà con il team di revisione del gruppo, conoscendo il contesto in cui quest'ultimo utilizzerà il lavoro del revisore della componente; (Rif.: Par. A59)
 - b) i principi etici applicabili per la revisione contabile del gruppo e, in particolare, quelli relativi all'indipendenza;
 - c) nel caso si tratti di una revisione contabile o di revisione contabile limitata delle informazioni finanziarie di una componente, la significatività per la componente (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività considerati per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa) e la soglia oltre la quale gli errori non possono essere considerati come chiaramente trascurabili per il bilancio del gruppo;
 - d) i rischi significativi di errori significativi identificati a livello del bilancio del gruppo, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che siano pertinenti per il lavoro dei revisori delle componenti. Il team di revisione del gruppo deve richiedere al revisore della componente di comunicare tempestivamente qualsiasi altro rischio significativo di errori significativi a livello del bilancio del gruppo, dovuto a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali identificato nelle componenti, e le risposte del revisore della componente per fronteggiare tali rischi;
 - e) l'elenco delle parti correlate preparato dalla direzione del gruppo e qualsiasi altra parte correlata della quale il team di revisione del gruppo sia a conoscenza. Il team di revisione del gruppo deve richiedere al revisore della componente di comunicare tempestivamente le parti correlate non precedentemente identificate dalla direzione del gruppo o dal team di revisione del gruppo; il team deve stabilire se comunicare tali altre parti correlate ai revisori delle altre componenti.

41. Il team di revisione del gruppo deve richiedere al revisore della componente di comunicare gli aspetti pertinenti ai fini delle proprie conclusioni sulla revisione contabile del gruppo. Tale comunicazione deve includere quanto segue: (Rif.: Par. A60)
- a) se il revisore della componente abbia rispettato i principi etici applicabili per la revisione contabile del gruppo, incluse l'indipendenza e la competenza professionale;
 - b) se il revisore della componente abbia rispettato le richieste del team di revisione del gruppo;
 - c) l'identificazione delle informazioni finanziarie della componente sulle quali il revisore della medesima deve riportare;
 - d) le informazioni su casi di non conformità a leggi o regolamenti che potrebbero generare un errore significativo nel bilancio del gruppo;
 - e) un elenco di errori non corretti relativi alle informazioni finanziarie della componente. L'elenco non comprende necessariamente gli errori che non raggiungono la soglia di quelli chiaramente trascurabili comunicata dal team di revisione del gruppo (si veda il paragrafo 40 c);
 - f) indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione;
 - g) la descrizione di eventuali carenze significative identificate nel controllo interno a livello della componente;
 - h) altri aspetti significativi che il revisore della componente ha comunicato o ritiene di comunicare ai responsabili delle attività di governance della componente, incluse frodi o sospette frodi che coinvolgano la direzione della componente, i dipendenti con un ruolo rilevante nel controllo interno a livello della componente o altri soggetti, laddove la frode comporti un errore significativo nelle informazioni finanziarie della componente;
 - i) qualsiasi altro aspetto che possa essere pertinente per la revisione contabile del gruppo o che il revisore della componente desideri sottoporre all'attenzione del team di revisione del gruppo, comprese le eccezioni riportate nelle attestazioni scritte richieste dal revisore della componente alla direzione di quest'ultima;
 - j) i risultati e le conclusioni complessivi, o anche il giudizio del revisore della componente.

41 (I) Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14, co. 6, secondo e terzo periodo, del medesimo Decreto indicano che "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 (*omissis*)". Il revisore del gruppo adempie a tale norma formulando al revisore

incaricato della revisione della componente le richieste di cui al paragrafo 40 e ottenendo le informazioni di cui al paragrafo 41. Nei casi in cui il revisore della componente sia diverso dal revisore legale incaricato della revisione del bilancio del gruppo ovvero non appartenga alla società di revisione legale incaricata della revisione del bilancio del gruppo, il revisore del gruppo deve richiedere e ottenere tali informazioni in forma scritta. (Rif.: Par. A60)

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti

Valutazione delle comunicazioni del revisore della componente e dell'adeguatezza del loro lavoro

42. Il team di revisione del gruppo deve valutare le comunicazioni dei revisori delle componenti (si veda il paragrafo 41). Il team di revisione del gruppo deve:
 - a) discutere gli aspetti significativi che emergono da tale valutazione con il revisore della componente, con la direzione della componente o con la direzione del gruppo, come ritenuto appropriato;
 - b) stabilire se sia necessario riesaminare altre parti pertinenti della documentazione della revisione del revisore della componente. (Rif.: Par. A61)
43. Se il team di revisione del gruppo conclude che il lavoro del revisore della componente non è sufficiente, il team stesso deve stabilire le ulteriori procedure da svolgere e se tali procedure debbano essere svolte dal revisore della componente o dal team di revisione del gruppo.

Sufficienza ed appropriatezza degli elementi probativi

44. Il revisore è tenuto ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso e pertanto consentirgli di trarre ragionevoli conclusioni su cui basare il proprio giudizio.¹⁰ Il team di revisione del gruppo deve valutare se, dalle procedure di revisione svolte sul processo di consolidamento e dal lavoro svolto dal team di revisione del gruppo e dai revisori delle componenti sulle informazioni finanziarie delle componenti, siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo. (Rif.: Par. A62)
45. Il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve valutare l'effetto sul giudizio relativo al bilancio del gruppo di eventuali errori non corretti (sia individuati dal team di revisione del gruppo, sia comunicati dai revisori delle componenti) e di eventuali casi in cui non sia stato possibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. (Rif.: Par. A63)

¹⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 17.

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

Comunicazioni con la direzione del gruppo

46. Il team di revisione del gruppo deve stabilire quali carenze individuate nel controllo interno comunicare ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione del gruppo, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265.¹¹ A tal fine il team di revisione del gruppo deve considerare:
- a) le carenze nel controllo interno a livello di gruppo che il team di revisione del gruppo abbia individuato;
 - b) le carenze che il team di revisione del gruppo abbia identificato nel controllo interno a livello delle componenti;
 - c) le carenze nel controllo interno che i revisori delle componenti abbiano portato all'attenzione del team di revisione del gruppo.
47. Qualora il team di revisione del gruppo identifichi una frode, o sia portata alla sua attenzione dal revisore di una componente (si veda il paragrafo 41 h), o vi siano informazioni sulla possibile esistenza di una frode, il team stesso deve comunicarlo tempestivamente alla direzione del gruppo, ad un livello di responsabilità appropriato, al fine di informare coloro che hanno la responsabilità primaria di prevenire ed individuare frodi sugli aspetti pertinenti al loro ambito di responsabilità. (Rif.: Par. A64)
48. Il revisore di una componente può essere tenuto, per norma di legge, regolamento, o per altra ragione a esprimere un giudizio sul bilancio della componente. In tal caso, il team di revisione del gruppo deve richiedere alla direzione del gruppo di informare la direzione della componente su qualsiasi aspetto di cui il team di revisione del gruppo sia a conoscenza, che possa essere significativo per il bilancio della componente, ma di cui la direzione di quest'ultima possa non essere al corrente. Se la direzione del gruppo si rifiuta di comunicare tale aspetto alla direzione della componente, il team di revisione del gruppo deve discutere la questione con i responsabili delle attività di governance del gruppo. Se la questione rimane irrisolta, il team di revisione del gruppo, tenuto conto degli aspetti legali e di riservatezza professionale, deve considerare se consigliare al revisore della componente di non emettere la relazione di revisione sul bilancio della componente fin quando la questione sia risolta. (Rif.: Par. A65)

Comunicazioni con i responsabili delle attività di governance del gruppo

49. Il team di revisione del gruppo deve comunicare quanto segue ai responsabili delle attività di governance del gruppo, oltre a quanto previsto dal princi-

¹¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265, "Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione".

pio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260¹² e da altri principi di revisione: (Rif.: Par. A66)

- a) una descrizione generale della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti;
- b) una descrizione generale della natura del coinvolgimento previsto dal team di revisione del gruppo nel lavoro svolto dai revisori delle componenti sulle informazioni finanziarie delle componenti significative;
- c) i casi in cui dalla valutazione del team di revisione del gruppo del lavoro svolto dal revisore della componente emergano dubbi sulla qualità del lavoro di tale revisore;
- d) qualsiasi limitazione allo svolgimento della revisione contabile del gruppo, per esempio, laddove l'accesso alle informazioni da parte del team di revisione del gruppo può essere stato limitato;
- e) le frodi o le sospette frodi che coinvolgano la direzione del gruppo, la direzione delle componenti, i dipendenti con un ruolo rilevante nel controllo interno a livello di gruppo o altri, laddove la frode comporti un errore significativo nel bilancio del gruppo.

Documentazione

50. Il team di revisione del gruppo deve includere nella documentazione della revisione quanto segue:¹³
- a) l'analisi delle componenti, indicando quelle significative, e la tipologia di lavoro svolto sulle informazioni finanziarie delle stesse componenti;
 - b) la natura, la tempistica e l'estensione del coinvolgimento del team di revisione del gruppo nel lavoro svolto dai revisori delle componenti significative, incluso, ove applicabile, il riesame da parte del team di revisione del gruppo di parti della documentazione della revisione del revisore della componente e delle relative conclusioni;
 - c) le comunicazioni scritte tra il team di revisione del gruppo ed i revisori delle componenti concernenti le richieste del team di revisione del gruppo.

50 (I) Nei casi in cui il revisore della componente sia anche il revisore legale incaricato della revisione del bilancio del gruppo ovvero appartenga alla società di revisione legale incaricata della revisione del bilancio del gruppo e le comunicazioni non siano

¹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance".

