MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

Ispettorato Generale di Finanza

Registro dei revisori legali

Principi di Revisione Legale Handbook 2020

Edizione in lingua italiana

Roma, Ottobre 2020

Testo consolidato dei principi di revisione legale attualmente vigenti in Italia, elaborati ai sensi dell'articolo 11, comma 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, da associazioni e ordini professionali (**Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale - Assirevi**, **Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - CNDCEC** e **Istituto Nazionale Revisori Legali - INRL**) congiuntamente al Ministero dell'Economia e delle Finanze, sentita la **CONSOB**.

Ultimo aggiornamento: Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 03/08/2020, Prot. n. 153936.

PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI (ISA Italia)

HANDBOOK 2020

INDICE GENERALE

Pagina

Parte introduttiva

Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) ..... I-IX

Glossario (Italia)..... X-XXVIII

Principi internazionali sul controllo della qualità

Principio internazionale sul controllo della qualità ISQC (Italia) 1 1

Principi generali e responsabilità

(Isa Italia) 200 - Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (Isa Italia)..... 29

(Isa Italia) 210 - Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione 53

(Isa Italia) 220 - Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio 72

(Isa Italia) 230 - La documentazione della revisione contabile 88

(Isa Italia) 240 - Le responsabilità del revisore relative alle frodi nella revisione contabile del bilancio 100

(Isa Italia) 250 - La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio..... 134

(SA Italia) 250B - Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale..... 151

(Isa Italia) 260 - Comunicazione con i responsabili delle attività di governance 157

(Isa Italia) 265 - Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione..... 179

Identificazione e valutazione dei rischi e risposte ai rischi identificati e valutati

(Isa Italia) 300 - Pianificazione della revisione contabile del bilancio 189

(Isa Italia) 315 - L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera 201

(Isa Italia) 320 - Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile 242

(Isa Italia) 330 - Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati..... 250

(Isa Italia) 402 - Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi 268

(Isa Italia) 450 - Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile..... 285

Elementi probativi

(Isa Italia) 500 - Elementi probativi 296

(Isa Italia) 501 - Elementi probativi - considerazioni specifiche su determinate voci 314

(Isa Italia) 505 - Conferme esterne 323

(Isa Italia) 510 - Primi incarichi di revisione contabile - saldi di apertura 333

(Isa Italia) 520 - Procedure di analisi comparativa 344

(Isa Italia) 530 - Campionamento di revisione 351

(Isa Italia) 540 - Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa 365

(Isa Italia) 550 - Parti correlate 417

(Isa Italia) 560 - Eventi successivi 438

(Isa Italia) 570 - Continuità aziendale 447

(Isa Italia) 580 - Attestazioni scritte 486

Utilizzo del lavoro di terzi

(Isa Italia) 600 - La revisione del bilancio del gruppo - considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti) 499

(Isa Italia) 610 - Utilizzo del lavoro dei revisori interni 540

(Isa Italia) 620 - Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore 558

Conclusioni di revisione e relazione del revisore

(Isa Italia) 700 - Formazione del giudizio e relazione sul bilancio 573

(Isa Italia) 701 - Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente 620

(Isa Italia) 705 - Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente 639

(Isa Italia) 706 - Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente 674

(Isa Italia) 710 - Informazioni comparative - dati corrispondenti e bilancio comparativo 694

(Isa Italia) 720 - Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile 715

(SA Italia) 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 721

Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39

Premessa

Il Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 "Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE", come modificato dal Decreto Legislativo 17 luglio 2016, n. 135 "Attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE concernente la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati" (di seguito anche "Decreto"), prevede, con l'art. 11, comma 1, che in Italia la revisione legale sia svolta in conformità ai principi di revisione internazionali adottati dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 26, paragrafo 3, della direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva 2014/56/UE.

Ai sensi dell'art. 11, comma 2, del Decreto, in attesa che la Commissione europea adotti i principi di revisione internazionali come sopra indicato, la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione elaborati, tenendo conto dei principi di revisione internazionali, da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob), e adottati dal Ministero stesso, sentita la Consob. A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con le associazioni e gli ordini professionali interessati finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi.

A seguito dell'invito a proporre manifestazioni di interesse per la stipula della convenzione con il Ministero dell'economia e delle finanze pubblicato nel mese di luglio 2011, l'Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale (Assirevi), il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e l'Istituto Nazionale Revisori Legali (INRL) sono risultati essere i soggetti ammessi alla convenzione finalizzata a definire le modalità di elaborazione, congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob, dei principi di revisione che i soggetti iscritti al Registro dei revisori legali (di seguito anche il "Registro") sono tenuti ad osservare nell'esercizio della revisione legale ai sensi del Decreto (di seguito anche la "Convenzione").

Soggetti incaricati della revisione legale

La revisione legale, svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del Decreto, è esercitata ai sensi di legge da un revisore legale o da una società di revisione legale iscritti nel Registro dei revisori legali. Nei casi espressamente previsti dagli artt. 2409 bis, comma 2, e 2477, comma 4, cod. civ., ai sensi dei quali lo statuto, in alcuni casi, può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale, i relativi componenti o il sindaco unico devono essere iscritti nel Registro dei revisori legali.

Natura, finalità e struttura dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10

Primo set dei principi ISA Italia

Un primo set di principi di revisione è stato elaborato, ai sensi dell'articolo 11 del Decreto, tenendo conto di quelli emanati dagli organismi internazionali, ed è stato adottato con Determina dal Ministero dell'economia e delle finanze (Ragioneria Generale dello Stato) in data 23 dicembre 2014. Tali principi sono stati convenzionalmente definiti "principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10" (o anche solo "ISA Italia") e sono costituiti da:

- i principi di revisione internazionali (ISA) – versione Clarified 2009, dal principio n. 200 al n. 720 (di seguito anche "ISA Clarified") – tradotti in lingua italiana dal CNDCEC nel corso del 2010 con la collaborazione di Assirevi e Consob e successivamente integrati dagli stessi e dall'INRL con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione, nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano. Tali integrazioni sono operate nel rispetto della Policy Position dell'International Auditing and Assurance Standards Board "A guide for National Standard Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find it Necessary to Make Limited Modifications" (Luglio 2006);

- i principi di revisione predisposti al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano non previste dagli ISA Clarified ed aventi ad oggetto:
  a) le verifiche periodiche in materia di regolare tenuta della contabilità sociale (principio di revisione (SA Italia) n. 250B "Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale");
  b) l'espressione, nell'ambito della relazione di revisione, del giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari (principio di revisione (SA Italia) n. 720B "Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza").

