



Ministero dell'Economia e delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

ISPETTORATO GENERALE DI FINANZA

IL RAGIONIERE GENERALE DELLO STATO

Visto il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 26 giugno 2019, n. 103, concernente il regolamento organizzativo del Ministero dell'economia e delle finanze, così come modificato dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 30 settembre 2020, n. 161;

Visti, in particolare, l'art. 7, comma 1, lettera o), e l'art. 8, comma 1, lettera e) del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 26 giugno 2019, n. 103 che attribuiscono al Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato – Ispettorato generale di finanza, la competenza a svolgere i compiti attribuiti al Ministero dell'economia e delle finanze dal decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 in materia di revisione legale dei conti;

Visto l'articolo 3 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 30 settembre 2021, concernente l'individuazione e le attribuzioni degli uffici di livello dirigenziale non generale dei Dipartimenti del Ministero dell'economia e delle finanze, che individua le competenze degli uffici in materia di revisione legale dei conti;

Vista la direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 maggio 2006, relativa alla revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio e abroga la direttiva 84/253/CEE del Consiglio, come modificata dalla direttiva 2014/56/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 16 aprile 2014;

Visto, in particolare, l'articolo 26, paragrafo 1, della direttiva 2006/43/CE, ai sensi del quale *“gli Stati Membri dell'Unione Europea possono applicare principi, procedure o requisiti nazionali di revisione fintantoché la Commissione non abbia adottato un principio di revisione internazionale concernente la medesima materia”*;

Visto il decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, concernente l'attuazione della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 maggio 2006, come modificato dal decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135, con il quale è stata recepita la direttiva 2014/56/UE del

Parlamento europeo e del Consiglio del 16 aprile 2014, in materia di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati;

Visto l'articolo 25, comma 1, della legge 23 dicembre 2021, n. 238 (legge europea 2019-2020), che integra l'articolo 154-*ter* del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58), prevedendo che il revisore legale o la società di revisione legale, nella relazione di revisione di cui all'articolo 14 del citato decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, esprimono altresì un giudizio sulla conformità del progetto di bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato, compresi nella relazione finanziaria annuale, alle disposizioni del regolamento delegato 2019/815 della Commissione europea del 17 dicembre 2018 sulla base di un principio di revisione elaborato a tale fine, ai sensi dell'articolo 11, comma 2, del più volte citato decreto legislativo n. 39 del 2010;

Visto, in particolare, l'art. 11, comma 1, del medesimo decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, ai sensi del quale la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione internazionali adottati dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 26, paragrafo 3, della direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva 2014/56/UE;

Visto, inoltre, il comma 2 dell'art. 11 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, ai sensi del quale, fino all'adozione dei principi di cui al comma 1 da parte della Commissione europea, la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati, tenendo conto dei principi di revisione internazionali, da associazioni e ordini professionali, congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Commissione nazionale per le società e borsa e adottati dal Ministero dell'economie e delle finanze, sentita la stessa Commissione nazionale per le società e la borsa, per il quale fine il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con le associazioni professionali e gli ordini interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei detti principi;

Visto l'articolo 27, comma 13, del decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135, ai sensi del quale fino alla sottoscrizione della convenzione di cui all'art. 11, comma 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, i principi sono elaborati sulla base della convenzione sottoscritta in data 24 settembre 2014 dal Ministero dell'economia e delle finanze con gli ordini e le associazioni professionali interessati;

Visto l'esito dei lavori del tavolo tecnico costituito ai sensi del citato comma 2 dell'articolo 11 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, concernenti la predisposizione di uno schema di principio professionale di revisione denominato (SA Italia) n. 700 B avente ad oggetto

PRINCIPIO DI REVISIONE (SA Italia) 700B

LE RESPONSABILITA' DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE CON RIFERIMENTO AL BILANCIO REDATTO SECONDO IL FORMATO ELETTRONICO UNICO DI COMUNICAZIONE (ESEF - *European Single Electronic Format*)

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci dei periodi amministrativi che iniziano in data 1° gennaio 2021 o successivamente)

INDICE

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione (SA Italia)	1-2
Normativa di riferimento	3-10
Data di entrata in vigore	11
Obiettivi	12
Definizioni	13
Regole	
Procedure	14-21
Formazione del giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato	22-27
La relazione di revisione	28-29
Interazioni fra il giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato e il giudizio di rappresentazione veritiera e corretta sul bilancio	30-31
Attestazioni scritte	32
Comunicazioni con i soggetti responsabili delle attività di governance e con la direzione	33
Documentazione	34
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Procedure	A1-A17
La relazione di revisione	A18
Interazioni fra il giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato e il giudizio di rappresentazione veritiera e corretta sul bilancio	A19-A22
Appendice 1: Esempi di paragrafi di giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato	

Il principio di revisione (SA Italia) n. 700B “Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale con riferimento al bilancio redatto secondo il formato elettronico unico di comunicazione (ESEF – *European Single Electronic Format*)” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (Isa Italia)”.

Il principio di revisione (SA Italia) n. 700B è stato predisposto al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari non previste dai principi di revisione internazionali (ISA). Tale principio non è stato predisposto né emanato dall’International Auditing and Assurance Standards Board.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione (SA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta delle responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla conformità del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato alle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815 della Commissione Europea, del 17 dicembre 2018¹ e successive modifiche (nel seguito "Regolamento Delegato").

Il presente principio tratta pertanto dell'attività da svolgere nel contesto dell'incarico di revisione legale conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 e fa conseguentemente parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) indicati nel paragrafo 2(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)".

2. I principi di revisione internazionali (ISA Italia) diversi dal presente principio e dal principio SA Italia 720B si applicano alla revisione legale del bilancio svolta ai sensi del D.Lgs. 39/10 ai fini dell'espressione del giudizio di rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Il presente principio illustra, invece, le procedure di revisione specifiche, anche mediante richiami ad altri principi ISA Italia pertinenti, che il revisore deve svolgere per le finalità dell'espressione del giudizio sulla conformità del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato alle disposizioni del Regolamento Delegato.

Normativa di riferimento

3. La Direttiva 2004/109/CE (c.d. "*Transparency Directive*") disciplina l'armonizzazione degli obblighi di trasparenza riguardanti le informazioni sugli emittenti i cui valori mobiliari sono ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato della UE. La *Transparency Directive* è stata modificata dalla Direttiva 2013/50/UE, che ha stabilito l'obbligo di adozione di un formato elettronico armonizzato per la predisposizione delle relazioni finanziarie annuali degli emittenti, al fine di agevolare la comunicazione delle informazioni finanziarie nonché l'accessibilità, l'analisi e la comparabilità dei bilanci.

In particolare, il paragrafo 7, dell'art. 4, della *Transparency Directive*, come modificata dalla Direttiva 2013/50/UE, ha introdotto l'obbligo per gli emittenti di predisporre le proprie relazioni finanziarie "*in un formato elettronico unico di comunicazione*" e ha delegato alla Commissione Europea il potere di adottare le relative norme tecniche di regolamentazione.

La Commissione Europea, sulla base del progetto di norme tecniche di regolamentazione presentato dalla *European Securities and Markets Authority* (ESMA), ha esercitato la delega tramite l'adozione, in data 17 dicembre 2018, del Regolamento Delegato.