¹³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, "La documentazione della revisione contabile", paragrafi 8-11 e paragrafo A6.

state effettuate in forma scritta, il team di revisione del gruppo deve includere nella documentazione della revisione gli aspetti pertinenti ai fini delle proprie conclusioni sulla revisione contabile del gruppo in merito alle richieste formulate e alle informazioni ottenute dal revisore della componente, mediante un apposito memorandum. Tale memorandum deve essere condiviso dal revisore della componente, se diverso dal responsabile dell'incarico di revisione del bilancio del gruppo. (Rif.: Parr. 40-41-41(I)).

Inoltre, qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato devono conservare copia dei documenti e delle carte di lavoro relativi al lavoro di revisione svolto dai revisori e dagli enti di revisione dei Paesi terzi o, in alternativa, devono concordare con detti soggetti l'accesso a tale documentazione. La documentazione di cui al precedente paragrafo 50 deve includere indicazioni circa la presenza di ostacoli legali alla trasmissione dei documenti e delle carte di lavoro relativi al lavoro di revisione.

* * *

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Componenti sottoposte a revisione contabile per norma di legge, regolamentare o per altre ragioni (Rif.: Par. 3)

- A1. Fattori che possono influenzare la decisione da parte del team di revisione del gruppo di avvalersi di una revisione contabile prevista da una norma di legge, regolamentare o per altra ragione, al fine di acquisire elementi probativi per la revisione contabile del gruppo, includono i seguenti:
- differenze tra il quadro normativo di riferimento applicato nella redazione del bilancio della componente e quello applicato per il bilancio del gruppo;
 - differenze tra i principi di revisione e altri principi applicati dal revisore della componente e quelli applicati nella revisione del bilancio del gruppo;
 - se la revisione del bilancio della componente sarà completata nei tempi necessari per consentire il rispetto delle scadenze relative al gruppo.

Definizioni

Componente (Rif.: Par. 9 a)

- A2. La struttura del gruppo influenza le modalità di identificazione delle componenti. Per esempio, il sistema per la redazione dell'informativa finanziaria del gruppo può basarsi su una struttura organizzativa che prevede che le informazioni finanziarie siano redatte da una capogruppo e da una o più controllate, joint-venture o partecipate contabilizzate utilizzando il metodo del

patrimonio netto o il metodo del costo; da una sede principale e da una o più divisioni o filiali o da una combinazione di entrambe. Alcuni gruppi, tuttavia, possono organizzare il loro sistema per la redazione dell'informativa finanziaria per funzione, per processo, per prodotto o per servizio (o per gruppi di prodotti o di servizi) ovvero per aree geografiche. In questi casi, l'impresa o l'attività per la quale la direzione del gruppo o della componente redige le informazioni finanziarie che sono incluse nel bilancio del gruppo può essere rappresentata da una funzione, un processo, un prodotto o un servizio (o gruppo di prodotti o di servizi) o un'area geografica.

- A3. All'interno del sistema per la redazione dell'informativa finanziaria del gruppo possono esistere diversi livelli di componenti, nel qual caso può essere appropriato identificare le componenti ad un certo livello di aggregazione piuttosto che singolarmente.
- A4. Le componenti aggregate ad un certo livello possono costituire una componente ai fini della revisione contabile del gruppo; tuttavia, tale componente può anche redigere un bilancio che incorpora le informazioni finanziarie delle componenti dipendenti da essa (ossia, un sottogruppo). Il presente principio di revisione può quindi essere applicato da responsabili dell'incarico e da team di revisione per diversi sottogruppi nell'ambito di un gruppo più ampio.

Componente significativa (Rif.: Par. 9 m)

- A5. All'aumentare della significatività sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario di una singola componente, aumentano di solito i rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo. Il team di revisione del gruppo può applicare una soglia percentuale a un parametro di riferimento prestabilito, al fine di identificare le componenti individualmente significative sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario. L'identificazione di un parametro di riferimento e la determinazione della soglia percentuale da applicare ad esso, implicano l'esercizio del giudizio professionale. A seconda della natura e delle circostanze del gruppo, parametri di riferimento appropriati potrebbero essere rappresentati dalle attività, dalle passività, dai flussi di cassa, dal risultato economico o dal fatturato del gruppo. Per esempio, il team di revisione del gruppo potrebbe considerare le componenti che superano il 15% del parametro di riferimento come componenti significative. Tuttavia, si può considerare appropriata alle circostanze una percentuale maggiore o minore.
- A6. Il team di revisione del gruppo può inoltre identificare una componente che può comportare rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo, a motivo della sua specifica natura o delle circostanze specifiche (ossia, rischi che richiedono una speciale considerazione nella revisione).¹⁴ Per esempio, una componente potrebbe essere responsabile della negoziazione dei cambi ed esporre quindi il gruppo ad un rischio significativo di errori significativi, anche se la stessa non sia, per altri aspetti, individualmente

¹⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafi 27-29.

significativa per il gruppo sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario.

Revisore della componente (Rif.: Par. 9 b)

- A7. 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.

Responsabilità (Rif.: Par. 11)

- A8. 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.
- A9. Quando il giudizio sul bilancio del gruppo è espresso con modifica, poiché non è stato possibile per il team di revisione del gruppo acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativi alle informazioni finanziarie di una o più componenti, il paragrafo “Elementi alla base del giudizio con modifica”, nella relazione di revisione sul bilancio del gruppo, descrive le ragioni di tale impossibilità, senza far riferimento al revisore della componente, a meno che tale riferimento sia necessario per spiegare le circostanze in modo adeguato.¹⁵

Accettazione e mantenimento dell’incarico

Comprensione del gruppo nella fase di accettazione o di mantenimento dell’incarico (Rif.: Par. 12)

- A10. Nel caso di un nuovo incarico, la comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano, da parte del team di revisione del gruppo, può essere acquisita da:
- informazioni fornite dalla direzione del gruppo;
 - comunicazioni con la direzione del gruppo;
 - ove applicabile, comunicazioni con il precedente team di revisione del gruppo, con la direzione delle componenti o con i revisori delle componenti.
- A11. La comprensione da parte del team di revisione del gruppo può includere i seguenti aspetti:

¹⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, paragrafo 20.

- la struttura del gruppo, inclusa la struttura legale ed organizzativa (ossia, come è organizzato il sistema per la redazione dell'informativa finanziaria del gruppo);
- le attività delle componenti che sono significative per il gruppo, inclusi il settore ed il contesto normativo, economico e politico in cui tali attività si svolgono;
- l'utilizzo di fornitori di servizi, inclusi i centri servizi comuni;
- la descrizione dei controlli a livello di gruppo;
- la complessità del processo di consolidamento;
- se revisori che non fanno parte del soggetto incaricato della revisione del gruppo o della sua rete, svolgeranno il lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti e la motivazione della direzione del gruppo della nomina di più di un revisore;
- se il team di revisione del gruppo:
 - avrà la possibilità di contattare senza limitazioni i responsabili delle attività di governance del gruppo, la direzione del gruppo, i responsabili delle attività di governance delle componenti, la direzione delle componenti, i revisori delle componenti e di accedere alle informazioni delle componenti (inclusa la documentazione della revisione che il team di revisione del gruppo intende acquisire);
 - sarà in grado di svolgere il lavoro necessario sulle informazioni finanziarie delle componenti.

A12. Nel caso di un incarico ricorrente, la capacità del team di revisione del gruppo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati può essere influenzata da cambiamenti significativi, per esempio:

- modifiche nella struttura del gruppo (per esempio, acquisizioni, dimissioni, ristrutturazioni o cambiamenti nell'organizzazione del sistema per la redazione dell'informativa finanziaria del gruppo);
- modifiche nelle attività delle componenti significative per il gruppo;
- modifiche nella composizione dei responsabili delle attività di governance del gruppo, della direzione del gruppo o dei membri della direzione con responsabilità strategiche delle componenti significative;
- dubbi del team di revisione del gruppo in merito all'integrità e alla competenza della direzione del gruppo o delle componenti;
- modifiche dei controlli a livello di gruppo;

- modifiche nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Aspettativa di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (Rif.: Par. 13)

- A13. Un gruppo può essere costituito esclusivamente da componenti non significative. In tali circostanze, il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo può ritenere ragionevolmente che si possano acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo, se il team di revisione del gruppo sarà in grado di:
- a) svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie di alcune di tali componenti;
 - b) essere coinvolto nel lavoro svolto dai revisori delle altre componenti sulle informazioni finanziarie di quest'ultime, nella misura necessaria per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Accesso alle informazioni (Rif.: Par. 13)

- A14. L'accesso alle informazioni da parte del team di revisione del gruppo può essere limitato da circostanze cui la direzione del gruppo non possa ovviare, per esempio, dalla normativa relativa alla riservatezza e alla privacy dei dati personali, o dal rifiuto da parte del revisore di una componente di consentire l'accesso alla documentazione della revisione, richiesta dal team di revisione del gruppo. La limitazione può anche essere imposta dalla direzione del gruppo.
- A15. Laddove l'accesso alle informazioni è limitato dalle circostanze, il team di revisione del gruppo può ancora essere in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati; tuttavia, la probabilità che ciò accada diminuisce quanto più aumenta la significatività della componente. Per esempio, al team di revisione del gruppo può non essere consentito di contattare i responsabili delle attività di governance, la direzione, o il revisore (compreso l'accesso alla documentazione della revisione richiesta) di una componente contabilizzata sulla base del metodo del patrimonio netto. Se la componente non è significativa e il team di revisione del gruppo dispone del bilancio della componente e della relativa relazione di revisione, ed ha accesso alle informazioni in possesso della direzione del gruppo riguardanti tale componente, può giungere alla conclusione che tali informazioni costituiscano elementi probativi sufficienti ed appropriati in relazione a tale componente. Se la componente è significativa, tuttavia, il team di revisione del gruppo non sarà in grado di attenersi alle regole del presente principio di revisione applicabili alle circostanze della revisione contabile del gruppo. Per esempio, il team di revisione del gruppo non potrà attenersi alle regole contenute nei paragrafi 30 e 31 relative al coinvolgimento nel lavoro del revisore della componente. Il team di revisione del gruppo non sarà quindi in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativi a tale componente. L'effetto della impossibilità da parte del team di revisione del gruppo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati è trattato come indicato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