Nell'ambito dei principi di revisione internazionali (ISA), il principio di revisione internazionale (ISA) n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio" si basa sul presupposto che il soggetto incaricato della revisione sia tenuto al rispetto dell'ISQC 1 ovvero di disposizioni nazionali che prevedono regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC 1. I medesimi riferimenti sono contenuti nell'ISA Italia n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", al paragrafo 2.

Conseguentemente, in tale contesto, il principio internazionale sul controllo della qualità (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" deriva dalla traduzione, in lingua italiana, effettuata nel corso del 2010 dal CNDCEC, con la collaborazione di Assirevi e Consob, della versione Clarified 2009, ed è stato integrato, dagli stessi e dall'INRL, con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano. I soggetti iscritti al Registro dei revisori legali sono pertanto tenuti ad osservare tale principio nell'esercizio della revisione legale ai sensi del Decreto.

I sopra citati principi di revisione sono entrati in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 1° gennaio 2015 o successivamente, ad eccezione del principio di revisione (SA Italia) n. 250B "Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale" in vigore dal 1° gennaio 2015. Inoltre, il principio internazionale sul controllo della qualità (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" è entrato in vigore dal 1° gennaio 2015.

Aggiornamenti successivi

Il primo set dei principi ISA Italia è stato nel seguito aggiornato per tener conto dei nuovi principi di revisione internazionali ISA emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board (di seguito anche "IAASB") successivamente agli ISA Clarified 2009 e dell'evoluzione normativa e regolamentare dell'ordinamento italiano. I nuovi principi di revisione internazionali ISA sono stati tradotti in lingua italiana dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi, dell'INRL e di Consob e successivamente integrati con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano, sempre nel rispetto della citata Policy Position dell'International Auditing and Assurance Standards Board. I nuovi principi ISA Italia emanati successivamente al primo set sono di seguito riportati. [1]

Aggiornamenti 2017

Con Determina del Ministero dell'economia e delle finanze (Ragioneria Generale dello Stato), datata 15 giugno 2017, è stato emanato il nuovo 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", in sostituzione della precedente versione del documento pubblicata con la citata Determina del 23 dicembre 2014. Il nuovo principio (SA Italia) n. 720B è entrato in vigore a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi iniziati dal 1° luglio 2016.

[1] Per maggiori informazioni in merito agli aggiornamenti successivi al primo set dei principi Isa Italia e relativi al 2017 ed al 2018, si rinvia alla sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10" adottata con Determina del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ragioneria Generale dello Stato), datata 12 gennaio 2018, prot. n. 4993.

Con Determina del Ministero dell'economia e delle finanze (Ragioneria Generale dello Stato), datata 31 luglio 2017, sono state elaborate le nuove versioni dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) nn. 260, 570, 700, 705, 706 e 710, in sostituzione delle precedenti versioni emanate con la citata Determina del 23 dicembre 2014 ed è stato elaborato il nuovo principio di revisione (ISA Italia) n. 701 "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente". Tali principi sono entrati in vigore:

- per le società diverse dagli EIP, con riferimento alle revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 6 agosto 2016 o successivamente;
- per gli EIP, con riferimento alle revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 17 giugno 2016 o successivamente.

Per le società diverse dagli EIP si è consentita l'applicazione anticipata per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi iniziati dal 17 giugno 2016.

Aggiornamenti 2018

Con Determina del Ministero dell'economia e delle finanze (Ragioneria Generale dello Stato) datata 12 gennaio 2018 sono state elaborate le nuove versioni dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) nn. 200, 210, 220, 230, 510, 540, 600, in sostituzione delle precedenti versioni adottate con la citata Determina del 23 dicembre 2014. Tali principi ISA Italia sono entrati in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi chiusi al 31 dicembre 2017 o successivamente.

Aggiornamenti 2020

Con Determina del Ministero dell'economia e delle finanze (Ragioneria Generale dello Stato) datata 03/08/2020, i principi ISA Italia sono stati aggiornati al fine di tener conto dei seguenti aspetti:

- riflettere le modifiche introdotte dal D.Lgs. 135/16 e, per gli Enti di Interesse Pubblico, dal Regolamento (UE) n. 537/14 aventi ad oggetto aspetti trattati nei relativi principi ISA Italia;
- riflettere le modifiche apportate ai principi di revisione internazionali ISA dallo IAASB nell'ambito dei progetti di seguito elencati:
  i. "*Accounting Estimates*". All'esito di tale progetto, pubblicato ad ottobre 2018, lo IAASB ha elaborato la nuova versione del documento ISA 540, *Auditing Accounting Estimates And Related Disclosures*. Sono inoltre stati oggetto di conseguente modifica (cosiddetti "conforming amendments") anche i seguenti altri principi di revisione internazionali: ISA nn. 200, 230, 240, 260, 500, 580, 700, 701;
  ii. "*Non-Compliance with Laws and Regulations*" (*NO-CLAR*). All'esito di tale progetto, pubblicato ad ottobre 2016, lo IAASB ha elaborato la nuova versione del documento ISA 250, *Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*. Sono inoltre stati oggetto di conseguente modifica (cosiddetti "conforming amendments") anche i seguenti principi di revisione internazionali: ISA nn. 210, 220, 240, 260, 450, 500;[2]
  iii. "*Addressing Disclosures in the Audit of Financial Statements*". All'esito di tale progetto, pubblicato a luglio 2015, lo IAASB ha modificato i seguenti principi di revisione internazionali: ISA nn. 200, 210, 240, 260, 300, 315, 320, 330, 450, 700. Sono inoltre stati oggetto di conseguente modifica (cosiddetti "conforming amendments") anche i seguenti altri principi di revisione internazionali: ISA nn. 540, 580, 705, 800, 805;
  iv. "*Using the work of internal auditors*". All'esito di tale progetto, attuato tra il 2012 ed il 2013, lo IAASB ha elaborato le nuove versioni dei documenti ISA 610, *Using the Work of Internal Auditors* e ISA 315, *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment*. Sono inoltre stati oggetto di conseguente modifica (cosiddetti "conforming amendments") anche i seguenti principi di revisione internazionali: ISA nn. 200, 220, 230, 240, 260, 265, 300, 402, 500, 550, 600.[3]

[2] All'esito di tale progetto anche il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC) 1 è stato oggetto di "conforming amendments". Tuttavia, con gli aggiornamenti 2020 non è stata elaborata una nuova versione del principio ISQC Italia 1 essendo previste imminenti ulteriori modifiche a livello internazionale ai principi di controllo della qualità.
[3] Si veda nota precedente.

Al fine di riflettere nel set dei principi di revisione ISA Italia le citate modifiche alle norme e ai principi di revisione internazionali sono state elaborate le nuove versioni dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) nn. 200, 210, 220, 230, 240, 250, 260, 265, 300, 315, 320, 330, 402, 450, 500, 540, 550, 580, 610, 700, 701, 705, in sostituzione delle precedenti versioni emanate con le Determine del Ministero dell'economia e delle finanze (Ragioneria Generale dello Stato) pubblicate fino al 12 gennaio 2018.