L'art. 3 di tale Regolamento impone agli emittenti di redigere le relazioni finanziarie annuali nel formato XHTML, formato leggibile da utenti umani. Ai sensi dell'art. 4 del medesimo Regolamento, inoltre, gli emittenti hanno l'obbligo di marcare i bilanci consolidati IFRS (e più precisamente, come minimo, le informazioni specificate nell'allegato II del Regolamento, se presenti nei bilanci consolidati IFRS) utilizzando il linguaggio di marcatura (detto anche di taggatura) XBRL. L'utilizzo del linguaggio di marcatura XBRL comporta l'applicazione di una tassonomia che consente la conversione del testo XHTML in informazioni *machine-readable*. Il Regolamento richiede l'uso della tecnologia Inline XBRL (cosiddetto iXBRL), che consente di incorporare nelle relazioni finanziarie annuali in formato XHTML le marcature XBRL e ne definisce le specifiche applicabili.

¹ Regolamento Delegato (UE) 2019/815 della Commissione del 17 dicembre 2018 che integra la direttiva 2004/109/CE del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda le norme tecniche di regolamentazione relative alla specificazione del formato elettronico unico di comunicazione - Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea L 143 del 29 maggio 2019.

Come si legge nei Considerando del Regolamento Delegato, “[l]’utilizzo del linguaggio di markup XBRL comporta l’applicazione di una tassonomia per convertire il testo leggibile da utenti umani in informazioni leggibili da un dispositivo automatico” (cfr. Regolamento Delegato, Considerando 6). “L’adozione e l’uso degli IFRS mira a garantire un elevato livello di trasparenza e comparabilità dei bilanci”. La marcatura è volta ad agevolare “ulteriormente l’accessibilità, l’analisi e la comparabilità” dei bilanci consolidati in modo tale da rendere le informazioni in essi contenute “leggibil[i] da un dispositivo automatico” e di consentire “l’utilizzo automatizzato di grandi quantità di informazioni” (cfr. Regolamento Delegato, Considerando 4).

4. Il paragrafo 7, dell’art. 4, della *Transparency Directive* è stato modificato dal Regolamento (UE) 2021/337 che ha previsto la possibilità per gli Stati membri di autorizzare gli emittenti ad applicare gli obblighi previsti dal Regolamento Delegato “per gli esercizi finanziari aventi inizio il 1° gennaio 2021 o dopo tale data, purché tale Stato membro notifichi alla Commissione la propria intenzione di autorizzare tale rinvio entro il 19 marzo 2021, e che tale intenzione sia debitamente giustificata”.

Il legislatore nazionale, avvalendosi della facoltà concessa dal nuovo paragrafo 7, dell’art. 4 della *Transparency Directive*, ha introdotto la seguente specifica previsione nella legge 26 febbraio 2021, n. 21 che ha convertito il decreto legge 31 dicembre 2020, n. 183 (c.d. Decreto Milleproroghe): “Le disposizioni del regolamento delegato (UE) 2019/815 della Commissione, del 17 dicembre 2018, si applicano alle relazioni finanziarie relative agli esercizi avviati a decorrere dal 1° gennaio 2021”.

In presenza della proroga disposta, dunque, gli emittenti hanno l’obbligo di porre in essere gli adempimenti del Regolamento Delegato non a partire dall’esercizio finanziario 2020, come originariamente previsto dalla normativa europea, bensì dal successivo esercizio 2021.

5. Al fine di facilitare la stesura della rendicontazione finanziaria con il linguaggio XBRL e di permettere agli emittenti di adattarsi all’utilizzo della tecnologia XBRL, l’adozione della normativa europea è scandita in due fasi temporali.

A partire dall’esercizio finanziario che ha inizio il 1° gennaio 2021, gli emittenti sono tenuti a marcare solamente alcune informazioni basilari (ad esempio, denominazione dell’entità che redige il bilancio o altro mezzo di identificazione, sede e forma giuridica della stessa) indicate nella Tabella 1 dell’Allegato II del Regolamento Delegato e tutti i numeri in una valuta dichiarata presenti (i) nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, nel prospetto dell’utile/(perdita) d’esercizio e delle altre componenti di conto economico complessivo, (ii) nel prospetto delle variazioni del patrimonio netto, e (iii) nel rendiconto finanziario del bilancio consolidato (i cosiddetti prospetti primari).

A partire dall’esercizio finanziario che ha inizio il 1° gennaio 2022, gli emittenti devono marcare con il linguaggio XBRL, oltre a tutti i numeri in una valuta dichiarata presenti nei menzionati prospetti primari, tutte le informazioni – di natura testuale e/o numerica – rese nei bilanci consolidati IFRS (anche mediante riferimenti incrociati ad altre parti delle relazioni finanziarie annuali) che corrispondono agli elementi obbligatori della tassonomia di base contenuti nella Tabella 2 dell’Allegato II del Regolamento Delegato. Il Regolamento Delegato fa inoltre salva la possibilità per gli emittenti di marcare le informazioni presentate nel bilancio consolidato IFRS diverse da quelle elencate nell’Allegato II (cfr. art. 4) e tutte le altre parti delle relazioni finanziarie annuali (cfr. art. 5), ivi incluso il bilancio individuale o separato, “se utilizzano il linguaggio di markup XBRL e una tassonomia specifica per tali parti fornita dallo Stato membro in cui sono registrati”.

Va inoltre ricordato che le disposizioni del Regolamento Delegato potranno essere aggiornate periodicamente, sulla base di progetti di norme tecniche di regolamentazione elaborati dall’ESMA, per estendere gli obblighi di legge relativi alla marcatura delle informazioni nella relazione finanziaria annuale, nonché per tenere conto della futura adozione di nuovi principi IFRS, di eventuali modifiche alle

specifiche XBRL o di altri sviluppi tecnici, come esplicitamente indicato nel relativo Considerando 7.

6. Tenuto conto del contenuto del Considerando 1 (con il relativo rinvio alla *Transparency Directive*), nonché dei Considerando 2 e 4 del Regolamento Delegato, destinatari degli obblighi in oggetto risultano essere gli “emittenti i cui valori mobiliari sono già ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato situato o operante all'interno di uno Stato membro”. Sono inclusi in detta categoria anche gli emittenti obbligazioni quotate in mercati regolamentati italiani o UE in quanto, nella definizione di “valori mobiliari” prevista dall’art. 4, paragrafo 1, punto 18 della Direttiva 2004/39/CE, richiamata dall’art. 2 della *Transparency Directive*, rientrano anche “le obbligazioni ed altri titoli di credito compresi i certificati di deposito relativi a tali titoli”.

Il Regolamento Delegato, secondo quanto previsto all’art. 8, “entra in vigore il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta ufficiale dell’Unione europea” ed “è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati Membri”.

7. Successivamente all’emanazione del Regolamento Delegato, la Commissione Europea, con la Comunicazione Interpretativa n. 2020/C 379/01 del 10 novembre 2020 (nel seguito la “Comunicazione Interpretativa”) ha fornito taluni chiarimenti sulle modalità di redazione e pubblicazione dei bilanci inclusi nelle relazioni finanziarie annuali redatte secondo le disposizioni del Regolamento Delegato, nonché sull’attività richiesta al revisore legale.

La Comunicazione Interpretativa ha innanzitutto chiarito che “[l]a combinazione del formato XHTML con le marcature iXBRL rende le relazioni finanziarie annuali leggibili tanto da utenti umani quanto da dispositivi automatici, migliorando così l’accessibilità, l’analisi e la comparabilità delle informazioni incluse nelle relazioni finanziarie annuali” (cfr. punto 1). Dalla stessa Comunicazione Interpretativa emerge che “[d]all’entrata in applicazione del regolamento ESEF gli emittenti adempiono i loro obblighi di comunicazione ai sensi della direttiva sulla trasparenza soltanto se redigono le relazioni finanziarie annuali nel formato elettronico unico europeo” (cfr. punto 1).

