

## REVISIONE LEGALE 2023

### ISA Italia 706

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

**ELISABETTA C. FORNI - FRANCESCO CUZZOLA**

21 giugno 2023

# Oggetto ed obiettivo

## – **Oggetto**

- Ulteriori comunicazioni che il revisore può veicolare nella propria relazione di revisione qualora lo ritenga necessario secondo il proprio giudizio professionale.

## – **Obiettivo del revisore:** è quello di richiamare l'attenzione degli utilizzatori attraverso una chiara ed ulteriore comunicazione nella relazione di revisione, su:

- aspetti appropriatamente presentati o oggetto di appropriata informativa nel bilancio da parte della direzione, che rivestono un'importanza tale da risultare fondamentali per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori (**Richiami di informativa**)
- aspetti diversi dai precedenti che sono rilevanti ai fini della comprensione della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione da parte di tali utilizzatori (**Altri aspetti**).

## – **Comunicazioni:** 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.

# Richiami di informativa

## – **Caratteristiche:**

- aspetto che riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio
- deve riferirsi ad informazioni presentate o oggetto di informativa nel bilancio
- non può includere aspetti per cui sia necessario esprimere un giudizio con modifica
- non può includere aspetti identificati come un elemento chiave della revisione.

## – **Effetti sulla relazione:**

- sezione separata con indicazione di un titolo appropriato che comprenda la terminologia 'Richiamo d'informativa'
- includere un chiaro riferimento all'aspetto da evidenziare ed alla relativa collocazione in bilancio
- indicare che il giudizio del revisore non include uno specifico rilievo riferito all'aspetto oggetto di richiamo.

# Richiami di informativa (continua)

## – Possibili casistiche:

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

## – Non sostituisce:

- un giudizio con modifica
- l'informativa di bilancio
- un giudizio che deve tener conto di quanto previsto dall'ISA 570 (*continuità aziendale*).

# Richiami di informativa (continua)

- Interazione con altri ISA:
  - ISA Italia 560: Effetti derivanti da una modifica al bilancio, su cui il revisore abbia già emesso relazione, apportata in conseguenza di un evento successivo
  - ISA 800: La relazione di revisione su un bilancio redatto per scopi specifici.
- Collocazione del richiamo di informativa:
  - successivamente al paragrafo 'Elementi alla base del giudizio'
  - in caso di presenza del paragrafo 'Aspetti chiave della revisione' il richiamo di informativa potrà essere aggiunto sia prima che dopo tale sezione, in funzione della rilevanza delle informazioni riportate.

# Richiami di informativa (continua)

## – Esempi:

- Richiamiamo l'attenzione sulla nota X del bilancio che descrive l'incertezza relativa all'esito dell'azione legale intentata nei confronti della Società ABC...Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.
- Richiamiamo l'attenzione sulla nota X del bilancio che descrive gli effetti di un incendio negli impianti di produzione della Società ...Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.
- Richiamiamo l'attenzione a quanto riportato dagli amministratori nella nota X del bilancio [d'esercizio] [consolidato], in merito alla riesposizione di alcuni dati comparativi relativi all'esercizio precedente, rispetto ai dati precedentemente presentati, in conseguenza di quanto richiesto dall'IFRS 3 ('Aggregazioni aziendali') a seguito dell'allocazione in via definitiva del fair value delle attività identificabili acquisite e delle passività identificabili assunte riferite all'acquisizione del controllo di xxx. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.

# Richiami di informativa (continua)

## – Esempi:

### **Richiamo di informativa**

La Società ha chiuso l'esercizio al 31 dicembre 2022 consuntivando una perdita pari €3.564.652 e presenta, alla medesima data, un patrimonio netto negativo pari ad €433.123, trovandosi pertanto nella fattispecie prevista dall'art. 2447 del Codice Civile.

Si richiama l'attenzione su quanto riportato dagli Amministratori nel paragrafo "Postulati generali di redazione del bilancio" della nota integrativa con riferimento all'adozione dei provvedimenti di cui all'art. 2447 del Codice Civile anche ai sensi dell'art. 6, comma 1, del Decreto Legge n. 23 dell'8 aprile 2020 e successive modificazioni, che, in alternativa all'immediata riduzione del capitale sociale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, prevede il rinvio di tali decisioni fino all'Assemblea che approva il bilancio del quinto esercizio successivo alla emersione di tali perdite.

