



Commissione Consultiva Collegio Sindacale: Revisione

L'applicazione dei principi di revisione alle PMI:

LA FORMAZIONE DEL GIUDIZIO DI REVISIONE (A.5.7)

Le modifiche al giudizio e i richiami d'informativa

(ISA Italia n. 705 e n. 706)

Premesse

Oltre alle valutazioni in merito all'acquisizione o meno di elementi probativi sufficienti ed appropriati (ISA Italia n. 330), le condizioni alla base di una modifica al giudizio di revisione sono:

- la presenza di **errori** non corretti;
- il fatto che gli errori, singolarmente o complessivamente siano o possano essere **significativi**.

La definizione della tipologia di modifica del giudizio è legata alla valutazione del revisore sulla **pervasività** degli effetti o dei possibili effetti degli errori sul bilancio.

Concetto di errore (ISA Italia n. 450)

L'errore viene definito come una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Gli errori possono derivare:

- a) da una mancata **accuratezza** nella raccolta o nell'elaborazione dei dati sulla base dei quali viene redatto il bilancio;
- b) dall'**omissione** di un importo o di informativa di bilancio;
- c) da **valutazioni** della direzione sulle stime contabili considerate **irragionevoli**, ovvero dalla **scelta** e dall'applicazione di **principi** considerati **inappropriati**.

Concetto di significatività (ISA Italia n. 320)

Generalmente gli errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi se ci si possa ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.

I giudizi su aspetti che sono significativi per gli utilizzatori del bilancio, sono basati sulla considerazione delle esigenze comuni di informativa finanziaria degli utilizzatori nel loro complesso. Non si considera il possibile effetto di errori sui singoli utilizzatori specifici, le cui esigenze possono variare considerevolmente.

Concetto di pervasività (ISA Italia n. 705)

Gli effetti degli errori sul bilancio ovvero i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non rilevati per l'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati si definiscono pervasivi quando:

- i) non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio;
- ii) pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio;
- iii) con riferimento all'informativa di bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

Modifiche al giudizio di revisione: Circostanze

Il revisore dovrà emettere un giudizio con modifiche nei casi in cui, secondo il proprio giudizio professionale, concluda che:

a) sulla base degli elementi probativi raccolti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi (ISA Italia n. 450)

ovvero

b) non sia possibile acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi per poter affermare che il bilancio *non* contenga errori significativi.

Tipologie di giudizio con modifica (ISA Italia n. 705)

I giudizi con modifica sono definiti in tre tipologie:

- Giudizio con rilievi;
- Giudizio negativo*;
- Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*.

La decisione in merito alla tipologia di giudizio da adottare dipende :

- a) dalla natura dell'aspetto all'origine alla modifica: ovvero se il bilancio sia *significativamente* errato oppure se, nel caso di impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, possa esserlo;
- b) dal giudizio professionale del revisore in merito alla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio che possono scaturire dall'aspetto che dà origine alla modifica.

* In presenza di un giudizio negativo o di una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, all'interno del giudizio riferito ad uno stesso quadro normativo *non* è possibile esprimere un giudizio senza rilievi con riguardo ad una o più voci del bilanci.

Errori significativi (ISA Italia n. 705)

Un errore significativo può insorgere con riferimento:

- a) all'appropriatezza dei principi contabili scelti;
- b) all'applicazione dei principi contabili scelti;
- c) all'appropriatezza o all'adeguatezza dell'informativa di bilancio.

Errori significativi (ISA Italia n. 705)

Con riferimento all'appropriatezza dei principi contabili scelti dalla direzione, possono insorgere errori significativi quando:

- a) i principi contabili scelti non siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (ad es.: applicazione OIC laddove il quadro normativo prevede l'applicazione degli IAS/IFRS o viceversa);
- b) il bilancio, incluse le relative note, non rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da conseguire una corretta rappresentazione.

I quadri normativi sull'informazione finanziaria, spesso contengono disposizioni per la contabilizzazione e la presentazione in bilancio dei cambiamenti nei principi contabili; qualora l'impresa abbia modificato la propria scelta dei principi contabili significativi, può insorgere un errore significativo laddove l'impresa non abbia rispettato tali disposizioni.

