

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) N. 260
COMUNICAZIONE CON I RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2020 o
successivamente)

Indice

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)	1-3
Il ruolo della comunicazione	4-7
Data di entrata in vigore	8
Obiettivi	9
Definizioni	10
Regole	
I responsabili delle attività di governance	11-13
Aspetti da comunicare	14-17(I)
Il processo di comunicazione	18-22
Documentazione	23
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
I responsabili delle attività di governance	A1-A8
Aspetti da comunicare	A9-A36
Il processo di comunicazione	A37-A53
Documentazione	A54
Appendice 1: Regole specifiche del principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC Italia 1) e di altri principi di revisione internazionali relative alle comunicazioni con i responsabili delle attività di governance	
Appendice 2: Aspetti qualitativi delle prassi contabili	

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 “Comunicazione con i responsabili delle attività di governance” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”.

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B e (SA Italia) n. 720B - e l'ISQC Italia 1 rappresentano i principi ISA e l'ISQC 1 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi, dell'INRL e di Consob e successivamente integrati con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento “A Guide for National Standard Setters the Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications”. La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell'Italia. Il testo approvato degli ISA e dell'ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall'IFAC. L'IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: permissions@ifac.org.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore in relazione alla comunicazione con i responsabili delle attività di governance nella revisione contabile del bilancio. Benché il presente principio di revisione si applichi indipendentemente dalla struttura di governance o dalla dimensione di un'impresa, sono necessarie considerazioni particolari nei casi in cui tutti i responsabili delle attività di governance sono coinvolti nella gestione di un'impresa e nel caso di società quotate. Il presente principio di revisione non stabilisce regole relativamente alla comunicazione tra il revisore e la direzione o i proprietari dell'impresa, a meno che gli stessi rivestano anche un ruolo di governance.

2. Il presente principio di revisione è stato redatto nel contesto di una revisione contabile del bilancio; tuttavia, lo stesso può essere applicato, con i necessari adattamenti a seconda delle circostanze, alle revisioni contabili di altre informazioni finanziarie storiche quando i responsabili delle attività di governance hanno la responsabilità di supervisione della redazione di tale altra informativa finanziaria storica.

3. In considerazione dell'importanza di una efficace comunicazione reciproca nella revisione contabile del bilancio, il presente principio di revisione fornisce un quadro di riferimento generale per la comunicazione del revisore con i responsabili delle attività di governance e identifica alcuni aspetti specifici da comunicare loro. Ad integrazione delle regole del presente principio di revisione, altri principi di revisione identificano ulteriori aspetti da comunicare (si veda l'Appendice 1). Inoltre, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265¹ stabilisce regole specifiche con riferimento alla comunicazione ai responsabili delle attività di governance delle carenze significative nel controllo interno che il revisore ha identificato durante la revisione contabile. La comunicazione di altri aspetti, non richiesta né dal presente principio di revisione né da altri principi di revisione, può essere richiesta da leggi o regolamenti, da accordi con l'impresa, o da ulteriori disposizioni applicabili all'incarico come, ad esempio, i principi emanati da un organismo contabile professionale nazionale. Il presente principio di revisione non preclude al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di governance qualsiasi altro aspetto. (Rif.: Parr. A33–A36)

Il ruolo della comunicazione

4. Il presente principio di revisione tratta principalmente delle comunicazioni dal revisore ai responsabili delle attività di governance. Tuttavia, una efficace comunicazione reciproca è importante in quanto:

- a) assiste il revisore e i responsabili delle attività di governance nella comprensione degli aspetti relativi al contesto della revisione contabile e nello sviluppo di un rapporto di collaborazione costruttivo. Questo rapporto si sviluppa nel rispetto dell'indipendenza e dell'obiettività del revisore;
- b) assiste il revisore nell'acquisizione di informazioni pertinenti alla revisione contabile dai responsabili delle attività di governance. Ad esempio, i responsabili delle attività di governance possono assistere il revisore nella comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, nell'identificazione di appropriate fonti di elementi probativi e nel fornire informazioni relative a operazioni o eventi specifici;

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265 “Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione”.

- c) assiste i responsabili delle attività di governance nell'adempimento della loro responsabilità di supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria, riducendo quindi i rischi di errori significativi nel bilancio.

5. Sebbene la responsabilità della comunicazione degli aspetti richiesti dal presente principio di revisione sia del revisore, anche la direzione ha la responsabilità di comunicare ai responsabili delle attività di governance gli aspetti di loro interesse. Le comunicazioni effettuate dal revisore non sollevano la direzione da tale responsabilità. Analogamente, le comunicazioni effettuate dalla direzione ai responsabili delle attività di governance degli aspetti che il revisore è tenuto a comunicare non sollevano il revisore dalla propria responsabilità di comunicare tali aspetti. La comunicazione da parte della direzione di detti aspetti può, comunque, influire sulla forma o sulla tempistica della comunicazione del revisore ai responsabili delle attività di governance.

6. Una chiara comunicazione degli aspetti specifici richiesti dai principi di revisione è parte integrante di ogni revisione contabile. I principi di revisione non richiedono, tuttavia, al revisore di svolgere procedure specificatamente volte all'identificazione di eventuali altri aspetti da comunicare ai responsabili delle attività di governance.

7. In alcuni ordinamenti giuridici, leggi o regolamenti possono limitare la comunicazione di determinati aspetti tra revisore e responsabili delle attività di governance. Leggi o regolamenti possono specificamente proibire una comunicazione, o altra azione, che possa pregiudicare un'indagine da parte dell'autorità competente su un atto illecito, commesso o presunto, incluso informare l'impresa, per esempio, quando il revisore è tenuto a segnalare la non conformità a leggi e regolamenti, identificata o sospetta, all'autorità competente in base alla normativa anti-riciclaggio. In tali circostanze, gli aspetti considerati dal revisore possono essere complessi e lo stesso può ritenere appropriato acquisire un parere legale.

Data di entrata in vigore

8. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2020 o successivamente.

Obiettivi

9. Gli obiettivi del revisore sono:

- a) comunicare con chiarezza ai responsabili delle attività di governance le responsabilità del revisore in merito alla revisione contabile del bilancio e una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile;
- b) ottenere dai responsabili delle attività di governance delle informazioni rilevanti ai fini della revisione;
- c) fornire tempestivamente ai responsabili delle attività di governance le osservazioni emerse dalla revisione che sono significative e pertinenti alla loro responsabilità di supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria;
- d) promuovere un'efficace comunicazione reciproca tra il revisore e i responsabili delle attività di governance.

Definizioni

10. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

- a) Responsabili delle attività di governance – La persona o le persone **ovvero l'organizzazione o le organizzazioni (ad esempio un trustee)^{1-bis}**, responsabili della supervisione della direzione strategica dell'impresa e degli obblighi relativi alla rendicontazione dell'impresa. Tali responsabilità includono la supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria. Per alcune imprese in alcuni ordinamenti giuridici, i responsabili delle attività di governance possono comprendere esponenti della direzione come, ad esempio, membri con incarichi esecutivi di un organo di governo di un'impresa del settore privato, o un proprietario-amministratore. Per la trattazione delle diversità delle strutture di governance, si vedano i paragrafi A1-A8.
- b) Direzione – La persona (o le persone) con responsabilità per la gestione dell'attività dell'impresa. Per alcune imprese in alcuni ordinamenti giuridici, la direzione comprende alcuni o tutti i responsabili delle attività di governance come, ad esempio, membri con incarichi esecutivi di un organo di governo o un proprietario-amministratore.