La Commissione ha altresì evidenziato che “[l]’organo di amministrazione, di direzione o di controllo dell’emittente è responsabile della redazione e della pubblicazione delle relazioni finanziarie annuali in conformità del regolamento ESEF”. Inoltre, “[a]i sensi dell’articolo 7 della direttiva sulla trasparenza, la responsabilità per le informazioni da redigere e rendere pubbliche conformemente, tra l’altro, all’articolo 4 della stessa direttiva «compete almeno all’emittente o ai suoi organi di amministrazione, di direzione o di controllo». L’articolo 4, paragrafo 7, della direttiva sulla trasparenza prevede che le relazioni finanziarie annuali siano predisposte e pubblicate conformemente al regolamento ESEF” (punto 4.1.).

Nell’ordinamento italiano, i bilanci predisposti in formato XHTML e i bilanci consolidati, oggetto di marcatura in conformità al Regolamento Delegato, sono approvati dal Consiglio di Amministrazione. L’art. 2423, comma 1, cod. civ. dispone infatti che “gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio”. L’art. 29 del d.lgs. n. 127 del 1991 prevede che “[i]l bilancio consolidato è redatto dagli amministratori”. In base a quanto previsto dall’art. 2381, comma 4, cod. civ., “non possono essere delegate le attribuzioni” in tema di redazione dei bilanci.

Il punto 4.3. della Comunicazione Interpretativa sottolinea inoltre che “[d]all’entrata in applicazione del regolamento ESEF gli emittenti adempiono i loro obblighi di comunicazione ai sensi della direttiva sulla trasparenza soltanto se pubblicano relazioni finanziarie annuali conformi al regolamento ESEF, unitamente alla relazione di revisione sui bilanci inclusi nelle relazioni finanziarie annuali” (cfr. punto 4.3.).

8. Con riguardo all’attività richiesta al revisore, la Comunicazione Interpretativa, al punto 2.1., ricorda che, in conformità con l’art. 28, paragrafo 2, lettera c) e paragrafo 5 della Direttiva 2006/43/CE, la relazione di revisione include, da un lato, un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta del bilancio di esercizio e

consolidato secondo il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile² e, dall'altro, se tali bilanci rispettino o meno gli obblighi di legge. In proposito, la Commissione Europea ha precisato nella Comunicazione Interpretativa che “[p]er «obblighi di legge» di cui all'articolo 28, paragrafo 2, lettera c), punto ii), della direttiva sulla revisione contabile si intendono tutti gli obblighi giuridici imposti a livello dell'Unione e/o a livello nazionale per la redazione del bilancio. Il considerando 11 del regolamento ESEF afferma esplicitamente che i requisiti previsti dal medesimo regolamento costituiscono «obblighi di legge»”. Pertanto, i revisori legali sono chiamati a fornire un giudizio di revisione sulla conformità dei bilanci anche ai pertinenti obblighi di legge stabiliti nel Regolamento Delegato. Il giudizio espresso dal revisore rispetto al Regolamento Delegato non costituisce un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta.

9. La Comunicazione Interpretativa ha altresì sottolineato nel punto 2.2. quali siano gli obblighi di legge stabiliti nel Regolamento Delegato rispetto ai quali il revisore legale deve verificare la conformità. In particolare, con riferimento al bilancio consolidato, il giudizio del revisore legale sulla conformità al Regolamento Delegato riguardano il rispetto dell'utilizzo del formato XHTML, la marcatura delle informazioni di cui all'Allegato II, ove presenti, nonché delle informazioni diverse da quest'ultime qualora l'emittente dovesse marcarle volontariamente secondo i requisiti stabiliti nel Regolamento Delegato.

Con riferimento al bilancio individuale o separato, secondo la Comunicazione Interpretativa la marcatura delle informazioni ivi contenute rientra negli obblighi di legge solo in presenza di una tassonomia specifica ufficialmente fornita dallo Stato membro in cui l'emittente è registrato: in tal caso, il revisore legale deve fornire un giudizio sulla conformità anche con riferimento alla marcatura del bilancio individuale.

10. A livello nazionale, il Legislatore ha proposto, all'art. 25 della legge 23 dicembre 2021, n. 238 (Legge Europea 2019-2020) un allineamento della normativa in materia di relazione finanziaria annuale alla disciplina europea prevista dal Regolamento Delegato. In particolare, per effetto del citato art. 25, l'art. 154-ter del decreto legislativo 24 febbraio 1998 n. 58 (nel seguito “D.Lgs. 58/98”) è stato modificato introducendo, dopo il comma 1, i seguenti commi: “1.1. *Gli amministratori curano l'applicazione delle disposizioni del regolamento delegato (UE) 2018/815 della Commissione, del 17 dicembre 2018, alle relazioni finanziarie annuali che gli emittenti quotati aventi l'Italia come Stato membro d'origine pubblicano conformemente al comma 1.*
1.2. *Il revisore legale o la società di revisione legale, nella relazione di revisione di cui all'articolo 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, esprime altresì un giudizio sulla conformità del progetto di bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato, compresi nella relazione finanziaria annuale, alle disposizioni del regolamento delegato di cui al comma 1.1 del presente articolo, sulla base di un principio di revisione elaborato, a tale fine, ai sensi dell'articolo 11, comma 2, del citato decreto legislativo n. 39 del 2010*”³.

Data di entrata in vigore

11. Il presente principio entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci dei periodi amministrativi che iniziano in data 1° gennaio 2021 o successivamente.

² D.Lgs. 39/2010, art. 14, comma 2, lettera c).

³ Il presente Principio trova applicazione nell'espressione del giudizio di conformità di cui al comma 1.2. dell'art. 154-ter del D.Lgs. 58/98 contenuto nella relazione di revisione ex art. 14, D.lgs. 39/2010 resa dal revisore legale o dalla società di revisione legale dei bilanci di emittenti italiani quotati, (i) sia nel caso che abbiano scelto l'Italia come stato membro d'origine, (ii) sia nel caso che abbiano scelto un Paese UE diverso dall'Italia come Stato membro d'origine.

Obiettivi

12. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:
- a) acquisire una ragionevole sicurezza, sulla base di elementi probativi sufficienti e appropriati, che il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato, da includere nella relazione finanziaria annuale, siano conformi alle disposizioni del Regolamento Delegato. In particolare, il revisore deve verificare che:
 - il bilancio d'esercizio e consolidato siano predisposti nel formato XHTML leggibile da utenti umani e che
 - il bilancio consolidato nel formato XHTML sia stato marcato, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato;
 - b) esprimere un giudizio sulla conformità del bilancio d'esercizio e consolidato alle disposizioni del Regolamento Delegato.

Definizioni

13. Nel presente principio, ai fini degli obiettivi del precedente paragrafo 12, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:
- a) tassonomia di base: l'insieme degli elementi della tassonomia di cui all'allegato VI del Regolamento Delegato e la raccolta di link di cui all'art. 2 (1) del Regolamento Delegato;
 - b) tassonomia di estensione: l'insieme degli elementi della tassonomia e la raccolta di link di cui all'art. 2 (2) del Regolamento Delegato, entrambi creati dall'emittente;
 - c) non conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato:
 - la mancata corrispondenza fra una o più informazioni contenute nel bilancio d'esercizio e/o consolidato assoggettato a revisione contabile rispetto a quelle contenute nel bilancio d'esercizio e/o consolidato in formato XHTML leggibile da utenti umani (non conformità nella corrispondenza delle informazioni) e/o
 - uno o più errori nella marcatura del bilancio consolidato nel formato XHTML rispetto alle disposizioni contenute nel Regolamento Delegato (non conformità nella marcatura).

