



Ordine dei dottori commercialisti
e degli esperti contabili
della Provincia di Perugia

RELAZIONE DEL REVISORE AL BILANCIO: RICHIAMI DI INFORMATIVA E MODIFICHE DEL GIUDIZIO

ISA Italia n. 706

RICHIAMI D'INFORMATIVA E PARAGRAFI RELATIVI AD ALTRI ASPETTI NELLA RELAZIONE DEL REVISORE
INDIPENDENTE

Perugia, 24/05/2019

Beatrice Amaturo
Dante Valobra
Marco Magnanelli
Stefano Tonerini

Agenda

- Introduzione
- Obiettivo del revisore
- Definizioni
- Richiami di informativa nella relazione di revisione
- Paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione di revisione
- Collocazione dei richiami di informativa e dei paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione di revisione
- Comunicazione con i responsabili delle attività di governance
- Appendice – Esempio di relazioni di revisione



Introduzione

Oggetto del principio (ISA ITALIA 706 – par.1)

- Il presente principio di revisione tratta delle comunicazioni ulteriori che il revisore inserisce nella relazione di revisione qualora egli consideri necessario:
 - richiamare l'attenzione degli utilizzatori 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.
 - richiamare l'attenzione 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, della responsabilità del revisore o della relazione di revisione.



Obiettivo del revisore (ISA ITALIA 706 – par.6)

- L'obiettivo del revisore è quello di *richiamare l'attenzione degli utilizzatori*, qualora necessario secondo il suo giudizio professionale, attraverso una *chiara ed ulteriore comunicazione* nella relazione di revisione su:
 - un aspetto che, sebbene appropriatamente presentato o oggetto di informativa nel bilancio, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori;
 - qualsiasi altro aspetto che sia rilevante ai fini della comprensione, da parte degli utilizzatori, della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.



Definizioni (ISA ITALIA 706 – par.7).

il PdR ISA 706 definisce i seguenti termini:

- Richiamo di informativa
 - *Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto appropriatamente presentato o oggetto di informativa nel bilancio che **secondo il giudizio professionale del revisore**, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.*
- Paragrafo relativo ad altri aspetti
 - *Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un altro 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.*



Richiami di informativa nella relazione di revisione (ISA ITALIA 706 par. 8-9)

Laddove il revisore inserisca un richiamo d'informativa nella relazione di revisione, egli deve:

- inserire tale richiamo in una sezione separata della relazione di revisione;
- Inserire nel richiamo di informativa un chiaro riferimento all'aspetto da evidenziare e alla collocazione nel bilancio delle informazioni pertinenti che illustrano compiutamente tale aspetto
- il richiamo di informativa deve riferirsi unicamente a informazioni presentate o oggetto di informativa nel bilancio 
- Indicare che il giudizio non è espresso con modifica in relazione all'aspetto evidenziato (ISA ITALIA 706 Par. A7-A8; A16-A17).



Richiami di informativa nella relazione di revisione

- Il richiamo di informativa su un aspetto presentato o oggetto di informativa nel bilancio **non** deve essere inserito nella relazione di revisione laddove:
 - il revisore sia tenuto ad esprimere un giudizio con modifica in conformità al **PdR ISA 705** a causa di tale aspetto;
 - l'aspetto è stato identificato come un aspetto chiave della revisione da comunicare nella relazione di revisione quando si applica il **PdR ISA 701 (ISA 706 Par. A1-A3)**



Richiami di informativa nella relazione di revisione

- In particolare il richiamo di informativa inserito nella relazione di revisione **non influisce** sul giudizio del revisore e **non sostituisce** **(ISA ITALIA 706 par. A7):**
 - un giudizio con modifica in conformità al **PdR ISA 705** ove richiesto dalle circostanze di uno specifico incarico di revisione
 - l'informativa in bilancio che la direzione è tenuta a predisporre in base al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, o che sia altrimenti necessaria per conseguire una corretta rappresentazione
 - l'espressione di un giudizio che deve tener conto di quanto previsto dal **PdR 570** – (Dubbi significativi sulla continuità aziendale)

**Il Richiamo di informativa
non influisce sul giudizio
del revisore!**



Richiami di informativa nella relazione di revisione

- Le circostanze in cui il revisore può considerare necessario inserire un richiamo d'informativa sono ad esempio **(ISA ITALIA 706 Par. A5)**:
 - Un'incertezza relativa all'esito futuro di contenziosi di natura eccezionali o di azioni da parte di un'autorità di vigilanza;
 - Un evento successivo significativo intervenuto tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione;
 - L'applicazione anticipata (ove consentita) di un nuovo principio contabile che ha un effetto significativo sul bilancio;
 - Una grave catastrofe che abbia avuto, o continui ad avere, un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa.