Regole

I responsabili delle attività di governance

11. Il revisore deve identificare la persona appropriata, o le persone appropriate, all'interno della struttura di governance dell'impresa a cui effettuare le comunicazioni. (Rif.: Parr. A1–A4)

Comunicazioni con un sottogruppo di responsabili delle attività di governance

12. Se il revisore comunica con un sottogruppo di responsabili delle attività di governance come, ad esempio, un comitato per il controllo interno e la revisione contabile, o con un singolo individuo, deve stabilire se è necessario comunicare anche con l'organo di governance. (Rif.: Parr. A5–A7)

Caso in cui tutti i responsabili delle attività di governance sono coinvolti nella gestione dell'impresa

13. In alcuni casi, tutti i responsabili delle attività di governance sono coinvolti nella gestione dell'impresa come, ad esempio, nel caso di una piccola impresa gestita da un unico proprietario in cui nessun'altra figura assume un ruolo di governance. In questi casi, se gli aspetti previsti dal presente principio di revisione vengono comunicati a una o più persone con responsabilità di direzione che hanno anche responsabilità di governance, tali aspetti non devono essere nuovamente comunicati alle stesse persone in qualità di responsabili delle attività di governance. Tali aspetti sono indicati nel paragrafo 16 c). Tuttavia, il revisore deve convincersi che la comunicazione resa alle persone con responsabilità di direzione informi adeguatamente tutte le persone con cui il revisore avrebbe altrimenti comunicato in qualità di responsabili delle attività di governance. (Rif.: Par. A8)

Aspetti da comunicare

Le responsabilità del revisore nell'ambito della revisione contabile del bilancio

14. Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance le proprie responsabilità nell'ambito della revisione contabile del bilancio, incluso il fatto che:

- a) il revisore è responsabile della formazione e dell'espressione di un giudizio sul bilancio redatto dalla direzione sotto la supervisione dei responsabili delle attività di governance;

^{1-bis} Fattispecie non riscontrabile nel nostro ordinamento giuridico e pertanto non applicabile.

- b) la revisione contabile del bilancio non solleva dalle rispettive responsabilità né la direzione né i responsabili delle attività di governance. (Rif.: Parr. A9–A10)

Portata e tempistica pianificate per la revisione contabile

15. Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile, inclusi i rischi significativi che ha identificato. (Rif.: Parr. A11–A16)

Risultati significativi emersi dalla revisione contabile

16. Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance: (Rif.: Parr. A17–A18)

- a) il punto di vista del revisore in merito agli aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili adottate dall'impresa, compresi i principi contabili, le stime contabili e l'informativa di bilancio. Ove applicabile, il revisore deve spiegare ai responsabili delle attività di governance le ragioni per cui una prassi contabile significativa, accettabile secondo il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, non è la più appropriata per le circostanze specifiche dell'impresa; (Rif.: Parr. A19–A20)
- b) le eventuali difficoltà significative incontrate nel corso della revisione contabile; (Rif.: Par. A21).
- c) tranne nei casi in cui tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa:
 - (i) gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione contabile discussi o oggetto di corrispondenza con la direzione; (Rif.: Par. A22).
 - (ii) le attestazioni scritte richieste dal revisore;
- d) le eventuali circostanze che influiscono sulla forma e sul contenuto della relazione di revisione; (Rif.: Parr. A23–A25)
- e) gli eventuali altri aspetti significativi emersi durante la revisione contabile che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono rilevanti ai fini della supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria. (Rif.: Parr. A26–A28)

Indipendenza del revisore

17. Nel caso di società quotate, il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance quanto segue:

- a) una dichiarazione nella quale si attesta che il soggetto incaricato della revisione, il team di revisione e, a seconda delle circostanze, altre persone nell'ambito del soggetto incaricato, nonché, ove applicabile, i soggetti appartenenti alla rete, hanno rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili;
- b) (i) tutti i rapporti e gli altri aspetti tra il soggetto incaricato della revisione, i soggetti appartenenti alla rete e l'impresa che, secondo il giudizio professionale del revisore, si può ragionevolmente ritenere abbiano un effetto sull'indipendenza. In tale comunicazione deve essere incluso l'ammontare totale dei corrispettivi addebitati all'impresa e alle componenti controllate dalla stessa nel corso del periodo amministrativo di riferimento del bilancio e relativi a servizi di revisione e diversi dalla revisione, forniti dal soggetto incaricato della revisione e dai soggetti appartenenti alla rete. I suddetti corrispettivi devono essere

appropriatamente suddivisi tra le varie tipologie di servizi per assistere i responsabili delle attività di governance nel valutare l'effetto dei servizi stessi sull'indipendenza del revisore;

(ii) le relative misure di salvaguardia adottate al fine di eliminare le minacce all'indipendenza identificate o per ridurle ad un livello accettabile. (Rif.: Parr. A29–A32)

Obblighi per le revisioni legali degli EIP

17(I). Nel considerare gli aspetti da comunicare il revisore incaricato della revisione legale dei conti di un EIP tiene anche conto di quanto previsto dall'art. 11 del Regolamento (UE) 537/14. Inoltre, con riferimento agli obblighi in materia di indipendenza il revisore adempie a quanto previsto dall'art. 6, co. 2, del Regolamento (UE) 537/14.

Il processo di comunicazione

Definizione del processo di comunicazione

18. Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance la forma, la tempistica ed il contenuto generale previsto per le comunicazioni. (Rif.: Parr. A37–A45)

Forme di comunicazione

19. Il revisore deve comunicare per iscritto ai responsabili delle attività di governance relativamente ai risultati significativi emersi dalla revisione se, secondo il proprio giudizio professionale, una comunicazione verbale non sarebbe adeguata. Non occorre che le comunicazioni scritte includano tutti gli aspetti emersi nel corso della revisione. (Rif.: Parr. A46–A48)

20. Il revisore deve comunicare per iscritto ai responsabili delle attività di governance relativamente alla propria indipendenza nei casi richiesti dal paragrafo 17.

Tempistica delle comunicazioni

21. Il revisore deve comunicare tempestivamente con i responsabili delle attività di governance. (Rif.: Parr. A49–A50)

Adeguatezza del processo di comunicazione

22. Il revisore deve valutare se la comunicazione reciproca tra il revisore e i responsabili delle attività di governance è stata adeguata ai fini della revisione contabile. In caso negativo, il revisore deve valutare l'eventuale effetto sulla propria valutazione dei rischi di errori significativi e sulla capacità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, e deve intraprendere azioni appropriate. (Rif.: Parr. A51–A53)

Documentazione

23. Se gli aspetti richiesti nel presente principio di revisione vengono comunicati verbalmente, il revisore deve includerli nella documentazione della revisione indicando quando e a chi sono stati comunicati. Se

gli aspetti sono stati comunicati per iscritto, il revisore deve conservare una copia della comunicazione come parte della documentazione della revisione.² (Rif.: Par. A54)

Linee guida ed altro materiale esplicativo

I responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 11)

A1. Le strutture di governance variano in base all'ordinamento giuridico e all'impresa, riflettendo influenze come i contesti culturali e legali diversi, nonché la dimensione e le caratteristiche dell'assetto proprietario. Ad esempio:

- in alcuni ordinamenti giuridici esiste un organo di sorveglianza (interamente o prevalentemente non esecutivo) che è separato per legge dall'organo esecutivo (direzione) (struttura "dualistica"). In altri ordinamenti giuridici, le responsabilità della funzione di sorveglianza e di quella esecutiva spettano per legge ad un organo unico o unitario (struttura "monistica").
- In alcune imprese, i responsabili delle attività di governance occupano posizioni che fanno parte integrante della struttura legale dell'impresa come, ad esempio, gli amministratori della società. In altre, ad esempio in alcuni enti statali, il responsabile delle attività di governance è un organo esterno all'impresa.
- In alcuni casi, tutti o alcuni dei responsabili delle attività di governance sono coinvolti nella gestione dell'impresa. In altri casi, i responsabili delle attività di governance e la direzione sono rappresentati da persone diverse.
- In alcuni casi, i responsabili delle attività di governance sono responsabili per la redazione³ del bilancio dell'impresa (in altri casi tale responsabilità è della direzione).