Regole

Procedure

Pianificazione

14. Nell'ambito della pianificazione della revisione contabile del bilancio⁴, il revisore deve tenere in considerazione le attività da svolgere ai fini del raggiungimento degli obiettivi del presente principio.
- In particolare, il revisore deve considerare:
- a) i fattori che, secondo il proprio giudizio professionale, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione e nel determinare la natura e l'entità delle risorse da impiegare nonché la tempistica del relativo impiego; (Rif.: Parr. A1-A2)
 - b) la natura, la tempistica e l'estensione delle attività di *risk assessment*⁵ da svolgere ai fini della identificazione e valutazione dei rischi di non conformità nella corrispondenza delle informazioni e di non conformità significative nella marcatura;
 - c) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti da svolgere ai fini della formazione del giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato.

⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio".

⁵ Per attività di *risk assessment* si intendono le attività volte all'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, secondo quanto previsto dal 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".

Identificazione e valutazione dei rischi di non conformità nella corrispondenza delle informazioni e di non conformità significative nella marcatura mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

15. Nell'ambito delle attività di *risk assessment*⁵ svolte ai fini dell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio, il revisore deve:
- sviluppare la conoscenza della normativa in materia di norme tecniche di regolamentazione del formato elettronico unico di comunicazione per gli aspetti applicabili; (Rif.: Par. A3)
 - acquisire una comprensione del processo messo in atto da parte dell'emittente per predisporre il bilancio d'esercizio e consolidato nel formato XHTML, per rispettare le regole e specifiche tecniche ("*technical validity*") richieste dal Regolamento Delegato e per marcare le informazioni contenute nel bilancio consolidato, inclusa la comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti a tali fini. (Rif.: Parr. A4-A5)

Sulla base della comprensione del contesto normativo di riferimento e del processo messo in atto dall'emittente il revisore deve identificare e valutare i rischi di non conformità nella corrispondenza delle informazioni e di non conformità significative nella marcatura. (Rif.: Parr. A6-A7)

Significatività

16. Il revisore deve considerare la significatività nel: (Rif.: Parr. A8-A11)
- pianificare e svolgere le procedure, inclusa la definizione della natura, tempistica ed estensione, finalizzate all'espressione del giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato;
 - valutare se il bilancio consolidato marcato contenga non conformità significative nella marcatura.

Nella definizione della significatività il revisore deve considerare sia aspetti quantitativi sia qualitativi, partendo dal livello di significatività per il bilancio nel suo complesso determinato nella pianificazione della revisione contabile e formulando considerazioni di natura qualitativa attinenti agli aspetti specifici della marcatura.

Le risposte ai rischi identificati e valutati di non conformità nella corrispondenza delle informazioni e di non conformità significative nella marcatura

17. Il revisore deve svolgere le procedure di revisione pianificate in risposta ai rischi identificati e valutati di non conformità nella corrispondenza delle informazioni e di non conformità significative nella marcatura.
18. Il revisore deve svolgere procedure di conformità e acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati in merito all'efficacia operativa dei controlli rilevanti afferenti al processo messo in atto dall'emittente per la predisposizione dei bilanci d'esercizio e consolidato nel formato XHTML, per il rispetto delle regole e specifiche tecniche ("*technical validity*") richieste dal Regolamento Delegato e per la marcatura delle informazioni contenute nel bilancio consolidato in base alla tassonomia di base e all'eventuale tassonomia di estensione, inclusi i controlli nei sistemi IT, quando:
- la valutazione dei rischi di non conformità nella corrispondenza delle informazioni e di non conformità significative nella marcatura operata dal revisore include un'aspettativa che i controlli stiano operando efficacemente; ovvero
 - le procedure di validità non possono fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati. (Rif.: Par. A12-A13)
19. Nell'ambito delle procedure di validità pianificate in risposta ai rischi identificati e valutati di non conformità il revisore deve:
- svolgere procedure di revisione finalizzate alla verifica che il bilancio d'esercizio e consolidato nel formato XHTML leggibile da utenti umani corrispondano a quelli sottoposti a revisione contabile. (Rif.: Parr. A14-A15)
 - verificare che tutti i numeri in una valuta dichiarata indicata nei prospetti della situazione

patrimoniale-finanziaria, dell'utile (perdita) d'esercizio e nelle altre componenti di conto economico complessivo, delle variazioni di patrimonio netto e nel rendiconto finanziario siano stati marcati.

20. Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di non conformità significative nella marcatura, il revisore deve definire e svolgere procedure di validità per ciascuna informazione del bilancio consolidato ritenuta significativa (Rif.: Par. A16).
21. Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di non conformità nella corrispondenza delle informazioni e di non conformità significativa nella marcatura rappresenti un rischio significativo, egli, dopo aver acquisito una comprensione dei controlli rilevanti per tale rischio, deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti allo stesso. Qualora l'approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio. (Rif.: Par. A17)

Formazione del giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato

22. Ai fini del raggiungimento degli obiettivi di cui al precedente paragrafo 12, il revisore deve esprimere il proprio giudizio considerando se:
 - a) siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati;
 - b) siano state rilevate non conformità nella marcatura e se siano significative, singolarmente o nel loro insieme.
23. Il revisore deve esprimere un giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato senza modifica nel caso in cui concluda che il bilancio d'esercizio e consolidato sono stati predisposti nel formato XHTML leggibile da utenti umani e che il bilancio consolidato è stato marcato, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato.
24. Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato in assenza del bilancio d'esercizio e consolidato nel formato XHTML leggibile da utenti umani.
25. Il revisore deve esprimere un giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato con rilievi o negativo nel caso in cui, sulla base degli elementi probativi acquisiti, concluda che il bilancio consolidato nel formato XHTML non è stato marcato, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del Regolamento stesso.

Il giudizio con rilievi o negativo sarà formulato a seconda che il revisore concluda che le non conformità nella marcatura, singolarmente o nel loro insieme, sono significative ma non pervasive ovvero sono significative e pervasive per il bilancio consolidato predisposto secondo le disposizioni del Regolamento Delegato.
26. Qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sui quali basare il proprio giudizio, deve esprimere un giudizio con rilievi o una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato qualora concluda che i possibili effetti delle eventuali non conformità nella marcatura non individuate potrebbero essere significative ma non pervasive ovvero significative e pervasive per il bilancio consolidato predisposto secondo le disposizioni del Regolamento Delegato.
27. Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato, egli deve includere in un paragrafo collocato prima di tale giudizio una descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica.

La relazione di revisione

28. L'obbligo di espressione del giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato deve essere assolto, secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700⁶, in un paragrafo specifico collocato all'interno della sezione separata della relazione di revisione "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari". (Rif.: Par. A18)

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio".

29. Il paragrafo specifico deve contenere:
- a) la descrizione delle responsabilità degli amministratori per la predisposizione del bilancio d'esercizio e consolidato, da includere nella relazione finanziaria annuale, nel formato XHTML leggibile da utenti umani e per la marcatura del bilancio consolidato nel formato XHTML in conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato;
 - b) la descrizione delle responsabilità del revisore, come previste dal presente principio di revisione;
 - c) il giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato indicando se il bilancio d'esercizio e consolidato sono stati predisposti nel formato XHTML, leggibile da utenti umani, e se il bilancio consolidato nel formato XHTML sopra citato è marcato, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato.

