

5
Martedì

Novembre

2024



A.N.D.O.C.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE
DOTTORI COMMERCIALISTI

CO • NE • PRO
COMMERCIALISTI NETWORK PROFESSIONALE

14,00 - 18,00

WEBINAR

IL REVISORE LEGALE

Programma del Corso

5 novembre 2024 - 14,00 - 18,00



Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)

Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione

La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio

OIC 34 (nuovo principio sui ricavi che si allinea al IFRS 15)

12 novembre 2024 - 14,00 - 18,00



Pianificazione della revisione contabile del bilancio

L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera

Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile

Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati

19 novembre 2024 - 14,00 - 18,00



Principio di Revisione Internazionale - Conferme esterne, Parti Correlate e Continuità Aziendale

Confronto tra principi contabili nazionali e internazionali IAS/IFRS

26 novembre 2024 - 14,00 - 18,00



Formazione del giudizio e relazione sul bilancio

Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente

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

Strategia e controllo: strategia, planning, controllo strategico, programmazione e controllo

3 dicembre 2024 - 14,00 - 18,00



Revisione contabile per i bilanci di piccole e medie imprese

Le responsabilità del revisore

La procedura sanzionatoria

Pianificazione, budgeting e valutazione delle performance

Simulazione pratica del software per la Revisione della Datev Knois

10 dicembre 2024 - 14,00 - 18,00



Il codice deontologico del dottore commercialista e la deontologia nella funzione di revisore

Gli adempimenti anticiclaggio dei revisori

Aspetti Previdenziali e assistenziali dei revisori

Docenti

Gaetano ARMATRUDA

Alfredo BARBARANELLI

Rosa BIFULCO

Renato BURIGANA

Emilia D'APRILE

Antonio DELLE FEMINE

Francesco FALLACARA

Vincenzo LARINGE

Alessandro LAZZARINI

Riccardo LOSI

Mario MICHELINO

Martina PERNA

Gennaro PIGNATIELO

Maria PONTICELLI

Advisory Manager EY

Dottore Commercialista in Roma

Senior Manager EY

Dottore Commercialista in Roma

Dottore Commercialista in Roma

Senior Manager EY

Dottore Commercialista in Roma

Audit Manager EY

Dottore Commercialista in Napoli

Dottore Commercialista in Roma

Dottore Commercialista in Napoli

Audit Manager EY

Senior Manager EY

Dottore Commercialista e Revisore EY

LA PARTECIPAZIONE AL CORSO ATTRIBUIRÀ FINO A N. 24 CREDITI FORMATIVI COMMISURATI ALLE EFFETTIVE ORE DI PARTECIPAZIONE VALIDI PER LA FORMAZIONE PROFESSIONALE CONTINUA OBBLIGATORIA DEL COMMERCIALISTA ED E.C. E DI AGGIORNAMENTO ANNUALE DEL REVISORE LEGALE. SI COMUNICA CHE LE RILEVAZIONI DELLE PRESENZE SARANNO EFFETTUATE DIRETTAMENTE DALLA PIATTAFORMA. LE GIORNATE AVRANNO UNA DURATA INDICATIVA DI 4 ORE; PER EVENTUALI PROBLEMI TECNICI DI COLLEGAMENTO E FRUIZIONE CONTATTARE L'INDIRIZZO EMAIL INFO@ANDOC.INFO - CELL. 335. 5457743.

LA PIATTAFORMA UTILIZZATA SARÀ QUELLA DI ZOOM E L'ACCESSO CONSENTITO A PARTIRE DALLE ORE 13,50.

AI SENSI DEL REGOLAMENTO UE N. 2016/679 NONCHÉ DEL D. LGS. N. 196/2003 E SUCCESSIVE MODIFICHE E INTEGRAZIONI, L'EVENTO POTREBBE ESSERE OGGETTO DI VIDEOREGISTRAZIONE. IN CASO DI ADESIONE ALLA INIZIATIVA, LA PARTECIPAZIONE SARÀ RESA VISIBILE A TUTTI GLI UDITORI.

Mediass
INSURANCE NETWORK

Ranocchi
Napoli
Software per Professionisti e Aziende

id
DATEV
KOINOS

Pointernet

sistemi
NAPOLI



ACCADEMIA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
DI NAPOLI

ACCADEMIA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI NAPOLI

SCHEDA SOCIO – DOMANDA DI ISCRIZIONE

Il sottoscritto _____, nato a _____ (____),
il ___/___/_____, c.f. _____ residente in _____,
via _____, n. _____, con studio in _____, via
_____, n. _____, tel. _____, fax _____, cell.
_____/_____, e-mail _____

chiede:

☐ di essere iscritto come socio all'*Accademia dei Dottori Commercialisti di NAPOLI* con sede in Via Benedetto Cariteo n.12, c.f. 95255790636;

dichiara

☐ di averne visionato lo statuto e il regolamento e, inoltre, di essere a conoscenza che l'Accademia aderisce all'ASSOCIAZIONE NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI (A.N.Do.C.) con sede in Roma;

☐ di essere Commercialista e di essere iscritto alla sezione "A" dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili dell'Ordine di Napoli al n. _____;

☐ di impegnarsi ad attuare iniziative a tutela del titolo di "Dottore Commercialista" e delle prerogative professionali ad esso associate.

Allega copia di un documento d'identità valido e copia del bonifico effettuato a favore dell'Associazione Accademia dei Dottori Commercialisti di Napoli Iban **IT74S071100340000000007575** per euro 50,00 (Cinquanta/00) quale **quota d'iscrizione 2025** (annuale).

Autorizza il trattamento dei miei dati personali presenti nella scheda di adesione ai sensi del Decreto Legislativo 30 giugno 2003, n. 196 "Codice in materia di protezione dei dati personali" e del GDPR (Regolamento UE 2016/679)

Napoli, _____

In Fede

ISA 700 – Formazione del giudizio e relazione sul bilancio



ANDOC
ASSOCIAZIONE NAZIONALE
DOTTORI COMMERCIALISTI

26 novembre 2024



The better the question. The better the answer.
The better the world works.

ISA ITALIA 700 - CONTESTO DI RIFERIMENTO

ISA Italia 701
responsabilità del
revisore nella
comunicazione degli
aspetti chiave della
revisione contabile nella
relazione del revisore
indipendente

ISA Italia 706
“Richiami d’informativa e
paragrafi relativi ad altri
aspetti nella relazione del
revisore indipendente”

ISA Italia 700
“Formazione
del giudizio e
relazione sul
bilancio”

ISA Italia 705
“Modifiche al giudizio
nella relazione del
revisore indipendente”

ISA Italia 710
“Informazioni comparative –
dati corrispondenti e bilancio
comparativo”

SA 720B
Le responsabilità del
soggetto incaricato della
revisione legale
relativamente alla
relazione sulla gestione e
ad alcune specifiche
informazioni contenute
nella relazione sul
governo societario e gli
assetti proprietari

Oggetto ISA ITALIA 700

Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore per la formazione del giudizio sul bilancio. Esso tratta altresì della forma e del contenuto della relazione di revisione emessa in esito alla revisione contabile del bilancio.

Oggetto ISA ITALIA 701

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 tratta della responsabilità del revisore relativamente alla comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione.

Oggetto ISA ITALIA 705 E 706

I principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 705 e 706 trattano della forma e del contenuto della relazione di revisione nei casi in cui il revisore esprima nella relazione di revisione un giudizio con modifica o vi inserisca un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti.

Oggetto ISA ITALIA 700

Il presente principio di revisione si applica alla revisione contabile di un bilancio redatto per scopi di carattere generale.

Il principio di revisione internazionale n. **800** tratta delle considerazioni specifiche di revisione riguardanti i casi in cui il bilancio sia predisposto con scopi specifici.

Lo stesso ISA 800 contiene un elenco, non tassativo, delle circostanze in cui trova applicazione, tra cui le informazioni sui flussi di cassa richieste da creditori dell'impresa, l'informativa finanziaria stabilite da un'autorità di vigilanza, le informazioni finanziarie stabilite da un contratto di mutuo o dal regolamento di un prestito obbligazionario.

Il principio di revisione internazionale n. **805** tratta delle considerazioni specifiche riguardanti la revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio, ovvero di uno specifico elemento, conto o voce del prospetto.

Il principio di revisione 700 si applica altresì alle revisioni contabili alle quali si applicano i principi di revisione internazionali n. 800 e 805.

Il principio di revisione n. 700 mira a conseguire un punto di equilibrio appropriato tra l'esigenza di uniformità e comparabilità nelle relazioni di revisione a livello globale e l'esigenza di accrescere il loro valore rendendole rispondenti alle richieste degli utilizzatori e alle singole circostanze.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Obiettivi del revisore

Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

- a) formare un giudizio sul bilancio sulla base delle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti;
- b) esprimere chiaramente tale giudizio mediante una relazione scritta.

Formazione del giudizio sul bilancio

Il revisore deve formare un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, **in tutti gli aspetti significativi**, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Ai fini della formazione di tale giudizio, il revisore deve concludere se egli abbia acquisito una **ragionevole sicurezza** sul fatto che il bilancio nel suo complesso non contenga **errori significativi**, dovuti a frodi ovvero a comportamenti o eventi non intenzionali.

Tale conclusione complessiva del revisore deve tenere conto:

- a) della conclusione del revisore in merito al fatto se siano stati acquisiti **elementi probativi sufficienti ed appropriati**, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330;
- b) della conclusione del revisore in merito al fatto se gli **errori non corretti**, singolarmente o nel loro insieme, **siano significativi**, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450;
- c) delle valutazioni di seguito richieste:

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Formazione del giudizio sul bilancio

12. Il revisore deve valutare se il bilancio sia redatto, **in tutti gli aspetti significativi**, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

13. In particolare, il revisore deve valutare se, alla luce del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:

- a) il bilancio **esponga** in modo appropriato e comprensibile i **principi contabili** significativi scelti e applicati;
- b) i **principi contabili** scelti e applicati siano **coerenti** con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e siano **appropriati**;
- c) le **stime contabili** e la relativa informativa predisposte dalla direzione siano **ragionevoli**;
- d) le **informazioni** presentate in bilancio siano **rilevanti, attendibili, comparabili e comprensibili**;
- e) il bilancio fornisca un'**informativa adeguata** che consenta ai potenziali **utilizzatori** di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi dell'esercizio;
- f) la **terminologia** utilizzata in bilancio, inclusa l'intestazione di ciascun prospetto di bilancio, sia appropriata.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Tipologie di giudizio

- **Giudizio senza modifica**
 - Il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica nel caso in cui concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
- **Giudizio con modifica - principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705**
 - Qualora il revisore:
 - a) concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero
 - b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi,il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. **705**.