Tali principi ISA Italia entrano in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2020 o successivamente.

Ai fini di una più agevole comprensione degli aggiornamenti apportati ai principi ISA Italia per riflettere le modifiche ai principi di revisione internazionali ISA, si rinvia alla tabella di sintesi allegata alla presente introduzione (Allegato 1).

La tabella riportata nell'Allegato n. 2 della presente introduzione, invece, riepiloga l'integrale set di principi di revisione internazionali (ISA Italia), elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10, in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2020 o successivamente, con le indicazioni delle relative Determine di adozione da parte del Ministero dell'economia e delle finanze (Ragioneria Generale dello Stato).

***

Con riferimento a tutti gli ISA Italia fin qui emanati, le considerazioni specifiche introdotte a livello nazionale e finalizzate a supportare l'applicazione degli ISA nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano sono state riflesse mediante l'inserimento di paragrafi caratterizzati dalla lettera (I) direttamente nel corpo dei principi, nonché di note a piè di pagina caratterizzate dalla numerazione 0, -bis, -ter, ecc. rispetto a quelle indicate negli ISA, aventi la finalità di:

a) chiarire e circostanziare, con riferimento agli incarichi di revisione legale conferiti ai sensi del Decreto, l'applicazione di alcune previsioni degli ISA nonché identificare, fra le opzioni previste negli ISA, quella applicabile e, conseguentemente, identificare quelle disapplicate;

b) fornire indicazioni specifiche con riferimento agli incarichi di revisione legale conferiti ai sensi del Decreto.

Da un punto di vista grafico, i paragrafi degli ISA che sono disapplicati sono evidenziati in grigio.

In alcune circostanze non sono riportate le Appendici internazionali presenti negli ISA in quanto sostituite con specifiche Appendici (Italia), al fine di fornire al lettore esempi relativamente all'applicazione di alcune delle previsioni contenute negli ISA alla luce delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano. La sostituzione delle Appendici internazionali con le Appendici (Italia) è evidenziata in una nota a piè di pagina.

Al fine di favorire la fruibilità di lettura di tutto il set dei principi di revisione internazionali (ISA Italia), alcune considerazioni di portata generale volte a supportare l'applicazione degli ISA, e che vengono riprese nella maggior parte degli ISA Italia, sono illustrate unicamente nel 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)" e riportate nel solo principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio". La valenza di tali considerazioni di portata generale è da intendersi estesa a tutti i principi di revisione internazionali (ISA Italia). Costituiscono esempi di tali considerazioni l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile in Italia ovvero la responsabilità degli amministratori (o di altro organo che svolge analoghe funzioni) in materia di redazione del bilancio e la responsabilità della vigilanza sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria da parte del collegio sindacale, nei termini previsti dalla legge.

Si precisa che i principi di revisione ISA rinviano ad alcuni documenti internazionali, quali ad esempio l'International Framework for Assurance Engagements, i principi di revisione internazionali (ISA) n. 800 "Special Considerations - Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks" e n. 805 "Special Considerations - Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement", che non fanno parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del Decreto, finalizzati all'emissione della relazione di revisione sul

bilancio ai sensi dell'art. 14 del Decreto stesso e, ove applicabile, dell'art. 10 del Regolamento (UE) n. 537/14 riguardante gli EIP. Pertanto, i riferimenti a tali documenti internazionali contenuti negli ISA Italia non trovano applicazione. Tale circostanza è identificata con un'apposita nota a piè di pagina che avverte il lettore.

Inoltre, i principi di revisione internazionali (ISA Italia) sono corredati da un Glossario (Italia), oggetto di aggiornamento in occasione dell'emanazione della Determina del 03/08/2020, che contiene un elenco completo dei termini come definiti in tali principi e nel principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 1.

Come più diffusamente illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, si sottolinea che i soggetti incaricati della revisione legale devono fare riferimento al testo dei principi nella loro interezza, inclusa la sezione linee guida ed altro materiale esplicativo che sono rilevanti ai fini di una corretta applicazione delle regole dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche

I principi di revisione internazionali (ISA) contengono considerazioni specifiche per le revisioni contabili nel settore pubblico. In Italia, il settore pubblico è definito secondo molteplici criteri e secondo numerose disposizioni normative.[4] Le responsabilità del revisore per il settore pubblico possono dipendere dal mandato di revisione ovvero da obblighi gravanti sulle amministrazioni pubbliche derivanti da leggi, regolamenti, o altre fonti normative, che possono riguardare un ambito più vasto o diverso rispetto a quello della revisione legale del bilancio svolta ai sensi del Decreto in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). A tale riguardo, è stato precisato che esula dalla Convenzione la trattazione degli aspetti della revisione nell'ambito delle amministrazioni pubbliche. Conseguentemente, i paragrafi contenuti nei principi di revisione internazionali (ISA), aventi ad oggetto considerazioni specifiche per le revisioni contabili del settore pubblico sono stati omessi sia nei principi di revisione internazionali (ISA Italia), sia nel principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 1.

[4] A questi fini, il settore pubblico deve intendersi definito ai sensi dell'art. 1, commi 2 e 3, della Legge n. 196 del 2009, includendo ogni ente presente nell'elenco delle Amministrazioni Pubbliche comunicato dall'Istat entro il 30 settembre di ogni anno o comprese dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165 del 2001. Sono escluse dall'ambito così definito le società, le associazioni e le fondazioni, nonché gli altri soggetti disciplinati dal Codice Civile.

Allegato n. 1: Tabella di sintesi degli aggiornamenti apportati ai principi ISA Italia con Determina del 03/08/2020 per riflettere le modifiche ai principi di revisione internazionali ISA

Principi ISA Italia adottati con Det. del 03/08/2020	PROGETTI IFAC			
	Using the work of internal auditors **(2012-2013)**	Addressing Disclosures in the Audit of Financial Statements **(July 2015)**	Non-compliance with laws and regulations (NO-CLAR): ISA 250R **(October 2016)**	Accounting Estimates: ISA 540R **(October 2018)**
ISA 200		√		√
ISA 210		√	√	
ISA 220			√	
ISA 230				√
ISA 240	√	√	√	√
ISA 250			√	
ISA 260		√	√	√
ISA 265	√			
ISA 300	√	√		
ISA 315	√	√		
ISA 320		√		
ISA 330		√		
ISA 402	√			
ISA 450		√	√	
ISA 500	√		√	√
ISA 540				√
ISA 550	√			
ISA 580		√		√
ISA 610	√			
ISA 700		√		√
ISA 701				√
ISA 705		√		