- A16. Il team di revisione del gruppo non sarà in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati se la direzione del gruppo limita l'accesso del team di revisione o del revisore della componente alle informazioni di una componente significativa.
- A17. Sebbene tale limitazione riguardi una componente considerata non significativa e il team di revisione del gruppo sia comunque in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, le ragioni di tale limitazione possono influenzare il giudizio sul bilancio del gruppo. Per esempio, possono influenzare l'attendibilità delle attestazioni della direzione del gruppo e delle sue risposte alle indagini svolte dal team di revisione del gruppo.
- A18. Leggi e regolamenti possono vietare al responsabile dell'incarico di revisione del gruppo di rifiutare ovvero di recedere da un incarico. Per esempio, in alcuni ordinamenti giuridici, il revisore è incaricato per un periodo di tempo prestabilito ed è vietato recedere dall'incarico prima della fine di tale periodo. Anche in tale circostanza il presente principio di revisione si applica alla revisione contabile del gruppo, e l'effetto dell'impossibilità da parte del team di revisione del gruppo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati è trattato come indicato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.
- A19. L'Appendice 1 presenta un esempio di una relazione di revisione contenente un giudizio con rilievi a motivo dell'impossibilità da parte del team di revisione del gruppo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in relazione ad una componente significativa contabilizzata utilizzando il metodo del patrimonio netto, il cui effetto, secondo il giudizio del team di revisione del gruppo, è significativo ma non pervasivo.^{15-bis}

Termini dell'incarico (Rif.: Par. 14)

- A20. I termini dell'incarico identificano il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.¹⁶ I termini di un incarico di revisione contabile del gruppo possono includere aspetti ulteriori, quali il fatto che:
- le comunicazioni tra il team di revisione del gruppo ed i revisori delle componenti non dovrebbero subire restrizioni oltre a quanto previsto dalla legge o dai regolamenti;
 - le comunicazioni importanti tra i revisori delle componenti, i responsabili delle attività di governance delle componenti e la direzione delle componenti, incluse le comunicazioni sulle carenze significative nel controllo interno, dovrebbero essere comunicate anche al team di revisione del gruppo;

^{15bis} L'Appendice (Italia) 1 contiene un esempio nazionale di relazione di revisione. L'esempio internazionale non è stato allegato.

¹⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 8.

- le comunicazioni importanti tra le autorità di vigilanza e le componenti riguardanti aspetti relativi alla redazione delle informazioni finanziarie dovrebbero essere comunicate anche al team di revisione del gruppo;
- nella misura in cui il team di revisione del gruppo lo considera necessario, dovrebbe essergli consentito di:
 - accedere alle informazioni relative alle componenti, ai responsabili delle attività di governance delle componenti, alla direzione delle componenti, ai revisori delle componenti (compreso l'accesso alla documentazione della revisione richiesta);
 - svolgere il lavoro o richiedere al revisore della componente di svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti.

A21. Le limitazioni poste:

- all'accesso del team di revisione del gruppo alle informazioni relative alla componente, alla possibilità di contattare i responsabili delle attività di governance delle componenti, la direzione della componente, o i revisori delle componenti (compreso l'accesso alla documentazione della revisione richiesta); ovvero
- al lavoro da svolgersi sulle informazioni finanziarie delle componenti

dopo che il responsabile ha accettato l'incarico di revisione contabile del gruppo, comportano l'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che può influenzare il giudizio sul bilancio del gruppo. In circostanze eccezionali, tale impossibilità può persino comportare il recesso dall'incarico, ove ciò sia consentito da leggi e regolamenti applicabili.

Strategia generale e piano di revisione (Rif.: Par. 16)

A22. Il riesame della strategia generale e del piano di revisione del gruppo da parte del responsabile dell'incarico di revisione del gruppo rappresenta una parte importante della sua responsabilità di direzione dell'incarico di revisione.

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

Aspetti sui quali il team di revisione del gruppo acquisisce la comprensione (Rif.: Par. 17)

A23. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 contiene linee guida sugli aspetti che il revisore può considerare al fine di acquisire una comprensione del settore di attività, della regolamentazione e di altri fattori esterni che influenzano l'impresa, fra cui il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, la natura dell'impresa, gli obiettivi, le strategie ed i rischi connessi all'attività, nonché la determinazione

quantitativa e l'esame del risultato economico dell'impresa.¹⁷ L'Appendice 2 del presente principio di revisione fornisce linee guida con riferimento agli aspetti specifici di un gruppo, incluso il processo di consolidamento.

Istruzioni impartite alle componenti da parte della direzione del gruppo (Rif.: Par. 17)

- A24. Ai fini dell'uniformità e della comparabilità delle informazioni finanziarie, di solito la direzione del gruppo impartisce istruzioni alle componenti. Tali istruzioni specificano le disposizioni relative alle informazioni finanziarie delle componenti da includersi nel bilancio del gruppo e spesso comprendono i manuali di procedure per la redazione dell'informativa finanziaria e una situazione contabile predisposta per il consolidamento (di seguito "reporting package"). Il reporting package consiste di solito in schemi standard da utilizzare per fornire le informazioni finanziarie da inserire nel bilancio del gruppo. I reporting package di solito non assumono la forma di un bilancio redatto in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
- A25. Le istruzioni di solito riguardano:
- i principi contabili da applicare;
 - norme ed altre disposizioni sull'informativa applicabili al bilancio del gruppo, inclusi:
 - l'identificazione dei settori di attività dell'impresa e la relativa informativa;
 - i rapporti e le operazioni con parti correlate;
 - le operazioni infragruppo e gli utili non realizzati;
 - i saldi contabili infragruppo;
 - il calendario della reportistica.
- A26. La comprensione delle istruzioni da parte del team di revisione del gruppo può includere i seguenti aspetti:
- la chiarezza e la praticità delle istruzioni per compilare il reporting package;
 - se le istruzioni:
 - descrivono adeguatamente le caratteristiche del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - prevedono un'informativa sufficiente per rispettare le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, per esempio l'informativa sui rapporti e le operazioni con parti correlate e l'informativa sui settori di attività dell'impresa;

¹⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafi A17-A41.

- prevedono l'identificazione delle rettifiche relative al consolidamento, per esempio le operazioni infragruppo e gli utili non realizzati, i saldi contabili infragruppo;
- prevedono l'approvazione delle informazioni finanziarie da parte delle direzioni delle componenti.

Frode (Rif.: Par. 17)

A27. Il revisore è tenuto a identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi e a definire e mettere in atto risposte di revisione appropriate ai rischi identificati e valutati.¹⁸ Le informazioni utilizzate per identificare i rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo dovuti a frodi possono includere i seguenti aspetti:

- la valutazione da parte della direzione del gruppo dei rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo dovuti a frodi;
- i processi adottati dalla direzione del gruppo per identificare e rispondere ai rischi di frode nel gruppo, inclusi i rischi specifici di frode identificati, ovvero per identificare i saldi contabili, le classi di operazioni o l'informativa per cui esista un probabile rischio di frode;
- se vi siano componenti particolari per le quali esiste un probabile rischio di frode;
- come i responsabili delle attività di governance del gruppo monitorano i processi adottati dalla direzione del gruppo per identificare e rispondere ai rischi di frode nel gruppo, e le attività di controllo che la direzione ha stabilito per limitare tali rischi;
- le risposte dei responsabili delle attività di governance del gruppo, della direzione del gruppo, della funzione di revisione interna (e, se ritenuto appropriato, della direzione delle componenti, dei revisori delle componenti e di altri) alle indagini svolte dal team di revisione del gruppo in merito alla loro conoscenza di frodi effettive, sospette o segnalate che riguardano una componente o il gruppo.

Discussione tra i membri del team di revisione del gruppo ed i revisori delle componenti sui rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo, inclusi i rischi di frodi (Rif.: Par. 17)

A28. I membri chiave del team di revisione sono tenuti a discutere la possibilità che il bilancio dell'impresa contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, evidenziando in modo particolare i rischi dovuti a frodi. Nella revisione contabile di un gruppo, tali discussioni possono coinvolgere anche i revisori delle componenti.¹⁹ La decisione del responsabile

¹⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio".

¹⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 15; principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 10.

dell'incarico di revisione del gruppo sui soggetti da coinvolgere nelle discussioni, le modalità e la tempistica del loro svolgimento e la loro estensione, è influenzata da fattori quali la precedente esperienza acquisita nel gruppo.