Interazioni fra il giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato e il giudizio di rappresentazione veritiera e corretta sul bilancio

30. Nel caso di espressione di un giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato con modifica, il revisore deve considerare se possano esistere eventuali interazioni sul giudizio di rappresentazione veritiera e corretta sul bilancio dell'aspetto o degli aspetti che hanno generato la modifica sul giudizio sulla conformità. (Rif.: Par. A19)
31. Nel caso di espressione di un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta sul bilancio con modifica, il revisore deve considerare l'interazione sul giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato dell'aspetto o degli aspetti che hanno generato la modifica del giudizio sul bilancio. (Rif.: Parr. A20-A22)

Attestazioni scritte

32. Nell'ambito delle attestazioni previste, con riferimento alla revisione contabile del bilancio, dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580⁷, il revisore deve chiedere agli amministratori di fornire attestazioni scritte in merito alle proprie responsabilità relativamente a:
- a) redazione del bilancio d'esercizio e consolidato, da includere nella relazione finanziaria annuale, nel formato XHTML;
 - b) marcatura del bilancio consolidato in conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato, in particolare gli artt. 4 e 6 e allegati ivi citati, incluse la selezione e applicazione di marcature XBRL secondo le regole ivi previste, comprese la creazione e l'utilizzo di elementi della tassonomia di estensione adeguati nella fattispecie;
 - c) inclusione, nella relazione finanziaria annuale, della versione del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato (marcato secondo quanto indicato nella precedente lettera b)) nel formato XHTML fornita al revisore per lo svolgimento delle procedure previste dal presente principio;
 - d) mantenimento del sistema di controllo interno necessario per consentire la marcatura del bilancio consolidato nel formato XBRL in conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato;
 - e) messa a disposizione del revisore di tutte le informazioni di cui sono a conoscenza e che sono pertinenti ai fini dell'espressione del giudizio sulla conformità nonché l'accesso come concordato nei termini dell'incarico di revisione;
 - f) valutazione degli effetti di eventuali non conformità nella marcatura come non significativi singolarmente o nel loro insieme.

Comunicazioni con i soggetti responsabili delle attività di governance e con la direzione

33. Il revisore deve comunicare con i soggetti responsabili delle attività di governance e con la direzione i risultati emersi dallo svolgimento delle procedure oggetto del presente principio, nel rispetto delle regole previste dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 260⁸ e n. 265⁹ Ai fini della determinazione della significatività degli aspetti oggetto delle comunicazioni secondo quanto previsto dal principio di

⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580 "Attestazioni scritte".

⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance".

⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265 "Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione".

revisione (ISA Italia) n. 260 si fa riferimento anche agli aspetti quantitativi e qualitativi di cui al precedente paragrafo 16.

Documentazione

34. Il revisore deve includere nella documentazione del lavoro predisposta ai fini della revisione contabile del bilancio le procedure di cui ai paragrafi 14-27 del presente principio, nel rispetto delle regole previste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230.¹⁰

¹⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 “La documentazione della revisione contabile”.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Procedure

Pianificazione (Rif.: Par.14)

- A1. Fattori significativi che possono essere pertinenti sono:
- a) la tempistica di produzione da parte dell'emittente del file XHTML e del bilancio consolidato marcato con il linguaggio iXBRL nell'ambito del calendario di chiusura del bilancio d'esercizio e consolidato e la messa a disposizione del revisore;
 - b) le modalità con cui l'emittente ha organizzato il processo di mappatura delle informazioni contenute nel bilancio consolidato rispetto alla tassonomia del Regolamento Delegato, inclusa l'eventuale esternalizzazione, totale o parziale, del processo a un fornitore di servizi. In tale ambito rilevano altresì i controlli configurati e messi in atto dall'emittente per convalidare la mappatura;
 - c) il grado di utilizzo di tassonomie di estensione rispetto a quelle di base e la definizione di relazioni per ancorare gli elementi della tassonomia di estensione agli elementi della tassonomia di base;
 - d) l'utilizzo di software di marcatura delle informazioni contenute nel bilancio consolidato con la tecnologia iXBRL e il grado di integrazione di tale software con il sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria già in essere;
 - e) le modalità di importazione delle informazioni oggetto di marcatura dal sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria già in essere al software di conversione e marcatura;
 - f) le risorse umane destinate dall'emittente al processo di mappatura e la relativa formazione;
 - g) il numero di *field test* preliminari effettuati;
 - h) l'utilizzo di esperti della direzione;
 - i) l'utilizzo della funzione di revisione interna.
- A2. La definizione della strategia generale, come richiesta dal principio (ISA Italia) n. 300¹¹, aiuta il revisore a definire quantità e qualità delle risorse da impiegare per il raggiungimento degli obiettivi del presente principio, ad esempio il coinvolgimento di esperti nei sistemi IT in relazione al grado di utilizzo di sistemi o programmi che importano le informazioni da marcare dal sistema contabile e la successiva marcatura. Il principio di revisione ISA Italia n. 620¹² fornisce le regole e le linee guida pertinenti qualora il revisore utilizzi il lavoro di una persona in un settore di competenza diverso da quello della contabilità o della revisione per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati.
- I principi di revisione ISA Italia nn. 402¹³ e 610¹⁴ forniscono le regole e le linee guida pertinenti qualora l'emittente abbia esternalizzato attività relative al processo di predisposizione della relazione finanziaria annuale nel formato unico elettronico ovvero nelle circostanze in cui la funzione di revisione interna sia coinvolta in tale processo e il revisore decida di utilizzare il lavoro da questa svolto.

Identificazione e valutazione dei rischi di non conformità nella corrispondenza delle informazioni e di non conformità significative nella marcatura mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera (Rif.: Par.15)

- A3. La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera comprende l'acquisizione di informazioni relative al settore di attività, regolamentazione e altri fattori esterni rilevanti, incluso il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. In tale contesto, ai fini del raggiungimento degli obiettivi del presente principio, possono rilevare aspetti quali l'appartenenza dell'emittente a un settore regolamentato, per cui il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è integrato da provvedimenti emessi dalle autorità di vigilanza (per esempio per il settore bancario e assicurativo) che possono non trovare diretta corrispondenza con la tassonomia di base del Regolamento Delegato e che pertanto necessitano di utilizzo di tassonomie di estensione in misura maggiore rispetto ad altri emittenti.

¹¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio".

¹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620 "Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore".

¹³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402 "Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi".

¹⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610 "Utilizzo del lavoro dei revisori interni".