Allegato n. 2: Tabella di riepilogo dei principi ISA Italia in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2020 o successivamente

ISA ITALIA		
N.	Titolo	RGS - Determina di pubblicazione
200	OBIETTIVI GENERALI DEL REVISORE INDIPENDENTE E SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE IN CONFORMITÀ AI PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI (ISA Italia)	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
210	ACCORDI RELATIVI AI TERMINI DEGLI INCARICHI DI REVISIONE	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
220	CONTROLLO DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO DI REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
230	LA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
240	LE RESPONSABILITÀ DEL REVISORE RELATIVAMENTE ALLE FRODI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
250	LA CONSIDERAZIONE DI LEGGI E REGOLAMENTI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
250B	LE VERIFICHE DELLA REGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITA' SOCIALE	Prot. 100736 del 23/12/2014
260	COMUNICAZIONE CON I RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
265	COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITÀ DI GOVERNANCE ED ALLA DIREZIONE	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
300	PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE COTNABILE DEL BILANCIO	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
315	L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
320	SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
330	LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
402	CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE CONTABILE DI UN'IMPRESA CHE ESTERNALIZZA ATTIVITA' AVVALENDOSI DI FORNITORI DI SERVIZI	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
450	VALUTAZIONE DEGLI ERRORI IDENTIFICATI NEL CORSO DELLA REVISIONE CONTABILE	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
500	ELEMENTI PROBATIVI	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
501	ELEMENTI PROBATIVI – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE SU DETERMINATE VOCI	Prot. 100736 del 23/12/2014
505	CONFERME ESTERNE	Prot. 100736 del 23/12/2014
510	PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE – SALDI DI APERTURA	Prot. n. 4993 del 12/01/2018

520	PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA	Prot. 100736 del 23/12/2014
530	CAMPIONAMENTO DI REVISIONE	Prot. 100736 del 23/12/2014
540	REVISIONE DELLE STIME CONTABILI E DELLA RELATIVA INFORMATIVA	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
550	PARTI CORRELATE	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
560	EVENTI SUCCESSIVI	Prot. 100736 del 23/12/2014
570	CONTINUITA' AZIENDALE	Prot. 157387 del 31/07/2017
580	ATTESTAZIONI SCRITTE	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
600	LA REVISIONE DEL BILANCIO DEL GRUPPO – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE (INCLUSO IL LAVORO DEI REVISORI DELLE COMPONENTI	Prot. n. 4993 del 12/01/2018
610	UTILIZZO DEL LAVORO DEI REVISORI INTERNI	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
620	UTILIZZO DEL LAVORO DELL'ESPERTO DEL REVISORE	Prot. 100736 del 23/12/2014
700	FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E RELAZIONE SUL BILANCIO	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
701	COMUNICAZIONE DEGLI ASPETTI CHIAVE DELLA REVISIONE CONTABILE NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
705	MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE	Prot. n. 153936 del 03/08/2020
706	RICHIAMI D'INFORMATIVA E PARAGRAFI RELATIVI AD ALTRI ASPETTI NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE	Prot. 157387 del 31/07/2017
710	INFORMAZIONI COMPARATIVE - DATI CORRISPONDENTI E BILANCIO COMPARATIVO	Prot. 157387 del 31/07/2017
720	LE RESPONSABILITÀ DEL REVISORE RELATIVAMENTE ALLE ALTRE INFORMAZIONI PRESENTI IN DOCUMENTI CHE CONTENGONO IL BILANCIO OGGETTO DI REVISIONE CONTABILE	Prot. 100736 del 23/12/2014
720B	LE RESPONSABILITÀ DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE RELATIVAMENTE ALLA RELAZIONE SULLA GESTIONE E AD ALCUNE SPECIFICHE INFOMAZIONI CONTENUTE NELLA RLEAZIONE SUL GOVERNO SOCIETARIO E GLI ASSETTI PROPRIETARI	Prot. 129507 del 15/06/2017

Diritti e autorizzazioni dell'IFAC

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, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, la traduzione italiana, menzionata in precedenza, dei principi ISA e dell'ISQC 1 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board e, come già indicato nella presente introduzione, comprendono alcune integrazioni operate in conformità al documento "A Guide for National Standard Setters the Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications" finalizzate a supportare l'applicazione di tali principi nell'ordinamento italiano. 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.

I principi di revisione (SA Italia) n. 250B e (SA Italia) n. 720B sono stati predisposti al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano non previste dagli ISA. Tali principi non sono stati predisposti, né emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board.

GLOSSARIO (Italia)

Il presente glossario contiene un elenco completo dei termini utilizzati nei principi di revisione internazionali (ISA Italia) e nel principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 1.

A titolo informativo, ove presente, viene indicato tra parentesi il corrispondente termine in inglese tratto dai principi di revisione internazionali (ISA) e controllo della qualità (ISQC 1) di riferimento.

Alcune specifiche informazioni (nell'ambito del principio di revisione (SA Italia) n. 720B) – le informazioni di cui all'art. 123-bis, co. 1, lettere c), d), f), l) e m), e di cui al co. 2, lettera b) del medesimo articolo, del D.Lgs. 58/98.

Altre informazioni (Other information) – Informazioni finanziarie e non finanziarie (diverse dal bilancio e dalla relativa relazione di revisione) incluse per legge, per regolamento o per consuetudine in un documento che contiene il bilancio oggetto di revisione contabile e la relativa relazione di revisione.

Anomalia (Anomaly) – Un errore o una deviazione che, in modo dimostrabile, non è rappresentativo di errori o deviazioni in una popolazione.

Appropriatezza (degli elementi probativi) (Appropriateness – of audit evidence) – La misura della qualità degli elementi probativi, cioè, la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore.

Aspetti chiave della revisione contabile (Key Audit matters) – Quegli aspetti che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono stati maggiormente significativi nella revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame. Gli aspetti chiave della revisione sono scelti tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance.

I più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frodi, sono inclusi tra gli aspetti chiave della revisione, in accordo con quanto previsto dall'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14.

Assistenza diretta: L'utilizzo dei revisori interni per svolgere procedure di revisione sotto la direzione, la supervisione e il riesame del revisore esterno.

Asserzioni (Assertions) – Attestazioni della direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi.

Attestazione scritta (Written representation) – Una dichiarazione scritta della direzione fornita al revisore per confermare determinati aspetti ovvero supportare altri elementi probativi. In questo contesto le attestazioni scritte non includono il bilancio, le asserzioni in esso contenute, o i libri e le registrazioni di supporto.