A29. Le discussioni offrono l'opportunità di:

- condividere le conoscenze sulle componenti e sui contesti in cui esse operano, inclusi i controlli a livello di gruppo;
- scambiare le informazioni sui rischi connessi all'attività delle componenti e del gruppo;
- scambiare idee su come e su quali aree del bilancio del gruppo possano sussistere errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; sulle modalità con cui la direzione del gruppo e la direzione della componente potrebbero porre in essere ed occultare una falsa informativa finanziaria e su come i beni e le attività della componente potrebbero essere oggetto di appropriazione illecita;
- identificare le prassi seguite dalle direzioni del gruppo o delle componenti, che possono essere distorte o configurate per manipolare i risultati d'esercizio e che potrebbero condurre ad una falsa informativa finanziaria, per esempio, prassi di rilevazione dei ricavi non conformi al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- considerare i fattori interni ed esterni al gruppo che possono avere un impatto sullo stesso, e che possono rappresentare un incentivo o una forma di pressione sulla direzione del gruppo, sulla direzione delle componenti o su altri soggetti a commettere una frode; ciò in quanto forniscono l'occasione per commetterla, ovvero mostrano una cultura o un ambiente che consentono alla direzione del gruppo, alla direzione delle componenti o ad altri soggetti di giustificare le frodi;
- considerare il rischio che la direzione del gruppo o della componente possano forzare i controlli;
- considerare se sono stati adottati principi contabili uniformi per la predisposizione delle informazioni finanziarie delle componenti ai fini del bilancio del gruppo, e, ove così non fosse, quali differenze tra i principi contabili siano state identificate e rettificare (ove richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile);
- discutere le frodi che sono state identificate nelle componenti, o le informazioni che indicano la possibile esistenza di una frode in una componente;
- condividere le informazioni che possono indicare una non conformità a leggi e regolamenti nazionali, per esempio il pagamento di tangenti e l'uso improprio di pratiche di "transfer pricing".

Fattori di rischio (Rif.: Par. 18)

- A30. L'Appendice 3 illustra esempi di condizioni o di eventi che, presi singolarmente o congiuntamente, possono indicare rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo, inclusi i rischi dovuti a frodi.

Valutazione del rischio (Rif.: Par. 18)

- A31. La valutazione da parte del team di revisione del gruppo dei rischi di errori significativi a livello del bilancio del gruppo si basa su informazioni quali:
- informazioni acquisite dalla comprensione del gruppo, delle sue componenti, del contesto nel quale operano e del processo di consolidamento, inclusi gli elementi probativi acquisiti nella valutazione della configurazione e messa in atto dei controlli a livello di gruppo e dei controlli relativi al consolidamento;
 - informazioni acquisite dai revisori delle componenti.

Conoscenza e comprensione del revisore della componente (Rif.: Par. 19)

- A32. Il team di revisione del gruppo acquisisce una comprensione del revisore di una componente solo quando pianifica di richiedere al revisore della componente di svolgere del lavoro sulle informazioni finanziarie relative a quest'ultima ai fini della revisione contabile del gruppo. Per esempio, non sarà necessario acquisire una comprensione dei revisori delle componenti per le quali il team di revisione del gruppo pianifichi di svolgere procedure di analisi comparativa solo a livello di gruppo.

Procedure del team di revisione del gruppo finalizzate ad acquisire la comprensione del revisore della componente e delle fonti degli elementi probativi della revisione (Rif.: Par. 19)

- A33. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure del team di revisione del gruppo finalizzate ad acquisire la comprensione del revisore della componente sono influenzate da fattori quali la precedente esperienza o conoscenza del revisore della componente e dalla misura in cui il team di revisione del gruppo ed il revisore della componente siano soggetti a direttive e procedure comuni, per esempio:
- se il team di revisione del gruppo ed il revisore della componente condividono:
 - direttive e procedure comuni per lo svolgimento del lavoro (per esempio le metodologie di revisione);
 - direttive e procedure comuni per il controllo della qualità; ovvero
 - direttive e procedure comuni per il monitoraggio;
 - la coerenza o l'affinità:

- di leggi e regolamenti o del sistema normativo;
 - della supervisione e della disciplina professionale, nonché della verifica esterna della qualità;
 - della formazione e dell'addestramento;
 - dei principi e delle organizzazioni professionali;
 - della lingua e della cultura.
- A34. Tali fattori sono complementari e non si escludono a vicenda. Per esempio, l'estensione delle procedure che il team di revisione del gruppo deve svolgere al fine di acquisire la comprensione del revisore della componente A, che applica direttive e procedure comuni per il controllo della qualità e per il monitoraggio e una metodologia di revisione comune o opera all'interno dello stesso ordinamento giuridico del responsabile dell'incarico di revisione del gruppo, può essere minore rispetto all'estensione delle procedure che il team di revisione del gruppo deve svolgere per acquisire la comprensione del revisore della componente B, che non applica direttive e procedure comuni per il controllo della qualità e per il monitoraggio, né una metodologia di revisione comune, oppure opera all'interno di un diverso ordinamento giuridico. Anche la natura delle procedure svolte in relazione ai revisori delle componenti A e B può essere differente.
- A35. Il team di revisione del gruppo può acquisire la comprensione del revisore della componente mediante modalità diverse. Nel primo anno in cui il revisore della componente viene coinvolto, il team di revisione del gruppo può per esempio:
- valutare i risultati del sistema di monitoraggio del controllo della qualità, nel caso in cui il team di revisione del gruppo ed il revisore della componente appartengano allo stesso soggetto incaricato della revisione o ad altro soggetto della rete che operano in conformità a direttive e procedure di monitoraggio comuni;²⁰
 - incontrare il revisore della componente per discutere gli aspetti elencati nel paragrafo 19 ai punti a)-c);
 - richiedere al revisore della componente di confermare per iscritto gli aspetti di cui al paragrafo 19 punti a)-c). L'Appendice 4 presenta un esempio delle conferme scritte da parte del revisore della componente;
 - richiedere al revisore della componente di compilare i questionari relativi agli aspetti elencati nel paragrafo 19 ai punti a)-c);

²⁰ Come richiesto dal principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC Italia 1), “Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi”, paragrafo 54, ovvero da disposizioni nazionali che prevedano regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1.

- discutere sul revisore della componente con i colleghi dello stesso soggetto a cui appartiene il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo, o con un soggetto terzo attendibile che conosca il revisore della componente; ovvero
- ottenere conferme dall'organismo o dagli organismi professionali a cui appartiene il revisore della componente, dalle autorità presso le quali il revisore ha conseguito l'abilitazione, o da altri soggetti terzi.

Negli anni successivi, la comprensione del revisore della componente può basarsi sull'esperienza precedente del team di revisione del gruppo con il revisore stesso. Il team di revisione del gruppo può richiedere al revisore della componente di confermare se, in relazione agli aspetti elencati nel paragrafo 19 ai punti a)-c), si sono verificati dei cambiamenti rispetto all'anno precedente.

- A36. Ove esistano organismi indipendenti di supervisione della professione di revisore contabile e di monitoraggio della qualità delle revisioni contabili, la conoscenza del contesto regolamentare può aiutare il team di revisione del gruppo nella valutazione dell'indipendenza e della competenza del revisore della componente. Le informazioni sul contesto regolamentare possono essere acquisite dal revisore della componente o dalle indicazioni fornite dagli organismi di supervisione indipendenti.

Principi etici applicabili per la revisione contabile del gruppo (Rif.: Par. 19 a)

- A37. Nello svolgimento del lavoro sulle informazioni finanziarie di una componente finalizzato alla revisione contabile del gruppo, il revisore della componente è tenuto ad osservare i principi etici applicabili alla revisione contabile del gruppo. Tali principi possono essere diversi o supplementari rispetto a quelli cui è soggetto il revisore della componente nello svolgimento di una revisione legale dei conti annuali all'interno dell'ordinamento giuridico del revisore della componente. Il team di revisione del gruppo acquisisce quindi una comprensione in merito al fatto se il revisore della componente comprenda e si conformi ai principi etici applicabili per la revisione contabile del gruppo in modo sufficiente da adempiere alle responsabilità proprie del revisore della componente all'interno della revisione contabile del gruppo.

La competenza professionale del revisore della componente (Rif.: Par. 19 b)

- A38. La comprensione della competenza professionale del revisore della componente da parte del team di revisione del gruppo può riguardare aspetti quali:
- se conosca i principi di revisione e altri principi applicabili alla revisione contabile del gruppo in modo sufficiente da adempiere alle responsabilità proprie del revisore della componente all'interno della revisione contabile del gruppo;

- se possieda le capacità specifiche (per esempio la conoscenza specifica del settore) necessarie per svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie della componente in questione;
- ove pertinente, se comprenda il quadro normativo sull'informazione finanziaria in modo sufficiente da adempiere alle responsabilità proprie del revisore della componente all'interno della revisione contabile del gruppo (spesso le istruzioni impartite dalla direzione del gruppo alle componenti descrivono le caratteristiche del quadro normativo stesso).

Linee guida relative alla comprensione del revisore di una componente da parte del team di revisione del gruppo (Rif.: Par. 20)

- A39. Il team di revisione del gruppo non può ovviare al fatto che il revisore di una componente non sia indipendente, mediante il suo coinvolgimento nel lavoro del revisore della componente o svolgendo ulteriori procedure di valutazione del rischio o procedure di revisione conseguenti sulle informazioni finanziarie della componente.
- A40. Tuttavia, il team di revisione del gruppo può superare dubbi di minore entità riguardo alla competenza professionale del revisore della componente (per esempio la mancanza di conoscenza specifica del settore) o il fatto che il revisore della componente non operi in un contesto che prevede un'attiva supervisione sui revisori, mediante il suo coinvolgimento nel lavoro del revisore stesso o svolgendo ulteriori procedure di valutazione del rischio o procedure di revisione conseguenti sulle informazioni finanziarie della componente.
- A41. Se leggi o regolamenti vietano l'accesso a parti della documentazione della revisione della componente, il team di revisione del gruppo può richiedere al revisore della componente di ovviare a ciò redigendo un memorandum che comprenda le informazioni rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio del gruppo.