- A4. La comprensione del processo utilizzato dall'emittente ai fini della marcatura delle informazioni contenute nel bilancio consolidato rappresenta un aspetto particolarmente rilevante. Si pensi ad esempio agli strumenti utilizzati dall'emittente per importare le informazioni oggetto di marcatura dal sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria già in essere al software di conversione e marcatura: l'importazione potrà avvenire con differenti gradi di automatismo, essendo possibili circostanze sia di importazione manuale sia mediante moduli che si interfacciano, con differenti rischi relativi alla integrità delle informazioni.
- In tale ambito, inoltre, sarà rilevante la comprensione di quanto segue:
- a) le modalità con cui è stata impostata la mappatura delle informazioni rispetto alla tassonomia del Regolamento Delegato, inclusi gli strumenti utilizzati;
 - b) il grado di utilizzo di tassonomie di estensione rispetto a quelle di base;
 - c) la periodicità con cui tale mappatura viene riesaminata dall'emittente, ove necessario;
 - d) le modalità di effettiva implementazione del processo di marcatura;
 - e) i controlli rilevanti ai fini del giudizio sulla conformità configurati e messi in atto dall'emittente lungo il processo e il relativo monitoraggio.
- A5. La comprensione dei controlli rilevanti ai fini del giudizio sulla conformità configurati e messi in atto dall'emittente può riguardare i seguenti aspetti:
- a) le specifiche tecniche di sicurezza e accesso al software di conversione;
 - b) la gestione delle modifiche al file XHTML generato contenente la marcatura e identificazione delle differenti versioni dello stesso, inclusa l'integrità delle informazioni in esso contenute;
 - c) le modalità di gestione del processo di mappatura;
 - d) le interfacce con il sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria già in essere;
 - e) le attività poste in essere per riscontrare se il file XHTML generato, contenente la marcatura ove applicabile, rispetti le regole e specifiche tecniche indicate ad esempio nell'Allegato III n. 1-3 e nell'Allegato IV n. 14 del Regolamento Delegato. Il rispetto di tali regole e specifiche tecniche (*technical validity*) consente al citato file di essere *machine-readable* senza errori.
- A6. In generale, i rischi relativi alla marcatura delle informazioni sono correlati alle seguenti categorie di asserzioni formulate dalla direzione:
- completezza
 - o tutti gli importi rilevati nei prospetti del bilancio consolidato sono marcati;
 - o tutta l'informativa presentata nel bilancio consolidato è marcata come specificato nell'Allegato II del Regolamento Delegato;
 - o le informazioni relative all'identificazione dell'emittente sono marcate,
 - accuratezza
 - o le informazioni marcate corrispondono a quelle presenti nel bilancio consolidato nel formato XHTML;
 - o gli importi rilevati nei prospetti del bilancio consolidato sono stati marcati con un contesto accurato (periodo, valuta, dare/avere, scala dei valori (per esempio milioni o migliaia));
 - o gli elementi della tassonomia di base sono stati selezionati in modo appropriato;
 - o il significato contabile dei valori o dell'informativa da marcare è rappresentato in modo appropriato attraverso la selezione del corretto elemento della tassonomia di base;
 - o l'elemento della tassonomia di estensione è ancorato all'elemento della tassonomia di base il cui ambito e/o significato contabile più ampio si avvicina di più all'elemento della tassonomia di estensione;
 - o ove l'elemento della tassonomia di estensione combini più elementi della tassonomia di base, l'elemento della tassonomia di estensione è ancorato a ciascuno degli elementi della tassonomia di base.
- A7. Carenze quali la mancanza di competenze delle risorse umane dedicate o la mancanza di supervisione sul processo messo in atto dall'emittente possono generare una o più incompletezze e/o inaccuratezze e pertanto rappresentare circostanze che il revisore valuta per l'identificazione dei rischi di non conformità significative **13** nella marcatura.

Significatività (Rif.: Par.16)

- A8. Il concetto di significatività è applicato dal revisore sia nella pianificazione e nello svolgimento delle

procedure oggetto del presente principio relative alla marcatura delle informazioni, sia nella valutazione dell'effetto delle non conformità in tale marcatura eventualmente identificate all'esito delle procedure svolte e non corrette, ai fini della formulazione del giudizio sulla conformità.

- A9. Nel contesto della revisione contabile del bilancio, la determinazione della significatività da parte del revisore è una questione oggetto di giudizio professionale, ed è influenzata dalla percezione del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio.¹⁵ E' ragionevole ritenere che, indipendentemente dal formato del bilancio (leggibile da utenti umani o dalla macchina), gli utilizzatori siano gli stessi così come siano le stesse le finalità per cui il bilancio è utilizzato: ciò implica che una o più non conformità nella marcatura sono significative qualora, considerate singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.
- A10. Anche per le finalità dell'espressione del giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato relativamente alle informazioni marcate, il revisore determina la significatività e, nell'esercizio del giudizio professionale, considera sia aspetti quantitativi sia qualitativi nonché l'ordine di importanza relativa degli stessi. La considerazione degli aspetti quantitativi potrà avere quale punto di riferimento il livello di significatività determinato nel contesto della revisione contabile del bilancio in quanto l'errore ritenuto significativo ai fini dell'espressione del giudizio di rappresentazione veritiera e corretta del bilancio rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile risulterà ragionevolmente altrettanto significativo ai fini dell'espressione del giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato.
- A11. La significatività delle non conformità nella marcatura dipende peraltro anche da aspetti qualitativi specifici afferenti la marcatura stessa, ad esempio dalla natura e dal numero di marcature incomplete e/o inaccurate e dall'impatto che le stesse possono avere sugli utilizzatori del bilancio. La considerazione degli aspetti qualitativi per valutare se una non conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato possa essere considerata significativa o meno comporta, ad esempio, l'analisi delle cause che generano una o più incompletezze o inaccurately, ivi inclusa l'eventuale intenzionalità di una marcatura errata: in tali circostanze la non conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato che ne deriva può avere caratteristiche di significatività.

Allo stesso modo, una carenza nel processo configurato e messo in atto dall'emittente che impatta una grande quantità di informazioni (per esempio l'incorretto uso della valuta o l'errata marcatura delle informazioni che identificano l'emittente) oppure il frequente utilizzo di tassonomie di estensione non giustificato da specificità di settore o da altre motivazioni possono generare una non conformità significativa seppure, data la loro natura, tali carenze non sarebbero state identificate attraverso la revisione contabile del bilancio. D'altro canto, una non conformità isolata relativa a una voce di bilancio non significativa potrebbe non avere effetti sulla formulazione del giudizio sulla conformità nella relazione di revisione.

Gli aspetti quantitativi e qualitativi del concetto di significatività possono includere specificità particolari nel primo anno di applicazione del Regolamento Delegato da parte dell'emittente in quanto è possibile che il processo utilizzato dall'emittente ai fini della marcatura delle informazioni contenute nel bilancio consolidato e i controlli configurati e implementati non siano pienamente sviluppati e funzionanti.

Le risposte ai rischi identificati e valutati di non conformità nella corrispondenza delle informazioni e di non conformità significative nella marcatura (Rif.: Parr.17-21)

- A12. Le procedure di conformità vengono svolte su quei controlli che il revisore ha stabilito siano adeguatamente configurati e messi in atto per prevenire, o individuare e correggere, una non conformità nella corrispondenza delle informazioni e di non conformità significativa nella marcatura e qualora esista un'aspettativa che i controlli stiano operando efficacemente.

Per esempio, il processo messo in atto dall'emittente potrebbe prevedere la presenza, da una parte, di una persona responsabile per la marcatura delle informazioni e, dall'altra, di una seconda persona che controlla il lavoro svolto, oppure controlli automatici di validazione, nell'ambito dei sistemi IT utilizzati, che evidenzino la conformità del file XHTML generato rispetto alle disposizioni del Regolamento Delegato. Inoltre, i sistemi IT utilizzati potranno essere configurati e messi in atto per consentire all'emittente di applicare in modo uniforme regole di marcatura predefinite per elevati volumi di informazioni.

La tipologia di controllo e l'effettiva messa in atto da parte dell'emittente possono modificare in modo significativo la natura e l'estensione delle procedure di validità. Conseguentemente il revisore potrebbe, una

¹⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile", par. 4.

volta acquisita la comprensione della configurazione e della messa in atto del controllo, decidere di fare affidamento sullo stesso e svolgere procedure di conformità.