Bilancio (Financial statements) – Una rappresentazione strutturata delle informazioni finanziarie storiche, inclusa l'informativa, destinata a comunicare le risorse economiche e le obbligazioni di un'impresa ad una data di riferimento, ovvero le loro variazioni in un determinato periodo di tempo in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria. Il termine "bilancio" generalmente fa riferimento al bilancio come definito dalle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ma può anche

riferirsi a un singolo prospetto di bilancio. L'informativa include informazioni esplicative o descrittive, presentate in quanto obbligatorie, espressamente consentite, o comunque permesse, dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, in un prospetto di bilancio o nelle note, o in essi incorporate mediante rinvii.

Bilancio comparativo (Comparative financial statements) – Informazioni comparative in cui gli importi e le altre informazioni relativi al periodo amministrativo precedente sono inclusi per fini comparativi con il bilancio del periodo amministrativo in esame ma che, se sottoposte a revisione, sono menzionate nel giudizio del revisore. Il livello delle informazioni incluse in tale bilancio comparativo è comparabile a quello del bilancio del periodo amministrativo in esame.

Bilancio del gruppo (Group financial statements) – Il bilancio che include le informazioni finanziarie di più di una componente. Il termine "bilancio del gruppo" fa riferimento anche al bilancio aggregato che raggruppa le informazioni finanziarie predisposte dalle componenti che non hanno una controllante ma sono sottoposte al comune controllo.

Bilancio redatto per scopi di carattere generale (General purpose financial statements) – Bilancio redatto in conformità a un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale.

Bilancio redatto per scopi specifici (Special purpose financial statements) – Bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici.

Campionamento di revisione (Campionamento) (Audit sampling – Sampling) – L'applicazione delle procedure di revisione su una percentuale inferiore al 100% degli elementi che costituiscono una popolazione rilevante ai fini della revisione contabile, in modo che tutte le unità di campionamento abbiano una possibilità di essere selezionate così da fornire al revisore elementi ragionevoli in base ai quali trarre le proprie conclusioni sull'intera popolazione.

Campionamento statistico (Statistical sampling) – Un approccio di campionamento con le seguenti caratteristiche:

a) selezione casuale degli elementi del campione;
b) utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento.

Un approccio di campionamento che non abbia le caratteristiche evidenziate ai precedenti punti a) e b) è considerato un campionamento non statistico.

Carenza nel controllo interno (Deficiency in internal control) – Una carenza esiste quando:

a) un controllo è configurato, messo in atto ovvero opera in modo tale da non consentire la prevenzione, o l'individuazione e la correzione, in modo tempestivo, di errori nel bilancio; ovvero
b) non esiste un controllo necessario per prevenire, ovvero per individuare e correggere, in modo tempestivo, errori nel bilancio.

Carenza significativa nel controllo interno (Significant deficiency in internal control) – Una carenza, o una combinazione di carenze nel controllo interno che, secondo il giudizio professionale del revisore, siano sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

Competenze (Expertise) – Capacità, conoscenze ed esperienza relative ad un particolare settore.

Componente (Component) – Un'impresa o un'attività per la quale la direzione del gruppo o della componente redige le informazioni finanziarie che devono essere incluse nel bilancio del gruppo.

Componente significativa (Significant component) – Una componente individuata dal team di revisione del bilancio del gruppo che: i) sia individualmente significativa sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario ai fini del bilancio del gruppo; ovvero ii) è probabile che includa rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo, a motivo della sua specifica natura o delle sue specifiche circostanze.

Condizioni indispensabili per una revisione contabile (Preconditions for an audit) – L'utilizzo da parte della direzione di un quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile per la redazione del bilancio e la condivisione da parte della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance del "presupposto per lo svolgimento della revisione contabile"[1].

Conferma esterna (External confirmation) – Elemento probativo acquisito come una risposta diretta in forma scritta al revisore da parte di un soggetto terzo (il soggetto circolarizzato), in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato.

Contabilità sociale - L'insieme delle rilevazioni sistematiche di una impresa che permettono di realizzare gli obiettivi:

i. di una corretta rappresentazione di tutti gli eventi di gestione nelle scritture contabili (ad esempio vendite, acquisti, incassi da clienti, pagamenti a fornitori, ecc.), e
ii. della predisposizione del bilancio e di eventuali altre situazioni contabili intermedie, incluse le necessarie scritture connesse alla predisposizione di tali situazioni contabili.

Controlli a livello di gruppo (Group-wide controls) – I controlli sull'informativa finanziaria del gruppo configurati, attuati e mantenuti dalla direzione del gruppo.

Controlli complementari dell'impresa utilizzatrice (Complementary user entity controls) – Controlli che il fornitore, nel configurare i propri servizi, presume saranno messi in atto dalle imprese utilizzatrici e che, se necessario al conseguimento degli obiettivi del controllo, sono identificati nella descrizione del proprio sistema.

Controllo interno (Internal control) – Il processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili. Il termine "controlli" si riferisce a qualsiasi aspetto di una o più componenti del controllo interno.

Data della relazione (Date of report) (nell'ambito del principio ISQC Italia 1) - La data scelta per emettere la relazione.

[1] Si veda anche la successiva definizione di "Presupposto per lo svolgimento della revisione contabile, relativo alle responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance".

Data della relazione di revisione (Date of the auditor's report) – La data apposta dal revisore sulla relazione di revisione sul bilancio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700.[2]

Data di approvazione del bilancio (Date the financial statements are issued) – La data in cui il bilancio oggetto di revisione contabile, accompagnato dalla relazione di revisione, è stato approvato da coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità.

Data di redazione del bilancio (Date of approval of the financial statements) – La data in cui tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati predisposti e coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio.

Data di riferimento del bilancio (Date of the financial statements) – La data di chiusura del periodo amministrativo cui fa riferimento il bilancio.

Dati corrispondenti (Corresponding figures) – Informazioni comparative in cui gli importi e le altre informazioni relativi al periodo amministrativo precedente sono inclusi come parte integrante del bilancio del periodo amministrativo in esame e sono destinati ad essere letti unicamente in relazione agli importi e alle altre informazioni relativi al periodo amministrativo in esame (definiti come "dati del periodo amministrativo in esame"). Il livello di dettaglio con cui sono presentati gli importi e le informazioni corrispondenti dipende principalmente dalla loro rilevanza rispetto ai dati del periodo amministrativo in esame.

Direzione (Management) – 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.

Direzione del gruppo (Group management) – La direzione responsabile della redazione del bilancio del gruppo.

Direzione della componente (Component management) – La direzione responsabile della redazione delle informazioni finanziarie relative ad una componente.

Documentazione della revisione (Audit documentation) – L'evidenza documentale delle procedure di revisione svolte, degli elementi probativi pertinenti acquisiti e delle conclusioni raggiunte dal revisore (talvolta è utilizzato anche il termine "carte di lavoro").