Significatività (Rif.: Parr. 21-23)

- A42. Al revisore è richiesto di:²¹
- a) determinare nella definizione della strategia generale di revisione:
 - i) la significatività per il bilancio nel suo complesso;
 - ii) il livello o i livelli di significatività da considerare per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa se, nelle circostanze specifiche dell'impresa, per tali particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa ci si possa ragio-

²¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile", paragrafi 10-11.

nevolmente attendere che errori di entità minore rispetto alla significatività per il bilancio nel suo complesso possano influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio;

- b) determinare la significatività operativa per la revisione.

Nel contesto della revisione contabile del gruppo, la significatività è determinata sia per il bilancio del gruppo nel suo complesso, sia per le informazioni finanziarie delle componenti. La significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso è utilizzata in fase di definizione della strategia generale di revisione del gruppo.

- A43. Al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nel bilancio del gruppo superi la significatività considerata per il bilancio del gruppo nel suo complesso, la significatività stabilita per una componente è inferiore rispetto alla significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso. Per le componenti possono essere stabilite diverse significatività. La significatività per una componente non occorre che sia una frazione aritmetica della significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso e, di conseguenza, l'insieme delle significatività delle differenti componenti può essere maggiore della significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso. La significatività per una componente è utilizzata in fase di definizione della strategia generale di revisione contabile della componente.
- A44. La significatività a livello di componente è determinata per quelle componenti le cui informazioni finanziarie sono oggetto di revisione contabile completa o limitata nell'ambito della revisione contabile del gruppo in conformità ai paragrafi 26, 27 a) e 29. La significatività per una componente è utilizzata dal revisore della componente per valutare se gli errori individuati non corretti siano significativi, considerati singolarmente o nel loro insieme.
- A45. La soglia per gli errori è determinata in aggiunta alla significatività per la componente. Gli errori identificati nelle informazioni finanziarie della componente che superino la soglia prevista per gli errori sono comunicati al team di revisione del gruppo.
- A46. Nel caso di una revisione delle informazioni finanziarie di una componente, il revisore della componente (o il team di revisione del gruppo) stabilisce la significatività operativa per la revisione a livello della componente. Ciò è necessario al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nelle informazioni finanziarie della componente superi la significatività per la componente. Nella pratica, il team di revisione del gruppo può stabilire la significatività per la componente a tale livello inferiore. Laddove ciò si verifici, il revisore della componente utilizza la significatività per la componente al fine di valutare i rischi di errori significativi nelle informazioni finanziarie della componente, definire le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e

valutati, nonché per valutare se gli errori individuati siano significativi, considerati singolarmente o nel loro insieme.

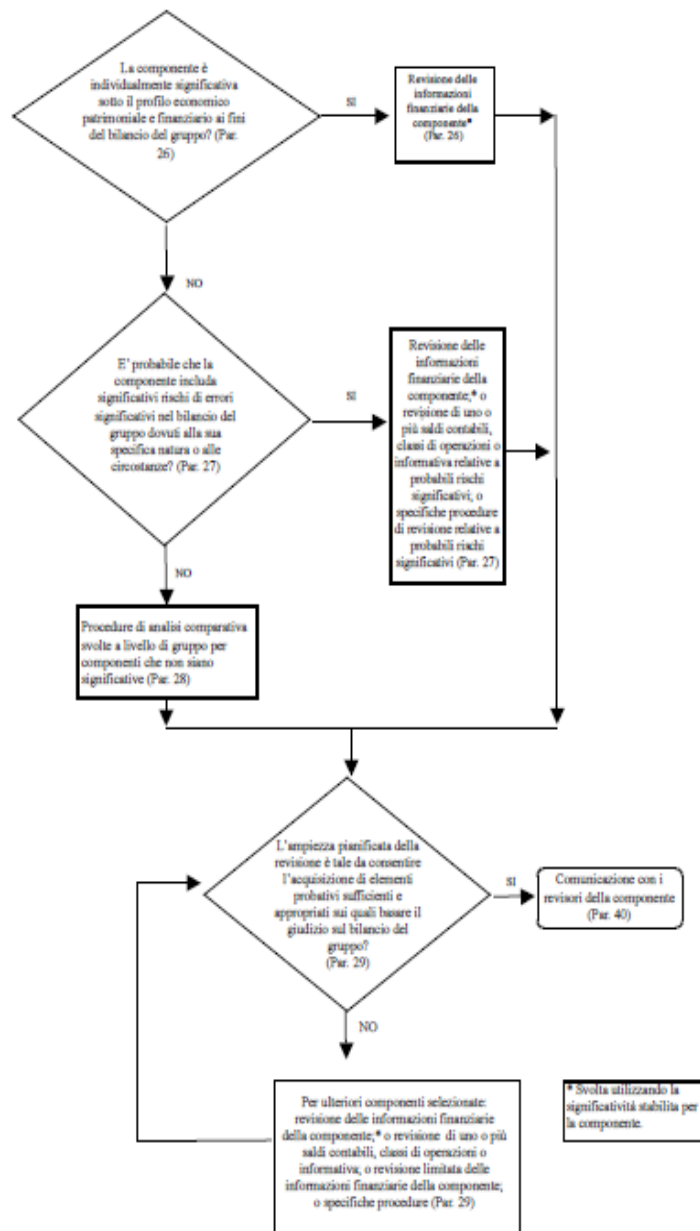
Risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati

Determinazione della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti (Rif.: Parr. 26-27)

A47. La determinazione da parte del team di revisione del gruppo della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie di una componente ed il suo coinvolgimento nel lavoro del revisore della componente sono influenzati dai seguenti fattori:

- a) il fatto che la componente sia significativa;
- b) i rischi significativi di errori significativi identificati nel bilancio del gruppo;
- c) la valutazione del team di revisione del gruppo della configurazione dei controlli a livello di gruppo e la determinazione della loro messa in atto;
- d) la comprensione da parte del team di revisione del gruppo del revisore della componente.

Il diagramma di flusso mostra come la significatività della componente influenzi la definizione da parte del team di revisione del gruppo della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie della componente.



Componenti significative (Rif.: Par. 27 b)-c)

- A48. Il team di revisione del gruppo può identificare una componente come significativa in quanto è probabile che essa comprenda rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo, a motivo della sua specifica natura o delle circostanze specifiche. In tal caso, il team di revisione del gruppo può essere in grado di identificare i saldi contabili, le classi di operazioni o l'informativa influenzati da probabili rischi significativi. Laddove ciò si verifici, il team di revisione del gruppo può decidere di svolgere, o richiedere al revisore della componente di svolgere, la revisione solamente di quei saldi contabili, classi di operazioni o informativa. Per esempio, nelle circostanze descritte nel paragrafo A6, il lavoro sulle informazioni finanziarie della componente può limitarsi a una revisione di quei saldi contabili, classi di operazioni o informativa che sono influenzati dalla negoziazione dei cambi di quella componente. Laddove il team di revisione del gruppo richieda al revisore della componente di svolgere la revisione solamente di uno o più particolari saldi contabili, classi di operazioni o informativa, la comunicazione del team di revisione del gruppo (si veda il paragrafo 40) tiene in considerazione il fatto che molte voci di bilancio sono correlate.
- A49. Il team di revisione del gruppo può definire delle procedure di revisione in risposta a un probabile rischio significativo di errori significativi nel bilancio del gruppo. Per esempio, nel caso di un probabile rischio significativo di obsolescenza delle rimanenze, il team di revisione del gruppo può svolgere, o richiedere al revisore della componente di svolgere, procedure di revisione specifiche sulla valutazione delle rimanenze di una componente che detiene una grande quantità di rimanenze potenzialmente obsolete, ma che, per altri aspetti, non è significativa.

Componenti non significative (Rif.: Parr. 28-29)

- A50. In base alle circostanze dell'incarico, le informazioni finanziarie delle componenti possono essere aggregate a diversi livelli ai fini dello svolgimento delle procedure di analisi comparativa. I risultati delle procedure di analisi comparativa supportano le conclusioni del team di revisione del gruppo che non sussistono rischi significativi di errori significativi nelle informazioni finanziarie aggregate di quelle componenti che non sono significative.
- A51. La decisione del team di revisione del gruppo in merito al numero di componenti da selezionare in conformità al paragrafo 29, a quali componenti selezionare e alla tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle singole componenti selezionate, può essere influenzata dai seguenti fattori:
- l'ampiezza degli elementi probativi che si presume di acquisire sulle informazioni finanziarie delle componenti significative;
 - se la componente sia stata costituita o acquisita recentemente;
 - se nella componente si siano verificati cambiamenti significativi;

- se la funzione di revisione interna abbia svolto la propria attività sulla componente e gli effetti di questo lavoro sulla revisione contabile del gruppo;
- se le componenti applichino sistemi e processi comuni;
- l'efficacia operativa dei controlli a livello di gruppo;
- fluttuazioni anomale identificate dalle procedure di analisi comparativa svolte a livello di gruppo;
- la significatività della singola componente sotto il profilo economico patrimoniale e finanziario ed il rischio che essa presenta, in confronto ad altre componenti all'interno di tale categoria;
- se la componente sia soggetta a revisione contabile per disposizione di legge, regolamentare o per altra ragione.