ISA ITALIA 705 - GIUDIZIO CON MODIFICA

Un giudizio con modifica deriva dalle seguenti circostanze/issue:

- Il revisore, nello svolgimento delle sue attività, ha riscontrato degli **errori** che – individualmente o nel loro complesso – sono da ritenersi **significativi e/o pervasivi sul bilancio**;
- Il revisore, nello svolgimento delle sue attività, **non è riuscito ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati** per concludere che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

A seconda della **pervasività della issue** riscontrata, vi saranno:

- A) Nel caso di **issue** (sia essa un errore significativo o la mancata acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati per esprimere un giudizio sul bilancio) **materiale ma non pervasiva**, un **giudizio con rilievi**;
- B) Nel caso di una **issue** sostanziatesi in un **errore significativo e pervasivo**, un **giudizio negativo**;
- C) Nel caso di una **issue** sostanziatesi nella **mancata acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati** i cui effetti si ritengono **significativi e pervasivi**, l'**impossibilità di esprimere un giudizio**.

ISA ITALIA 705 - GIUDIZIO CON MODIFICA

Natura della issue che dà origine alla modifica nella relazione di revisione	Giudizio del revisore sulla pervasività della issue riscontrata nel bilancio e dei suoi effetti o possibili effetti	
	Issue materiale ma non pervasiva	Issue materiale e pervasiva
<i>Bilancio è affetto da errori significativi</i>	Giudizio con rilievi	Giudizio negativo
<i>Impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati</i>	Giudizio con rilievi	Impossibilità di esprimere un giudizio
<i>Molteplici incertezze con potenziali interazioni e possibile effetto cumulato</i>	Impossibilità di esprimere un giudizio	

ISA ITALIA 706 - RICHIAMO DI INFORMATIVA E ALTRI ASPETTI

Trattasi di comunicazioni ulteriori che il revisore inserisce nella relazione di revisione qualora egli consideri necessario:

a) 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 (**Richiamo di informativa**);

ovvero

b) richiamare l'attenzione degli utilizzatori 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 (**Altri aspetti**).

Il revisore deve inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa **a condizione** che abbia acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al fatto che tale aspetto non sia significativamente errato nel bilancio.

Il richiamo d'informativa deve riferirsi unicamente a informazioni presentate o oggetto di informativa nel bilancio – lo dice la stessa **espressione «richiamo di informativa»**.

L'espressione di un richiamo di informativa **non influisce sul giudizio** del revisore, il quale risulta essere **comunque positivo**, laddove non vi fosse una modifica al giudizio.

ISA ITALIA 706 - RICHIAMO DI INFORMATIVA E ALTRI ASPETTI (ISA 706)

Le principali casistiche di **richiamo di informativa** sono:

- un'incertezza relativa all'esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte dell'autorità di vigilanza;
- un'operazione fuori dal normale contesto societario – fusioni, scissioni ecc.;
- un evento successivo significativo intervenuto tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione;
- una grave catastrofe che abbia avuto, o continui ad avere, un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa;
- Incertezze (significative o non significative) sulla continuità aziendale.

Le principali casistiche di paragrafi relativi ad **Altri aspetti** sono:

- il bilancio del precedente esercizio è stato sottoposto a revisione contabile da parte di altro revisore;
- il bilancio del precedente esercizio non è stato sottoposto a revisione contabile;
- Direzione e coordinamento effettuata da una società per la quale non si è revisori;
- Errori che hanno comportato una modifica del comparativo.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Relazione di revisione – forma e contenuto:

- Titolo
- Destinatario
- Giudizio del revisore
- Elementi alla base del giudizio
- Continuità aziendale
- Aspetti chiave della revisione
- Responsabilità per il bilancio
- Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio
- Altri obblighi di reportistica
- Nome del responsabile dell'incarico
- Firma del revisore
- Sede del revisore
- Data della relazione di revisione

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Relazione di revisione

La relazione di revisione deve essere in forma scritta. La relazione scritta comprende sia le relazioni emesse in formato cartaceo sia quelle in formato elettronico.

Ad eccezione delle sezioni “Giudizio” e “Elementi alla base del giudizio”, il presente principio di revisione non stabilisce regole in merito all'ordine dei paragrafi nella relazione di revisione. Nella prassi professionale però tale ordine viene tendenzialmente rispettato.

L'**Appendice** al presente principio di revisione contiene **esempi** di relazioni di revisione.

- Esempio 1: Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità agli International Financial Reporting Standards – EIP
- Esempio 2: Relazione di revisione sul bilancio consolidato redatto in conformità agli International Financial Reporting Standards – EIP
- Esempio 3: Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità alle Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP
- Esempio 4: Relazione di revisione sul bilancio consolidato redatto in conformità alle Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP
- Esempio 5: Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità alle Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Ente del terzo settore.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Titolo

La relazione di revisione deve avere un titolo che indichi chiaramente che essa costituisce la relazione di un revisore indipendente.

Il titolo della relazione di revisione deve indicare il riferimento all'art. 14 del D.Lgs. 39/10 ai sensi del quale viene emessa la relazione di revisione, nonché gli eventuali ulteriori riferimenti normativi applicabili.

Per gli EIP il titolo della relazione di revisione deve altresì indicare il riferimento all'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Titolo – esempi

EIP – Enti di interesse pubblico

Relazione della società di revisione indipendente ai sensi degli artt. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 e 10 del Regolamento (UE) n. 537/2014

ESRI - Enti sottoposti a regime intermedio

Relazione della società di revisione indipendente ai sensi degli artt. 14 e 19-bis del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Non EIP – revisione legale

Relazione della società di revisione indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Revisione volontaria

Relazione della società di revisione indipendente

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Titolo

Cooperative solo legge 59/92

Relazione della società di revisione indipendente ai sensi dell'art.15 della Legge 31 gennaio 1992, n. 59

Cooperative legge 59/92 e D.Lgs. 39/10

Relazione della società di revisione indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 e dell'art. 15 della Legge 31 gennaio 1992, n. 59

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Vi è l'esigenza di adeguare la struttura e il contenuto della relazione di revisione al quadro normativo applicabile a ciascuna società.

Vediamo le differenze principali tra le diverse relazioni di revisione, in base alla natura della società e alle normative di riferimento:

1) EIP - Enti di Interesse Pubblico

Normativa di riferimento:

- Art. 14 del **D.Lgs. 39/2010**
- Art. 10 del **Regolamento (UE) n. 537/2014**

Gli **Enti di Interesse Pubblico (EIP)**, come società quotate, banche e assicurazioni, sono soggetti a norme più stringenti a causa del loro impatto sui mercati finanziari e sugli stakeholders. La relazione di revisione per gli EIP prevede:

- **Giudizio sul bilancio:** verifica che i documenti contabili rappresentino in modo veritiero e corretto la situazione economico-patrimoniale.
- **Analisi dei rischi significativi:** descrizione delle aree di maggiore esposizione a errori materiali e delle modalità con cui sono stati affrontati.
- **Dettaglio aggiuntivo per trasparenza:** il Regolamento UE 537/2014 introduce l'obbligo di fornire ulteriori informazioni, come l'interazione con l'organo di controllo interno.

Questa relazione ha l'obiettivo di garantire la massima trasparenza e rassicurare gli investitori e il mercato circa l'affidabilità del bilancio.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

2) ESRI - Enti sottoposti a regime intermedio

Normativa di riferimento:

- Art. 14 del **D.Lgs. 39/2010**
- Art. 19-bis del **D.Lgs. 39/2010**

Le **ESRI** non sono EIP, ma entità che presentano comunque delle caratteristiche particolari tali da richiedere una maggiore attenzione rispetto alle società ordinarie. Queste entità rientrano in un regime normativo intermedio perché:

1. Pur non essendo di interesse pubblico, hanno un impatto significativo su terzi (es. investitori).
2. Possono includere società di grandi dimensioni, enti regolamentati o con obblighi contabili specifici.

Trattasi di emittenti strumenti finanziari diffusi, SIM, SGR, ist. di pagamento ecc.

La relazione contiene:

- **Giudizio sul bilancio:** come per gli EIP, viene espresso un giudizio sul bilancio.
- **Comunicazioni agli organi di controllo:** secondo l'art. 19-bis, la società di revisione è tenuta a trasmettere informazioni rilevanti al collegio sindacale, come i rischi di errori significativi, le carenze nei controlli interni e le correzioni contabili non recepite.
- **Obiettivo:** migliorare la governance interna e rafforzare la vigilanza da parte degli organi interni. La differenza rispetto agli EIP è l'assenza di obblighi aggiuntivi derivanti dal Regolamento UE 537/2014, il che rende la relazione meno dettagliata.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

3) Non EIP – Revisione legale

Normativa di riferimento:

- Art. 14 del **D.Lgs. 39/2010**

Per le società che non sono né EIP né ESRI, la relazione si concentra sugli elementi essenziali:

- **Giudizio sul bilancio:** esame del bilancio per accertare che rappresenti correttamente la situazione economico-patrimoniale.
- **Adempimenti base:** rispetto delle norme sui principi contabili senza obblighi aggiuntivi come la comunicazione agli organi di controllo.

Questo tipo di relazione è meno articolato, ma soddisfa i requisiti minimi richiesti dalla normativa.

4) Revisione volontaria

Normativa di riferimento:

- Nessuna normativa specifica obbligatoria (relazione personalizzata).

La revisione volontaria è richiesta da società che non sono obbligate dalla legge alla revisione legale dei conti, ma desiderano ottenere un'attestazione sull'affidabilità dei propri bilanci.

- **Contenuto della relazione:** il revisore emette un giudizio basato sui principi di revisione (ISA Italia), ma non vi sono vincoli normativi specifici.
- **Obiettivo:** aumentare la trasparenza e la credibilità verso terzi (ad esempio, finanziatori o soci).

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

5) Cooperative solo Legge 59/1992

Normativa di riferimento:

- Art. 15 della **Legge 59/1992**

Per le società cooperative soggette esclusivamente alla legge 59/92, la relazione di revisione è focalizzata sull'osservanza di norme specifiche per le cooperative, come:

- **Gestione mutualistica:** verifica che siano rispettati i principi mutualistici.
- **Obblighi statutari:** controllo del rispetto degli obblighi derivanti dallo statuto.
- **Bilancio:** esame della correttezza del bilancio secondo i principi contabili.

