

**PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA) 706
RICHIAMI D'INFORMATIVA E PARAGRAFI RELATIVI AD ALTRI
ASPETTI NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE**

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva)

Indice

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale	1-2
Data di entrata in vigore	3
Obiettivo	4
Definizioni	5
Regole	
Richiami di informativa contenuti nella relazione di revisione	6-7
Paragrafi relativi ad altri aspetti contenuti nella relazione di revisione ..	8
Comunicazione con i responsabili delle attività di governance	9
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Richiami di informativa nella relazione di revisione	A1-A4
Paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione di revisione	A5-A11
Comunicazione con i responsabili delle attività di governance	A12
Appendice 1: Elenco dei principi di revisione internazionali contenenti regole in merito ai richiami di informativa	
Appendice 2: Elenco dei principi di revisione internazionali contenenti regole in merito ai paragrafi relativi ad altri aspetti	
Appendice 3: Esempio di relazione di revisione che include un richiamo d'informativa	

Il principio di revisione internazionale n. 706 “Richiami d’informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale

1. Il presente principio di revisione tratta delle 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; 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.
2. Le Appendici 1 e 2 identificano quei principi di revisione che contengono specifiche regole che richiedono al revisore di inserire nella relazione di revisione richiami d'informativa o paragrafi relativi ad altri aspetti. In tali circostanze, si applicano le regole del presente principio di revisione relativamente alla forma e alla collocazione di tali paragrafi.

Data di entrata in vigore

3. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva.

Obiettivo

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

Definizioni

5. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:
 - a) Richiamo di informativa – Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto appropriatamente presentato o 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.
 - b) Paragrafo relativo ad altri aspetti – Un paragrafo inserito nella relazione di revisione che fa riferimento ad un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il giudizio professionale del revisore, è rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.

Regole

Richiami di informativa contenuti nella relazione di revisione

6. Qualora il revisore consideri necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori su un aspetto presentato o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il suo giudizio professionale, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori, egli deve inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa, a condizione che egli 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. (Rif.: Parr. A1-A2)
7. Laddove il revisore inserisca un richiamo d'informativa nella relazione di revisione, egli deve:
 - a) inserire il paragrafo nella relazione di revisione immediatamente dopo il paragrafo contenente il giudizio;
 - b) utilizzare il titolo "Richiamo di informativa" o altro titolo appropriato;
 - c) inserire nel richiamo d'informativa un chiaro riferimento all'aspetto da evidenziare e alla collocazione delle informazioni pertinenti che illustrano compiutamente tale aspetto nel bilancio;
 - d) indicare che, il giudizio del revisore non è espresso con modifica in relazione all'aspetto evidenziato. (Rif.: Parr. A3-A4)

Paragrafi relativi ad altri aspetti contenuti nella relazione di revisione

8. Qualora il revisore consideri necessario comunicare un aspetto diverso da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio che, a seconda del suo giudizio professionale, è rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione, e qualora ciò non sia vietato da leggi o regolamenti, il revisore deve inserire tale comunicazione in un apposito paragrafo della relazione di revisione dal titolo “Altri aspetti” o altro titolo appropriato. 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. (Rif.: Parr. A5-A11)

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

9. 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 proposta per tale paragrafo. (Rif.: Par. A12)

* * *

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Richiami di informativa nella relazione di revisione

Circostanze che possono rendere necessario un richiamo d’informativa (Rif.: Par. 6)

- A1. Le circostanze in cui il revisore può considerare necessario inserire un richiamo d’informativa sono ad esempio:
- un’incertezza relativa all’esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte di autorità di vigilanza;
 - l’applicazione anticipata rispetto alla data di entrata in vigore (ove consentito) di un nuovo principio contabile (per esempio, un nuovo International Financial Reporting Standard) che abbia un effetto pervasivo sul bilancio;
 - una grave catastrofe che abbia avuto o continui ad avere un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell’impresa.
- A2. Un ampio utilizzo dei richiami d’informativa riduce l’efficacia della comunicazione del revisore riguardo agli aspetti oggetto del richiamo d’informativa. Inoltre, l’inserimento nel richiamo d’informativa di maggiori informazioni rispetto a quelle presentate o oggetto di informativa nel bilancio

può sottintendere che l'aspetto non è stato appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio; di conseguenza, il paragrafo 6 limita l'utilizzo del richiamo d'informativa agli aspetti presentati o oggetto di informativa nel bilancio.