A1(I). Nell'ordinamento italiano, le funzioni di gestione e le funzioni di supervisione (compresa la vigilanza, nei termini previsti dalla legge, del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria) possono, sotto il profilo giuridico, essere rispettivamente attribuite a organi aziendali distinti quali il consiglio di amministrazione ed il collegio sindacale, nel cosiddetto sistema tradizionale, oppure il consiglio di sorveglianza ed il consiglio di gestione, nel cosiddetto sistema dualistico. Nel sistema di governance monistico, entrambe le funzioni fanno capo ad un organo unitario, il consiglio di amministrazione, con responsabilità complessiva della funzione di gestione, all'interno del quale è costituito, con responsabilità della funzione di supervisione, il comitato per il controllo sulla gestione

A2. Nella maggior parte delle imprese, l'attività di governance è responsabilità collegiale di un organo, come un consiglio di amministrazione, un organo di sorveglianza, i soci, i proprietari, un comitato di direzione, un consiglio superiore, trustees o figure equivalenti. In alcune imprese di minore dimensione, tuttavia, una persona può essere responsabile delle attività di governance come, ad esempio, il

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 "La documentazione della revisione contabile", paragrafi 8-11, e paragrafo A6.

³ Come descritto nel paragrafo A68 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", avere la responsabilità per la redazione del bilancio, significa, in questo contesto, avere l'autorità per concludere che tutti i prospetti e l'informativa che costituiscono il bilancio sono stati redatti.

proprietario-amministratore in assenza di altri proprietari, o un fiduciario unico. Quando l'attività di governance è una responsabilità collegiale, un sottogruppo, come un comitato per il controllo interno e la revisione contabile o anche un singolo individuo, può essere incaricato di svolgere specifici compiti per assistere l'organo di governance nell'adempimento delle proprie responsabilità. In alternativa, un sottogruppo o un singolo individuo possono avere specifiche responsabilità identificate ai sensi di legge che differiscono da quelle dell'organo di governance.

A3. A seguito di tale diversità, il presente principio di revisione non può specificare per tutte le revisioni contabili la persona, o le persone, a cui il revisore è tenuto a comunicare aspetti particolari. Inoltre, in alcuni casi, la persona appropriata, o le persone appropriate, con cui comunicare può/possono non essere chiaramente identificabile/i dal quadro normativo di riferimento o in base ad altre circostanze dell'incarico come, ad esempio, nel caso di imprese la cui struttura di governance non è definita formalmente, come le imprese a conduzione familiare, alcune organizzazioni senza fini di lucro e alcuni enti statali. In tali casi, il revisore può avere necessità di discutere e concordare con chi ha conferito l'incarico di revisione in merito alla persona pertinente, o alle persone pertinenti, con cui comunicare. Nel decidere con chi comunicare, è rilevante la comprensione da parte del revisore della struttura di governance dell'impresa e dei relativi processi acquisita in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315.⁴ La persona appropriata, o le persone appropriate, con cui comunicare, può/possono variare in base agli aspetti da comunicare.

A4. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 identifica specifici aspetti che i revisori del gruppo devono comunicare ai responsabili delle attività di governance.⁵ Quando l'impresa è una componente di un gruppo, la persona appropriata, o le persone appropriate, con cui il revisore di tale componente comunica dipende dalle circostanze dell'incarico e dagli aspetti da comunicare. In alcuni casi, è possibile che componenti diverse di un gruppo svolgano la stessa attività nell'ambito dello stesso sistema di controllo interno e utilizzino le stesse prassi contabili. Se i responsabili delle attività di governance di dette componenti sono i medesimi (ad esempio, lo stesso consiglio di amministrazione), è possibile evitare duplicazioni considerando le componenti contemporaneamente, ai fini della comunicazione.

Comunicazioni con un sottogruppo di responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 12)

A5. In relazione alla possibilità di comunicare con un sottogruppo di responsabili delle attività di governance, il revisore può prendere in considerazione i seguenti aspetti:

- le rispettive responsabilità del sottogruppo e dell'organo di governance;
- la natura dell'aspetto da comunicare;
- disposizioni di leggi o regolamenti pertinenti;
- se il sottogruppo ha l'autorità di intraprendere azioni in merito alle informazioni comunicate e può fornire ulteriori informazioni e spiegazioni di cui il revisore può aver bisogno.

A6. Nel decidere se vi sia la necessità di comunicare anche all'organo di governance le informazioni per esteso o in forma sintetica, il revisore può essere influenzato dalla propria valutazione dell'efficacia e

⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera".

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 "La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)", paragrafo 49.

dell'appropriatezza con cui il sottogruppo comunica le informazioni all'organo di governance. Il revisore può specificare nei termini dell'incarico il fatto che, a meno che non sia vietato da leggi o regolamenti, egli si riserva il diritto di comunicare direttamente con l'organo di governance.

A7. In molti ordinamenti giuridici esistono comitati per il controllo interno e la revisione contabile (o comitati di simile natura con nomi diversi). Nonostante i loro specifici poteri e funzioni possano essere differenti, la comunicazione con il comitato per il controllo interno e la revisione contabile, ove esistente, è diventata un elemento chiave della comunicazione del revisore con i responsabili delle attività di governance.^{5-bis} I principi di “buona governance” suggeriscono che:

- il revisore sia invitato a partecipare regolarmente alle riunioni del comitato per il controllo interno e la revisione contabile;
- il presidente del comitato per il controllo interno e la revisione contabile e, se pertinente, gli altri membri del comitato comunichino periodicamente con il revisore;
- il comitato per il controllo interno e la revisione contabile incontri il revisore senza la presenza della direzione con cadenza almeno annuale.

Caso in cui tutti i responsabili delle attività di governance sono coinvolti nella gestione dell'impresa (Rif.: Par.13)

A8. In alcuni casi, tutti i responsabili delle attività di governance sono coinvolti nella gestione dell'impresa e pertanto l'applicazione delle regole di comunicazione è modificata per tener conto di tale situazione. In tali casi, la comunicazione con la persona, o le persone, con responsabilità di direzione può non informare adeguatamente tutte le parti con cui il revisore avrebbe altrimenti comunicato a motivo della loro funzione di governance. Ad esempio, in una società in cui tutti gli amministratori sono coinvolti nella gestione dell'impresa, alcuni di loro (ad esempio, un amministratore responsabile del marketing) possono ignorare aspetti significativi discussi con un altro amministratore (ad esempio, un amministratore responsabile della redazione del bilancio).

Aspetti da comunicare

Le responsabilità del revisore nell'ambito della revisione contabile del bilancio (Rif.: Par. 14)

A9. Spesso le responsabilità del revisore nell'ambito della revisione contabile del bilancio sono incluse nella lettera di incarico o in altre forme idonee di accordi scritti che riportano i termini concordati per l'incarico.⁶ Le leggi, i regolamenti o la struttura di governance dell'impresa possono richiedere ai responsabili delle attività di governance di concordare i termini dell'incarico con il revisore. In caso contrario, fornire ai responsabili delle attività di governance copia della lettera di incarico o di ogni altra forma idonea di accordo scritto può essere un modo appropriato di comunicare loro i seguenti aspetti:

- la responsabilità del revisore di svolgere la revisione contabile in conformità ai principi di revisione finalizzata all'espressione di un giudizio sul bilancio. Gli aspetti da comunicare richiesti dai principi di revisione comprendono, pertanto, gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione contabile del bilancio che sono rilevanti per i responsabili delle attività di governance ai fini della supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria;

^{5-bis} Si veda il paragrafo 17(I).

⁶ Si veda il paragrafo 10 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 “Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione”.