6) Cooperative Legge 59/92 e D.Lgs. 39/2010

Normativa di riferimento:

- Art. 14 del **D.Lgs. 39/2010**
- Art. 15 della **Legge 59/1992**

Quando le cooperative rientrano anche nell'obbligo di revisione legale, si applicano entrambe le normative. La relazione:

- **Incorpora il giudizio sul bilancio** previsto dall'art. 14 del D.Lgs. 39/2010.
- **Integra i controlli sulla gestione mutualistica** ai sensi dell'art. 15 della Legge 59/92.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Destinatario

La relazione di revisione deve indicare il destinatario, in base alle circostanze dell'incarico.

Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, **i destinatari della relazione di revisione sono rappresentati dai soggetti che hanno conferito l'incarico** ai sensi di tale disposizione normativa, **vale a dire gli azionisti/soci delle società** e, per gli enti del terzo settore (ETS), gli associati o, in presenza di particolari strutture di governance previste dall'autonomia statutaria, altri soggetti quali i soci fondatori o l'organo di amministrazione (in caso di enti privi di assemblea).

La relazione di revisione è solitamente indirizzata a coloro per i quali la stessa è stata redatta, spesso ai soci o ai responsabili delle attività di governance.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Giudizio del revisore

La prima sezione della relazione di revisione deve includere il giudizio del revisore e deve essere intitolata "Giudizio".

- La sezione del Giudizio (**prima sezione della relazione**) deve:
 - ✓ Identificare l'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
 - ✓ Dichiarare che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile;
 - ✓ Identificare l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio, ad es.:
 - Situazione patrimoniale-finanziaria
 - Conto economico complessivo
 - Prospetto delle variazioni di patrimonio netto
 - Rendiconto finanziario
 - ✓ Fare riferimento alle note che includono la sintesi dei principi contabili applicati;
 - ✓ Specificare la data o il periodo amministrativo di riferimento.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Giudizio del revisore

Il giudizio deve utilizzare l'espressione “**presenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi**” oppure “**fornisce una rappresentazione veritiera e corretta**”.

Nell'esprimere un giudizio senza modifica sul bilancio, il revisore deve utilizzare una delle seguenti espressioni, che sono considerate equivalenti:

a) A nostro giudizio, il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, [...] in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile];

ovvero

a) A nostro giudizio, il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della [...] in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile].

[...] – *la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa alla fine del periodo amministrativo, il risultato economico e i flussi di cassa per il periodo amministrativo chiuso a tale data.*

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Elementi alla base del giudizio

Immediatamente dopo la sezione “Giudizio”, la relazione di revisione deve includere una sezione dal titolo "Elementi alla base del giudizio”.

La sezione “Elementi alla base del giudizio” fornisce elementi importanti circa il contesto dal quale deriva il giudizio del revisore.

Di conseguenza, il presente principio di revisione richiede che, nella relazione di revisione, la sezione “Elementi alla base del giudizio” sia collocata immediatamente dopo la sezione “Giudizio”.

La sezione "Elementi alla base del giudizio":

- a) dichiara che la **revisione** contabile è stata **svolta in conformità ai principi di revisione internazionali**;
- b) fa riferimento alla **sezione** della relazione di revisione che descrive le **responsabilità del revisore** stabilite dai principi di revisione internazionali;
- c) include una dichiarazione che il revisore è **indipendente** dall'impresa in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili. La dichiarazione deve identificare l'ordinamento giuridico di origine delle norme e dei principi in materia di etica e di indipendenza applicabili o fare riferimento all'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA);
- d) dichiara se il revisore ritiene di aver acquisito **elementi probativi sufficienti ed appropriati** su cui basare il proprio giudizio.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Richiamo d'informativa

- Nel caso di richiamo di informativa si precisa che il giudizio non è espresso con modifica in relazione all'aspetto evidenziato.
- La collocazione di un richiamo di informativa o di un paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione dipende dalla natura delle informazioni da comunicare e dal giudizio del revisore in merito alla rilevanza di tali informazioni per i potenziali utilizzatori rispetto ad altri paragrafi.

Nel seguito riportiamo alcuni casi esemplificativi che potranno essere oggetto di richiami di informativa:

- Operazioni straordinarie - conferimento
- Operazioni straordinarie - fusione
- Operazioni inusuali
- Deroghe, cambiamento di criteri di valutazione e stime
- Modifiche sull'assetto o operatività dell'impresa
- Eventi successivi

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Altri Aspetti

Qualora il revisore consideri necessario comunicare un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa di bilancio che secondo il suo giudizio sono rilevanti ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori, deve inserire un paragrafo con titolo “altri aspetti”, immediatamente sotto l’eventuale richiamo di informativa o in altra parte della relazione qualora il suo contenuto sia pertinente alla sezione.

Qualora gli aspetti da indicare siano molteplici, si ritiene opportuno inserire sotto al titolo una frase di introduzione “si evidenziano i seguenti altri aspetti”, e descrivere i diversi argomenti nella forma di elenco puntato.

Altri aspetti – esempio

In questo paragrafo si deve dare informativa nel caso in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore:

“Il bilancio d’esercizio della ABC S.P.A. per l’esercizio chiuso il [31 dicembre 200n-1] è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore, che in [data della relazione di revisione di altro revisore], ha espresso un giudizio senza rilievi su tale bilancio.”

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Continuità aziendale

Ove applicabile, il revisore deve emettere la relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.

Aspetti chiave della revisione (KAM – Key Audit Matters)

Per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, il revisore deve comunicare gli aspetti chiave della revisione (**KAM – Key Audit Matters**) nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.

Quando il revisore è altrimenti obbligato da leggi o regolamenti o decide di comunicare le KAM nella relazione di revisione, egli deve effettuare tale comunicazione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.

Come indicato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, la facoltà di comunicare gli aspetti chiave della revisione per i bilanci delle società diverse da EIP non è consentita.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Responsabilità per il bilancio

La relazione di revisione deve includere una sezione dal titolo “Responsabilità per il bilancio”.

Nell’ordinamento italiano, qualora la società adotti il **sistema** di amministrazione e controllo **tradizionale o monistico**, gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d’esercizio. Qualora la società adotti il **sistema** di amministrazione e controllo **dualistico**, l’organo responsabile per la redazione del bilancio d’esercizio è il consiglio di gestione.

Conseguentemente, la sezione della relazione di revisione dedicata alla descrizione delle responsabilità di coloro che redigono il bilancio deve essere titolata “Responsabilità degli amministratori [dei componenti del consiglio di gestione] per il bilancio”.

- La sezione deve descrivere le **responsabilità degli amministratori**:
 - ✓ Per la redazione del bilancio in **conformità** al quadro normativo di riferimento;
 - ✓ Per quella parte di **controllo interno** che consenta la corretta redazione del bilancio;
 - ✓ Per la **valutazione** della capacità dell’impresa di continuare ad operare come un’**entità in funzionamento**;
 - ✓ Per l’**utilizzo appropriato**, nella redazione del bilancio, del **presupposto della continuità aziendale**, nonché per un’adeguata informativa sulla continuità aziendale.
- La sezione deve identificare i soggetti responsabili della **supervisione del processo di predisposizione dell’informativa finanziaria**:
 - ✓ Collegio sindacale o Consiglio di sorveglianza o Comitato per il controllo sulla gestione

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

La relazione di revisione deve includere una sezione dal titolo “Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio”.

- **Attenzione, la sezione subisce degli adattamenti in caso di giudizio negativo o di impossibilità di esprimere il giudizio, e in funzione del soggetto sottoposto a revisione legale!**

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

Tale sezione della relazione di revisione deve:

a) dichiarare gli **obiettivi** del revisore, che sono:

- i) l'acquisizione di una **ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso **non contenga errori significativi**, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- ii) l'emissione di una **relazione di revisione** che includa il proprio giudizio;

b) dichiarare che per ragionevole sicurezza si intende un **livello elevato di sicurezza** che tuttavia non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, ove esistente – **limite intrinseco della revisione contabile**;

c) dichiarare che gli **errori** possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e che essi sono considerati **significativi** qualora ci si possa ragionevolmente attendere che, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio;

d) dichiarare che il revisore ha esercitato il **giudizio professionale** e ha mantenuto lo **scetticismo professionale** per tutta la durata dell'incarico;

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

e) Dichiarare le **responsabilità del revisore**, che sono:

- i. identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- ii. definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi;
- iii. acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio;
- iv. acquisire una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa;
- v. valutare l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati;
- vi. valutare la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione;
- vii. giungere ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale e sull'eventuale esistenza di un'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;
- viii. valutare la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio rappresenti correttamente le operazioni e gli eventi significativi dell'esercizio.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

f) quando si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. **600**, descrivere le ulteriori responsabilità del revisore nell'incarico di revisione contabile di **gruppo**;

g) dichiarare che il revisore comunica ai **responsabili delle attività di governance**:

1. la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate;

nell'ambito delle società quotate:

2. una dichiarazione sul fatto che egli ha rispettato le norme e i principi applicabili in materia di etica e di indipendenza e comunica loro ogni situazione che può ragionevolmente avere un effetto sulla sua indipendenza;

3. gli aspetti chiave della revisione (KAM) vengono comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

Nel caso di **EIP**, la relazione di revisione predisposta anche ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14 deve includere, in un apposito paragrafo dal titolo “**Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014**”, quanto segue:

- l'indicazione del soggetto o organo che ha conferito l'incarico di revisione legale;
- l'indicazione della data in cui è stato conferito l'incarico di revisione legale e la durata dello stesso;
- la dichiarazione che non sono stati prestati i servizi vietati diversi dalla revisione contabile di cui all'art. 5, par. 1, del Regolamento (UE) 537/14 e che il revisore legale o la società di revisione sono rimasti indipendenti rispetto all'impresa;
- l'indicazione di qualsiasi servizio, in aggiunta alla revisione legale, che è stato prestato dal revisore legale o dalla società di revisione alla società o alle sue controllate;
- la conferma che il giudizio espresso nella relazione di revisione è in linea con quanto indicato nella relazione aggiuntiva destinata all'organo che svolge le funzioni di controllo interno.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Altri obblighi di reportistica

Eventuali altri obblighi di reportistica devono essere assolti in una sezione separata della relazione di revisione dal titolo "**Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari**" o altro titolo, come appropriato in base al contenuto della sezione.