L'inclusione di un elemento di imprevedibilità nella selezione delle componenti in questa categoria può aumentare la probabilità di identificare errori significativi nelle informazioni finanziarie delle componenti. La selezione delle componenti è spesso modificata in modo ciclico.

- A52. Una revisione limitata delle informazioni finanziarie della componente può essere svolta in conformità agli International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400²² o ISRE 2410,²³ adattati come necessario secondo le circostanze. Il team di revisione del gruppo può anche specificare ulteriori procedure da svolgere per integrare tale lavoro.^{23-bis}
- A53. Come spiegato nel paragrafo A13, un gruppo può essere costituito esclusivamente da componenti non significative. In tali circostanze, il team di revisione del gruppo può acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo stabilendo la tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti in conformità al paragrafo 29. È improbabile che il team di revisione del gruppo acquisisca elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo se il team di revisione del gruppo, o il revisore di una componente, verificano solamente i controlli a livello di gruppo e svolgono procedure di analisi comparativa sulle informazioni finanziarie delle componenti.

Coinvolgimento nel lavoro svolto dai revisori delle componenti (Rif.: Parr. 30-31)

- A54. I fattori che possono influenzare il coinvolgimento del team di revisione del gruppo nel lavoro del revisore della componente includono:

²² ISRE 2400, "Engagements to Review Financial Statements."

²³ ISRE 2410, "Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity."

^{23bis} L'ISRE 2400 e l'ISRE 2410 non fanno parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

- a) il fatto che la componente sia significativa;
- b) i rischi significativi di errori significativi identificati nel bilancio del gruppo;
- c) la conoscenza e la comprensione del revisore della componente da parte del team di revisione del gruppo.

Nel caso di una componente significativa o di rischi significativi identificati, il team di revisione del gruppo svolge le procedure descritte nei paragrafi 30 e 31. Nel caso di una componente non significativa, la natura, la tempistica e l'estensione del coinvolgimento del team di revisione del gruppo nel lavoro svolto dal revisore della componente varierà in base alla comprensione del revisore della componente. Il fatto che la componente non sia significativa diventa secondario. Per esempio, nonostante una componente sia considerata non significativa, il team di revisione del gruppo può decidere di essere coinvolto nella valutazione del rischio di revisione svolta dal revisore della componente perché nutre comunque dubbi riguardo alla competenza professionale del revisore della componente (per esempio, la mancanza di conoscenze specifiche del settore) o per il fatto che il revisore della componente non operi in un contesto che preveda un'effettiva supervisione sui revisori.

A55. In base alla comprensione del revisore della componente da parte del team di revisione del gruppo, le forme di coinvolgimento nel lavoro del revisore della componente diverse da quelle descritte nei paragrafi 30-31 e 42 possono includere una o più delle seguenti attività:

- a) lo svolgimento di incontri con la direzione o i revisori della componente per comprendere l'attività svolta dalla componente ed il contesto in cui opera;
- b) il riesame della strategia generale e del piano di revisione del revisore della componente;
- c) lo svolgimento di procedure di valutazione del rischio per identificare e valutare i rischi di errori significativi al livello della componente, che possono essere svolte con i revisori della componente ovvero direttamente dal team di revisione del gruppo;
- d) la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati, che possono essere definite e svolte con i revisori della componente ovvero direttamente dal team di revisione del gruppo;
- e) la partecipazione alle riunioni conclusive ed alle altre riunioni rilevanti tra i revisori e la direzione della componente;
- f) il riesame di altre parti pertinenti della documentazione della revisione del revisore della componente.

Processo di consolidamento

Rettifiche e riclassificazioni di consolidamento (Rif.: Par. 34)

A56. Il processo di consolidamento può richiedere rettifiche agli importi riportati nel bilancio del gruppo che non seguono i normali sistemi di elaborazione delle operazioni e che possono non essere soggetti agli stessi controlli interni a cui sono sottoposte altre informazioni finanziarie. La valutazione da parte del team di revisione del gruppo dell'appropriatezza, della completezza e dell'accuratezza delle rettifiche può includere:

- valutare se le rettifiche significative riflettano appropriatamente i fatti e le operazioni sottostanti;
- stabilire se le rettifiche significative siano state calcolate, elaborate e autorizzate in modo corretto dalla direzione del gruppo e, ove applicabile, dalla direzione della componente;
- stabilire se le rettifiche significative siano appropriatamente supportate e documentate in modo sufficiente;
- controllare la riconciliazione e l'elisione delle operazioni infragruppo, degli utili non realizzati e dei saldi contabili infragruppo.

Comunicazioni con il revisore della componente (Rif.: Parr. 40-41(I))

A57. Se non si instaura una comunicazione reciproca efficace tra il team di revisione del gruppo ed i revisori delle componenti, c'è il rischio che il team di revisione del gruppo possa non acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo. Una comunicazione chiara e tempestiva delle richieste del team di revisione del gruppo costituisce la base per una comunicazione reciproca efficace tra il team di revisione del gruppo ed il revisore della componente.

A58. Le richieste del team di revisione del gruppo sono spesso comunicate con una lettera di istruzioni. L'Appendice 5 contiene linee guida sugli aspetti richiesti e ulteriori che possono essere inclusi in tale lettera di istruzioni. La comunicazione del revisore della componente con il team di revisione del gruppo assume spesso la forma di memorandum o di una relazione sul lavoro svolto. La comunicazione tra il team di revisione del gruppo ed il revisore di una componente, tuttavia, può non assumere necessariamente la forma scritta. Per esempio, il team di revisione del gruppo può incontrare il revisore di una componente per discutere i rischi significativi identificati o effettuare il riesame delle parti pertinenti della documentazione della revisione del revisore della componente. Tuttavia, anche in questo caso, si applicano le regole relative alla documentazione della revisione contenute nel presente e negli altri principi di revisione.

A59. Nel collaborare con il team di revisione del gruppo, il revisore della componente, per esempio, dovrebbe consentire al team di revisione del gruppo

l'accesso alla documentazione relativa alla revisione, ove ciò non sia vietato da leggi e regolamenti.

A60. Laddove un membro del team di revisione del gruppo sia anche revisore di una componente, l'obiettivo di una comunicazione chiara con il revisore della componente spesso può essere raggiunto dal team di revisione del gruppo utilizzando una forma diversa da quella scritta. Per esempio:

- l'accesso del revisore della componente alla strategia generale di revisione ed al piano di revisione può essere sufficiente per comunicare le richieste del team di revisione del gruppo illustrate nel paragrafo 40;
- il riesame da parte del team di revisione del gruppo della documentazione della revisione del revisore della componente può essere sufficiente per comunicare gli aspetti pertinenti ai fini delle conclusioni del team di revisione del gruppo illustrate nel paragrafo 41.

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti

Riesame della documentazione della revisione del revisore della componente (Rif.: Par. 42 b)

A61. Le parti della documentazione della revisione del revisore della componente pertinenti ai fini della revisione contabile del gruppo possono variare in base alle circostanze. Spesso l'attenzione si concentra sulla documentazione della revisione che è afferente ai rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo. L'estensione del riesame può essere influenzata dal fatto che la documentazione della revisione del revisore della componente è stata sottoposta alle procedure interne di riesame del soggetto incaricato della revisione cui appartiene il revisore stesso.

Sufficienza ed appropriatezza degli elementi probativi (Rif.: Parr. 44-45)

A62. Se il team di revisione del gruppo conclude che non sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo, il team di revisione del gruppo può richiedere al revisore della componente di svolgere ulteriori procedure. Se ciò non è fattibile, il team di revisione del gruppo può svolgere direttamente le procedure di revisione ritenute necessarie sulle informazioni finanziarie della componente.

A63. La valutazione da parte del responsabile dell'incarico di revisione del gruppo dell'effetto complessivo di eventuali errori (sia identificati dal team di revisione del gruppo, sia comunicati dai revisori delle componenti) consente a quest'ultimo di stabilire se il bilancio del gruppo nel suo complesso contenga errori significativi.

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

Comunicazioni con la direzione del gruppo (Rif.: Parr. 46-48)

- A64. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 contiene regole e fornisce linee guida sulla comunicazione delle frodi alla direzione e, ove la direzione possa essere coinvolta nella frode, ai responsabili delle attività di governance.²⁴
- A65. La direzione del gruppo può richiedere di mantenere riservate alcune informazioni significative contenenti dati sensibili. Aspetti che possono essere significativi per il bilancio della componente e dei quali la direzione della componente possa non essere a conoscenza, includono ad esempio:
- potenziali contenziosi;
 - piani di dismissione di attività operative rilevanti;
 - eventi successivi;
 - accordi legali significativi.

Comunicazioni con i responsabili delle attività di governance del gruppo (Rif.: Par. 49)

- A66. Gli aspetti che il team di revisione del gruppo comunica ai responsabili delle attività di governance del gruppo possono includere quelli portati all'attenzione del team da parte dei revisori delle componenti, che il team stesso consideri significativi rispetto alle responsabilità di coloro che sono responsabili delle attività di governance del gruppo. La comunicazione con i responsabili delle attività di governance del gruppo si verifica in vari momenti dello svolgimento della revisione contabile del gruppo. Per esempio, gli aspetti indicati nel paragrafo 49 ai punti a)-b) possono essere comunicati dopo che il team di revisione del gruppo ha stabilito il lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti. Di contro, l'aspetto indicato nel paragrafo 49 al punto c) può essere comunicato alla fine della revisione e gli aspetti indicati nel paragrafo 49 ai punti d)-e) possono essere comunicati allorquando si verificano.

²⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafi 40-42.

Appendice (Italia) 1

(Rif.: Par. A19)

Esempio di giudizio con rilievi nel caso in cui il team di revisione del gruppo non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo

Nel presente esempio, il team di revisione del gruppo non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo a una componente significativa contabilizzata con il metodo del patrimonio netto (rilevata per 15 milioni di dollari nello stato patrimoniale, che presenta un totale dell'attivo di 60 milioni), in quanto il team di revisione non ha avuto accesso alle registrazioni contabili, o non ha avuto la possibilità di contattare la direzione o il revisore della componente.

Il team di revisione del gruppo ha letto il bilancio della componente al 31 dicembre 20X1 sottoposto a revisione contabile, compresa la relazione di revisione, ed ha ottenuto le informazioni finanziarie della componente disponibili presso la direzione del gruppo.

Secondo il giudizio del responsabile dell'incarico di revisione del gruppo, l'effetto sul bilancio del gruppo di tale impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati è significativo ma non pervasivo.

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 consolidato

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio consolidato del gruppo ABC, costituito dalla stato situazione patrimoniale-finanziaria al 31 dicembre 20X1, [[dal conto economico,] dal conto economico complessivo,] dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

Responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea.

Responsabilità [del revisore][della società di revisione]

È [mia][nostra] la responsabilità di esprimere il giudizio sul bilancio consolidato sulla base della revisione contabile. [Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio consolidato non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio consolidato. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio consolidato dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio consolidato dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta 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 la valutazione della presentazione del bilancio consolidato nel suo complesso.

[Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio con rilievi.

Elementi alla base del giudizio con rilievi

La partecipazione della Società ABC nella società XYZ, una collegata estera acquisita nel corso dell'esercizio e contabilizzata con il metodo del patrimonio netto, è iscritta per un importo di 15 milioni di dollari nella situazione patrimoniale-finanziaria al 31 dicembre 20X1 e la quota di pertinenza della Società ABC dell'utile netto di XYZ pari a 1 milione di dollari è inclusa nell'utile della Società ABC per l'esercizio chiuso a tale data. Non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto del valore di iscrizione della partecipazione in XYZ al 31 dicembre 20X1 e della quota di pertinenza di ABC dell'utile netto di XYZ dell'esercizio, in quanto ci è stato negato l'accesso alle informazioni finanziarie e la possibilità di contattare la direzione e i revisori di XYZ. Non siamo stati pertanto in grado di stabilire se fosse necessario apportare eventuali rettifiche a tali importi.

Giudizio con rilievi

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio consolidato fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del gruppo ABC al 31 dicembre 20X1, del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio consolidato

[Inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome e Cognome del revisore]

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]

Qualora, secondo il proprio giudizio professionale l'effetto sul bilancio del gruppo dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sia significativo e pervasivo, il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo dichiarerà l'impossibilità di esprimere un giudizio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

APPENDICE 2

(Rif.: Par. A23)

Esempi di aspetti sui quali il team di revisione acquisisce una comprensione del gruppo

Gli esempi coprono un'ampia gamma di aspetti, ma non tutti gli aspetti riportati sono pertinenti per ogni incarico di revisione contabile del gruppo; e, per contro, l'elenco degli aspetti riportati a titolo esemplificativo non è necessariamente esaustivo.

Controlli a livello di gruppo

1. I controlli a livello di gruppo possono includere una combinazione delle attività di seguito riportate:
 - riunioni periodiche tra la direzione del gruppo e la direzione delle componenti per discutere gli sviluppi aziendali ed esaminare i risultati ottenuti;
 - monitoraggio delle attività delle componenti e dei loro risultati economico-finanziari, compresi i rapporti informativi periodici, che consentano alla direzione del gruppo di monitorare i risultati delle componenti rispetto alle previsioni e di intraprendere le azioni appropriate;
 - il processo di valutazione del rischio da parte della direzione del gruppo, ossia il processo per identificare, analizzare e gestire i rischi connessi all'attività, incluso il rischio di frode, che possono causare errori significativi nel bilancio del gruppo;
 - monitoraggio, controllo, riconciliazione ed elisione delle operazioni infragruppo, degli utili non realizzati e dei saldi contabili infragruppo;
 - un processo per il monitoraggio della tempestività e per la valutazione dell'accuratezza e della completezza delle informazioni finanziarie ricevute dalle componenti;
 - un sistema informativo centrale monitorato dagli stessi controlli generali IT applicati per tutto il gruppo o parte di esso;
 - attività di controllo nel sistema IT comune per tutte o per alcune delle componenti;
 - monitoraggio dei controlli, incluse le attività di revisione interna e i programmi di auto valutazione;
 - direttive e procedure coerenti, incluso un manuale di procedure per la redazione dell'informativa finanziaria del gruppo;

- programmi a livello di gruppo, quali i codici di comportamento ed i programmi di prevenzione delle frodi;
 - sistemi per l'attribuzione di autorità e responsabilità alla direzione delle componenti.
2. La funzione di revisione interna può essere considerata come parte dei controlli a livello di gruppo, per esempio, quando la funzione stessa è centralizzata. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610²⁵ tratta della valutazione da parte del team di revisione del gruppo della competenza e dell'obiettività dei revisori interni laddove si pianifichi l'utilizzo del loro lavoro.

Il processo di consolidamento

3. La comprensione del processo di consolidamento da parte del team di revisione del gruppo può includere i seguenti aspetti:

Aspetti relativi al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:

- la misura in cui la direzione della componente comprende il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- il processo per l'identificazione e la contabilizzazione delle componenti in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- il processo per identificare i settori di attività dell'impresa di cui riportarne l'informativa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- il processo per l'identificazione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate ai fini di fornire le relative informazioni in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- i principi contabili applicati al bilancio del gruppo, le modifiche rispetto a quelli applicati nell'esercizio precedente, e le modifiche che risultano dai principi nuovi o rivisti secondo il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- le procedure per trattare le componenti che hanno date di chiusura dell'esercizio diverse da quella del gruppo.

Aspetti relativi al processo di consolidamento:

- il processo attuato dalla direzione del gruppo per acquisire una comprensione dei principi contabili adottati dalle componenti e, ove applicabile, per assicurare che siano adottati principi contabili uniformi per la redazione delle informazioni finanziarie delle componenti ai fini

²⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610, "Utilizzo del lavoro dei revisori interni", paragrafo 9.

del bilancio del gruppo, e che le differenze nei principi contabili siano identificate e rettifiche ove richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Per principi contabili uniformi si intendono gli specifici principi, convenzioni, regole e prassi adottate dal gruppo, sulla base del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, che le componenti utilizzano per rendicontare operazioni similari in modo coerente. Tali principi sono di solito descritti nel manuale di procedure per la redazione dell'informativa finanziaria e nel reporting package emesso dalla direzione del gruppo;

- il processo della direzione del gruppo per garantire un'informativa finanziaria delle componenti completa, accurata e tempestiva per il consolidamento;
- il processo per la conversione delle informazioni finanziarie delle componenti estere nella valuta del bilancio del gruppo;
- come è organizzato il sistema IT per il consolidamento, incluse le fasi manuali e automatiche del processo, e i controlli manuali e programmati instaurati nelle diverse fasi del processo di consolidamento;
- il processo attuato dalla direzione del gruppo per acquisire informazioni sugli eventi successivi.

Aspetti relativi alle rettifiche di consolidamento:

- il processo per la registrazione delle rettifiche di consolidamento, inclusa la redazione, l'autorizzazione e l'elaborazione delle relative scritture contabili, e l'esperienza del personale responsabile del consolidamento;
- le rettifiche di consolidamento richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- la logica economica degli eventi e delle operazioni che hanno dato origine alle rettifiche di consolidamento;
- la frequenza, la natura e la dimensione delle operazioni tra le componenti;
- le procedure per il monitoraggio, il controllo, la riconciliazione e l'elisione delle operazioni infragruppo, degli utili non realizzati e dei saldi contabili infragruppo;
- il percorso seguito per arrivare al fair value delle attività e delle passività acquisite, le procedure per l'ammortamento dell'avviamento (ove applicabile), la verifica della perdita di valore dell'avviamento in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- gli accordi con il socio di maggioranza o le minoranze relativamente alle perdite sostenute da una componente (per esempio, l'obbligo delle minoranze di coprire tali perdite).

Appendice 3

(Rif.: Par. A30)

Esempi di condizioni o di eventi che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo

Gli esempi forniti coprono un'ampia gamma di condizioni o eventi, ma non tutte le condizioni o gli eventi sono pertinenti ai fini di ogni incarico di revisione contabile del gruppo; e, per contro, l'elenco degli esempi non è necessariamente esaustivo.