- il fatto che i principi di revisione non richiedono al revisore di definire procedure di revisione al fine di identificare ulteriori aspetti da comunicare ai responsabili delle attività di governance;
- le responsabilità del revisore di identificare e comunicare gli aspetti chiave della revisione nella relazione di revisione, quando si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701;⁷
- se applicabile, la responsabilità del revisore di comunicare aspetti particolari richiesti da leggi o regolamenti, da accordi con l'impresa o da ulteriori disposizioni applicabili all'incarico come, ad esempio, quelli derivanti da principi emanati da un organismo contabile professionale nazionale.

A10. Leggi o regolamenti,^{7-bis} un accordo con l'impresa o ulteriori disposizioni applicabili all'incarico, possono prevedere comunicazioni più ampie ai responsabili dell'attività di governance. Ad esempio, a) un accordo con l'impresa può prevedere la comunicazione di aspetti particolari che dovessero emergere nella prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile del bilancio, forniti dal soggetto incaricato della revisione o da un soggetto appartenente alla rete; o b) (omissis).^{7-ter}

Portata e tempistica pianificate per la revisione (Rif.: Par. 15)

A11. La comunicazione relativa alla portata e alla tempistica pianificate per la revisione può:

- a) assistere i responsabili delle attività di governance a comprendere meglio le conseguenze del lavoro del revisore, a discutere con il revisore le problematiche relative a rischi e al concetto di significatività ed identificare le eventuali aree in cui essi possono richiedere al revisore lo svolgimento di ulteriori procedure di revisione;
- b) assistere il revisore a comprendere meglio l'impresa ed il contesto in cui opera.

A12. La comunicazione dei rischi significativi identificati dal revisore aiuta i responsabili delle attività di governance a comprendere tali aspetti e il motivo per cui essi richiedano una speciale considerazione nello svolgimento della revisione contabile. La comunicazione dei rischi significativi può aiutare i responsabili delle attività di governance ad adempiere alla propria responsabilità relativa alla supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria.

A13. Gli aspetti comunicati possono includere:

- le modalità pianificate dal revisore per fronteggiare i rischi significativi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- le modalità pianificate dal revisore per fronteggiare le aree per le quali è stato identificato e valutato un rischio più elevato di errori significativi;
- l'approccio del revisore al controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile;
- l'applicazione del concetto di significatività nell'ambito della revisione contabile;⁸

⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 “Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente”.

^{7-bis} Si veda il paragrafo 17(I).

^{7-ter} Si veda la sezione “Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell’art. 11 del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche”.

⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 “Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile”.

- la natura e l'ampiezza delle competenze o conoscenze specifiche necessarie per svolgere le procedure di revisione pianificate o per valutare i risultati di revisione, incluso l'utilizzo di un esperto del revisore;⁹
- gli orientamenti preliminari del revisore su aspetti che possono essere aree che richiedono un'attenzione significativa da parte sua e possono quindi rappresentare aspetti chiave della revisione, quando si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701;
- l'approccio pianificato del revisore per fronteggiare le implicazioni sui singoli prospetti di bilancio e sull'informativa di eventuali cambiamenti significativi nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile o nel contesto in cui opera l'impresa, nella sua situazione patrimoniale, economica e finanziaria o nella sua attività.

A14. Altri aspetti relativi alla pianificazione che può essere appropriato discutere con i responsabili delle attività di governance includono:

- laddove l'impresa abbia una funzione di revisione interna, le modalità con cui il revisore esterno e i revisori interni possono collaborare in modo costruttivo e complementare, incluso l'eventuale utilizzo del lavoro di tale funzione, nonché la natura e l'estensione dell'eventuale utilizzo pianificato dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta;¹⁰
- il punto di vista dei responsabili delle attività di governance in merito a:
 - la persona appropriata, o le persone appropriate, nella struttura di governance dell'impresa con cui comunicare;
 - la ripartizione delle responsabilità tra i responsabili delle attività di governance e la direzione;
 - gli obiettivi e le strategie dell'impresa e i correlati rischi connessi all'attività svolta che possono causare errori significativi;
 - gli aspetti che i responsabili delle attività di governance considerano oggetto di particolare attenzione nel corso della revisione contabile, ed eventuali aree nelle quali richiedono lo svolgimento di ulteriori procedure di revisione;
 - significative comunicazioni tra l'impresa e gli organismi di vigilanza;
 - altri aspetti che secondo i responsabili delle attività di governance possono influenzare la revisione contabile del bilancio;
- l'atteggiamento, la consapevolezza e le azioni dei responsabili delle attività di governance in merito: a) al controllo interno dell'impresa e all'importanza che lo stesso ricopre per l'impresa stessa, compreso il modo in cui i responsabili delle attività di governance supervisionano l'efficacia del controllo interno e b) all'individuazione o alla possibilità di frodi;
- le azioni dei responsabili delle attività di governance in risposta all'evoluzione dei principi contabili, delle prassi di corporate governance, dei regolamenti di borsa e degli aspetti correlati e l'effetto di tale evoluzione, per esempio, sulla presentazione, sulla struttura e sul contenuto del bilancio nel suo complesso, inclusi:
 - la rilevanza, l'attendibilità, la comparabilità e la comprensibilità delle informazioni presentate nel bilancio; e
 - la considerazione se il bilancio sia inficiato da informazioni irrilevanti o che ostacolano una corretta comprensione degli aspetti oggetto di informativa;

⁹ Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620 "Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore".

¹⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610 "Utilizzo del lavoro dei revisori interni", paragrafi 20 e 31.

- le risposte dei responsabili delle attività di governance alle precedenti comunicazioni con il revisore.

A15. Anche se la comunicazione con i responsabili delle attività di governance può assistere il revisore nella pianificazione della portata e della tempistica della revisione contabile, il revisore rimane il solo responsabile della definizione della strategia generale di revisione e del piano di revisione, compresa la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione necessarie ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

A16. È necessario prestare attenzione nel comunicare ai responsabili delle attività di governance la portata e la tempistica pianificate per la revisione, al fine di non compromettere l'efficacia della revisione stessa, in particolare quando tutti o alcuni dei responsabili delle attività di governance sono coinvolti nella gestione dell'impresa. Ad esempio, la comunicazione della natura e della tempistica delle procedure di revisione di dettaglio può ridurre l'efficacia di tali procedure rendendole eccessivamente prevedibili.

Risultati significativi emersi dalla revisione contabile (Rif.: Par. 16)

A17. La comunicazione dei risultati emersi dalla revisione può includere la richiesta di ulteriori informazioni ai responsabili delle attività di governance al fine di completare gli elementi probativi acquisiti. Ad esempio, il revisore può appurare che i responsabili delle attività di governance hanno la stessa comprensione dei fatti e delle circostanze relativi ad operazioni o eventi specifici.

A18. Quando si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, le comunicazioni con i responsabili delle attività di governance di cui al paragrafo 16, così come la comunicazione dei rischi significativi identificati dal revisore di cui al paragrafo 15, sono particolarmente rilevanti ai fini dell'identificazione da parte del revisore degli aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte sua e che quindi possono costituire aspetti chiave della revisione.¹¹

Aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili (Rif.: Par. 16 a)

A19. Normalmente, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile permette all'impresa di effettuare stime contabili e valutazioni soggettive in merito ai principi contabili e all'informativa di bilancio, per esempio, in relazione all'utilizzo delle assunzioni nello sviluppo di stime contabili. Inoltre, le leggi, i regolamenti o i quadri normativi sull'informazione finanziaria possono richiedere informativa relativa ad una sintesi dei principi contabili significativi ovvero possono richiedere di fare riferimento a "stime contabili critiche" o a "prassi e principi contabili critici" al fine di identificare e fornire informazioni aggiuntive agli utilizzatori in merito alle valutazioni più difficili, soggettive o complesse formulate dalla direzione nel redigere il bilancio.