Ad esempio, qualora l'incarico di revisione sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, al revisore è richiesto di esprimere, ai sensi dell'art. 14, co. 2, lettera e), del medesimo Decreto, un **giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione**, ove predisposta, **con il bilancio** e sulla loro **conformità alle norme di legge**. Il citato articolo richiede altresì al revisore di rilasciare una dichiarazione, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione, circa l'**eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione**. Il principio di revisione (SA Italia) n. **720B** tratta delle responsabilità del revisore a tal proposito.

Da ultimo, in presenza di società tenute alla predisposizione della **dichiarazione non finanziaria** ai sensi del D.Lgs. 254/16, l'art. 3, co. 10, del medesimo decreto prevede che il revisore legale del bilancio debba verificare l'avvenuta predisposizione da parte degli amministratori della dichiarazione di carattere non finanziario.

SA ITALIA 720B

OGGETTO DEL PRINCIPIO

Le responsabilità del revisore relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, ove predisposta, e sulla loro conformità rispetto alle richieste provenienti dalle norme di legge.



In assenza della relazione sulla gestione, il principio SA Italia 720B non è applicabile

SA ITALIA 720B - OBIETTIVI DEL REVISORE

- a) **formarsi un giudizio** sulla **coerenza** con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, e **sulla loro conformità** alle richieste provenienti dalle norme di legge;
- b) **esprimere il giudizio** di cui al precedente punto a) **nella propria relazione di revisione**;
- c) **considerare l'esistenza**, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione, **di eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione** e in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta;
- d) **rilasciare** nella propria relazione di revisione **una dichiarazione** sugli eventuali errori **significativi**, fornendo indicazioni sulla natura di tali errori, **ove presenti**.



SA ITALIA 720B - DEFINIZIONI

«alcune specifiche informazioni»



le informazioni di cui all'art. 123-bis, co. 1, lettere c), d), l), e m) e di cui al co. 2, lettera b) del medesimo articolo, del D.Lgs. 58/98

«norme di legge»



Il **quadro normativo** adottato dagli amministratori che disciplina il contenuto della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario

«incoerenza»



Presenza di **informazioni** nella relazione sulla gestione o nella relazione sul governo societario **che contraddicono** quelle contenute nel bilancio

«incoerenza significativa»



Una incoerenza che (singolarmente o con altre) potrebbe **influenzare le decisioni economiche** che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso

SA ITALIA 720B - DEFINIZIONI

«mancanza di
conformità»



Assenza, nella relazione sulla gestione o nella relazione sul governo societario, delle informazioni richieste dalla legge

«errore»



Presenza di informazioni ritenute dal revisore non correttamente rappresentate (contraddittorie o non concordanti) rispetto alla conoscenza e comprensione che ha dell'impresa

«errore significativo»



Un errore che (singolarmente o con altri) potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso

SA ITALIA 720B - REGOLE

Le risposte del revisore quando giunge alla conclusione che esiste una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario



SA ITALIA 720B - REGOLE

EFFETTI DEL GIUDIZIO SUL BILANCIO SUL GIUDIZIO SULLA COERENZA E SULLA CONFORMITÀ

<u>Tipologia di giudizio sul bilancio</u>	<u>Effetti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità</u>
<u>Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio</u>	<u>Da valutare nelle specifiche circostanze</u>
<u>Giudizio con rilievi per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati</u>	<u>Da valutare nelle specifiche circostanze</u>
<u>Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio</u>	<u>Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio</u>
<u>Giudizio negativo</u>	<u>Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio</u>

ALTRE RELAZIONI - IN CASO DI DNF - IMPATTO SUL GIUDIZIO SUL BILANCIO

Verifica dell'avvenuta approvazione della dichiarazione di carattere non finanziario

Avvenuta approvazione

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Dichiarazione ai sensi dell'art. 4 del Regolamento Consob di attuazione del D.Lgs. 30 dicembre 2016, n.254.

Gli amministratori [adattare nelle circostanze] della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della dichiarazione non finanziaria ai sensi del D.Lgs. 30 dicembre 2016, n.254. Abbiamo verificato l'avvenuta approvazione da parte degli amministratori [adattare nelle circostanze] della dichiarazione non finanziaria.

Ai sensi dell'art. 3, comma 10, del D.Lgs. 30 dicembre 2016, n. 254, tale dichiarazione è oggetto di separata attestazione di conformità da parte nostra [da parte di altro revisore]."

Esonero

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Esonero dalla predisposizione della dichiarazione non finanziaria

Come descritto nella relazione sulla gestione, gli amministratori della ABC S.p.A. si sono avvalsi dell'esonero dalla predisposizione della dichiarazione non finanziaria ai sensi dell'art. 6, comma 1 del D.Lgs. 30 dicembre 2016, n. 254.

ALTRE RELAZIONI - IN CASO DI DNF - IMPATTO SUL GIUDIZIO SUL BILANCIO

Le attività del revisore dipendono da come è presentata la DNF

1. Qualora la dichiarazione non finanziaria sia inclusa nella relazione sulla gestione, il revisore assoggetterà la dichiarazione alle verifiche di cui all'ISA Italia 720B.
2. Qualora la dichiarazione non finanziaria sia inserita in una relazione distinta, nessuna attività è richiesta sulla stessa al revisore del bilancio. Prevista relazione separata da parte di una società di revisione.

Sostenibilità in Italia: dalla DNF alla CSRD

Il D. Lgs. 125/2024, Decreto, pubblicato in GU del 10 settembre 2024, n. 212, recepisce in Italia la Direttiva (UE) 2464/2023 sulla rendicontazione di sostenibilità societaria, segnando il passaggio dalla Dichiarazione non finanziaria (D.Lgs 254/2016), DNF, documento stand-alone, alla dichiarazione di sostenibilità inserita nella relazione sulla gestione del bilancio d'esercizio.

Le società ed enti soggette all'obbligo del Decreto, che siano imprese di grandi dimensioni, nonché le piccole e medie imprese quotate, includono in un'apposita sezione della relazione sulla gestione le informazioni rilevanti alla comprensione degli impatti, rischi ed opportunità (IRO) reali e potenziali, relativi ai temi materiali di sostenibilità.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Nome del responsabile dell'incarico

Il nome del responsabile dell'incarico deve essere indicato nella relazione di revisione.

Firma del revisore

La relazione di revisione deve essere firmata dal revisore.

Sede del revisore

La relazione di revisione deve indicare il luogo nel quale il revisore esercita la propria attività.

Data della relazione di revisione

La relazione di revisione deve riportare una data non antecedente alla data in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Emissione della relazione di revisione

L'art. 2429 c.c. stabilisce che il **progetto di bilancio** redatto dagli amministratori deve essere comunicato, unitamente alla relazione sulla gestione, al collegio sindacale nonché al soggetto incaricato della revisione legale, **almeno 30 giorni** prima del termine fissato per la discussione ed approvazione da parte dell'assemblea dei soci.

Inoltre, il comma 3 del medesimo articolo prevede che le relazioni del collegio sindacale e dell'incaricato della revisione legale debbano rimanere **depositate presso la sede sociale durante i 15 giorni che precedono l'assemblea dei soci.**

Se ne deduce, quindi, che il collegio sindacale e il revisore legale abbiano a disposizione 15 giorni per effettuare le proprie attività e predisporre la propria relazione.

ISA ITALIA 700 - RELAZIONE DI REVISIONE

Emissione della relazione di revisione

Dunque, si potrebbero verificare le seguenti situazioni in cui il progetto di bilancio non è giunto al revisore entro i 30 giorni dalla data dell'assemblea di approvazione:

- a) il revisore, nonostante il ritardo con cui ha ottenuto il progetto di bilancio, è stato comunque in grado di eseguire tutte le proprie attività entro i 15 giorni dall'assemblea. In tale caso, il revisore emetterà la propria relazione entro i 15 giorni dall'assemblea e non vi sarà, quindi, necessità di rinuncia ai termini da parte dei soci;
- b) il revisore, stante il ritardo nell'ottenere il progetto di bilancio, è stato in grado di eseguire le proprie attività non entro i 15 giorni dall'assemblea ma entro la data dell'assemblea. In tale caso, il revisore emetterà la propria relazione dopo i 15 giorni dall'assemblea e vi sarà quindi necessità di richiedere la rinuncia formale ai termini da parte dei soci. In tale caso, il revisore valuterà se è opportuno, nonostante le rinunce ai termini ottenute, procedere a commentare nel paragrafo "Altri aspetti" della relazione di revisione i motivi dell'emissione dopo i 15 giorni che precedono l'assemblea;
- c) il revisore, stante il ritardo nell'ottenere il progetto di bilancio, non è stato in grado di eseguire le proprie attività entro la data dell'assemblea. In tale caso, il revisore dovrà valutare la rilevanza delle procedure di revisione che non è riuscito a completare ed emettere una relazione di revisione con modifiche come disciplinato dal principio di revisione (ISA Italia) 705.

Relazione della società di revisione indipendente
ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39

Agli Azionisti di
XXX S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio di XXX S.p.A. (la Società) costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre ..., dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al 31 dicembre ..., del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio* della presente relazione. Siamo indipendenti rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia. Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

Il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società.

Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

I nostri obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio d'esercizio.

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), abbiamo esercitato il giudizio professionale e abbiamo mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- abbiamo acquisito una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;

- siamo giunti ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, siamo tenuti a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del nostro giudizio. Le nostre conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- abbiamo valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

Abbiamo comunicato ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10

Gli amministratori di XXX S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della XXX S.p.A. al 31 dicembre ..., incluse la sua coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la sua conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della XXX S.p.A. al 31 dicembre ... e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della XXX S.p.A. al 31 dicembre ... ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non abbiamo nulla da riportare

Lì,

YYY S.p.A.

Socio

Relazione della società di revisione indipendente

ai sensi degli artt. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 e 10 del Regolamento (UE) n. 537/2014

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Banca XXX (la Società), costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre....., dal conto economico, dal prospetto della redditività complessiva, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al 31 dicembre, del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea, nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art.43 del D.Lgs.136/15.

Elementi alla base del giudizio

Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le nostre responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio* della presente relazione.