Errori significativi (ISA Italia n. 705)

Con riguardo all'applicazione dei principi contabili scelti, errori significativi in bilancio possono insorgere:

- a) in caso di applicazione dei principi contabili in modo non coerente con il quadro normativo applicabile, così come nel caso di applicazione non coerente in diversi periodi amministrativi;
- b) in ragione delle modalità di applicazione dei principi contabili scelti (errore involontario in fase di applicazione).

Errori significativi (ISA Italia n. 705)

In relazione all'appropriatezza o adeguatezza dell'informativa di bilancio, gli errori significativi possono insorgere quando:

- a) il bilancio non includa tutte le informazioni richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) le informazioni contenute nel bilancio non siano presentate in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria;
- c) il bilancio non fornisca le informazioni necessarie per conseguire una corretta rappresentazione.

Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (ISA Italia n. 705)

L'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, intesa anche come limitazione allo svolgimento di procedure di revisione, può derivare da:

- a) circostanze fuori dal controllo dell'impresa;
- b) circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro di revisione;
- c) limitazioni imposte dalla direzione.

***NB:** La semplice impossibilità di svolgere una specifica procedura di revisione non costituisce una limitazione della revisione se il revisore è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati svolgendo procedure alternative (in caso contrario si procederà all'emissione di un giudizio con rilievi ovvero alla dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio). Le limitazioni imposte dalla direzione, invece, possono avere implicazioni relative al rischio di frode e alla considerazione circa la continuazione dell'incarico.*

Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (ISA Italia n. 705)

- a) Le circostanze fuori dal controllo dell'impresa possono includere casi in cui:
- le registrazioni contabili siano andate distrutte;
 - le registrazioni contabili di una componente significativa siano state sequestrate a tempo indeterminato da parte delle autorità competenti.

Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (ISA Italia n. 705)

- b) Le circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro di revisione includono, ad esempio, i casi in cui:
- l'impresa sia tenuta ad utilizzare il metodo del patrimonio netto per una impresa collegata e il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo l'informativa finanziaria di quest'ultima per valutare se il metodo del patrimonio netto sia stato applicato in modo appropriato;
 - la tempistica di conferimento dell'incarico al revisore sia tale da non consentirgli di presenziare all'inventario delle rimanenze di magazzino;
 - il revisore stabilisce che non sia sufficiente la sola applicazione di procedure di validità ma i controlli dell'impresa non sono efficaci.

Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (ISA Italia n. 705)

- c) I casi di impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati derivanti da limitazioni imposte dalla direzione allo svolgimento delle procedure di revisione includono, ad esempio:
- il caso in cui la direzione impedisca al revisore di presenziare agli inventari delle rimanenze di magazzino;
 - il caso in cui la direzione impedisca al revisore di richiedere conferme esterne su specifici saldi contabili;

Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati

Nel caso in cui, successivamente all'accettazione dell'incarico, il revisore venga a conoscenza di **limitazioni imposte dalla direzione** allo svolgimento delle procedure di revisione e consideri probabile che ciò renderà necessario esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, egli deve chiedere alla direzione di rimuovere la limitazione.

Se la direzione si rifiuta di rimuovere la limitazione, il revisore comunica tale aspetto ai responsabili delle attività di governance (ISA Italia n. 260) (a meno che non siano tutti coinvolti nella gestione dell'impresa) e stabilisce se sia possibile svolgere procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (ISA Italia n. 705)

Qualora il revisore, a fronte dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, valutasse che le implicazioni dei possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere *significativi* e *pervasivi*, egli deve valutare l'opportunità di recedere dall'incarico di revisione, ove fattibile e possibile con riferimento alle leggi e ai regolamenti applicabili.

In caso di recesso da parte del revisore, egli deve preventivamente comunicare ai responsabili delle attività di governance gli aspetti riguardanti gli errori identificati nel corso della revisione che avrebbero dato origine ad una modifica al giudizio (ISA Italia n. 260).

Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati

Recedere dall'incarico di revisione può risultare più o meno fattibile, in base al grado di completamento dell'incarico al momento in cui la direzione impone la limitazione allo svolgimento di procedure di revisione.