Documentazione dell'incarico (Engagement documentation) (nell'ambito del principio ISQC Italia 1) - L'evidenza documentale del lavoro svolto, dei risultati ottenuti e delle conclusioni raggiunte (talvolta è utilizzata l'espressione "carte di lavoro").

Eccezione (Exception) – Una risposta che indica una differenza tra le informazioni per le quali è stata richiesta conferma, o contenute nelle registrazioni dell'impresa, e quelle fornite dal soggetto circolarizzato.

Elementi probativi (Audit evidence) – Le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio. Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni contenute nelle

[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio".

registrazioni contabili sottostanti il bilancio sia le informazioni acquisite da altre fonti. (Si veda Sufficienza degli elementi probativi e Appropriatezza degli elementi probativi).

Enti di Interesse Pubblico – Sono Enti di Interesse Pubblico (EIP), ai sensi dell'art. 16, comma 1, del D.Lgs. n. 39/10:

a) le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea;

b) le banche;

c) le imprese di assicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera u), del codice delle assicurazioni private;

d) le imprese di riassicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc), del codice delle assicurazioni private, con sede legale in Italia, e le sedi secondarie in Italia delle imprese di riassicurazione extracomunitarie di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc-ter), del codice delle assicurazioni private.

Enti Sottoposti a Regime Intermedio – Sono Enti Sottoposti a Regime Intermedio (ESRI), ai sensi dell'art. 19-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 39/10:

a) le società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;

b) le società di gestione dei mercati regolamentati;

c) le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia;

d) le società di gestione accentrata di strumenti finanziari;

e) le società di intermediazione mobiliare;

f) le società di gestione del risparmio ed i relativi fondi comuni gestiti;

g) le società di investimento a capitale variabile e le società di investimento a capitale fisso;

h) gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE;

i) gli istituti di moneta elettronica;

j) gli intermediari finanziari di cui all'articolo 106 del TUB.

Errore (Misstatement) – Una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali o da frodi. Laddove il revisore esprima un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, gli errori comprendono anche quelle rettifiche a importi, classificazioni, presentazioni o informative che, a giudizio del revisore, sono necessarie affinché il bilancio sia rappresentato correttamente in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta.

Errore accettabile (Tolerable misstatement) – Un importo monetario stabilito dal revisore rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale importo stabilito dal revisore non sia superato dall'errore effettivo nella popolazione.

Errore nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta (nell'ambito del principio di revisione (SA Italia) n. 720B) - la presenza di informazioni ritenute dal revisore non correttamente rappresentate in quanto formulate in modo contraddittorio e/o non concordante rispetto alle conoscenze e alla comprensione dell'impresa e del relativo

contesto già acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio; tale fattispecie è diversa dalla incoerenza e dalla mancanza di conformità come definite nel presente Glossario.

Errore nella rappresentazione dei fatti (Misstatement of fact) – Altre informazioni che non sono riferite al contenuto del bilancio oggetto di revisione, formulate o rappresentate in modo non corretto. Un errore significativo nella rappresentazione dei fatti può inficiare la credibilità del documento che contiene il bilancio oggetto di revisione contabile.

Errori non corretti (Uncorrected misstatements) – Errori che il revisore ha complessivamente identificato nel corso della revisione contabile e che non sono stati corretti.

Errore significativo nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta (nell'ambito del principio di revisione (SA Italia) n. 720B) – un errore che, considerato singolarmente o insieme ad altri errori, potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso.

Esperto del revisore (Auditor's expert) – Una persona o un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dal revisore per assisterlo nell'acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. L'esperto del revisore può essere un esperto interno (che è un partner o un membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, del soggetto incaricato della revisione o di altro soggetto appartenente alla rete), ovvero un esperto esterno.

Esperto della direzione (Management's expert) – Una persona o un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dall'impresa per assisterla nella redazione del bilancio.

Eventi successivi (Subsequent events) – Gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione e i fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione.

Fascicolo di revisione – Fascicolo che il soggetto incaricato della revisione deve creare, ai sensi dell'art. 10-quater, co.7, del D.Lgs. 39/10, per ogni revisione legale. Tale fascicolo di revisione corrisponde al file di revisione come definito nel presente Glossario.

Fattori di rischio di frodi (Fraud risk factors) – Eventi o circostanze che indicano incentivi o pressioni a commettere frodi o che forniscono un'occasione per la commissione di frodi.

File di revisione (Audit file) – Uno o più raccoglitori, o altro tipo di supporto, in formato cartaceo ovvero elettronico, contenenti le evidenze documentali che comprendono la documentazione di revisione relativa ad uno specifico incarico.

Fonte esterna di informazioni (External information source) – Una persona o un'organizzazione esterna che fornisce informazioni che sono state utilizzate dall'impresa nel predisporre il bilancio, o che sono state acquisite dal revisore come elementi probativi, nel caso in cui tali informazioni siano idonee per l'utilizzo da parte di una vasta gamma di utilizzatori. Quando le informazioni sono fornite da una persona o da un'organizzazione

che agisce in qualità di esperto della direzione, di fornitore di servizi[3], o di esperto del revisore[4], la persona o l'organizzazione non è considerata una fonte esterna di informazioni rispetto a quella particolare informazione.

Fornitore di servizi (Service organization) – Un'organizzazione terza (ovvero un settore di attività di tale organizzazione terza) che fornisca servizi ad imprese utilizzatrici, che siano parte dei sistemi informativi di tali imprese rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria.

Frode (Fraud) – Un atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della direzione, dei responsabili delle attività di governance, dal personale dipendente o da terzi, allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti.

Funzione di revisione interna (Internal audit function) – La funzione di un'impresa che svolge attività finalizzate a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e attività volte a valutare e migliorare l'efficacia dei processi di governance, di gestione del rischio e di controllo interno dell'impresa.

Giudizio con modifica (Modified opinion) – Un giudizio con rilievi, un giudizio negativo ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

Giudizio di revisione (Audit opinion) – Il giudizio espresso a seguito della revisione del bilancio (si veda Giudizio con modifica e Giudizio senza modifica).

Giudizio professionale (Professional judgment) – L'utilizzo della formazione professionale, delle conoscenze e dell'esperienza pertinenti, nel contesto definito dai principi di revisione, dai principi contabili e dai principi etici, nel decidere in modo consapevole le linee di condotta appropriate nelle circostanze dell'incarico di revisione.

Giudizio senza modifica (Unmodified opinion) – Il giudizio espresso dal revisore laddove concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.[5]

Giudizio sul bilancio del gruppo (Group audit opinion) – Il giudizio espresso a seguito della revisione del bilancio del gruppo.