Siamo indipendenti rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

Aspetti chiave della revisione contabile

Gli aspetti chiave della revisione contabile sono quegli aspetti che, secondo il nostro giudizio professionale, sono stati maggiormente significativi nell'ambito della revisione contabile del bilancio dell'esercizio in esame. Tali aspetti sono stati da noi affrontati nell'ambito della revisione contabile e nella formazione del nostro giudizio sul bilancio d'esercizio nel suo complesso; pertanto su tali aspetti non esprimiamo un giudizio separato.

Aspetti chiave

VALUTAZIONE DEI CREDITI VERSO LA CLIENTELA

Nota Integrativa:

Parte A - Politiche contabili nella parte relativa alle principali voci di bilancio (4 - Crediti)

Parte B - Informazioni sullo stato patrimoniale alla sezione 7 dell'attivo

Parte C - Informazioni sul conto economico alla sezione 8

Parte E - Informazioni sui rischi e sulle relative politiche di copertura

I crediti verso clientela al 31 dicembre mostrano un saldo pari a circa Euro, corrispondente a circa il ...% del totale dell'attivo di bilancio.

Tale voce è stata ritenuta significativa ai fini dell'attività di revisione in considerazione del suo ammontare e dalle caratteristiche dei processi e delle modalità di valutazione, che includono la stima di alcune componenti quali l'esistenza di indicatori di possibili perdite di valore, la determinazione dei flussi di cassa attesi e l'indicazione dei relativi tempi di recupero, il valore di realizzo delle garanzie correlate ai crediti.

Procedure di revisione in risposta agli aspetti chiave

Le principali procedure di revisione effettuate in risposta all'aspetto chiave relativo alla valutazione dei crediti verso clientela hanno riguardato:

- l'analisi delle procedure e dei processi relativi alla voce in oggetto e verifiche dell'efficacia dei controlli a presidio di tali procedure e processi;
- l'analisi dell'adeguatezza dell'ambiente informatico relativo agli applicativi informatici rilevanti ai fini del processo di valutazione dei crediti verso la clientela;
- procedure di quadratura e di riconciliazione tra i dati presenti nei sistemi gestionali e le informazioni riportate in bilancio;
- procedure di analisi comparativa ed analisi delle risultanze con le funzioni aziendali coinvolte;
- analisi dei criteri e delle modalità di valutazione dei crediti (analitiche e collettive) e verifica su base campionaria della ragionevolezza delle assunzioni e delle componenti utilizzate per la valutazione e delle relative risultanze;
- verifiche su base campionaria della classificazione e della valutazione in bilancio secondo quanto previsto dagli IFRS adottati dall'Unione Europea e dai provvedimenti emanati in attuazione dell'articolo 43 del D.Lgs. 136/2015 (Circolare 262 "Il bilancio bancario: schemi e regole di compilazione" e successive modifiche ed integrazioni).

Aspetti chiave

PRIMA APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO CONTABILE INTERNAZIONALE IFRS 9 “STRUMENTI FINANZIARI”

A partire dal 1 gennaio 2018, data di prima applicazione dell'IFRS 9 “Strumenti finanziari”, i valori patrimoniali presenti alla fine del precedente esercizio sono stati assoggettati a processi di riclassificazione e misurazione, previsti dal nuovo principio contabile, basate sulle modalità di gestione di tali attività finanziarie (Business Model) e sulle caratteristiche dei flussi di cassa contrattuali dello strumento finanziario; inoltre, per quanto riguarda la valutazione delle attività finanziarie diverse da quelle misurate al fair value con contropartita a conto economico, alla definizione di una nuova metodologia di determinazione delle rettifiche di valore (impairment) secondo il modello delle perdite attese (expected credit losses).

Come previsto dal principio contabile internazionale IAS 8 e dalle disposizioni contenute nel 5° aggiornamento della Circolare Banca d'Italia 262/2005, la Società ha fornito l'informativa in merito agli effetti che l'applicazione di tale nuovo principio contabile ha comportato sul patrimonio netto, evidenziando un incremento delle riserve di valutazione per circa Euro ... mila e la rilevazione di una riserva da FTA negativa per circa Euro mila, con un effetto complessivo netto, inclusivo dell'impatto fiscale, negativo per circa Euro mila.

Ai fini dell'attività di revisione, gli impatti della introduzione di tale nuovo principio contabile sono ritenuti significativi in considerazione delle complessità relative alla prima applicazione.

Procedure di revisione in risposta agli aspetti chiave

Le principali procedure di revisione effettuate in risposta agli aspetti chiave relativi all'applicazione dell'IFRS 9 hanno riguardato:

- Analisi delle procedure e dei processi relativi alla classificazione e alla misurazione delle attività finanziarie, con particolare riferimento alla definizione dei business model per la gestione degli strumenti finanziari e alle policy relative all'esame delle caratteristiche dei flussi di cassa degli strumenti finanziari (SPPI test);
- Analisi delle procedure e dei processi relativi al modello di impairment dei crediti, con particolare riferimento alla comprensione dei criteri di staging e alla determinazione del significativo incremento del rischio di credito per il passaggio da stage 1 a stage 2 e alla comprensione dei modelli utilizzati per la misurazione delle perdite attese ("Expected credit losses" o "ECL") e metodologie per la definizione dei parametri del modello di impairment (PD, LGD, EAD);
- Analisi delle procedure di quadratura e di verifica dei dati riportati nei prospetti di riconciliazione tra i dati di chiusura al 31 dicembre dell'ultimo bilancio approvato ed i dati di apertura al 1° gennaio 2018 del primo bilancio redatto in base all'IFRS 9;
- Analisi delle procedure di quadratura tra i dati presenti nei sistemi gestionali e le informazioni riportate nei prospetti di riconciliazione;
- Analisi dell'adeguatezza dell'informativa fornita in nota integrativa.

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea, nonché ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art.43 del D.Lgs.136/15 e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Gli amministratori sono responsabili per la valutazione della capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, nella redazione del bilancio d'esercizio, per l'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa in materia.

Gli amministratori utilizzano il presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio d'esercizio a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione della Società o per l'interruzione dell'attività o non abbiano alternative realistiche a tali scelte.

Il collegio sindacale ha la responsabilità della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della Società.

Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

I nostri obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio d'esercizio.

Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), abbiamo esercitato il giudizio professionale e abbiamo mantenuto lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile. Inoltre:

- abbiamo identificato e valutato i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; abbiamo definito e svolto procedure di revisione in risposta a tali rischi; abbiamo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- abbiamo acquisito una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- abbiamo valutato l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;

- siamo giunti ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, siamo tenuti a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del nostro giudizio. Le nostre conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- abbiamo valutato la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

Abbiamo comunicato ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile. Abbiamo fornito ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che abbiamo rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e abbiamo comunicato loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla nostra indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

Tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance, abbiamo identificato quelli che sono stati più rilevanti nell'ambito della revisione contabile del bilancio dell'esercizio in esame, che hanno costituito quindi gli aspetti chiave della revisione. Abbiamo descritto tali aspetti nella relazione di revisione.

Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014

L'assemblea degli azionisti della Banca XXX ci ha conferito in data ... l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio della Società per gli esercizi dal 31 dicembre ... al 31 dicembre

....

Dichiariamo che non sono stati prestati servizi diversi dalla revisione contabile vietati ai sensi dell'art. 5, par. 1, del Regolamento (UE) 537/2014 e che siamo rimasti indipendenti rispetto alla Società nell'esecuzione della revisione legale.

Confermiamo che il giudizio sul bilancio d'esercizio espresso nella presente relazione è in linea con quanto indicato nella relazione aggiuntiva destinata al collegio sindacale, nella sua funzione di Comitato per il controllo interno e la revisione legale, predisposta ai sensi dell'art. 11 del citato Regolamento.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art.14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10

Gli amministratori della Banca XXX sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della Banca XXX al 31 dicembre 2018, incluse la loro coerenza con il relativo bilancio d'esercizio e la loro conformità alle norme di legge.

Abbiamo svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio della Banca XXX al 31 dicembre e sulla conformità delle stesse alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A nostro giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della Banca XXX al 31 dicembre 2018 ed è redatta in conformità alle norme di legge.

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, non abbiamo nulla da riportare.

Lì,

YYY Spa

Socio

ISA 705 – Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente



ANDOC
ASSOCIAZIONE NAZIONALE
DOTTORI COMMERCIALISTI

26 novembre 2024



The better the question. The better the answer.
The better the world works.



***Oggetto, obiettivo e regole di applicazione del principio di
revisione internazionale ISA n.705***



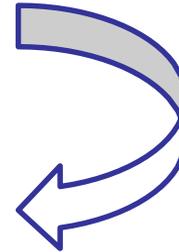
Il principio di revisione internazionale **ISA n.705**
Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente,
letto congiuntamente al principio di revisione internazionale
ISA n.200 *Obiettivi generali del revisore indipendente e*
svolgimento della revisione contabile,
tratta della **responsabilità del revisore** relativamente
all'emissione di una relazione sul bilancio di **giudizio**
con modifica. (v. §1)



ANDOC
ASSOCIAZIONE NAZIONALE
DOTTORI COMMERCIALISTI

Il presente principio di revisione
disciplina la **responsabilità del revisore**
relativamente all'emissione di una

relazione appropriata



nei casi in cui, nel formarsi un giudizio in conformità al
principio di revisione internazionale ISA n. 700, egli
concluda che *sia necessaria una modifica al suo giudizio*
sul bilancio. (v. §1)