In alcune circostanze, recedere potrebbe non essere possibile qualora leggi o regolamenti impongano al revisore di proseguire l'incarico. Ciò può verificarsi anche nel caso di ordinamenti giuridici in cui il revisore sia incaricato di sottoporre a revisione contabile il bilancio di uno specifico periodo amministrativo ovvero sia incaricato per uno specifico periodo amministrativo e gli sia stato vietato di recedere dall'incarico, rispettivamente, prima di aver completato la revisione contabile di quel dato bilancio ovvero prima della fine di quel dato periodo amministrativo.

Condizioni per il recesso

Nel quadro normativo italiano, le modalità di interruzione anticipata dell'incarico di revisione sono contenute nel Regolamento CONSOB adottato dal Ministero dell'economia e delle finanze con decreto 28 dicembre 2012 n.261.

Tra le circostanze idonee a motivare le dimissioni (Art.5), si segnala quanto indicato al punto e):

«la grave e reiterata frapposizione di ostacoli allo svolgimento delle attività di revisione legale, ancorché non ricorrano gli estremi del reato di impedito controllo di cui all'articolo 29 del decreto attuativo»

Individuazione della tipologia di modifica

<i>Natura dell'aspetto che dà origine alla modifica</i>	<i>Giudizio del revisore sulla pervasività degli effetti o dei possibili effetti sul bilancio</i>	
	<i>Significativo ma non pervasivo</i>	<i>Significativo e pervasivo</i>
Bilancio significativamente errato	Giudizio con rilievi	Giudizio negativo
Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	Giudizio con rilievi	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

Giudizio con rilievi

Il revisore esprime un giudizio con rilievi quando:

- a) in presenza di elementi sufficienti e appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi ma non pervasivi per il bilancio;
- b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere *significativi* ma non *pervasivi*;

Giudizio con rilievi

In presenza di rilievi, per esprimere il giudizio il revisore dichiara che:

...ad eccezione dell'effetto dell'aspetto/degli aspetti descritto/i nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", a suo giudizio il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica, patrimoniale e finanziaria in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

qualora la modifica derivi dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e adeguati, si farà ricorso all'espressione *"ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo..."*.

Giudizio con rilievi

Continuità aziendale (ISA Italia n. 570)

Informativa non adeguata nel bilancio su un'incertezza significativa:

Se il bilancio non presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, in base al proprio giudizio e secondo le circostanze, il revisore deve:

- a) esprimere un giudizio con rilievi in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia n. 705);
- b) dichiarare, nella sezione della relazione di revisione “Elementi alla base del giudizio con rilievi”, che esiste un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e che il bilancio non fornisce un'informativa adeguata su tale aspetto.

Giudizio negativo

Il revisore deve esprimere un giudizio negativo qualora, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi per il bilancio;

Per esprimere il giudizio negativo, il revisore deve dichiarare che, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo “Elementi alla base del giudizio negativo”, a suo giudizio il bilancio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica, patrimoniale e finanziaria in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile.

Giudizio negativo

Continuità aziendale (ISA Italia n. 570)

Se il bilancio è stato redatto nella prospettiva della continuità aziendale ma, a giudizio del revisore, l'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio è inappropriato, egli *deve esprimere un giudizio negativo*.

Informativa non adeguata nel bilancio su un'incertezza significativa:

Se il bilancio non presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore, se ritiene l'incertezza significativa e pervasiva, deve:

- a) esprimere un giudizio negativo, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia n. 705);
- b) dichiarare, nella sezione della relazione di revisione "Elementi alla base del giudizio negativo", che esiste un'incertezza significativa che fa sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e che il bilancio non fornisce un'informativa adeguata su tale aspetto.

Impossibilità di esprimere un giudizio

Il revisore dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio quando:

- i) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere *significativi* e *pervasivi*;
- ii) vi siano limitazioni poste dalla direzione che impediscono al revisore di acquisire elementi probativi sufficienti e non sia possibile recedere dall'incarico;
- iii) in circostanze estremamente rare e caratterizzate da molteplici incertezze, egli concluda che, pur avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non sia possibile formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulato sul bilancio.