Il nostro giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tale aspetto.

### **Richiamo di informativa**

La Società ha chiuso gli esercizi 2020 e 2021 consuntivando perdite pari rispettivamente ad €1.208.398 ed €1.764.874 e presenta al 31 dicembre 2021 un patrimonio netto pari ad €158.258, trovandosi pertanto nella fattispecie prevista dall'art. 2446 del Codice Civile.

Richiamiamo l'attenzione sull'informativa fornita dagli Amministratori nella nota integrativa, al paragrafo "Postulati generali di redazione del bilancio" in merito alla fattispecie di cui all'art. 2446 del Codice Civile nella quale la Società versava al 31 dicembre 2021, nonché alle valutazioni degli Amministratori circa l'adeguatezza del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio.

Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.

### **Richiamo di informativa - Criteri di redazione e limitazione alla distribuzione e all'utilizzo**

Richiamiamo l'attenzione alle note [esplicative][illustrative] al [specificare l'oggetto della revisione] che descrivono i criteri di redazione. Il [specificare l'oggetto della revisione] è stato redatto per [specificare le finalità per cui l'oggetto della revisione è stato predisposto]. Di conseguenza il [specificare l'oggetto della revisione] può non essere adatto per altri scopi. La nostra relazione viene emessa solo per Vostra informazione e non potrà essere utilizzata per altri fini né divulgata a terzi, in tutto o in parte[.], ad eccezione di [adattare alle circostanze]]. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.

### **Richiamo di informativa - Criteri di redazione e limitazione alla distribuzione ed all'utilizzo**

Richiamiamo l'attenzione alle note [esplicative][illustrative] al Prospetto che descrivono i criteri di redazione. Il Prospetto è stato redatto per le finalità descritte nel primo paragrafo. Di conseguenza il Prospetto può non essere adatto per altri scopi. La nostra relazione non potrà essere utilizzata per altri fini né divulgata a terzi, in tutto o in parte, ad eccezione delle Autorità competenti. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi in relazione a tale aspetto.

### **Altri aspetti**

In conformità a quanto previsto dall'art. 1, comma 205, della Legge n. 160 del 27 dicembre 2019, il nostro incarico ha comportato la verifica dell'effettivo sostenimento delle spese considerate ammissibili dalla ABC [S.p.A.][S.r.l.] e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile da essa predisposta.

# Altri aspetti

## – **Caratteristiche:**

- aspetto rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione
- non può includere aspetti per cui sia necessario esprimere un giudizio con modifica
- non può includere aspetti la cui comunicazione sia vietata da leggi o regolamenti (per esempio in materia di riservatezza delle informazioni)
- non può includere informazioni che è previsto siano fornite dalla direzione.

## – **Effetti sulla relazione:**

- sezione separata con indicazione di un titolo appropriato che comprenda la terminologia 'Altri aspetti'.

# Altri aspetti (continua)

## – Possibili casistiche:

- altri aspetti rilevanti ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile
- altri aspetti rilevanti ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione
- emissione di relazione di revisione su più bilanci
- limitazioni alla distribuzione o all'utilizzo della relazione di revisione.

## – Collocazione degli 'Altri aspetti':

- immediatamente dopo il paragrafo 'Elementi alla base del giudizio' e l'eventuale richiamo di informativa
- se pertinente ad altri obblighi di reportistica assolti nella relazione di revisione, il paragrafo relativo ad altri aspetti può essere inserito nella sezione 'Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari'.

# Altri aspetti (continua)

- Interazione con altri ISA:
  - ISA Italia 560: effetti derivanti da una modifica al bilancio, su cui il revisore abbia già emesso relazione, apportata in conseguenza di un evento successivo
  - ISA Italia 710: il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore o non sia stato oggetto di revisione contabile
  - ISA Italia 720: incoerenze significative relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio.