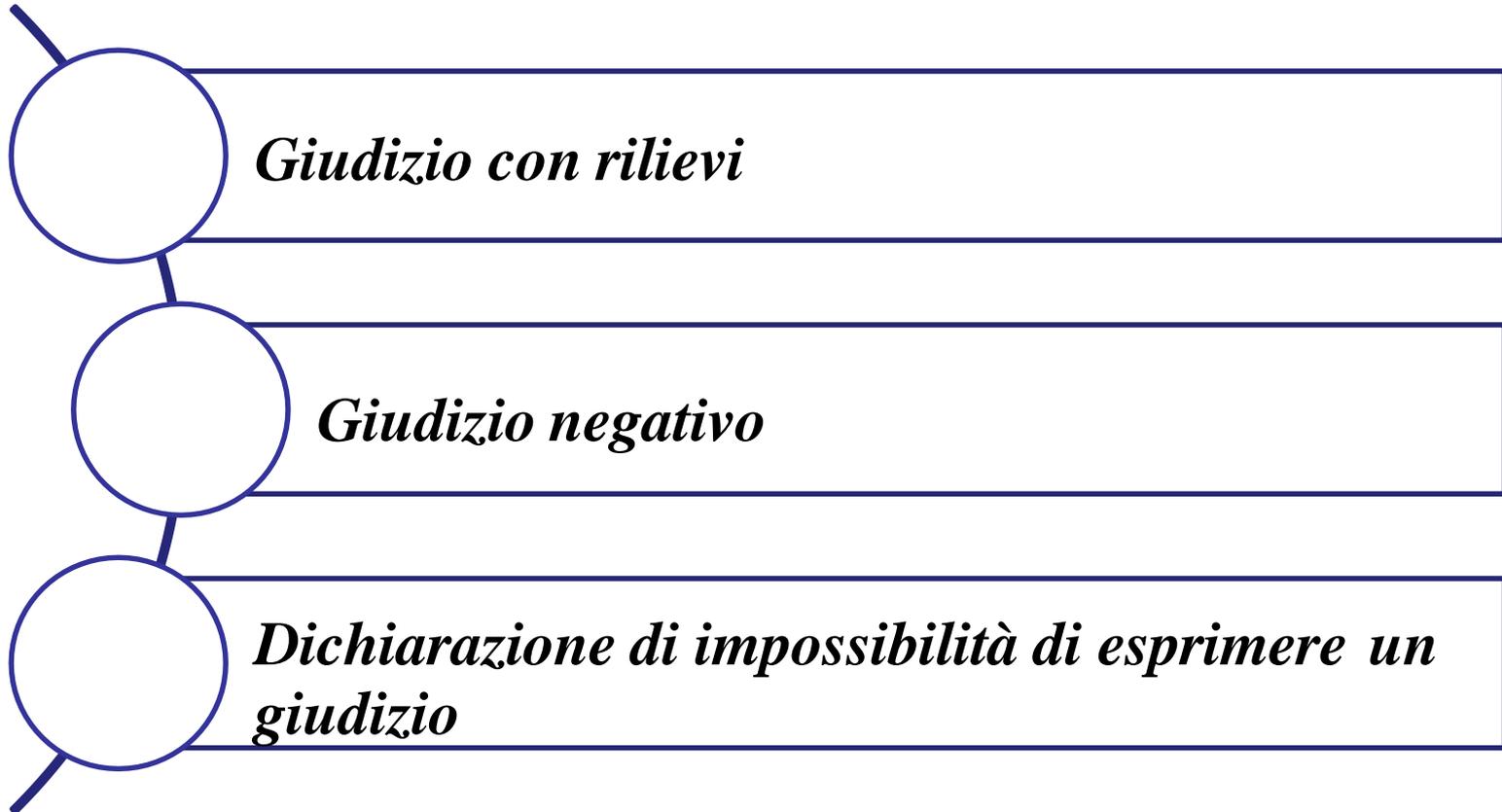


Il principio di revisione internazionale ISA n.705 stabilisce che il revisore è tenuto ad esprimere in modo chiaro ed appropriato un **giudizio con modifica** sul bilancio d'esercizio qualora si verifichi una delle seguenti due condizioni:

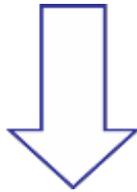
a) sulla base degli elementi probativi acquisiti durante l'attività di revisione si attesta che il bilancio contiene nel suo complesso **errori significativi**
(v. §§A2-A7)

b) non sono acquisibili **elementi probativi sufficienti ed appropriati** per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi
(v. §§A8-A12)

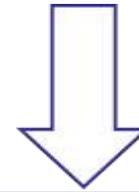
Il principio al revisore la possibilità di esprimere un *giudizio con modifica* sul bilancio secondo una delle seguenti **tre tipologie:** (v. §A1)



Al revisore spetta la facoltà di scegliere la **tipologia** più appropriata di *giudizio con modifica* sul bilancio da redigere attraverso un'indagine compiuta su una duplicità di fattori:



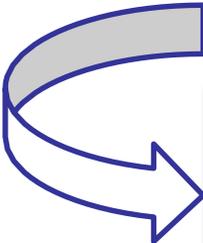
1) sulla **natura** della anomalia contenuta nel bilancio che dà origine alla necessità per il revisore di esprimere un giudizio con modifica



2) sul **giudizio** professionale espresso dal revisore circa la pervasività degli effetti dell'anomalia di bilancio che dà origine alla modifica

Le tre tipologie di giudizio con modifica (v. §2)

Secondo il principio di revisione internazionale ISA n. 705 i casi in cui il revisore è tenuto ad esprimere un **giudizio con rilievi** sul bilancio sono due, ovvero qualora il revisore :

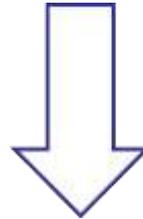


1)avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli **errori**, singolarmente o nel loro insieme, siano **significativi**, ma **non pervasivi**, per il bilancio;

2)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.

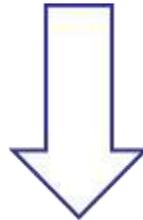


Secondo il principio di revisione internazionale ISA n.705 il revisore è tenuto ad esprimere un *giudizio negativo* sul bilancio qualora egli:



avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli **errori**, singolarmente o nel loro insieme, siano **significativi e pervasivi** per il bilancio.

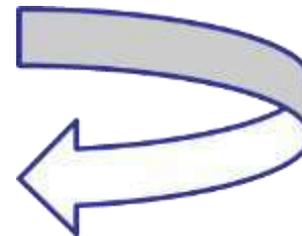
Il revisore, secondo le indicazioni contenute dal principio di revisione internazionale ISA n. 705, sarà tenuto a dichiarare *l'impossibilità di esprimere un giudizio* sul bilancio qualora:



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.

Il revisore, inoltre, sarà obbligato a dichiarare *l'impossibilità di esprimere un giudizio* qualora, in circostanze estremamente rare 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**.

In ciascuno dei tre casi su indicati il revisore è obbligato a intitolare la sezione contenente il giudizio:
Giudizio con rilievi, Giudizio negativo
o *Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.* (v. §§ A17-A19)



*L'attributo della «pervasività»
nella normativa di revisione internazionale*

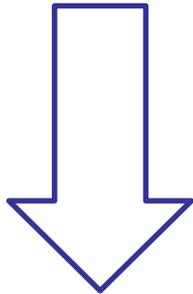
Pervasivo: termine utilizzato per descrivere gli effetti che gli errori individuati o i potenziali errori non ancora individuati (a causa dell'impossibilità di acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati) provocano sul bilancio. Si chiamano «*effetti pervasivi sul bilancio*» quelli che sulla base del giudizio professionale del revisore:

non si limitano a
specifici elementi,
conti o voci del
bilancio

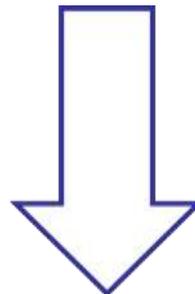
assumono importanza
fondamentale per la
comprensione del
bilancio stesso

rappresentano o
potrebbero
rappresentare una
parte sostanziale del
bilancio

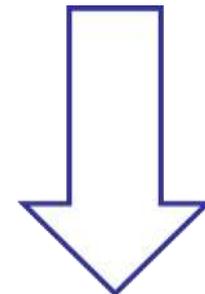
L'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, intesa anche come una *limitazione allo svolgimento di procedure di revisione*, può derivare da :



Circostanze fuori
dal controllo
dell'impresa



Circostanze relative
alla natura o alla
tempistica del lavoro
del revisore



Limitazioni
imposte dalla
direzione

Le circostanze fuori dal controllo dell'impresa includono, ad esempio, i casi in cui:

1) le registrazioni contabili dell'impresa siano andate parzialmente o integralmente **distrutte**

2) le registrazioni contabili di una componente significativa siano state **sequestrate** a tempo indeterminato da parte delle autorità competenti

Le ***circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro del revisore*** includono, ad esempio, i casi in cui:

- 1) 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;***
- 2) la tempistica del conferimento dell'incarico al revisore sia tale da non consentirgli di ***presenziare all'inventario delle rimanenze di magazzino;***
- 3) il revisore stabilisce che non sia sufficiente la sola applicazione di procedure di validità ma i ***controlli*** dell'impresa ***non sono efficaci.***

(v. §A12)

I casi di impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati derivanti da ***una limitazione*** allo svolgimento delle procedure di revisione ***imposta dalla direzione*** includono ad esempio:

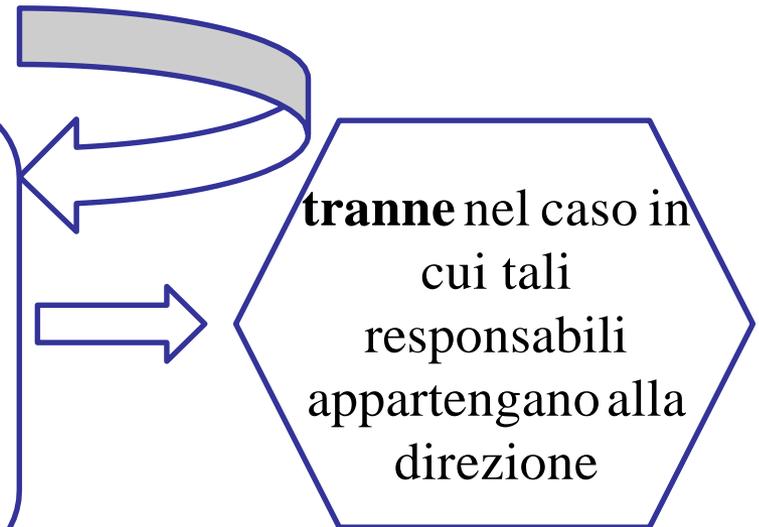
1) il caso in cui la direzione impedisca al revisore di presenziare agli ***inventari*** delle rimanenze di magazzino

2) il caso in cui la direzione impedisca al revisore di richiedere conferme esterne su specifici ***saldi contabili***

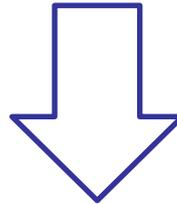
Conseguenze dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa di limitazioni imposte dalla direzione successivamente all'accettazione dell'incarico da parte del revisore (v. §A25)

Nei casi in cui, successivamente all'accettazione dell'incarico, il revisore venga a conoscenza del fatto che la direzione abbia imposto una ***limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione***, comportando la necessità di esprimere un *giudizio con rilievi* ovvero *dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio* sul bilancio, egli potrà chiedere alla direzione di rimuovere tale limitazione.