Esempio relazione con rilievi che include un richiamo di informativa

Background:

- *Bilancio di esercizio EIP/IFRS - Giudizio con rilievi – Richiamo di informativa su un evento intercorso tra la data di riferimento del bilancio d'esercizio e la data di redazione del bilancio*

Giudizio con rilievi:

[...omissis...]

Elementi alla base del giudizio con rilievi:

[...omissis...]

Richiamo di informativa – Effetti di un incendio

[Richiamo] [Richiamiamo] l'attenzione sulla Nota X al bilancio d'esercizio, che descrive gli effetti di un incendio negli impianti di produzione della Società. Il [mio] [nostro] giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.

Responsabilità degli amministratori e del Collegio Sindacale per il bilancio d'esercizio:

[...omissis...]

Responsabilità [del revisore] [della società di revisione] per la previsione contabile del bilancio d'esercizio

[...omissis...]



Paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione (ISA ITALIA 706 par. 10-11)



Sezione Separata
«Altri aspetti»

- Qualora il revisore consideri necessario un aspetto da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, a seconda del suo giudizio professionale è rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, della responsabilità del revisore o della redazione di revisione, il revisore deve inserire un paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione, a condizione che:
 - Non sia ***vietato*** da leggi o regolamenti;
 - L'aspetto non sia stato identificato come un ***aspetto chiave*** della revisione contabile quando si applica il **PdR ISA 701 (Rif. Par. A9-A14)**



Paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione

Circostanze che possono rendere necessario un paragrafo relativo ad altri aspetti

- Paragrafo relativo ad **altri aspetti rilevanti ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile (ISA ITALIA 706 par. A9-A10):**
 - aspetti relativi alla pianificazione e alla portata della revisione (ad esempio, *la portata pianificata della revisione o l'applicazione del concetto di significatività nell'ambito della revisione contabile*);
 - spiegare le ragioni per le quali il revisore non possa recedere da un incarico *nonostante la pervasività del possibile effetto derivante dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa di una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione imposte dalla Direzione*

Paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione

Circostanze che possono rendere necessario un paragrafo relativo ad altri aspetti - segue

- Paragrafo relativo ad **altri aspetti rilevanti ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione (ISA ITALIA 706 par. A11-A12)**:
 - aspetti che forniscono spiegazioni ulteriori in merito alla responsabilità del revisore o della relazione di revisione richiesti o consentiti da leggi, regolamenti o prassi generalmente accettate in un ordinamento giuridico
 - non tratta delle circostanze il cui il revisore assolve nella relazione di revisione altri obblighi di reportistica



Paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione

L'appendice 2 del PdR 706 individua i paragrafi presenti in altri principi di revisione che richiedono di inserire in determinate circostanze paragrafo relativo ad altri aspetti

PdR ISA 710 «informazioni comparative – dati corrispondenti e bilancio comparativo»

- qualora **il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore** o le leggi o i regolamenti non vietino al revisore di fare riferimento alla relazione di tale precedente revisore sui dati corrispondenti ed egli decida in tal senso, il revisore, in un paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti deve (**Rif. ISA 710 par.13**):
 - dichiarare che il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore;
 - riportare la tipologia di giudizio espresso dal precedente revisore e, qualora sia stato emesso un giudizio con modifica, le relative motivazioni
 - riportare la data di detta relazione
- **Qualora il bilancio relativo al periodo amministrativo precedente non sia stato oggetto di revisione contabile**, il revisore, in un paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti, **deve dichiarare che i dati corrispondenti non sono stati sottoposti a revisione contabile**. Tale dichiarazione, tuttavia, non esime il revisore dall'obbligo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengono errori che influiscono significativamente sul bilancio del periodo amministrativo in esame (**Rif. ISA 710 par.14**)



Paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione

PdR ISA ITALIA 560 «Eventi successivi»

- Ove leggi, regolamenti, ovvero il quadro normativo sull'informazione finanziaria non vietino alla direzione di limitare la modifica del bilancio agli effetti dell'evento o degli eventi successivi che hanno causato la modifica, al revisore è permesso di limitare le procedure di revisione relativo agli eventi successivi a tale modifica in questi casi il revisore deve (**Rif. ISA 560 par. 12**):
 - Rettificare la propria relazione per aggiungere una data aggiuntiva limitata a quella modifica [...omissis...];
 - predisporre una nuova relazione che includa un richiamo di informativa o un paragrafo «Altri Aspetti» per comunicare che le procedure del revisore relative agli eventi successivi sono limitate alla modifica del bilancio [...omissis...]
- Il revisore deve includere nella propria relazione, nuova o rettificata, un richiamo di informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti che faccia riferimento ad una nota del bilancio in cui vengono discusse in maniera più approfondita le ragioni della modifica apportata al bilancio precedentemente approvato e alla precedente relazione predisposta dal revisore. **Rif. ISA 560 par. 16**

PdR ISA ITALIA 720 «Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabilei»

- Qualora sia necessario apportare delle modifiche alle altre informazioni e la direzione si rifiuti di effettuarle, il revisore deve darne comunicazioni ai responsabili delle attività di governance, salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione di impresa **Rif. ISA 720 par. 10 a)**

Esempio relazione che include un paragrafo relativo agli altri aspetti:

Background:

- *Bilancio di esercizio IFRS/ EIP – Richiamo di informativa su un evento intercorso tra la data di riferimento del bilancio d'esercizio e la data di redazione del bilancio – Sono stati presentati i dati corrispondenti e il bilancio dell'esercizio precedente è stato sottoposto a revisione da parte di un altro revisore*

Giudizio

[...omissis...]

Elementi alla base del giudizio con rilievi:

[...omissis...]



Richiamo di informativa

[Richiamo] [Richiamiamo] l'attenzione sulla Nota X al bilancio d'esercizio, che descrive gli effetti di un incendio negli impianti di produzione della Società. Il [mio] [nostro] giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.

Aspetti chiave della revisione contabile

[...omissis...]

Altri aspetti

Il bilancio della ABC S.p.A. per l'esercizio chiuso al [gg] [mm] [aa-1] è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che, in data [gg] [mm] [aa], ha espresso un giudizio senza rilievi su tale bilancio.

Responsabilità degli amministratori e del Collegio Sindacale per il bilancio di esercizio

[...omissis...]

Responsabilità [del revisore] [della società di revisione] per la previsione contabile del bilancio d'esercizio

[...omissis...]

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance **(ISA ITALIA 706 par. 12)**

- se il revisore prevede di inserire nella relazione di revisione un richiamo di informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti, deve comunicare ai responsabili delle attività di governance tale sua intenzione nonché la formulazione di tale paragrafo **(ISA ITALIA 706 Par. 12)**
- tale comunicazione consente ai responsabili delle attività di governance di venire a conoscenza della natura di eventuali aspetti specifici che il revisore intende evidenziare nella relazione di revisione **(ISA ITALIA 706 A18)**
- se un paragrafo relativo ad altri aspetti che tratta un particolare argomento ricorre anche in incarichi successivi, il revisore può stabilire che non sia necessario ripeterne l'inserimento nella relazione di revisione in occasione di ogni incarico, a meno che ciò sia richiesto da leggi o regolamenti **(ISA ITALIA 706 - A18)**

Appendice – Esempi di relazione di revisione

- Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che include una sezione sugli aspetti chiave, un richiamo di informativa e un paragrafo relativo ad altri aspetti - **IFRS – EIP**.



Rel_separato IFRS
EIP



Appendice – Esempi di relazione di revisione

- Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene un giudizio con rilievi dovuto a una deviazione rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e che include un richiamo di informativa – **ITA Gaap – non EIP.**



Rel_separato_ITA
Gaap



Grazie per l'attenzione

Beatrice Amaturro

Dante Valobra

Marco Magnanelli

Stefano Tonerini