# Altri aspetti (continua)

## – Esempi:

- *Dati corrispondenti*

Il bilancio d'esercizio [consolidato] della Società ABC S.p.A. [del gruppo ABC] per l'esercizio chiuso al [gg][mm][aa-1] è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che, il [data relazione di revisione altro revisore], ha espresso un giudizio senza modifica su tale bilancio. Oppure ha espresso un giudizio con rilievi su tale bilancio a causa della mancata svalutazione della partecipazione XYZ secondo quanto previsto dalle norme di legge italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio/dagli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea.

- *Direzione e coordinamento*

La società, come richiesto dalla legge, ha inserito nelle note illustrative [nella nota integrativa] i dati essenziali dell'ultimo bilancio della società che esercita su di essa l'attività di direzione e coordinamento. Il giudizio sul bilancio di ABC S.p.A. non si estende a tali dati.

# Altri aspetti (continua)

## – Esempi:

### *Altri aspetti - Riemissione della relazione di revisione*

La presente relazione sostituisce quella da noi emessa in data 14 giugno 2022 sul bilancio d'esercizio predisposto dal Consiglio di Amministrazione in data 27 maggio 2022 e non ancora approvato dall'Assemblea dei Soci, ancorché il nostro giudizio professionale rimanga invariato.

La riemissione si è resa necessaria a seguito dell'approvazione, in data 26 settembre 2022, di un nuovo progetto di bilancio d'esercizio da parte del Consiglio di Amministrazione della Società da sottoporre all'approvazione dell'Assemblea dei Soci, come indicato dagli Amministratori nel paragrafo "Informazioni sui fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio" della nota integrativa.

Come descritto nel citato paragrafo della nota integrativa, le variazioni apportate al progetto di bilancio approvato dal Consiglio di Amministrazione il 26 settembre 2022 hanno riguardato le voci "Crediti verso clienti", "Ricavi delle vendite e delle prestazioni", "Altri ricavi e proventi" e "Svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide" con i relativi effetti patrimoniali, economici e fiscali, e la relativa informativa.

### *Altri aspetti*

La presente relazione non è emessa ai sensi di legge stante il fatto che la Società non era obbligata alla revisione legale ai sensi del D.Lgs. 39/10 con riferimento all'esercizio chiuso al [gg][mm][aa]. Il nostro incarico non ha pertanto comportato lo svolgimento delle procedure di revisione finalizzate alla verifica della regolare tenuta della contabilità sociale previste dal principio di revisione SA Italia 250B.

### *Altri aspetti*

La presente relazione non è emessa ai sensi di legge stante il fatto che il bilancio consolidato del Gruppo [redacted] è stato redatto a titolo volontario dagli Amministratori della [redacted] S.r.l.; conseguentemente esso non è stato assoggettato agli obblighi di deposito e pubblicazione previsti dal D.Lgs. 127/91. Il nostro incarico non ha pertanto comportato lo svolgimento delle procedure di revisione finalizzate all'espressione del giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e) del D.Lgs. 39/10 previste dal principio di revisione SA Italia 720B.

### *Altri aspetti - Informazioni comparative*

Come indicato nella nota illustrativa n. 1.2, il bilancio consolidato al 31 dicembre 2022 rappresenta il primo bilancio consolidato del Gruppo [redacted].

I dati dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2021, presentati ai soli fini comparativi, derivano dal bilancio consolidato al 31 dicembre 2021 della società incorporata [redacted], precedentemente assoggettato a revisione contabile da parte di un altro revisore che, in data [redacted], ha espresso un giudizio senza rilievi su tale bilancio.



## REVISIONE LEGALE 2023

# ISA Italia 710 'Informazioni comparative - dati corrispondenti e bilancio comparativo'

**ELISABETTA C. FORNI - FRANCESCO CUZZOLA**

21 giugno 2023

# Informazioni comparative

Due diversi approcci dipendenti dal quadro normativo:

- **dati corrispondenti:** le informazioni comparative sono destinate ad essere lette in relazione al periodo amministrativo in esame. Il giudizio del revisore sul bilancio riguarda unicamente il periodo amministrativo in esame (**in linea con la normativa italiana**)
- **bilancio comparativo:** le informazioni comparative hanno un contenuto comparabile a quello del periodo amministrativo in esame e il giudizio del revisore riguarda ciascun periodo amministrativo per il quale il bilancio è presentato.