Inserimento di un richiamo d'informativa nella relazione di revisione (Rif.: Par. 7)

- A3. L'inserimento di un richiamo d'informativa nella relazione di revisione non influisce sul giudizio del revisore. Un richiamo d'informativa non sostituisce:
- a) l'espressione da parte del revisore di un giudizio con rilievi o di un giudizio negativo, o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, ove richiesto dalle circostanze di uno specifico incarico (si veda al riguardo il principio di revisione internazionale n. 705);¹
 - b) l'informativa nel bilancio che la direzione è tenuta a predisporre in base al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
- A4. L'esempio di relazione nell'Appendice 3 presenta un richiamo d'informativa inserito in una relazione di revisione che contiene un giudizio con rilievi.

Paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione di revisione (Rif.: Par. 8)

Circostanze che possono rendere necessario un paragrafo relativo ad altri aspetti

Paragrafo relativo ad altri aspetti rilevanti ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile

- A5. Nelle circostanze in cui il revisore non possa recedere da un incarico nonostante la pervasività del possibile effetto derivante dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa di una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione imposta dalla direzione,² il revisore può considerare necessario inserire nella relazione di revisione un paragrafo relativo ad altri aspetti per spiegare le ragioni per cui non può recedere dall'incarico.

Paragrafo relativo ad altri aspetti rilevanti ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione

- A6. Le leggi, i regolamenti o le prassi generalmente accettate in un ordinamento giuridico possono richiedere o consentire al revisore di approfondire aspetti che forniscono spiegazioni ulteriori in merito alle responsabilità del revisore nella revisione contabile del bilancio o relativamente alla relazione di revisione.

¹ Principio di revisione internazionale n. 705, "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".

² Si veda il paragrafo 13 b) ii) del principio di revisione internazionale n. 705 per una disamina di tale circostanza.

sione. Ove pertinente, si possono utilizzare uno o più sottotitoli che descrivono il contenuto del paragrafo relativo ad altri aspetti.

- A7. Un paragrafo relativo ad altri aspetti non tratta delle circostanze in cui il revisore assolva, nella relazione di revisione, altri obblighi di reportistica che si aggiungono alla sua responsabilità stabilita dai principi di revisione internazionali per l'emissione della relazione di revisione sul bilancio (si veda a tal proposito la sezione "Altri obblighi di reportistica" nel principio di revisione internazionale n. 700),³ né delle circostanze in cui al revisore sia stato chiesto di svolgere specifiche ulteriori procedure e di emettere una relazione al riguardo, ovvero di esprimere un giudizio su aspetti specifici.

La relazione di revisione su più bilanci

- A8. Un'impresa può redigere un bilancio in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale (per esempio il quadro normativo nazionale) e un altro bilancio in conformità ad un altro quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale (per esempio gli International Financial Reporting Standards), ed incaricare il revisore di emettere la relazione di revisione riferita ad entrambi i bilanci. Qualora il revisore abbia stabilito che, nelle rispettive circostanze, i quadri normativi sono accettabili, egli può inserire nella relazione di revisione un paragrafo relativo ad altri aspetti, facendo riferimento al fatto che la stessa impresa ha redatto anche un bilancio in conformità ad un altro quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale e che il revisore ha emesso una relazione su tale bilancio.