- A13. Con riferimento alle verifiche del rispetto delle regole e specifiche tecniche (“*technical validity*”) richieste dal Regolamento Delegato, il revisore può ritenere appropriato svolgere le stesse utilizzando un software di controllo, eventualmente anche diverso da quello utilizzato dall’emittente.
- A14. Con riferimento alla verifica di corrispondenza del bilancio d’esercizio e consolidato nel formato XHTML leggibile da utenti umani rispetto a quelli sottoposti a revisione contabile, la tempistica di messa a disposizione da parte dell’emittente della relazione finanziaria annuale nel formato unico elettronico è un elemento rilevante ai fini del lavoro richiesto al revisore.

Nella prassi si potranno verificare le seguenti due principali circostanze:

- a) l’emittente mette a disposizione del revisore il bilancio nel formato XHTML con le informazioni marcate iXBRL in tempo utile per svolgere le procedure di revisione previste dai principi ISA Italia;
 - b) l’emittente mette a disposizione del revisore bozze di bilancio d’esercizio e consolidato in un formato diverso da quello XHTML e solo in un secondo momento fornisce i documenti in formato XHTML con le informazioni marcate iXBRL approvati dal Consiglio di Amministrazione: in tal caso, il revisore acquisirà evidenze, ad esempio attraverso una riconciliazione predisposta dall’emittente, della corrispondenza delle informazioni fornite preliminarmente e oggetto delle procedure di revisione previste dai principi ISA Italia diversi dal presente principio e quelle inserite nel formato XHTML.
- A15. Il formato XHTML è caratterizzato da funzionalità che incidono sulla presentazione delle informazioni: la rappresentazione grafica del formato XHTML può infatti permettere di evidenziare in modo diverso le informazioni, tramite dissolvenze, differenti velocità/ordine di apparizione o altre forme di caratterizzazione. La verifica della corrispondenza del contenuto del bilancio d’esercizio e consolidato assoggettato a revisione contabile rispetto al bilancio d’esercizio e consolidato in formato XHTML leggibile da utenti umani non comporta lo svolgimento di procedure di revisione specifiche su tali funzionalità e sulla rappresentazione grafica delle informazioni.
- A16. La regola di svolgere procedure di validità per ciascuna informazione del bilancio consolidato ritenuta significativa e che sia stata marcata riflette il fatto che: a) la valutazione del rischio da parte del revisore è soggettiva e come tale non può identificare tutti i rischi di errori significativi e, b) ci sono limiti intrinseci nel controllo interno, che includono la possibilità di forzature dei controlli da parte della direzione.
- A17. Nello svolgimento delle verifiche di dettaglio il revisore considera se l’informazione selezionata è marcata in modo accurato, incluse le informazioni di contesto (ad esempio il periodo a cui si riferisce, dare/avere, la valuta e la scala dei valori (per esempio milioni o migliaia)), se è necessario l’utilizzo di una tassonomia di estensione e, in tal caso, se l’ancoraggio è effettuato in modo appropriato. Nello sviluppare tali considerazioni il revisore può:
- a) esaminare la marcatura effettuata dall’emittente e valutare se sia appropriata sulla base della propria conoscenza della normativa in materia di norme tecniche di regolamentazione del formato elettronico unico di comunicazione per gli aspetti applicabili;
 - b) sviluppare una aspettativa in merito alla marcatura più appropriata (sia in termini di elemento della tassonomia di base che di eventuale necessità di un elemento di tassonomia di estensione) e confrontarla con quanto fatto dall’emittente.

Il revisore può altresì svolgere verifiche di dettaglio utilizzando un software, eventualmente anche diverso da quello utilizzato dall’emittente, che permetta di verificare il rispetto delle regole e specifiche tecniche (“*technical validity*”) da parte dell’emittente, di importare il file XHTML generato contenente la marcatura e di trascodificare gli elementi della marcatura dal linguaggio macchina a quello leggibile da utenti umani per valutare l’accuratezza della marcatura stessa.

Nella definizione delle verifiche di dettaglio, l’estensione delle stesse dipende solitamente dalla dimensione del campione. Tuttavia, anche altri aspetti assumono una certa rilevanza, incluso se sia più efficace utilizzare altri metodi di selezione per l’effettuazione della verifica.

La relazione di revisione (Rif.: Parr.28-29)

- A18. Qualora il revisore assolva, oltre all'espressione del giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato, anche altri obblighi di reportistica, la sezione "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" può contenere, ove pertinente, uno o più sottotitoli che descrivono il contenuto del paragrafo o dei paragrafi sui diversi obblighi di reportistica. L'Appendice 1 al presente principio contiene esempi di paragrafi di giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato: per favorire l'omogeneità del contenuto della relazione di revisione, l'ordine dei paragrafi da seguire all'interno della sezione "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" è quello presentato in detti esempi.

Interazioni fra il giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato e il giudizio di rappresentazione veritiera e corretta sul bilancio (Rif.: Parr.30-31)

- A19. Nel caso di espressione di un giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato con modifica, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio" fornisce regole, linee guida e altro materiale esplicativo affinché il revisore valuti i possibili effetti che la non conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato potrebbe avere sul bilancio oggetto di revisione contabile.
- A20. In generale, è ragionevole ipotizzare che le circostanze che portano all'espressione di un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta sul bilancio con modifica possano avere un impatto anche sul giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento. Ad esempio, qualora la modifica al giudizio sul bilancio derivi da una errata classificazione di una voce, tale errore avrà un effetto diretto sulla marcatura in quanto l'emittente avrà utilizzato un elemento della tassonomia non rispondente all'effettiva natura della voce. L'errore di classificazione avrà un effetto diretto sul giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato che verrà espresso anch'esso con modifica. In tali casi il revisore includerà in un paragrafo collocato prima di tale giudizio la descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica al giudizio di rappresentazione e veritiera e corretta sul bilancio, anche mediante rinvio al pertinente paragrafo della Relazione sulla revisione contabile del bilancio, e al conseguente effetto sulla marcatura.
- A21. Qualora il revisore esprima un giudizio negativo sul bilancio, è ragionevole attendersi che il revisore esprima un giudizio negativo anche con riferimento alla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato.
- La dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio sul bilancio per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati o per molteplici significative incertezze comporterà una impossibilità di esprimere il giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato.
- A22. L'Appendice 1 presenta esempi di paragrafi di giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato in presenza di giudizio sul bilancio sia senza modifica sia con modifica.

Esempi di paragrafi di giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato

Esempio 1: Giudizio sul bilancio consolidato e giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato senza modifica

Esempio 2: Giudizio sul bilancio consolidato con rilievo per un errore significativo nel valore di una voce di bilancio e conseguente giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato con modifica

Esempio 3: Giudizio sul bilancio consolidato senza modifica e giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato con rilievi per errore nella marcatura di una voce di bilancio. Tale errore è ritenuto significativo ma non pervasivo per il bilancio redatto secondo le disposizioni del Regolamento Delegato.

Esempio 4: Giudizio sul bilancio d'esercizio e giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato senza modifica

Esempio 1: Giudizio sul bilancio consolidato e giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato senza modifica

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Ente di Interesse Pubblico: società italiana soggetta alle disposizioni degli artt. 154-ter e 123-bis del D.Lgs. 58/98 nonché alle disposizioni del D.Lgs. 254/16.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.¹⁶
- Il bilancio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio sul bilancio consolidato senza modifica.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento:
 - giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815 della Commissione Europea in materia di norme tecniche di regolamentazione relative alla specificazione del formato elettronico unico di comunicazione (ESEF – *European Single Electronic Format*)
 - giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98)
 - dichiarazione ai sensi dell'art. 4 del Regolamento Consob di attuazione del D.Lgs. 254/16.