Se la direzione si rifiuta di rimuovere la limitazione, il revisore potrà **denunciare il fatto ai responsabili delle attività di Governance** e stabilire se adoperare metodi di revisione alternativi.



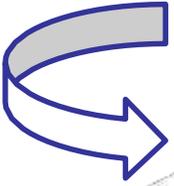
Quando il revisore conclude a seguito delle indagini compiute che i possibili effetti sul bilancio degli **eventuali errori non individuati**, a causa delle *limitazioni riscontrate nel processo di revisione*, potrebbero essere *significativi ma non pervasivi*, egli



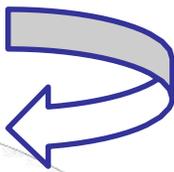
dovrà esprimere un *giudizio con rilievi*



Qualora, invece, il revisore concluda che i possibili effetti sul bilancio degli **eventuali errori non individuati** potrebbero essere *significativi e pervasivi*, così che l'espressione di un giudizio con rilievi non sarebbe adeguata per comunicare la gravità della situazione, egli deve:

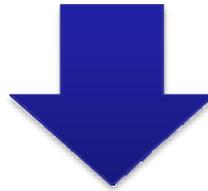


recedere dall'incarico di revisione, ove ciò sia fattibile e possibile con riferimento alle leggi ed ai regolamenti applicabili



dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, qualora non sia fattibile o possibile recedere dall'incarico prima di emettere la relazione di revisione

Se il revisore *recede dall'incarico* di revisione,
egli deve preventivamente comunicare
ai responsabili delle attività di Governance



gli aspetti riguardanti gli *errori identificati*
nel corso della revisione contabile
che avrebbero dato origine ad una *modifica al giudizio*.



Il principio di revisione internazionale ISA n.705 stabilisce che nei casi in cui il revisore consideri necessario esprimere un *giudizio negativo* oppure dichiarare *l'impossibilità di esprimere un giudizio* sul bilancio nel suo complesso

altrimenti quest'ultimo sarebbe in **contraddizione** con il giudizio negativo o con la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio del revisore

la relazione di revisione **non** deve includere un **giudizio senza modifica** su un singolo prospetto di bilancio o su uno o più specifici elementi, saldi o voci del bilancio.

Tabella sintetica delle tipologie di giudizi con modifica



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

Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica (v. §§A17-A26)

Giudizio con rilievi

Il revisore sarà tenuto a dichiarare verosimilmente che a suo giudizio..

«..nel caso di un quadro normativo basato sulla **corretta rappresentazione**, il bilancio fornisce una rappresentazione chiara, veritiera e corretta in conformità..»

«..nel caso di un quadro normativo basato sulla **conformità**, il bilancio è stato redatto in tutti gli aspetti significativi in conformità..»

i.e. «..ad eccezione degli effetti (o dei possibili effetti) di quanto descritto nel paragrafo *‘Elementi alla base del giudizio con rilievi’* ...» (v. §A20)

Giudizio negativo

Il revisore sarà tenuto a dichiarare che a suo giudizio..

«..nel caso di un quadro normativo basato sulla **corretta rappresentazione**, il bilancio non rappresenta correttamente, ovvero non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta.. in conformità al..»

«..nel caso di un quadro normativo basato sulla **conformità**, il bilancio non è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al..»

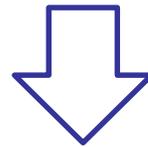
i.e. «..a nostro giudizio a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo '*Elementi alla base del giudizio negativo*'...il bilancio non rappresenta correttamente...»

Impossibilità di esprimere un giudizio

Il revisore sarà tenuto a dichiarare verosimilmente:

«A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo *‘Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio’* non siamo stati in grado di acquisire **elementi probativi sufficienti ed appropriati** su cui basare il nostro giudizio. Pertanto non esprimiamo un giudizio sul bilancio.»

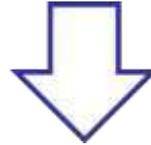
All'interno della relazione di *impossibilità di esprimere un giudizio* a causa dell'impossibilità di acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore sarà tenuto a:



**1) dichiarare che
non esprime un
giudizio sul bilanci**



2) dichiarare che,
a causa della rilevanza degli aspetti descritti
nella sezione “*Elementi alla base della dichiarazione
di impossibilità di esprimere un giudizio*”, **non è stato
in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed
appropriati su cui basare il proprio giudizio sul
bilancio**



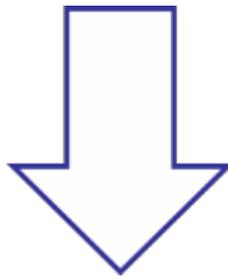
**3) rettificare la dichiarazione
che indica che il bilancio è stato oggetto
di revisione contabile, dichiarando che il revisore
è stato incaricato di svolgere la revisione
contabile del bilancio
(v. §24, ISA 700)**

***Elementi alla base del giudizio
(v. §§ 20, 21, 23, 27 ISA n.705)***

Nei casi in cui il revisore esprima un **giudizio con modifica** sul bilancio, oltre agli elementi specificamente richiesti dal principio di revisione internazionale ISA n.700 (v. § A21), egli dovrà:

- a) **rettificare** il titolo “*Elementi alla base del giudizio*” in “*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*”, come appropriato (v. §28);
- a) **includere** in tale sezione una descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica.

Laddove il revisore esprima un *giudizio con rilievi* o un *giudizio negativo*, egli deve rettificare la dichiarazione sul fatto se siano stati acquisiti gli elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio (v. §28d ISA n.700)



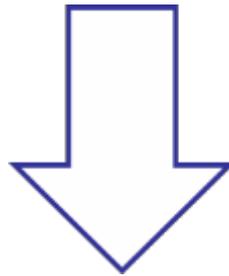
includendo le parole "**con rilievi**" o "**negativo**", come appropriato.

Laddove il revisore dichiara *l'impossibilità di esprimere un giudizio* sul bilancio, la relazione di revisione **non deve includere** gli elementi richiesti dai paragrafi **28 b) e 28 d)** del principio di revisione internazionale **ISA n. 700**.

Tali elementi sono:

- a) un **riferimento** alla sezione della relazione di revisione in cui vengono descritte le responsabilità del revisore;
- b) una **dichiarazione** sul fatto se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio.

Anche nel caso in cui il revisore abbia espresso un ***giudizio negativo*** o abbia dichiarato ***l'impossibilità di esprimere un giudizio*** sul bilancio, egli deve



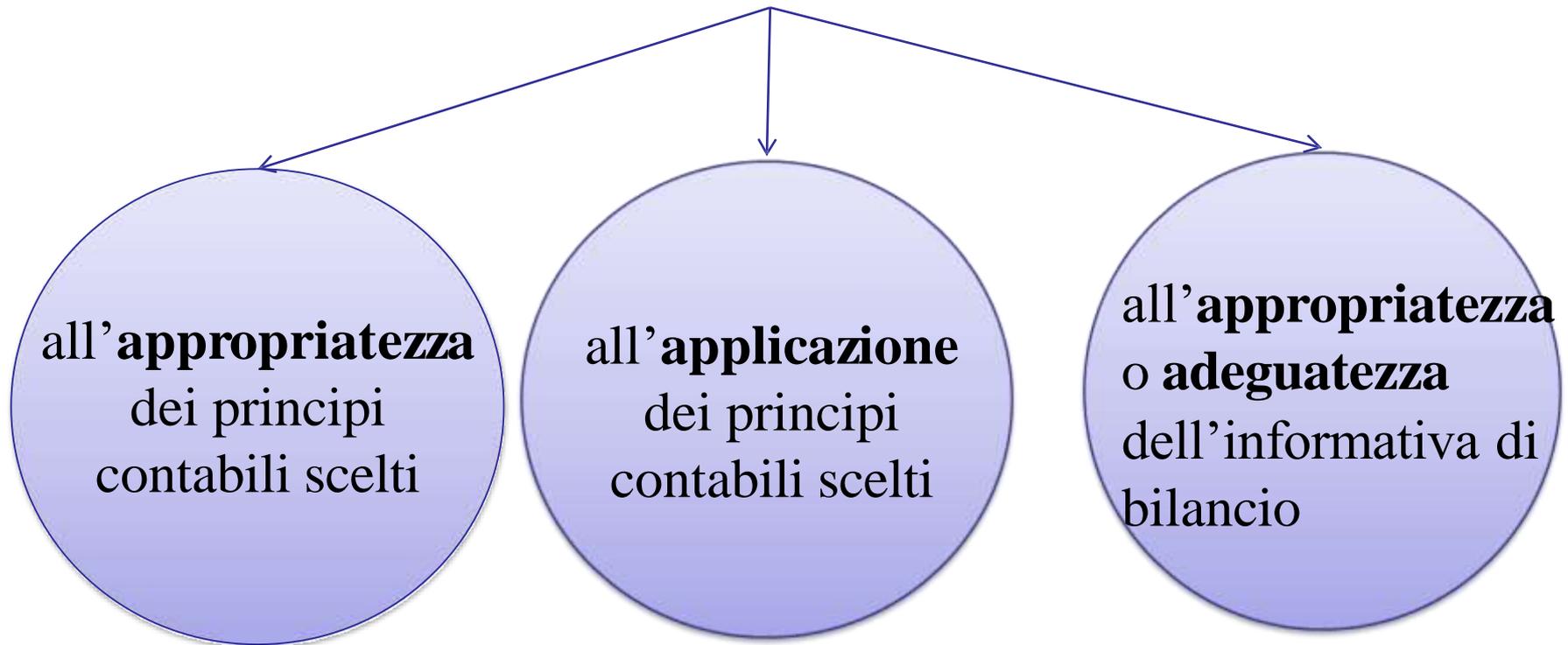
descrivere nella sezione '*Elementi alla base del giudizio*' le ragioni di **eventuali altri aspetti** a lui noti che avrebbero richiesto una modifica al giudizio ed i relativi effetti. (v. §A24)

*La significatività degli errori
nella normativa di revisione internazionale*

Quando un errore si dice «significativo» ?

Il principio di revisione internazionale ISA n.450 definisce l'errore come una **«differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile»**.