# Informazioni comparative - procedure di revisione

- Valutare la **concordanza** degli importi e delle altre informazioni con quelle del periodo amministrativo precedente (oppure, ove appropriato, **rideterminazione**).
- Valutare l'**uniformità** dei **principi contabili** utilizzati per le informazioni comparative oppure il corretto trattamento dei dati e dell'informativa in caso di cambiamento.
- Svolgere procedure di revisione ulteriori su eventuali **errori significativi** nelle informazioni comparative di cui si venga a conoscenza (applicazione ISA Italia 560).
- Ottenere **attestazioni scritte** su ciascun periodo oggetto del giudizio di revisione. Attestazioni specifiche su eventuali correzioni di errori significativi nelle informazioni comparative.

# Relazione - riferimento ai dati corrispondenti

- La relazione di revisione relativa al periodo precedente contiene **un giudizio modificato**, l'oggetto della modifica non è stato risolto; il revisore deve esprimere un giudizio con modifica sul bilancio del periodo amministrativo in esame.
- Il bilancio del periodo amministrativo precedente, sul quale è stato emesso un **giudizio senza modifica**, contiene un **errore significativo**, i **dati corrispondenti non** sono stati correttamente **rideterminati** ovvero **non** è stata fornita **informativa appropriata**; il revisore esprime, sul bilancio in esame, un **giudizio con rilievi** ovvero un **giudizio negativo**, con riferimento ai dati corrispondenti in esso contenuti.
- Il bilancio del periodo amministrativo precedente contenente errori non è stato rettificato, la relazione di revisione non è stata riemessa ma **i dati corrispondenti sono stati correttamente rideterminati ovvero ne è stata data informativa appropriata**; la relazione di revisione può includere un **richiamo d'informativa**.

# Paragrafo della relazione relativo ad altri aspetti

- **Cambio di revisore:** 1) dichiarare che il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore; 2) riportare la tipologia di giudizio espresso dal precedente revisore e relative motivazioni (se modificato); 3) riportare la data della relazione.
- **Bilancio precedente non sottoposto a revisione:** dichiarare che i dati corrispondenti non sono stati sottoposti a revisione contabile.

**Attenzione!** la dichiarazione non esime il revisore dall'**obbligo** di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che i **saldi di apertura** non contengano errori che influiscano significativamente sul bilancio del periodo amministrativo in esame.

# REVISIONE LEGALE 2023

## ISA Italia 720

**'Le responsabilità del revisore relativamente alle  
altre informazioni presenti in documenti che  
contengono il bilancio oggetto di revisione contabile  
e la relativa relazione di revisione'**

**ELISABETTA C. FORNI - FRANCESCO CUZZOLA**

# Le 'altre informazioni'

- Informazioni **finanziarie** e **non finanziarie** (diverse dal bilancio e dalla relazione di revisione) incluse per **legge**, per **regolamento** o per consuetudine in un **documento che contiene il bilancio** oggetto di revisione contabile e la relativa relazione di revisione (ISA 720p5a), quali ad esempio le relazioni finanziarie annuali.
- Esempi di 'altre informazioni' (ISA 720pA3):
  - Una relazione della direzione o dei responsabili dell'attività di governance sull'andamento della gestione: aspetto trattato da **SA Italia 720B**
  - Una sintesi dei principali dati economico-finanziari
  - I dati riguardanti la forza lavoro
  - I piani d'investimento
  - Gli indici di bilancio
  - I nomi dei dirigenti e degli amministratori
  - Una sintesi dei dati trimestrali.
- Comunicati stampa o lettere di trasmissione, informazioni contenute nelle indicazioni degli analisti finanziari, informazioni contenute sul sito web dell'impresa non costituiscono 'altre informazioni' (ISA 720pA4).