Grado di deviazione accettabile (Total rate of deviation) – Un grado di deviazione dalle prescritte procedure di controllo interno stabilito dal revisore, rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale grado di deviazione non sia superato dal grado di deviazione effettivo nella popolazione.

Gruppo (Group) – Tutte le componenti le cui informazioni finanziarie sono incluse nel bilancio del gruppo. Un gruppo ha sempre più di una componente.

[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402 "Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi", paragrafo 8.

[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.620 "Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore", paragrafo 6.

[5] I paragrafi 25-26 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 presentano le espressioni utilizzate per formulare tale giudizio rispettivamente nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione e di un quadro normativo basato sulla conformità.

Impresa utilizzatrice (User entity) – Un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di un fornitore di servizi ed il cui bilancio sia oggetto di revisione contabile.

Incertezza nella stima (Estimation uncertainty) – La suscettibilità ad un'intrinseca mancanza di precisione nella quantificazione.

Incoerenza (Inconsistency) – Altre informazioni che contraddicono le informazioni contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile. Una incoerenza significativa può far sorgere dei dubbi sulle conclusioni di revisione tratte dagli elementi probativi acquisiti in precedenza ed, eventualmente, sugli elementi a supporto del giudizio del revisore sul bilancio.

Incoerenza (nell'ambito del principio di revisione (SA Italia) n. 720B) – Presenza di informazioni nella relazione sulla gestione e/o di alcune specifiche informazioni nella relazione sul governo societario, ove predisposta, che contraddicono quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile.

Incoerenza significativa (nell'ambito del principio di revisione (SA Italia) n. 720B*)* - Una incoerenza che, considerata singolarmente o insieme ad altre incoerenze, potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso.

Informativa finanziaria storica (Historical financial information) – Informazioni espresse in termini finanziari relative ad una determinata impresa, derivanti principalmente dal sistema contabile dell'impresa, che riguardano eventi economici verificatisi in periodi amministrativi precedenti ovvero condizioni o circostanze di tipo economico presenti a date di riferimento passate.

Informazioni comparative (Comparative information) – Gli importi e le informazioni inclusi nel bilancio riguardanti uno o più periodi amministrativi precedenti in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Ingerenze da parte della direzione (Management bias) – Una mancanza di neutralità da parte della direzione nella redazione delle informazioni.

International Financial Reporting Standards – I principi contabili internazionali emanati dall'International Accounting Standards Board.

Ispezione (come procedura di revisione) - Esame di registrazioni o di documenti, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato, ovvero la verifica fisica di una attività.

Ispezione (con riferimento al controllo della qualità) (Inspection – in relation to quality control) (nell'ambito del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220) - In relazione agli incarichi di revisione completati, le procedure configurate per fornire l'evidenza del rispetto da parte dei team di revisione delle direttive e delle procedure di controllo della qualità stabilite dal soggetto incaricato della revisione.

Ispezione (con riferimento al controllo della qualità) (Inspection – in relation to quality control) (nell'ambito del principio ISQC Italia 1) - In relazione agli incarichi completati, le procedure configurate per fornire l'evidenza del rispetto da parte dei team degli incarichi delle direttive e delle procedure di controllo della qualità stabilite dal soggetto abilitato.

Mancanza di conformità (nell'ambito del principio di revisione (SA Italia) n. 720B) – Assenza, nella relazione sulla gestione di informazioni richieste dalle norme di legge e/o assenza, nella relazione sul governo societario, ove predisposta, di alcune specifiche informazioni richieste dalle norme di legge.

Mancata risposta (Non-response) – Il soggetto circolarizzato non ha risposto, ovvero non ha risposto in modo completo, ad una richiesta di conferma positiva, ovvero una richiesta di conferma restituita in quanto non recapitata.

Monitoraggio (Monitoring) (nell'ambito del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220) - Un processo che comporta un'analisi e una valutazione continue del sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione, compresa l'ispezione periodica di una selezione di incarichi completati, configurato per fornire una ragionevole sicurezza che il sistema di controllo della qualità operi in modo efficace.

Monitoraggio (Monitoring) (nell'ambito del principio ISQC Italia 1) - Un processo che comporta un'analisi e una valutazione continue del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato, compresa l'ispezione periodica di una selezione di incarichi completati, configurato per fornire una ragionevole sicurezza che il sistema di controllo della qualità operi in modo efficace.

Non conformità (Non-compliance) (nell'ambito del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250) - Atti di tipo omissivo o commissivo, intenzionali o involontari, compiuti dall'impresa, o dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione o da altri soggetti che lavorano per l'impresa o sotto la sua direzione, contrari alle leggi o ai regolamenti vigenti. La non conformità non include comportamenti personali non corretti non connessi alle attività dell'impresa.

Norme di legge (nell'ambito del principio di revisione (SA Italia) n. 720B) – Il quadro normativo adottato dagli amministratori che disciplina il contenuto della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario, ove predisposta.

Operazione conclusa a normali condizioni di mercato (Arm's length transaction) – Un'operazione conclusa secondo termini e condizioni come quelle tra un compratore e un venditore disponibili a concludere la transazione che non siano tra loro correlati e agiscano indipendentemente l'uno dall'altro, perseguendo ciascuno i propri interessi.

Paragrafo relativo ad altri aspetti (Other matter paragraph) – 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.

Parte correlata (Related party) – Una parte che sia:

a) una parte correlata secondo la definizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero
b) laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca, in merito alle parti correlate, disposizioni minime ovvero non ne preveda alcuna:
    i. una persona o un'impresa che abbia il controllo o eserciti un'influenza notevole sull'impresa che redige il bilancio, direttamente o indirettamente attraverso uno o più intermediari;
    ii. un'altra impresa sulla quale l'impresa che redige il bilancio abbia il controllo ovvero eserciti un'influenza notevole, direttamente o indirettamente attraverso uno o più intermediari; ovvero

iii. un'altra impresa che sia sotto controllo comune con l'impresa che redige il bilancio avendo:

a. un assetto proprietario di controllo comune;

b. proprietari che siano familiari stretti; ovvero

c. membri della direzione con responsabilità strategiche in comune.

Tuttavia, imprese che siano sotto il comune controllo di uno Stato (ossia di un ente nazionale, regionale o locale) non sono considerate correlate a meno che siano impegnate insieme in operazioni significative o condividano risorse in misura significativa.

Partner (Partner) – Il socio o qualsiasi altra persona che abbia l'autorità di impegnare la società di revisione o altra entità costituita da professionisti contabili relativamente allo svolgimento di un incarico di prestazione di servizi professionali.