A20. Di conseguenza, i punti di vista del revisore sugli aspetti soggettivi del bilancio possono essere particolarmente rilevanti per i responsabili delle attività di governance nell'adempimento delle loro responsabilità per la supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria. Per esempio, relativamente agli aspetti descritti al paragrafo A19, i responsabili delle attività di governance possono essere interessati al punto di vista del revisore sulla misura in cui la complessità, la soggettività o altri fattori di rischio intrinseco influenzano la scelta o l'applicazione di metodi, assunzioni e dati utilizzati per effettuare una stima contabile significativa, e alla valutazione da parte del revisore del fatto se la stima

¹¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, paragrafi 9-10.

puntuale della direzione e la relativa informativa di bilancio siano ragionevoli nell'ambito del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Una comunicazione aperta e costruttiva sugli aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili dell'impresa può includere anche dei commenti sull'accettabilità delle prassi contabili significative e sulla qualità dell'informativa. Ove applicabile, ciò può includere il fatto se una prassi contabile significativa dell'impresa relativa alle stime contabili non sia considerata dal revisore la più appropriata nelle specifiche circostanze dell'impresa, per esempio, quando, a giudizio del revisore, un metodo alternativo accettabile per l'effettuazione della stima contabile sarebbe maggiormente appropriato. L'Appendice 2 identifica alcuni aspetti che possono essere inclusi nella suddetta comunicazione.

Difficoltà significative incontrate nel corso della revisione (Rif.: Par. 16 b)

A21. Difficoltà significative incontrate nel corso della revisione possono includere aspetti quali:

- ritardi significativi da parte della direzione, la mancata disponibilità del personale dell'impresa ovvero la riluttanza della direzione a fornire le informazioni necessarie al revisore per svolgere le procedure di revisione;
- tempi richiesti per il completamento della revisione irragionevolmente brevi;
- imprevisto ed eccessivo sforzo nell'acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati;
- mancata disponibilità delle informazioni previste;
- limitazioni imposte ai revisori da parte della direzione;
- riluttanza della direzione ad effettuare o estendere la propria valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, ove richiesto dal revisore.

In alcuni casi, simili difficoltà possono rappresentare una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione che comporta l'espressione di un giudizio con modifica.¹²

Aspetti significativi discussi o oggetto di corrispondenza con la direzione (Rif.: Par. 16 c) i)

A22. Gli aspetti significativi discussi o oggetto di corrispondenza con la direzione possono includere aspetti quali:

- eventi od operazioni significativi verificatisi nel corso dell'esercizio;
- condizioni generali di mercato che si ripercuotono sull'impresa, sui piani industriali e sulle strategie che possono influenzare i rischi di errori significativi;
- perplessità sulla consultazione da parte della direzione con altri professionisti contabili su tematiche contabili o di revisione;
- discussioni o corrispondenza al momento della nomina o del rinnovo dell'incarico del revisore, in merito alle prassi contabili, all'applicazione di principi di revisione o ai corrispettivi per la revisione contabile o per altri servizi;
- aspetti significativi sui quali vi è stato disaccordo con la direzione, ad eccezione delle differenze iniziali di giudizio imputabili a fatti incompleti o informazioni preliminari che il revisore ha successivamente risolto acquisendo ulteriori elementi o informazioni pertinenti.

Circostanze che influiscono sulla forma e sul contenuto della relazione di revisione (Rif.: Par. 16 d)

¹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".

A23. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 richiede al revisore di concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione ovvero con i responsabili delle attività di governance, come appropriato.¹³ Viene richiesto che i termini concordati dell'incarico di revisione siano riportati in una lettera di incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto e includano, tra le altre cose, un riferimento alla forma e al contenuto previsti della relazione di revisione.¹⁴ Come illustrato nel paragrafo A9, se i termini dell'incarico non sono concordati con i responsabili delle attività di governance, il revisore può fornire a questi ultimi una copia della lettera di incarico per comunicare gli aspetti rilevanti ai fini della revisione. La comunicazione richiesta dal paragrafo 16 d) è volta ad informare i responsabili delle attività di governance in merito alle circostanze in cui la relazione di revisione può differire dalla forma e dal contenuto previsti o può includere informazioni aggiuntive sulla revisione contabile svolta.

A24. Le circostanze in cui il revisore è tenuto, o può ritenere necessario, includere informazioni aggiuntive nella relazione di revisione in conformità ai principi di revisione internazionali, e che è tenuto a comunicare ai responsabili delle attività di governance, comprendono i seguenti casi:

- il revisore prevede di esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705;¹⁵
- nella relazione di revisione viene indicata un'incertezza significativa relativa alla continuità aziendale in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570;¹⁶
- gli aspetti chiave della revisione sono comunicati in conformità al principio di revisione internazionale n. 701;¹⁷
- il revisore ritiene necessario inserire un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706¹⁸ ovvero è tenuto a farlo secondo quanto previsto da altri principi di revisione internazionali (ISA Italia).

In tali circostanze, il revisore può ritenere utile rappresentare ai responsabili delle attività di governance i contenuti della relazione di revisione per facilitare la discussione sulle modalità con cui tali aspetti saranno trattati nella relazione stessa.

A25. Nelle rare circostanze in cui il revisore non intende indicare il nome del responsabile dell'incarico nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, egli è tenuto a discutere tale intenzione con i responsabili delle attività di governance a supporto della propria valutazione circa la probabilità e la gravità di una minaccia significativa alla sicurezza personale.¹⁹ Il revisore può inoltre comunicare con i responsabili delle attività di governance nei casi in cui sceglie di non includere la descrizione delle responsabilità del revisore nel corpo della relazione di revisione come consentito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.700.²⁰

¹³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 9.

¹⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 10.

¹⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, paragrafo 30.

¹⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 "Continuità aziendale", paragrafo 25 d).

¹⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, paragrafo 17.

¹⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706 "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente", paragrafo 12.

¹⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.700, paragrafi 45, 45(I) e A63.

²⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafo 40.

Altri aspetti significativi rilevanti ai fini del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria (Rif: Par. 16 e)

A26. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300²¹ evidenzia che, a causa di eventi inattesi, di cambiamenti nelle condizioni o di elementi probativi acquisiti dai risultati delle procedure di revisione, il revisore può avere la necessità di modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione e, quindi, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti pianificate, sulla base della riconsiderazione dei rischi identificati e valutati. Il revisore può comunicare ai responsabili delle attività di governance tali aspetti, per esempio, come aggiornamento delle discussioni iniziali sulla portata e sulla tempistica pianificate per la revisione contabile.

A27. Altri aspetti significativi emersi dalla revisione contabile che sono direttamente rilevanti per i responsabili delle attività di governance ai fini della supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria possono includere aspetti quali errori significativi nella rappresentazione dei fatti o incoerenze significative nelle informazioni che corredano il bilancio oggetto di revisione che sono stati corretti.

A28. Nella misura in cui non siano già trattati nell'ambito delle regole di cui al paragrafo 16 a)-d) e delle relative linee guida, il revisore può considerare di comunicare altri aspetti discussi con il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, se nominato, o qualora siano stati presi in considerazione da quest'ultimo, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220.²²

Indipendenza del revisore (Rif.: Par. 17)

A29. Il revisore è tenuto ad osservare le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili agli incarichi di revisione contabile del bilancio.²³

A30. I rapporti, gli altri aspetti e le misure di salvaguardia da comunicare variano a seconda delle circostanze dell'incarico ma, di norma, affrontano tematiche, quali:

- a) le minacce all'indipendenza, che è possibile suddividere fra minacce derivanti da: interesse personale, auto-riesame, prestazione di attività di patrocinatore legale e di consulente tecnico di parte, familiarità e intimidazione;
- b) le misure di salvaguardia create dalla professione, dalla legislazione o da regolamenti, le misure di salvaguardia interne all'impresa e le misure di salvaguardia interne ai sistemi e alle procedure del soggetto incaricato della revisione.