Impossibilità di esprimere un giudizio

Nell'impossibilità di esprimere un giudizio, il revisore:

- a) dichiara, nella sezione del "Giudizio", che *non* esprime un giudizio sul bilancio;
- b) rettifica la sezione del "Giudizio", indicando che *il revisore è stato incaricato di svolgere la revisione contabile del bilancio*;
- c) dichiara, nella sezione "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", che *a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio*;
- d) rettifica la sezione "Responsabilità del revisore per la revisione del contabile del bilancio", chiarendo che *la responsabilità del revisore consiste nello svolgimento della revisione in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)*.

Elementi alla base del giudizio

Quando il revisore esprime un *giudizio con modifica* sul bilancio, oltre agli elementi previsti dal principio ISA Italia 700, egli deve:

- a) rettificare il titolo del paragrafo coerentemente con il tipo giudizio, ovvero “Elementi alla base del giudizio con rilievi”, “Elementi alla base del giudizio negativo” o “Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”;
- b) includere una descrizione dell’aspetto che ha dato origine alla modifica.

Elementi alla base del giudizio

Le descrizioni degli aspetti che hanno dato origine alla modifica del giudizio possono riguardare:

- **specifici importi di bilancio:** (inclusa l'informativa di natura quantitativa delle note al bilancio): si descrivono e, se possibile, si quantificano gli effetti economici, patrimoniali e finanziari dell'errore (ad es.: quantificazione degli effetti sulle imposte sul reddito, sull'utile e sul patrimonio netto, qualora le rimanenze siano state sovrastimate). Qualora non sia possibile quantificare gli effetti, si dichiarerà tale impossibilità;
- **informazioni di natura descrittiva:** si spiegano i motivi per cui le informazioni sono errate;

Elementi alla base del giudizio

- **la mancata presentazione di informazioni obbligatorie:** dopo un confronto con i responsabili circa la mancata presentazione di tali informazioni, si descrive la natura delle informazioni omesse e, se non vietato da leggi o regolamenti, si includono le informazioni omesse, sempre che sia fattibile e siano stati acquisiti sufficienti ed appropriati elementi probativi sulle informazioni omesse (può non risultare possibile qualora la direzione non abbia predisposto le informazioni o queste non siano in altro modo prontamente disponibili al revisore ovvero il revisore le consideri eccessivamente voluminose rispetto alla relazione);
- **l'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati:** si descrivono le ragioni di tale impossibilità, incluse le eventuali limitazioni poste dalla direzione;

Elementi alla base del giudizio

- **informazioni comparative incluse nel bilancio** (ISA Italia n. 710): se gli effetti, o i possibili effetti, sui dati del periodo amministrativo in esame sono significativi, si fa riferimento sia ai dati del periodo amministrativo in esame che ai dati corrispondenti; negli altri casi si spiega che il giudizio è stato emesso con modifica a causa degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto non risolto sulla comparabilità dei dati del periodo in esame con i dati corrispondenti;
- **le altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio:** ad es.: relazione sull'andamento della gestione, sintesi dei principali dati economico-finanziari, dati riguardanti la forza lavoro, piani d'investimento, indici di bilancio, nomi di dirigenti e amministratori, sintesi di dati trimestrali, laddove presentino incoerenze significative e la direzione si rifiuti di apporre le necessarie modifiche (in tale situazione, per il revisore potrebbe essere opportuno confrontarsi con un legale prima di procedere) (ISA Italia n. 720).

Elementi alla base del giudizio

NB: Un giudizio negativo o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio non giustifica la mancata descrizione di altri aspetti identificati che avrebbero comunque richiesto una modifica al giudizio del revisore; tale informativa può comunque risultare rilevante per gli utilizzatori del bilancio.

Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente

Il principio di revisione ISA Italia n.706 tratta delle ulteriori comunicazioni che il revisore inserisce nella relazione di revisione quando ritiene necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori:

- a) su uno o più aspetti presentati o oggetto di informativa nel bilancio che rivestano un'importanza tale da risultare fondamentali per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori;
- b) su uno o più aspetti, diversi da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio, che sono rilevanti ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.

Richiami d'informativa

Questo paragrafo della relazione di revisione fa riferimento ad un aspetto che, seppure appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio, secondo il giudizio professionale del revisore riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

Richiami d'informativa

L'inserimento di un richiamo di informativa non influisce sul giudizio del revisore e non sostituisce né l'espressione del revisore di un eventuale giudizio con modifiche, né l'informativa nel bilancio che la direzione è tenuta a predisporre.