- Una struttura del gruppo complessa, soprattutto laddove si verificano frequenti acquisizioni, dismissioni o riorganizzazioni;
- strutture di corporate governance deboli, inclusi processi decisionali, non trasparenti;
- controlli a livello di gruppo inesistenti o inefficaci, inclusa un'informativa inadeguata alla direzione del gruppo sul monitoraggio delle operazioni e dei risultati delle componenti;
- componenti operanti in ordinamenti giuridici stranieri che possono essere esposte a fattori quali un intervento statale inusuale in aree quali la politica commerciale e fiscale, le restrizioni ai movimenti di valuta o dei dividendi, le fluttuazioni nel tasso di cambio;
- attività aziendali delle componenti che comportano rischi elevati, quali le commesse a lungo termine e la negoziazione di strumenti finanziari innovativi e complessi;
- incertezze rispetto a quali informazioni finanziarie delle componenti richiedano l'inserimento nel bilancio del gruppo in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, per esempio, se vi sono imprese a destinazione specifica o imprese non commerciali e se le relative informazioni finanziarie siano da inserire;
- rapporti e operazioni inusuali con parti correlate;
- casi precedenti di saldi contabili infragruppo che non pareggiavano e non si riconciliavano nel processo di consolidamento;
- l'esistenza di operazioni complesse contabilizzate in più di una componente;
- l'applicazione da parte delle componenti di principi contabili diversi da quelli applicati al bilancio del gruppo;
- componenti che hanno date di chiusura dell'esercizio diverse, che possono essere utilizzate per alterare la tempistica delle operazioni;
- casi precedenti di rettifiche di consolidamento non autorizzate o incomplete;
- pianificazione fiscale "aggressiva" all'interno del gruppo, ovvero considerevoli operazioni in contanti effettuate con imprese in paradisi fiscali;

- frequenti cambiamenti dei revisori incaricati di svolgere la revisione contabile dei bilanci delle componenti.

Appendice 4

(Rif.: Par. A35)

Esempi di conferme del revisore di una componente

Quella che segue non vuole essere un modello di lettera standard. Le conferme possono variare da revisore a revisore della componente e da un periodo amministrativo all'altro.

Spesso si ottengono le conferme prima che inizi il lavoro sulle informazioni finanziarie della componente.

[Intestazione del revisore della componente]

[Data]

[Al responsabile dell'incarico di revisione del gruppo]

La presente lettera viene fornita con riferimento alla Vostra revisione contabile del bilancio del gruppo di [nome della capogruppo] per l'esercizio chiuso al [data] al fine di esprimere un giudizio se il bilancio del gruppo rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi ("fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della") la situazione patrimoniale e finanziaria al [data], il risultato economico ed i flussi di cassa del gruppo per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile].

Vi confermiamo il ricevimento delle Vostre istruzioni datate [data] con le quali ci viene richiesto di svolgere il lavoro indicato sulle informazioni finanziarie della [nome della componente] per l'esercizio chiuso al [data].

Confermiamo che:

1. Ci atterremo alle istruzioni. /Vi informiamo che non saremo in grado di attenerci alle seguenti istruzioni [da indicare] per le seguenti ragioni [da indicare].
2. Le istruzioni sono chiare e le comprendiamo. /Vi saremmo grati se poteste chiarire le seguenti istruzioni [da indicare].
3. Collaboreremo con Voi e Vi daremo accesso alla documentazione della revisione.

Prendiamo atto che:

1. Le informazioni finanziarie della [nome della componente] saranno inserite nel bilancio del gruppo della [nome della capogruppo].
2. Voi potreste ritenere necessario partecipare direttamente al lavoro che ci avete richiesto di svolgere sulle informazioni finanziarie della [nome della componente] per l'esercizio chiuso al [data].

3. Voi avete intenzione di valutare e, se considerato appropriato, utilizzare il nostro lavoro per la revisione contabile del bilancio del gruppo della [nome della capogruppo].

Con riferimento al lavoro che svolgeremo sulle informazioni finanziarie della [nome della componente], una [descrivere la componente, ossia, società interamente controllata, controllata, joint-venture, partecipata contabilizzata con il metodo del patrimonio netto o del costo] della [nome della capogruppo], confermiamo quanto segue:

1. Siamo a conoscenza di [indicare i principi etici applicabili] in misura sufficiente ad adempiere alle nostre responsabilità nella revisione contabile del bilancio del gruppo e ci atterremo ad essi. In particolare, e con riguardo a [nome della capogruppo] e alle altre componenti del gruppo, siamo indipendenti nell'accezione prevista da [indicare i principi etici applicabili] e ci atteniamo alle disposizioni applicabili di [citare le disposizioni] emanate da [nome dell'ente di regolamentazione].
2. Siamo a conoscenza dei principi di revisione internazionali (ISA) e [indicare altri principi nazionali applicabili alla revisione contabile del bilancio del gruppo] in misura sufficiente ad adempiere alle nostre responsabilità nella revisione contabile del bilancio del gruppo e condurremo il nostro lavoro sulle informazioni finanziarie della [nome della componente] per l'esercizio chiuso al [data] in conformità a tali principi.
3. Possediamo le capacità specifiche (per esempio la conoscenza specifica del settore) necessarie per svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie della componente in oggetto.
4. Siamo a conoscenza del [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile o il manuale di procedure per la redazione dell'informativa finanziaria del gruppo] in misura sufficiente da adempiere alle nostre responsabilità nella revisione contabile del bilancio del gruppo.

Vi informeremo su eventuali modifiche relative alle suddette attestazioni nel corso del nostro lavoro sulle informazioni finanziarie della [nome della componente].

[Firma del revisore]

[Data]

[Sede del revisore]

Appendice 5

(Rif.: Par. A58)

Aspetti necessari e addizionali inclusi nella lettera di istruzioni del team di revisione del gruppo

Gli aspetti che il presente principio di revisione richiede siano comunicati al revisore della componente sono indicati in corsivo.

Aspetti rilevanti per la pianificazione del lavoro del revisore della componente:

- *la richiesta al revisore della componente di confermare che collaborerà con il team di revisione del gruppo, conoscendo il contesto in cui il team di revisione del gruppo utilizzerà il lavoro del revisore stesso;*
- le scadenze per il completamento della revisione;
- le date delle visite pianificate da parte della direzione del gruppo e del team di revisione del gruppo, e le date degli incontri pianificati tra la direzione della componente ed il revisore della componente;
- una lista di contatti importanti;
- *il lavoro che deve essere svolto dal revisore della componente e il relativo utilizzo nonché gli accordi per coordinare gli sforzi nella fase iniziale e nel corso della revisione, incluso il coinvolgimento pianificato del team di revisione del gruppo nel lavoro del revisore della componente;*
- *i principi etici applicabili per la revisione contabile del gruppo e, in particolare, i requisiti relativi all'indipendenza;*
- *nel caso si tratti di una revisione contabile o di revisione contabile limitata delle informazioni finanziarie della componente, la significatività per la componente (e, ove applicabile, il livello od i livelli di significatività stabiliti per particolari classi di operazioni, saldi contabili od informativa) e la soglia oltre la quale gli errori non possono essere considerati come chiaramente trascurabili per il bilancio del gruppo;*
- *l'elenco delle parti correlate preparato dalla direzione del gruppo, e qualsiasi altra parte correlata della quale il team di revisione del gruppo sia a conoscenza, e la richiesta che il revisore della componente comunichi tempestivamente al team di revisione del gruppo le parti correlate non precedentemente identificate dalla direzione del gruppo o dal team di revisione del gruppo;*
- il lavoro da svolgere sulle operazioni infragruppo, sugli utili non realizzati e sui saldi contabili infragruppo;
- le linee guida concernenti altre responsabilità legali nell'emissione della relazione, per esempio, relativamente alle asserzioni della direzione del gruppo riguardo all'efficacia del controllo interno;
- le specifiche istruzioni per il riesame degli eventi successivi, nei casi in cui sia probabile che intercorra un certo lasso di tempo tra il completamento del lavoro

ro sulle informazioni finanziarie delle componenti e le conclusioni del team di revisione del gruppo.

Gli aspetti pertinenti ai fini dello svolgimento del lavoro del revisore della componente:

- i risultati del team di revisione del gruppo derivanti dalla verifica delle attività di controllo sul sistema di elaborazione comune a tutte o ad alcune componenti, e le procedure di conformità che devono essere svolte dal revisore della componente;
- *i rischi significativi di errori significativi identificati nel bilancio del gruppo, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che siano pertinenti per il lavoro del revisore della componente e la richiesta che il revisore della componente comunichi tempestivamente al team di revisione del gruppo qualsiasi altro rischio significativo di errori significativi nel bilancio del gruppo, dovuto a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, identificato nella componente, e le risposte di revisione poste in essere dal revisore della componente per fronteggiare tali rischi;*
- i risultati della funzione di revisione interna, sulla base del lavoro svolto sui controlli nelle componenti o per esse pertinenti;
- la richiesta di comunicare tempestivamente eventuali elementi probativi acquisiti nel corso del lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti che risultano in contrasto con gli elementi probativi sui quali il team di revisione del gruppo ha inizialmente basato la valutazione del rischio a livello di gruppo;
- la richiesta di un'attestazione scritta da parte della direzione della componente in merito alla conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, o una dichiarazione sul fatto che sono state evidenziate le differenze tra i principi contabili applicati alle informazioni finanziarie della componente e quelli applicati al bilancio del gruppo;
- gli aspetti che devono essere documentati dal revisore della componente.

Altre informazioni:

- la richiesta di riportare tempestivamente al team di revisione del gruppo gli aspetti seguenti:
 - gli aspetti significativi relativi alla contabilità, alla redazione dell'informativa finanziaria e alla revisione, incluse le stime contabili e le valutazioni correlate;
 - gli aspetti relativi alla sussistenza del presupposto di continuità aziendale della componente;
 - gli aspetti relativi ai contenziosi e alle contestazioni;
 - le carenze significative nel controllo interno che il revisore di una componente ha identificato nel corso dello svolgimento del lavoro sulle informazioni finanziarie della componente e le informazioni che indicano l'esistenza di una frode;

- la richiesta che il team di revisione del gruppo venga informato il più presto possibile di qualsiasi evento significativo o inusuale;
- *la richiesta che gli aspetti indicati nel paragrafo 41 siano comunicati al team di revisione del gruppo una volta concluso il lavoro sulle informazioni finanziarie della componente.*