# Responsabilità, obiettivo, definizioni

- **Responsabilità:** in assenza di apposite regole nelle particolari circostanze dell'incarico, **il giudizio del revisore non riguarda le altre informazioni e il revisore non ha una responsabilità specifica nel determinare se tali informazioni siano state formulate in modo appropriato** (ISA 720p1).
- **Obiettivo:** il revisore **tuttavia**, legge criticamente le altre informazioni in quanto la **credibilità del bilancio** oggetto di revisione e conseguentemente della relazione del revisore potrebbe essere inficiata da incoerenze significative tra il bilancio e le altre informazioni (ISA 720p1).
- **Incoerenza** - Altre informazioni che contraddicono le informazioni contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile. Una **incoerenza significativa** può far sorgere dei dubbi sulle conclusioni di revisione tratte dagli elementi probativi acquisiti in precedenza ed, eventualmente, sugli elementi a supporto del giudizio del revisore sul bilancio (ISA 720p5b).
- **Errore** nella rappresentazione dei fatti - Altre informazioni che non sono riferite al contenuto del bilancio oggetto di revisione, formulate o rappresentate in modo non corretto. Un **errore significativo** nella rappresentazione dei fatti può inficiare la credibilità del documento che contiene il bilancio oggetto di revisione contabile (ISA 720p5c).

# Le procedure di revisione

- Il revisore deve **leggere criticamente** le altre informazioni per identificare eventuali incoerenze significative rispetto al bilancio oggetto di revisione contabile (ISA 720p6). Il paragrafo 7 ricorda che è bene ottenere le altre informazioni prima della data della relazione di revisione.

# In caso di incoerenze significative

- In presenza di incoerenze significative, valutare se è necessario modificare:
  - il bilancio
  - le altre informazioni.
- Incoerenze significative identificate **PRIMA** dell'**emissione della relazione di revisione**:
  - modifiche richieste al **bilancio**, la direzione si rifiuta di effettuarle: giudizio con modifica ai sensi dell'ISA Italia 705 - Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente
  - modifiche richieste alle **altre informazioni**, la direzione si rifiuta di effettuarle:
    - Obbligo di comunicazione ai responsabili dell'attività di governance (ISA 260p13)
      - inserimento di un **paragrafo tra gli 'altri aspetti'** che illustra l'incoerenza significativa ai sensi dell'ISA Italia 706 - Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente
      - non rilasciare la propria relazione. Tale fattispecie non è ammessa in caso di revisione legale ex D.Lgs. n. 39/2010
      - recedere dall'incarico, ove consentito da leggi e regolamenti applicabili. Si ricorda che le divergenze di opinioni in merito ad un trattamento contabile o a procedure di revisione non costituiscono giusta causa di revoca dell'incarico di revisione legale (cfr. Decreto MEF n. 261/2012).

# In caso di incoerenze significative (continua)

- Incoerenze significative identificate **DOPO l'emissione della relazione di revisione**:
  - modifiche al bilancio: occorre seguire le regole dell'ISA Italia 560 - Eventi successivi, paragrafi 10-17
  - modifiche richieste alle **altre informazioni**, la **direzione acconsente** ad effettuarle: il revisore deve verificare le procedure poste in essere dalla direzione per assicurarsi che tutti i destinatari del bilancio, della relazione di revisione e delle altre informazioni già pubblicati siano informati delle modifiche
  - modifiche richieste alle **altre informazioni**, la **direzione si rifiuta** di effettuarle:
    - obbligo di comunicazione ai responsabili dell'attività di *governance* (ISA 260p13)
    - intraprendere ulteriori azioni appropriate (i.e. acquisizione di un parere del proprio consulente legale).

# In caso di errori significativi

- In caso di **errori significativi** nella rappresentazione dei fatti il revisore deve:
  - **discutere** tale aspetto con la direzione
  - nel caso in cui, dopo la discussione, il revisore ritenga che permanga l'errore significativo, deve richiedere alla direzione di **consultare un soggetto terzo qualificato**, ad esempio un proprio consulente legale, il revisore deve tenere in considerazione il parere ricevuto
  - se il revisore conclude che l'**errore significativo permane** e la direzione si rifiuta di correggerlo, egli deve:
    - comunicarlo ai responsabili dell'attività di *governance* (ISA 260p13)
    - intraprendere ulteriori azioni appropriate (i.e. acquisizione di un parere da parte del revisore del proprio consulente legale).