I richiami d'informativa devono considerarsi come uno strumento cui il revisore ricorre in casi **eccezionali**, per focalizzare l'attenzione degli utilizzatori su:

- un aspetto che, sebbene appropriatamente presentato od oggetto di adeguata informativa nel bilancio, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori;
- qualsiasi altro aspetto della revisione contabile che sia rilevante ed appropriato ai fini della comprensione, da parte degli utilizzatori, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.

Poiché il richiamo di informativa deve riferirsi unicamente a informazioni presentate o oggetto di informativa nel bilancio, deve essere inserito un chiaro riferimento all'aspetto da evidenziare e alla collocazione delle informazioni pertinenti che illustrano compiutamente tale aspetto nel bilancio.

Richiami d'informativa

Circostanze che possono rendere necessario un richiamo di informativa:

- un'incertezza relativa all'esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte di autorità di vigilanza;
- un evento successivo significativo intervenuto tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione (ISA Italia 560);
- l'applicazione anticipata (quando consentita) di un nuovo principio contabile che abbia un effetto pervasivo sul bilancio;
- una grave catastrofe che abbia avuto o continui ad avere un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa.

NB: un ampio utilizzo dei richiami di informativa riduce l'efficacia della comunicazione del revisore riguardo agli aspetti oggetto di richiamo. L'inserimento di maggiori informazioni rispetto a quelle presentate o oggetto di informativa nel bilancio, può sottintendere che l'aspetto non sia stato adeguatamente presentato nel bilancio; di conseguenza, il revisore deve aver raccolto, con riferimento all'aspetto oggetto di richiamo, elementi sufficienti ed appropriati per ritenere che tale aspetto non sia significativamente errato nel bilancio.

Richiami d'informativa

Continuità aziendale (ISA Italia n. 570)

Se il bilancio presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore esprime un giudizio senza modifica e la relazione di revisione deve includere una sezione separata dal titolo "Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale" al fine di:

- a) richiamare l'attenzione sull'informativa resa in bilancio in cui sono descritti gli aspetti relativi all'incertezza;
- b) dichiarare che tali eventi o circostanze indicano l'esistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e che il giudizio espresso dal revisore, per quanto concerne tale aspetto, è un giudizio senza modifica.

Richiami di informativa: condizioni

Nel caso in cui il revisore consideri necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori su un aspetto presentato o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il suo giudizio professionale, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori, egli inserisce nella relazione di revisione un richiamo d'informativa, a condizione che:

- a) non sia tenuto ad esprimere un giudizio con modifica a causa di tale aspetto (ISA Italia n. 705);
- b) l'aspetto non sia stato identificato come un aspetto chiave della revisione (ISA Italia n. 701).

Richiamo d'informativa: forma

Il richiamo di informativa:

- a) è inserito in una sezione separata della relazione di revisione, con un titolo appropriato che comprenda il termine «Richiamo d'informativa»;
- b) contiene un chiaro riferimento all'aspetto da evidenziare e alla collocazione nel bilancio delle informazioni pertinenti che illustrano compiutamente tale aspetto. Il richiamo d'informativa deve riferirsi unicamente a informazioni presentate o oggetto di informativa nel bilancio;
- c) indica che il giudizio del revisore non è espresso con modifica in relazione all'aspetto evidenziato.

Richiami d'informativa: collocazione

Il paragrafo può essere inserito subito dopo la sezione «*Elementi alla base del giudizio*»; se nella relazione è inserita anche la sezione «*Aspetti chiave della revisione contabile*», il richiamo può essere presentato sia immediatamente prima che immediatamente dopo, in base al giudizio del revisore in merito alla rilevanza delle informazioni incluse.

Il revisore può ampliare il titolo «Richiami d'informativa» indicandone il contesto (ad es.: «Richiamo d'informativa - Eventi successivi»)

Altri aspetti

Questo paragrafo, inserito in una sezione separata della relazione di revisione dal titolo «Altri aspetti» (o altro titolo appropriato), illustra un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, è rilevante ai fini della comprensione, da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione, purché:

- a) Non sia vietato da leggi o regolamenti;
- b) L'aspetto non sia stato identificato come un aspetto chiave della revisione contabile da comunicare nella relazione di revisione, in applicazione del principio di revisione ISA Italia n. 701.