A31. Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza possono specificare altresì particolari comunicazioni ai responsabili delle attività di governance in circostanze in cui siano state identificate violazioni dei principi di indipendenza. Per esempio, il *Code of Ethics for Professional Accountants* (codice IESBA) emanato dall'International Ethics Standards Board for Accountants richiede al revisore di

²¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio", paragrafo A13.

²² Si vedano i paragrafi 19(I)-22 e A24-A31 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio".

²³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)", paragrafo 14-14(I).

comunicare ai responsabili delle attività di governance per iscritto tali eventuali violazioni e le azioni che il soggetto incaricato della revisione ha intrapreso o si propone di intraprendere.^{24 24-bis}

A32. Le regole relative alla comunicazione in materia di indipendenza del revisore applicabili nel caso di società quotate possono risultare appropriate anche per alcune altre imprese, incluse quelle che possono rivestire un significativo interesse pubblico, per esempio perché hanno un elevato numero nonché una vasta gamma di soggetti portatori di interessi e in considerazione della natura e della dimensione dell'attività.^{24-ter} Esempi di tali imprese possono includere gli istituti finanziari (quali banche, imprese di assicurazione e fondi pensionistici) e altre imprese come gli enti di beneficenza. Di contro, esistono casi in cui le comunicazioni relative all'indipendenza possono essere non applicabili come, ad esempio, nel caso in cui tutti i responsabili delle attività di governance siano già informati dei fatti rilevanti a seguito delle attività di direzione da loro svolte. Ciò è particolarmente probabile quando l'impresa è amministrata dal suo proprietario e il soggetto incaricato della revisione a cui appartiene il revisore e i soggetti appartenenti alla rete sono scarsamente coinvolti dall'impresa oltre la revisione contabile del bilancio.

Aspetti ulteriori (Rif.: Par. 3)

A33. La supervisione della direzione da parte dei responsabili delle attività di governance include l'assicurarsi che l'impresa definisca, ponga in essere e mantenga un appropriato controllo interno con riferimento all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza dell'attività operativa e alla conformità a leggi e regolamenti applicabili.

A34. Il revisore può venire a conoscenza di ulteriori aspetti che non sono necessariamente relativi alla supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria ma che, comunque, sono probabilmente significativi per i responsabili delle attività di governance nella supervisione della direzione strategica dell'impresa o degli obblighi dell'impresa in materia di rendicontazione. Tali aspetti possono includere, a titolo esemplificativo, significative problematiche afferenti le strutture o i processi di governance e decisioni o azioni significative prese dal vertice della direzione senza un'appropriata autorizzazione.

A35. Nello stabilire se comunicare ulteriori aspetti ai responsabili delle attività di governance, il revisore può discutere tale tipologia di aspetti di cui è venuto a conoscenza con la direzione ad un appropriato livello, a meno che le circostanze non rendano tale comportamento inappropriato.

A36. Se un aspetto ulteriore viene comunicato, può essere appropriato per il revisore rendere consapevoli i responsabili delle attività di governance di quanto segue:

- a) l'identificazione e la comunicazione di tali aspetti è incidentale rispetto allo scopo della revisione contabile, ossia di formarsi un giudizio professionale sul bilancio;
- b) non sono state svolte procedure di revisione in relazione a tale aspetto oltre a quelle necessarie per formarsi un giudizio sul bilancio;
- c) non sono state svolte procedure di revisione volte a determinare l'eventuale esistenza di altri aspetti simili.

²⁴ Si veda la sezione 290.39–49 del Codice IESBA (Edizione 2016), che tratta le violazioni relative all'indipendenza.
^{24-bis} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si fa riferimento alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano. Conseguentemente il riferimento al Codice IESBA non è applicabile.

^{24-ter} Si veda il paragrafo 17(I).

Il processo di comunicazione

Definizione del processo di comunicazione (Rif.: Par. 18)

A37. La chiara comunicazione delle responsabilità del revisore, della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile e del contenuto generale previsto per le comunicazioni aiutano a stabilire le basi per una comunicazione reciproca efficace.

A38. Altri aspetti che possono contribuire a rendere efficace la comunicazione reciproca includono la discussione circa:

- la finalità delle comunicazioni. Se la finalità è chiara, il revisore e i responsabili delle attività di governance sono facilitati nella comprensione reciproca delle problematiche rilevanti e delle azioni previste derivanti dal processo di comunicazione;
- la forma in cui le comunicazioni saranno effettuate;
- la persona, o le persone, fra quelle del team dell'incarico e dei responsabili delle attività di governance, che effettueranno le comunicazioni relativamente a particolari aspetti;
- l'aspettativa del revisore che la comunicazione sarà reciproca e che i responsabili delle attività di governance gli comunicheranno aspetti considerati rilevanti per la revisione contabile come, ad esempio, le decisioni strategiche che possono influenzare significativamente la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione, il sospetto o l'identificazione di frodi e perplessità circa l'integrità o la competenza dei membri del vertice della direzione;
- il processo per adottare provvedimenti e rispondere in merito a quanto comunicato dal revisore;
- il processo per adottare provvedimenti e rispondere in merito agli aspetti comunicati dai responsabili delle attività di governance.

A39. Il processo di comunicazione varierà a seconda delle circostanze, comprese la dimensione e la struttura di governance dell'impresa, le modalità con cui i responsabili delle attività di governance operano ed il punto di vista del revisore in relazione alla rilevanza degli aspetti da comunicare. La difficoltà nell'instaurare una comunicazione reciproca efficace può indicare che la comunicazione tra il revisore e i responsabili delle attività di governance non è adeguata ai fini della revisione contabile (si veda il paragrafo A52).

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A40. Nel caso di revisioni contabili di imprese di dimensioni minori, è possibile che la comunicazione tra il revisore e i responsabili delle attività di governance sia meno strutturata rispetto al caso di società quotate o di maggiori dimensioni.

Comunicazione con la direzione

A41. Molti aspetti possono essere discussi con la direzione nel normale svolgimento della revisione contabile, compresi quelli che il presente principio di revisione richiede siano comunicati ai responsabili delle attività di governance. Tali discussioni riconoscono la responsabilità della direzione per la gestione delle attività dell'impresa e, in particolare, la responsabilità della direzione per la redazione del bilancio.

A42. Prima di comunicare aspetti ai responsabili delle attività di governance, il revisore può discuterli con la direzione, a meno che ciò sia considerato inappropriato. Ad esempio, può essere inappropriato discutere con la direzione aspetti relativi alla competenza o alla integrità della stessa. Oltre a riconoscere la

responsabilità per la gestione della direzione, tali discussioni preliminari consentono di chiarire fatti e problematiche e danno alla direzione la possibilità di fornire ulteriori informazioni e spiegazioni. Parimenti, se l'impresa dispone di una funzione di revisione interna, il revisore può discutere tali aspetti con le persone appropriate nell'ambito di tale funzione prima di comunicarli ai responsabili delle attività di governance.

Comunicazione con terze parti

A43. Le leggi o i regolamenti possono richiedere ai responsabili delle attività di governance, ovvero essi possono volere fornire a terze parti, quali ad esempio banche o determinate autorità di vigilanza, copie di una comunicazione scritta ricevuta dal revisore. In alcuni casi, la comunicazione a terze parti può essere illegale o comunque inappropriata. Quando una comunicazione scritta predisposta per i responsabili delle attività di governance viene fornita a terze parti, può essere importante nella circostanza che le terze parti siano informate del fatto che la comunicazione non è stata predisposta per loro, ad esempio, dichiarando quanto segue nelle comunicazioni scritte ai responsabili delle attività di governance:

- a) che la comunicazione è stata redatta per l'uso esclusivo da parte dei responsabili delle attività di governance e, ove applicabile, della direzione del gruppo e del revisore del gruppo, e che terze parti non dovrebbero fare affidamento su di essa;
- b) che il revisore non si assume alcuna responsabilità nei confronti di terze parti;
- c) ogni eventuale limitazione alla divulgazione o distribuzione a terze parti.