Di conseguenza, un ***errore significativo*** del bilancio può insorgere con riferimento:



Per quanto concerne l'**appropriatezza** dei principi contabili scelti dalla direzione, possono insorgere errori significativi in bilancio qualora:

i principi contabili scelti non siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

il bilancio, incluse le relative note, non rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da conseguire una corretta rappresentazione.

Per quanto concerne l'**applicazione** dei principi contabili scelti, è possibile che insorgano errori significativi in bilancio:

nel caso in cui la direzione non abbia applicato i principi contabili coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria, considerando anche la necessità di mantenere una coerenza tra diversi periodi amministrativi

in ragione delle modalità di applicazione dei principi contabili scelti (quale un errore involontario in fase di applicazione).

Per quanto concerne **l'appropriatezza o l'adeguatezza** dell'informativa di bilancio, è possibile che insorgano errori significativi nel bilancio qualora:

a) il bilancio non includa tutte le informazioni richieste dal quadro normativo sull'informaz. finanziaria applicabile

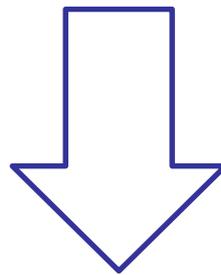
b) le informazioni contenute nel bilancio non siano presentate in conformità al quadro normativo sull'informaz. finanziaria applicabile

c) il bilancio non fornisca le informazioni necessarie per conseguire una corretta rappresentazione

Nei casi specifici in cui il bilancio contenga un **errore significativo** che attiene a **determinati importi di bilancio** (inclusa l’informativa di natura quantitativa contenuta nelle note al bilancio), il revisore dovrà includere nella sezione “*Elementi alla base del giudizio*”, una **descrizione** e, ove fattibile, una **quantificazione degli effetti economici, patrimoniali e finanziari dell’errore**.

Qualora non sia fattibile quantificare tali effetti, il revisore dovrà dichiarare tale circostanza nella medesima sezione. (v. §A22 ISA 700)

Qualora il bilancio contenga, invece, un ***errore significativo*** che attiene alle **informazioni di natura descrittiva**, il revisore deve includere, nella sezione “*Elementi alla base del giudizio*” una spiegazione



sui ***motivi*** per cui le informazioni di bilancio sono errate.

Nei casi in cui bilancio contenga un ***errore significativo*** che attiene alla ***mancata presentazione di informazioni obbligatorie***, il revisore deve:

- a) **discutere** con i responsabili delle attività di Governance sulla mancata presentazione di tali informazioni;
- b) **descrivere** nella sezione “Elementi alla base del giudizio” la natura delle informazioni omesse;
- c) laddove non sia vietato da leggi o regolamenti, **includere** le informazioni omesse, sempre che ciò sia fattibile e che il revisore abbia acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati sulle informazioni omesse. (v. §A23)

*Descrizione delle responsabilità del revisore
per la revisione contabile del bilancio
laddove dichiarati l'impossibilità di esprimere un giudizio*

L'impossibilità di esprimere un giudizio,

sorta a causa dell'assenza di elementi probativi sufficienti ed appropriati, comporta la **rettifica della descrizione delle responsabilità del revisore** richiesta dai paragrafi 38-40 del principio di revisione internazionale ISA n.700, includendo soltanto quanto segue (v. §A25):

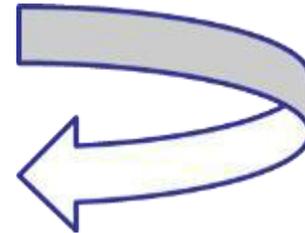
- a) una dichiarazione sul fatto che la responsabilità del revisore consiste nello svolgimento della revisione contabile del bilancio dell'impresa in conformità ai principi ISA e nell'emissione della relazione di revisione;

- b) una dichiarazione sul fatto che, tuttavia, a causa della rilevanza degli aspetti descritti nella sezione *“Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”*, egli non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio;
- c) una dichiarazione sull'indipendenza del revisore in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e indipendenza applicabili alla revisione richiesta dall'ISA n.700.

***Relazioni di comunicazione con i responsabili delle attività
di Governance (v. §A27)***

Se il revisore prevede di esprimere un **giudizio con modifica** nella relazione di revisione

egli deve comunicare ai responsabili delle attività di Governance **le circostanze** da cui deriva la modifica e **la formulazione** che si propone di utilizzare nella relazione di revisione per tale modifica.



La *comunicazione ai responsabili delle attività di Governance* in merito alle circostanze che comportano un *giudizio con modifica* consente:

al revisore di avvisare i responsabili di Governance delle **ragioni** e dell'**oggetto** del giudizio con modifica

al revisore di **condividere** con i responsabili di Governance la natura del disaccordo con la direzione

ai responsabili di Governance di **fornire spiegazioni** ed informazioni ulteriori al revisore sulle problematiche riscontrate

Data di entrata in vigore (v. §3)

Per le *società diverse dagli EIP (enti di interesse pubblico)* il presente principio di revisione internazionale ISA n.705 entra in vigore per compiere le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente. È consentita l'applicazione anticipata per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016.

Per gli *EIP* il principio entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016 o successivamente.

***ESEMPIO di una NUOVA tipologia
di Giudizio con Modifica***

***Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene un
giudizio con rilievi dovuto ad un errore significativo***

1) Il Revisore dichiara l'esistenza di un Giudizio con rilievi

«..[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società), costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa][, dal conto economico], dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

A [mio][nostro] giudizio, **ad eccezione degli effetti di quanto descritto nella sezione «Elementi alla base del giudizio con rilievi» della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta** della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e a (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)]..».

2) Il revisore esprime quali sono gli elementi alla base della redazione di un giudizio con rilievi

«..Le rimanenze di magazzino della Società sono iscritte nella situazione patrimoniale-finanziaria per un importo di xxx. **Gli amministratori non hanno valutato le rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo ma unicamente al costo**; ciò costituisce una deviazione dagli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea. Le registrazioni della Società indicano che qualora gli amministratori avessero valutato le rimanenze di magazzino al minore tra il costo e il loro valore netto di realizzo, **sarebbe stato necessario svalutare le stesse per un importo di xxx**. Conseguentemente, il costo del venduto sarebbe stato superiore di xxx, e le imposte sui redditi, l'utile netto ed il patrimonio netto sarebbero stati inferiori rispettivamente di xxx, di xxx e di xxx..».

3) Si esplicitano la normativa ISA ITALIA, LE RESPONSABILITA' E L'INDIPENDENZA DEL REVISORE

«..[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile **in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)**. Le [mie][nostre] **responsabilità ai sensi di tali principi** sono ulteriormente descritte nella sezione Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d'esercizio della presente relazione. [Sono indipendente][**Siamo indipendenti**] rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. [Ritengo][Riteniamo] di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio con rilievi»

ISA 706 – Richiami d’informativa e paragrafi ed altri aspetti nella relazione del revisore indipendente



ANDOC
ASSOCIAZIONE NAZIONALE
DOTTORI COMMERCIALISTI

26 novembre 2024



The better the question. The better the answer.
The better the world works.

ISA ITALIA 706 - RICHIAMO DI INFORMATIVA E ALTRI ASPETTI

Trattasi di comunicazioni ulteriori che il revisore inserisce nella relazione di revisione qualora egli consideri necessario:

a) 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 (**Richiamo di informativa**);

ovvero

b) richiamare l'attenzione degli utilizzatori 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 (**Altri aspetti**).

ISA ITALIA 706 - RICHIAMO DI INFORMATIVA ED ALTRI ASPETTI

Richiamo di informativa

Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto oggetto di appropriata 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.

Altri aspetti

Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto diverso da quelli 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.

ISA ITALIA 706 - RICHIAMO DI INFORMATIVA ED ALTRI ASPETTI

Quando fare un richiamo di informativa?

- Come indicato dalla stessa **espressione «richiamo di informativa»**, il richiamo d’informativa deve riferirsi unicamente a informazioni e aspetti oggetto di informativa nel bilancio. Il richiamo di informativa deve anche specificare dove l’aspetto viene presentato in bilancio.
- Il revisore può inserire nella relazione di revisione un richiamo d’informativa **a condizione** che abbia acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al fatto che tale aspetto **non sia significativamente errato** nel bilancio.
- L’espressione di un richiamo di informativa **non influisce** sul giudizio del revisore, il quale risulta essere comunque **positivo**.
- L’aspetto inserito in richiamo di informativa non può essere un aspetto chiave della revisione da comunicare nella relazione di revisione secondo il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. **701**.

ISA ITALIA 706 - RICHIAMO DI INFORMATIVA E ALTRI ASPETTI

Esempi di Richiami di informativa:

- un'incertezza relativa all'esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte dell'autorità di vigilanza;
- un'operazione fuori dal normale contesto societario – fusioni, scissioni ecc.;
- un evento successivo significativo intervenuto tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione;
- una grave catastrofe che abbia avuto, o continui ad avere, un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa;
- Incertezze (significative o non significative) sulla continuità aziendale.

ISA ITALIA 706 - RICHIAMO DI INFORMATIVA E ALTRI ASPETTI

Quando inserire un paragrafo relativo ad altri aspetti?

A condizione che:

- ciò non sia vietato da leggi o regolamenti;
- l'aspetto inserito nel paragrafo «Altri aspetti» non può essere un aspetto chiave della revisione da comunicare nella relazione di revisione secondo il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. **701**.

Il revisore deve inserire tale paragrafo immediatamente dopo il paragrafo contenente il giudizio e l'eventuale richiamo di informativa, ovvero collocarlo in altra parte della relazione di revisione qualora il suo contenuto sia pertinente alla sezione della relazione relativa agli altri obblighi di reportistica del revisore.

ISA ITALIA 706 - RICHIAMO DI INFORMATIVA E ALTRI ASPETTI (ISA 706)

Esempi di paragrafi relativi ad Altri aspetti:

- il bilancio del precedente esercizio è stato sottoposto a revisione contabile da parte di altro revisore;
- il bilancio del precedente esercizio non è stato sottoposto a revisione contabile;
- Direzione e coordinamento effettuata da una società per la quale non si è revisori;
- Errori che hanno comportato una modifica del comparativo.

ISA ITALIA 706 - RICHIAMO DI INFORMATIVA E ALTRI ASPETTI (ISA 706)

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

Se il revisore prevede di inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti, egli deve comunicare ai responsabili delle attività di governance tale sua intenzione nonché la formulazione di tale paragrafo.