¹⁶ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) dell'ISA Italia n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze dell'incarico il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

**RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE]
INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E
10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di
riferimento]**

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato

(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per l'applicazione delle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815 della Commissione Europea in materia di norme tecniche di regolamentazione relative alla specificazione del formato elettronico unico di comunicazione (ESEF – *European Single Electronic Format*) (nel seguito "Regolamento Delegato") al bilancio consolidato, da includere nella relazione finanziaria annuale.

[Ho][Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 700B al fine di esprimere un giudizio sulla conformità del bilancio consolidato alle disposizioni del Regolamento Delegato.

A [mio][nostro] giudizio, il bilancio consolidato è stato predisposto nel formato XHTML ed è stato marcato, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato.

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98

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

Dichiarazione ai sensi dell'art. 4 del Regolamento Consob di attuazione del D.Lgs. 254/16

[inserire la dichiarazione prevista dall'art. 4 (Compiti del revisore incaricato della revisione legale del bilancio) del Regolamento Consob adottato con Delibera n. 20267 del 18 gennaio 2018.]

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

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

Esempio 2: Giudizio sul bilancio consolidato con rilievo per un errore significativo nel valore di una voce di bilancio e conseguente giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato con modifica

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Ente di Interesse Pubblico: società italiana soggetta alle disposizioni degli artt. 154-ter e 123-bis del D.Lgs. 58/98 nonché alle disposizioni del D.Lgs. 254/16.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.¹⁷
- Il bilancio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio con rilievi sul bilancio consolidato a causa dell'errata valutazione di una voce di bilancio.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento:
 - giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815 della Commissione Europea in materia di norme tecniche di regolamentazione relative alla specificazione del formato elettronico unico di comunicazione (ESEF – *European Single Electronic Format*)
 - giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98)
 - dichiarazione ai sensi dell'art. 4 del Regolamento Consob di attuazione del D.Lgs. 254/16.

¹⁷ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) dell'ISA Italia n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze dell'incarico il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

**RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE]
INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E
10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di
riferimento]**

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato

(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per l'applicazione delle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815 della Commissione Europea in materia di norme tecniche di regolamentazione relative alla specificazione del formato elettronico unico di comunicazione (ESEF – *European Single Electronic Format*) (nel seguito "Regolamento Delegato") al bilancio consolidato, da includere nella relazione finanziaria annuale.

[Ho][Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 700B al fine di esprimere un giudizio sulla conformità del bilancio consolidato alle disposizioni del Regolamento Delegato.

[Descrizione della circostanza che ha determinato il rilievo sul bilancio consolidato, facendo anche riferimento al paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi della Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato, e il conseguente effetto sulla marcatura]

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto sopra indicato, il bilancio consolidato è stato predisposto nel formato XHTML ed è stato marcato, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato.

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98

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

Dichiarazione ai sensi dell'art. 4 del Regolamento Consob di attuazione del D.Lgs. 254/16

[inserire la dichiarazione prevista dall'art. 4 (Compiti del revisore incaricato della revisione legale del bilancio) del Regolamento Consob adottato con Delibera n. 20267 del 18 gennaio 2018.]

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

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

Esempio 3: Giudizio sul bilancio consolidato senza modifica e giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato con rilievi per errore nella marcatura di una voce di bilancio. Tale errore è ritenuto significativo ma non pervasivo per il bilancio redatto secondo le disposizioni del Regolamento Delegato.

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Ente di Interesse Pubblico: società italiana soggetta alle disposizioni degli artt. 154-ter e 123-bis del D.Lgs. 58/98 nonché alle disposizioni del D.Lgs. 254/16.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.¹⁸
- Il bilancio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento:
 - giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815 della Commissione Europea in materia di norme tecniche di regolamentazione relative alla specificazione del formato elettronico unico di comunicazione (ESEF – *European Single Electronic Format*)
 - giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98)
 - dichiarazione ai sensi dell'art. 4 del Regolamento Consob di attuazione del D.Lgs. 254/16.

¹⁸ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) dell'ISA Italia n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze dell'incarico il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

**RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE]
INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E
10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di
riferimento]**

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato¹⁹

(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio con rilievi sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per l'applicazione delle disposizioni contenute nel Regolamento Delegato (UE) 2019/815 della Commissione Europea in materia di norme tecniche di regolamentazione relative alla specificazione del formato elettronico unico di comunicazione (ESEF – *European Single Electronic Format*) (nel seguito “Regolamento Delegato”) al bilancio consolidato, da includere nella relazione finanziaria annuale.

[Ho][Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 700B al fine di esprimere un giudizio sulla conformità del bilancio consolidato alle disposizioni del Regolamento Delegato.

[Descrizione della circostanza che ha determinato l'errore nella marcatura, ad esempio nella scelta della tassonomia di base oppure nell'applicazione di una tassonomia di estensione.]

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto sopra indicato, il bilancio consolidato è stato predisposto nel formato XHTML ed è stato marcato, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato.

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98

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

Dichiarazione ai sensi dell'art. 4 del Regolamento Consob di attuazione del D.Lgs. 254/16

[inserire la dichiarazione prevista dall'art. 4 (Compiti del revisore incaricato della revisione legale del bilancio) del Regolamento Consob adottato con Delibera n. 20267 del 18 gennaio 2018.]

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

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

¹⁹ Per quanto riguarda le interazioni fra il giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato e il giudizio di rappresentazione veritiera e corretta sul bilancio si veda il paragrafo 29 e A18.

Esempio 4: Giudizio sul bilancio d'esercizio e giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato senza modifica

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Ente di Interesse Pubblico: società italiana soggetta alle disposizioni degli artt. 154-ter e 123-bis del D.Lgs. 58/98 nonché alle disposizioni del D.Lgs. 254/16.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.²⁰
- Il bilancio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio sul bilancio d'esercizio senza modifica.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento:
 - giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815 della Commissione Europea in materia di norme tecniche di regolamentazione relative alla specificazione del formato elettronico unico di comunicazione (ESEF – *European Single Electronic Format*)
 - giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98)
 - dichiarazione ai sensi dell'art. 4 del Regolamento Consob di attuazione del D.Lgs. 254/16 ipotizzando che la società predisponga unicamente il bilancio d'esercizio (in quanto non tenuta alla redazione del bilancio consolidato) e sia soggetta all'obbligo normativo di predisposizione della dichiarazione individuale non finanziaria.

²⁰ Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) dell'ISA Italia n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze dell'incarico il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

**RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE
AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL
REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]**

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio sulla conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per l'applicazione delle disposizioni del Regolamento Delegato (UE) 2019/815 della Commissione Europea in materia di norme tecniche di regolamentazione relative alla specificazione del formato elettronico unico di comunicazione (ESEF – *European Single Electronic Format*) (nel seguito "Regolamento Delegato") al bilancio d'esercizio, da includere nella relazione finanziaria annuale.

[Ho][Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 700B al fine di esprimere un giudizio sulla conformità del bilancio d'esercizio alle disposizioni del Regolamento Delegato.

A [mio][nostro] giudizio, il bilancio d'esercizio è stato predisposto nel formato XHTML in conformità alle disposizioni del Regolamento Delegato.

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98

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

Dichiarazione ai sensi dell'art. 4 del Regolamento Consob di attuazione del D.Lgs. 254/16

[inserire la dichiarazione prevista dall'art. 4 (Compiti del revisore incaricato della revisione legale del bilancio) del Regolamento Consob adottato con Delibera n. 20267 del 18 gennaio 2018.]

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

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