A44. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti possono richiedere al revisore di:

- notificare ad un organismo di vigilanza alcuni degli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance. Ad esempio, in alcuni paesi, il revisore ha il dovere di comunicare alle autorità gli errori nel caso in cui la direzione e i responsabili delle attività di governance non abbiano intrapreso azioni correttive;
- presentare copie di alcune relazioni redatte per i responsabili delle attività di governance ai competenti organismi di vigilanza o finanziatori; ovvero
- rendere pubbliche le relazioni redatte per i responsabili delle attività di governance.

A45. A meno che leggi o regolamenti non richiedano di fornire a terze parti una copia delle comunicazioni scritte del revisore ai responsabili delle attività di governance, il revisore può avere bisogno del preventivo consenso dei suddetti responsabili prima di fornire tali comunicazioni.

Forme di comunicazione (Rif.: Par. 19)

A46. Un'efficace comunicazione può implicare presentazioni strutturate e relazioni scritte, ma anche comunicazioni meno strutturate, come le discussioni. Il revisore può comunicare aspetti diversi da quelli identificati nei paragrafi 19-20, verbalmente o per iscritto. Le comunicazioni scritte possono comprendere la lettera d'incarico fornita ai responsabili delle attività di governance.

A47. Oltre alla rilevanza di un determinato aspetto, la forma della comunicazione (ad esempio, verbale o scritta, il suo livello di dettaglio o di sintesi, e con modalità strutturata o meno) può essere influenzata da fattori quali:

- se nella relazione di revisione sarà inserita una trattazione dell'aspetto. Per esempio, quando gli aspetti chiave della revisione sono comunicati nella relazione di revisione, il revisore può considerare necessario effettuare per iscritto le comunicazioni in merito a tali aspetti;
- se l'aspetto è stato risolto in modo soddisfacente;
- se la direzione ha comunicato l'aspetto in precedenza;
- la dimensione, la struttura operativa, l'ambiente di controllo e la struttura legale dell'impresa;
- nel caso della revisione contabile di un bilancio redatto per scopi specifici, se il revisore effettua anche la revisione contabile del bilancio dell'impresa redatto per scopi di carattere generale;
- obblighi legali. Alcuni ordinamenti giuridici, richiedono che la comunicazione scritta con i responsabili delle attività di governance rispetti la forma prescritta dalla legge locale;
- le aspettative dei responsabili delle attività di governance, compresa la pianificazione di riunioni o di comunicazioni periodiche con il revisore;
- la continuità dei contatti e dei colloqui tra il revisore e i responsabili delle attività di governance;
- se si sono verificati cambiamenti significativi nei membri di un organo di governance.

A48. Quando viene discusso un aspetto significativo con un singolo membro dei responsabili delle attività di governance, ad esempio il presidente del comitato per il controllo interno e la revisione contabile, può essere appropriato che il revisore sintetizzi tale aspetto nelle comunicazioni successive affinché tutti i responsabili delle attività di governance dispongano di informazioni complete ed equilibrate.

Tempistica delle comunicazioni (Rif.: Par. 21)

A49. Una comunicazione tempestiva nel corso di tutta la revisione contabile contribuisce ad instaurare un proficuo dialogo reciproco tra i responsabili delle attività di governance e il revisore. Tuttavia, la tempistica appropriata per le comunicazioni varierà a seconda delle circostanze dell'incarico. Le circostanze comprendono la rilevanza e la natura dell'aspetto da comunicare e l'azione che si prevede sarà intrapresa dai responsabili delle attività di governance. Ad esempio:

- le comunicazioni relative ad aspetti di pianificazione possono essere spesso effettuate all'inizio dell'incarico di revisione e, nel caso di un primo incarico, possono essere incluse nella lettera di incarico;
- può essere appropriato comunicare non appena possibile una difficoltà significativa incontrata nel corso della revisione se i responsabili delle attività di governance sono in grado di assistere il revisore nel superamento della difficoltà o quando è probabile che la stessa possa comportare l'espressione di un giudizio con modifica. Parimenti, il revisore può comunicare verbalmente ai responsabili delle attività di governance, non appena possibile, le carenze significative nel controllo interno che egli ha identificato, prima di comunicarle in forma scritta come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265;²⁵
- quando si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, il revisore può comunicare i propri orientamenti preliminari sugli aspetti chiave della revisione durante la discussione sulla portata e tempistica pianificate per la revisione (si veda il paragrafo A13) e può anche avere comunicazioni più frequenti per discutere ulteriormente tali aspetti quando comunica i risultati significativi della revisione contabile;
- le comunicazioni in merito all'indipendenza possono essere appropriate se vengono formulate valutazioni significative sulle minacce all'indipendenza e sulle relative misure di salvaguardia, ad

²⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265, paragrafi 9 e A14.

esempio quando si accetta un incarico di prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile o nel corso della discussione conclusiva;

- le comunicazioni in merito ai risultati della revisione, inclusi i punti di vista del revisore sugli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, possono essere effettuate anche nell'ambito della discussione conclusiva;
- sia nel caso della revisione del bilancio redatto per scopi di carattere generale che di quello redatto per scopi specifici, può essere appropriato coordinare la tempistica delle comunicazioni.

A50. Altri fattori che possono essere rilevanti per la tempistica delle comunicazioni includono:

- la dimensione, la struttura operativa, l'ambiente di controllo e la struttura legale dell'impresa sottoposta a revisione;
- eventuali obblighi legali di comunicare alcuni aspetti entro specifici termini temporali;
- le aspettative dei responsabili delle attività di governance, compresa la pianificazione di riunioni o di comunicazioni periodiche con il revisore;
- il momento nel quale il revisore identifica alcuni aspetti; ad esempio, il revisore può non identificare un determinato aspetto (ad esempio, la non conformità ad una legge) in tempo utile per intraprendere un'azione preventiva, ma la comunicazione dell'aspetto può consentire un'azione correttiva.

Adeguatezza del processo di comunicazione (Rif.: Par. 22)

A51. Non occorre che il revisore definisca delle procedure specifiche a supporto della valutazione della comunicazione reciproca tra il revisore e i responsabili delle attività di governance; piuttosto, tale valutazione può essere basata sulle osservazioni derivanti da procedure di revisione svolte per altre finalità. Tali osservazioni possono includere i seguenti aspetti:

- l'appropriatezza e la tempestività delle azioni intraprese dai responsabili delle attività di governance in risposta agli aspetti evidenziati dal revisore. Se gli aspetti significativi evidenziati nelle comunicazioni precedenti non sono stati trattati con efficacia, può essere appropriato per il revisore indagare sul perché non sono state intraprese azioni appropriate e considerare se evidenziare nuovamente tale aspetto. Ciò evita il rischio di dare l'impressione che il revisore sia soddisfatto del fatto che l'aspetto sia stato affrontato adeguatamente o che non sia più significativo;
- l'evidente trasparenza dei responsabili delle attività di governance nelle loro comunicazioni con il revisore;
- la volontà e la capacità dei responsabili delle attività di governance di incontrare il revisore senza la presenza della direzione;
- l'evidente capacità dei responsabili delle attività di governance di comprendere appieno gli aspetti evidenziati dal revisore come, ad esempio, la misura in cui i suddetti responsabili investigano sulle problematiche e mettono in discussione le raccomandazioni fatte a loro;
- difficoltà nello stabilire con i responsabili delle attività di governance una comprensione reciproca in merito a forma, tempistica e contenuti generali previsti per le comunicazioni;
- quando tutti o alcuni dei responsabili delle attività di governance sono coinvolti nella gestione dell'impresa, la loro evidente consapevolezza di come gli aspetti discussi con il revisore si ripercuotono sulle loro responsabilità di governance in senso lato e sulle loro responsabilità di direzione;