Limitazioni alla distribuzione o all'utilizzo della relazione di revisione

- A9. Un bilancio per scopi specifici può essere redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale poiché gli utilizzatori hanno stabilito che un bilancio redatto per scopi di carattere generale soddisfa le loro esigenze di informativa finanziaria. Dal momento che la relazione di revisione è destinata a specifici utilizzatori, il revisore può considerare necessario, nelle circostanze, inserire un paragrafo relativo ad altri aspetti, in cui sia indicato che la relazione di revisione è destinata unicamente a tali utilizzatori e che non dovrebbe essere distribuita o utilizzata da altri soggetti.

Inserimento di un paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione

- A10. Il contenuto di un paragrafo relativo ad altri aspetti riflette chiaramente il fatto che non è richiesto che tali altri aspetti siano presentati e oggetto di informativa nel bilancio. Il paragrafo relativo ad altri aspetti non comprende le

³ Principio di revisione internazionale n. 700, "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", paragrafi 38-39.

informazioni che leggi, regolamenti o altri principi professionali, per esempio i principi etici sulla riservatezza delle informazioni, vietano al revisore di fornire. Esso non comprende neppure le informazioni che è previsto siano fornite dalla direzione.

- A11. La collocazione del paragrafo relativo ad altri aspetti dipende dalla natura delle informazioni da comunicare. Laddove si inserisca un paragrafo relativo ad altri aspetti al fine di richiamare l'attenzione degli utilizzatori su un aspetto rilevante ai fini della comprensione della revisione contabile del bilancio, il paragrafo viene inserito immediatamente dopo il paragrafo contenente il giudizio e dopo l'eventuale richiamo d'informativa. Laddove si inserisca un paragrafo relativo ad altri aspetti al fine di richiamare l'attenzione degli utilizzatori su un aspetto pertinente ad altri obblighi di reportistica assolti nella relazione di revisione, il paragrafo relativo ad altri aspetti può essere inserito nella sezione dal sottotitolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari". In alternativa, laddove sia pertinente a tutte le responsabilità del revisore ovvero ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della relazione di revisione, il paragrafo relativo ad altri aspetti può essere inserito in una sezione separata collocata dopo la relazione sul bilancio e dopo la relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 9)

- A12. Tale comunicazione consente ai responsabili delle attività di governance di venire a conoscenza della natura di eventuali aspetti specifici che il revisore intende evidenziare nella relazione di revisione e, ove necessario, fornisce loro l'opportunità di avere ulteriori chiarimenti dal revisore. Se l'inserimento, nella relazione di revisione, di un paragrafo relativo ad altri aspetti che tratta un particolare aspetto ricorre anche nei successivi incarichi, il revisore può stabilire che non sia necessario ripetere tale comunicazione in occasione di ogni incarico.

Appendice 1

(Rif.: Par. 2)

Elenco dei principi di revisione internazionali contenenti regole in merito ai richiami di informativa

La presente appendice individua i paragrafi, presenti in altri principi di revisione in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva, che richiedono al revisore di inserire, in determinate circostanze, un richiamo di informativa nella relazione di revisione. L'elenco sotto riportato non sostituisce le regole e le linee guida ed altro materiale esplicativo contenuti nei principi di revisione.

- Principio di revisione internazionale n. 210, “Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione”, paragrafo 19 b).
- Principio di revisione internazionale n. 560, “Eventi successivi”, paragrafi 12 b) e 16.
- Principio di revisione internazionale n. 570, “Continuità aziendale”, paragrafo 19.
- Principio di revisione internazionale n. 800, “Considerazioni specifiche – Revisione contabile di un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici”, paragrafo 14.

Appendice 2

(Rif.: Par. 2)

Elenco dei principi di revisione internazionali contenenti regole in merito ai paragrafi relativi ad altri aspetti

La presente appendice individua i paragrafi, presenti in altri principi di revisione in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva, che richiedono al revisore di inserire nella relazione di revisione, in determinate circostanze, un paragrafo relativo ad altri aspetti. L'elenco sotto riportato non sostituisce le regole e le linee guida ed altro materiale esplicativo contenuti nei principi di revisione.