Altri aspetti: circostanze

Le **Circostanze** che possono rendere necessario un paragrafo relativo ad altri aspetti riguardano:

- la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile, inclusi i rischi significativi identificati (ISA Italia n. 260);
- l'opportunità di spiegare le ragioni per cui non può recedere dall'incarico, in quelle rare circostanze in cui il recesso non sia consentito nonostante la pervasività del possibile effetto derivante dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa di limitazioni imposte dalla direzione;
- l'approfondimento di aspetti che forniscono ulteriori spiegazioni in merito alle responsabilità del revisore nella revisione contabile del bilancio o relativamente alla relazione di revisione (in tali casi potrebbe essere opportuno utilizzare appropriati sottotitoli) ;
- la necessità di emettere una relazione su più bilanci in conformità a diversi quadro normativi, facendo riferimento alle diverse esigenze informative richieste.

Altri aspetti: collocazione

Se nella relazione è presente la sezione «Aspetti chiave della revisione», il paragrafo «Altri aspetti» viene collocato subito dopo e il revisore può ampliarne il titolo per differenziarlo da quello relativo agli aspetti chiave della revisione;

Laddove il revisore ritenga di richiamare l'attenzione degli utilizzatori su un aspetto pertinente ad altri obblighi di reportistica, il paragrafo può essere inserito nella sezione «Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari»;

Qualora il contenuto sia pertinente a tutte le responsabilità del revisore ovvero ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della relazione di revisione, il paragrafo può essere inserito in una sezione separata collocata dopo la relazione sulla revisione contabile del bilancio e dopo la relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari.

Richiami d'informativa - altri aspetti: note

Nei casi in cui il revisore prevede di inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti, comunica ai responsabili delle attività di governance la propria intenzione, nonché la formulazione del paragrafo (ISA Italia n. 260).

L'utilizzo dei richiami di informativa **non** sostituisce:

- la descrizione dei singoli aspetti chiave della revisione;
- un giudizio con modifica (ISA Italia n. 705);
- l'informativa di bilancio che **la direzione** è tenuta a predisporre;
- l'espressione di un giudizio che, quando esiste un'incertezza significativa o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale (ISA Italia n. 570).

Il ricorso ai richiami d'informativa ha natura eccezionale, pertanto un ampio utilizzo può ridurre l'efficacia della comunicazione.

Il paragrafo relativo ad altri aspetti **NON** tratta delle circostanze in cui il revisore assolva, nella relazione, altri obblighi di reportistica (ISA Italia n. 700), né delle circostanze in cui al revisore sia stato chiesto di svolgere specifiche ulteriori procedure e di emettere una relazione al riguardo, ovvero esprimere un giudizio su aspetti specifici.

Struttura della relazione

- Titolo;
- Destinatario;
- Giudizio con rilievi/Giudizio negativo/Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio;
- Elementi alla base del giudizio;
- Richiami d’informativa
- **Continuità aziendale;**
- Aspetti chiave della revisione;
- Altri aspetti - ...
- Responsabilità della “direzione” per il bilancio;
- Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio;
- {Altre informazioni comunicate ai sensi dell’art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014};
- {Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari};
- Nome del responsabile dell’incarico;
- Firma del revisore;
- Sede del revisore;
- Data della relazione di revisione.



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Commissione Consultiva Collegio Sindacale: Revisione

Grazie per l'attenzione...

... e la pazienza!

Il presente documento è stato elaborato allo scopo di fornire una traccia in merito al contenuto ed alla forma che può avere la relazione di revisione, alla luce di quanto indicato nei principi di revisione internazionali ISA Italia; è predisposto con l'intento di fornire un quadro generale dei principi cui si riferisce e non può, in ogni caso, considerarsi esaustivo o sostitutivo degli stessi. In sede di elaborazione, si è ritenuto di fare prevalentemente riferimento a quanto previsto per gli incarichi conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/2010. Per quanto non riportato si rinvia ai principi di revisione ed alle norme di legge vigenti in Italia.