- se la comunicazione reciproca tra il revisore e i responsabili delle attività di governance soddisfa le disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

A52. Come indicato nel paragrafo 4, una comunicazione reciproca efficace assiste sia il revisore sia i responsabili delle attività di governance. Inoltre, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 individua la partecipazione dei responsabili delle attività di governance, compresa l'interazione degli stessi con la funzione di revisione interna, ove presente, e con i revisori esterni come un elemento dell'ambiente di controllo interno dell'impresa.²⁶ Una comunicazione reciproca inadeguata può indicare un ambiente di controllo insoddisfacente e influenzare la valutazione del revisore in merito ai rischi di errori significativi. Esiste anche il rischio che il revisore possa non aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati per formarsi un giudizio sul bilancio.

A53. Se la comunicazione reciproca tra il revisore e i responsabili delle attività di governance non è adeguata e non è possibile risolvere la situazione, il revisore può intraprendere le seguenti azioni:

- esprimere un giudizio con modifica a seguito della limitazione allo svolgimento di procedure di revisione;
- ottenere un parere legale circa le conseguenze di linee di condotta diverse;
- comunicare con terze parti (ad esempio, un organismo di vigilanza) o con una autorità di grado più elevato nella struttura di governance esterna all'impresa, quali i proprietari dell'impresa (ad esempio, l'assemblea degli azionisti);
- recedere dall'incarico, ove il recesso sia possibile sulla base delle leggi o dei regolamenti applicabili.

Documentazione (Rif.: Par. 23)

A54. La documentazione di comunicazioni verbali può includere una copia dei verbali redatti dall'impresa e conservati come parte della documentazione della revisione contabile quando detti verbali siano un'appropriata evidenza documentale della comunicazione.

²⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo A78.

Regole specifiche del principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC Italia 1) e di altri principi di revisione internazionali relative alle comunicazioni con i responsabili delle attività di governance

La presente appendice riporta i paragrafi del principio internazionale sul controllo della qualità n. 1²⁷ (ISQC Italia 1) e di altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) che richiedono la comunicazione di aspetti specifici ai responsabili delle attività di governance. Il presente elenco non sostituisce le regole e le relative linee guida ed altro materiale esplicativo contenuti nei principi di revisione.

- Principio internazionale sul controllo della qualità n.1 (ISQC Italia 1) “Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un’informazione e servizi connessi” – paragrafo 30 a)
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 “Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio” – paragrafi 22, 39 c) i) e 41-43(I)
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 “La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio” – paragrafi 15, 20 e 23-25
- Principio di revisione (SA Italia) n. 250B “Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale” – paragrafo 16
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265 “Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione” – paragrafo 9
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 “Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile” – paragrafi 12-13
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505 “Conferme esterne” – paragrafo 9
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510 “Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura” - paragrafo 7
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 “Revisione delle stime contabili e della relativa informativa” – paragrafo 38
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550 “Parti correlate” – paragrafo 27
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560 “Eventi successivi” – paragrafi 7 b)-c), 10 a), 13 b), 14 a) e 17
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 “Continuità aziendale” – paragrafo 25
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 “La revisione del bilancio del gruppo – considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)” – paragrafo 49
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610 “Utilizzo del lavoro dei revisori interni” - paragrafi 20 e 31
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 “Formazione del giudizio e relazione sul bilancio” - paragrafo 45

^{26-bis} La presente appendice è integrata con il riferimento ai principi di revisione (SA Italia) nn. 250B e 720B.

²⁷ Principio internazionale sul controllo della qualità n.1 (ISQC Italia 1) “Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un’informazione e servizi connessi”.

- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 “Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente” - paragrafo 17
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente” – paragrafi 12, 14, 23 e 30
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706 “Richiami d’informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente” - paragrafo 12
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710 “Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo” – paragrafo 18
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720 “Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile” – paragrafi 10, 13 e 16
- Principio di revisione (SA Italia) n.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” – paragrafo 15

Aspetti qualitativi delle prassi contabili

La comunicazione richiesta nel paragrafo 16 a), e trattata nei paragrafi A19-A20, può includere aspetti quali:

Principi contabili

- L'appropriatezza dei principi contabili rispetto alle specifiche circostanze dell'impresa considerando la necessità di bilanciare il costo da sostenere per fornire le informazioni con il probabile beneficio che ne deriva agli utilizzatori del bilancio dell'impresa. Ove esistono principi contabili alternativi accettabili, la comunicazione può includere l'identificazione delle voci di bilancio influenzate dalla scelta di principi contabili significativi e le informazioni sui principi contabili utilizzati da imprese simili.
- La scelta iniziale e i cambiamenti di principi contabili significativi, compresa l'applicazione di nuovi pronunciamenti contabili. La comunicazione può includere: l'effetto della tempistica e del metodo di adozione di un cambiamento di principio contabile sugli utili dell'esercizio e degli esercizi futuri dell'impresa; la tempistica di un cambiamento di principio contabile rispetto a nuovi pronunciamenti contabili attesi.
- L'effetto di principi contabili significativi in aree controverse o di recente introduzione (o specifiche per un settore, in particolare in mancanza di una guida o di un consenso autorevoli).
- L'effetto della tempistica delle operazioni in relazione al periodo amministrativo in cui sono rilevate.

Stime contabili

L'Appendice 2 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 include aspetti che il revisore può considerare di comunicare in merito agli aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili adottate dall'impresa, con riferimento alle stime contabili e alla relativa informativa.

Informativa di bilancio

- Le problematiche affrontate e le relative valutazioni soggettive nella formulazione di informativa di bilancio particolarmente sensibile (ad esempio, informativa sul criterio di riconoscimento dei ricavi, sulle retribuzioni, sulla continuità aziendale, sugli eventi successivi e sulle problematiche relative alle attività e passività potenziali).
- La neutralità, l'uniformità e la chiarezza dell'informativa di bilancio nel suo insieme.

Aspetti correlati

- L'effetto potenziale sul bilancio di rischi significativi, esposizioni ed incertezze, quali contenziosi in corso, di cui si è data informativa in bilancio.
- La misura in cui il bilancio è influenzato da operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale o che per altre circostanze appaiono inusuali. Tale comunicazione può evidenziare:
 - gli importi non ricorrenti rilevati nel periodo amministrativo;

- la misura in cui tali operazioni sono oggetto di informativa separata in bilancio;
 - se tali operazioni sembrano essere state definite per conseguire un particolare trattamento contabile o fiscale, ovvero un determinato obiettivo legale o regolamentare;
 - se la forma di tali operazioni sembri eccessivamente complessa ovvero se sia stato acquisito un parere articolato su come strutturare l'operazione;
 - se la direzione attribuisce maggiore importanza alla necessità di un particolare trattamento contabile piuttosto che alle sottostanti motivazioni economiche dell'operazione.
- I fattori che influenzano i valori contabili delle attività e delle passività, comprese le metodologie utilizzate dall'impresa per determinare la vita utile attribuita alle attività materiali e immateriali. La comunicazione può spiegare in che modo sono stati selezionati i fattori che hanno effetti sui valori contabili e in che modo una selezione alternativa avrebbe influenzato il bilancio.
 - La selezione nella correzione degli errori, ad esempio, la correzione di errori che hanno l'effetto di accrescere gli utili, e la mancata correzione degli errori che hanno l'effetto di ridurre detti utili.