- Principio di revisione internazionale n. 560, “Eventi successivi”, paragrafi 12 b) e 16.
- Principio di revisione internazionale n. 710, “Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo”, paragrafi 13-14, 16-17 e 19.
- Principio di revisione internazionale n. 720, “Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile”, paragrafo 10 a).

Appendice 3

(Rif.: Par. A4)

Esempio di relazione di revisione che include un richiamo d'informativa

Include le seguenti circostanze:

- **revisione contabile di un bilancio redatto per scopi di carattere generale dalla direzione dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards;**
- **i termini dell'incarico di revisione del bilancio rispecchiano la descrizione di responsabilità della direzione per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale n. 210;⁴**
- **sussiste una incertezza riguardante un contenzioso di natura eccezionale non ancora risolto;**
- **giudizio con rilievi dovuto ad una deviazione rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;**
- **in aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa locale**

RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

[Destinatario appropriato]

Relazione sul bilancio⁵

Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio della Società ABC costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 20X1, dal conto economico, dal prospetto dei movimenti di patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, da una sintesi dei principi contabili significativi e dalle altre note esplicative.

Responsabilità della direzione⁶ per il bilancio

La direzione è responsabile per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio

⁴ Principio di revisione internazionale n. 210, "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione".

⁵ Il sottotitolo "Relazione sul bilancio" non è necessario nelle circostanze in cui il secondo sottotitolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" non è applicabile.

⁶ O altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo del particolare ordinamento giuridico.

in conformità agli International Financial Reporting Standards,⁷ e per quella parte del controllo interno che essa ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Responsabilità del revisore

È nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio non contenga errori significativi.

La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione ed alla corretta rappresentazione⁸ del bilancio da parte dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa.⁹ La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, nonché la valutazione della presentazione del bilancio nel suo complesso.

Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio con rilievi.

Elementi alla base del giudizio con rilievi

I titoli negoziabili a breve termine della società sono iscritti nello stato patrimoniale

⁷ Qualora la direzione sia responsabile per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, tale espressione può essere formulata: "La direzione è responsabile per la redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards, e per quella parte del...".

⁸ Nel caso della nota 7, tale espressione può essere formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa".

⁹ Nei casi in cui il revisore ha anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno congiuntamente con la revisione del bilancio, tale espressione sarebbe formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze". Nel caso della nota 7, tale espressione può essere formulata come segue: "Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze".

per un importo di xxx. La direzione non ha valutato tali titoli in base al valore di mercato bensì al costo; ciò costituisce una deviazione dagli International Financial Reporting Standards. Le registrazioni della società indicano che qualora la direzione avesse valutato i titoli negoziabili in base al valore di mercato, la società avrebbe registrato una perdita non realizzata pari a xxx nel conto economico dell'esercizio. Il valore di iscrizione di tali titoli nello stato patrimoniale sarebbe stato inferiore per il medesimo importo al 31 dicembre 20X1 e le imposte sui redditi, l'utile netto ed il patrimonio netto sarebbero stati inferiori rispettivamente di xxx, xxx e xxx.

Giudizio con rilievi

A nostro giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi (ovvero "*fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della*") la situazione patrimoniale e finanziaria della Società ABC al 31 Dicembre 20X1, il risultato economico ed i flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità agli International Financial Reporting Standards.

Richiamo d'informativa

Richiamiamo l'attenzione sulla nota X del bilancio che descrive l'incertezza¹⁰ relativa all'esito dell'azione legale intentata nei confronti della società dalla Società XYZ. Il nostro giudizio non contiene rilievi con riferimento a tale aspetto.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

[La forma ed il contenuto della presente sezione della relazione di revisione variano in base alla natura degli altri obblighi di reportistica del revisore].

[Firma del revisore]

[Data della relazione di revisione]

[Sede del revisore]

¹⁰ Nell'evidenziare l'incertezza, il revisore adotta la stessa terminologia utilizzata nelle note al bilancio.