Persona esterna adeguatamente qualificata (Suitably qualified external person) (nell'ambito del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220) - Una persona esterna al soggetto incaricato della revisione con la competenza e le capacità di agire in qualità di responsabile dell'incarico, ad esempio un altro revisore legale, un partner di un'altra società di revisione, o un dipendente (con l'esperienza appropriata) di un organismo rappresentativo della professione contabile, i cui membri possono svolgere la revisione contabile, oppure un dipendente di un'organizzazione che fornisce servizi di controllo della qualità.

Persona esterna adeguatamente qualificata (Suitably qualified external person) (nell'ambito del principio ISQC Italia 1) - Una persona esterna al soggetto abilitato con la competenza e le capacità di agire in qualità di responsabile dell'incarico, ad esempio un altro revisore legale, un partner di un'altra società di revisione o un dipendente (con l'esperienza appropriata) di un organismo rappresentativo della professione contabile i cui membri possono svolgere revisioni contabili complete o limitate, o altri incarichi di assurance o servizi connessi, oppure un dipendente di un'organizzazione che fornisce servizi di controllo della qualità.

Personale (Personnel) – Il revisore legale o i partner e il personale professionale.

Personale professionale (Staff) (nell'ambito del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220) - Dipendenti e collaboratori professionali diversi dal responsabile dell'incarico e da altri partner, inclusi gli eventuali esperti impiegati dal soggetto incaricato della revisione.

Personale professionale (Staff) (nell'ambito del principio ISQC Italia 1) - Dipendenti e collaboratori professionali, diversi dal responsabile dell'incarico e da altri partner, inclusi gli eventuali esperti impiegati dal soggetto abilitato.

Pervasivo (Pervasive) – Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per descrivere gli effetti degli errori sul bilancio ovvero i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. Effetti pervasivi sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

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

b) pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio; ovvero

c) con riferimento all'informativa di bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

Popolazione (Population) – L'insieme completo dei dati da cui è selezionato un campione e sul quale il revisore intende trarre le proprie conclusioni.

Presupposto per lo svolgimento della revisione contabile, relativo alle responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance (Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted) – È il presupposto che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance abbiano riconosciuto e comprendano di avere le responsabilità di seguito indicate, fondamentali per lo svolgimento di una revisione contabile in conformità ai principi di revisione. Ovverosia la responsabilità:

a) della redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento, inclusa, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione;

b) per quella parte del controllo interno che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance, ritiene necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;

c) di fornire al revisore:

   i. accesso a tutte le informazioni di cui la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance sono a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;

   ii. ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere, ai fini della revisione, alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance;

   iii. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.

Nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il suddetto punto a) può essere riformulato come "della redazione e della corretta rappresentazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria", ovvero "della redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria". Per l'espressione "presupposto per lo svolgimento della revisione contabile, relativo alle responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance" può anche essere utilizzato il termine "presupposto".

Primo incarico di revisione contabile (Initial audit engagement) – Un incarico in cui:

a) il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile; ovvero

b) il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato oggetto di revisione contabile da parte di un altro revisore.

Principi etici applicabili (Relevant ethical requirements) (nell'ambito del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220) – I principi etici a cui sono soggetti il team di revisione ed il responsabile del riesame della qualità dell'incarico.

Principi etici applicabili (Relevant ethical requirements) (nell'ambito del principio ISQC Italia 1) – I principi etici a cui sono soggetti il team dell'incarico ed il responsabile del riesame della qualità dell'incarico.

Principi professionali (Professional standards) – I principi di revisione internazionali (ISA Italia) e i principi etici applicabili.

Procedura di conformità (Tests of controls) – Una procedura di revisione definita per valutare l'efficacia operativa dei controlli nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni.

Procedure di analisi comparativa (Analytical procedures) – Le valutazioni dell'informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura. Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l'indagine, per quanto ritenuta necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo.

Procedure di validità (Substantive procedure) – Una procedura di revisione definita per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Le procedure di validità comprendono:

a) verifiche di dettaglio (sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa);
b) procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

Procedure di valutazione del rischio (Risk assessment procedures) – Le procedure di revisione svolte per acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, al fine di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni.

Quadro normativo basato sulla conformità (Compliance framework) – (Si veda Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e Quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).

Quadro normativo basato sulla corretta presentazione (Fair presentation framework) – (Si veda Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e Quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).

Quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale (General purpose framework) – Un quadro normativo sull'informazione finanziaria configurato al fine di soddisfare le comuni esigenze di informazione finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria può essere un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione ovvero un quadro normativo basato sulla conformità.

Il termine "quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione" è utilizzato quando si fa riferimento ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo stesso ed inoltre:

a) riconosca esplicitamente o implicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificatamente richieste dal quadro normativo di riferimento; ovvero
b) riconosca esplicitamente che per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione deroghi ad una disposizione del quadro normativo. Si presume che tali deroghe siano necessarie soltanto in circostanze estremamente rare.

Il termine "quadro normativo basato sulla conformità" è utilizzato per fare riferimento ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ma che non riconosca gli aspetti soprammenzionati ai punti a) e b).[6]

Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (Applicable financial reporting framework) – Il quadro normativo sull'informazione finanziaria adottato dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance, per la redazione del bilancio, che sia accettabile in considerazione della natura dell'impresa e dell'obiettivo del bilancio, ovvero che sia richiesto da leggi o regolamenti.

[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 13 a).

Il termine "quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione" è utilizzato quando si fa riferimento ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ed inoltre:

a) riconosca esplicitamente o implicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro normativo di riferimento; ovvero

b) riconosca esplicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione deroghi ad una disposizione del quadro normativo. Si presume che tali deroghe siano necessarie soltanto in circostanze estremamente rare.

Il termine "quadro normativo basato sulla conformità" è utilizzato per fare riferimento ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ma che non riconosca gli aspetti soprammenzionati ai punti a) o b).

Quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici (Special purpose framework) – Un quadro normativo sull'informazione finanziaria definito per soddisfare le esigenze di informazioni finanziarie di specifici utilizzatori. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria può essere un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione ovvero un quadro normativo basato sulla conformità.[7]

Ragionevole sicurezza (nel contesto degli incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione, inclusi gli incarichi di revisione, e del controllo della qualità) (Reasonable assurance - in the context of assurance engagements, including audit engagements, and quality control) – Un livello di sicurezza elevato, ma non assoluto.

Registrazioni contabili (Accounting records) – Le registrazioni delle rilevazioni contabili di prima nota e le evidenze di supporto, quali gli assegni e l'evidenza di trasferimenti elettronici di fondi; le fatture; i contratti; la contabilità generale e sezionale, le scritture sul libro giornale ed altre rettifiche di bilancio che non sono riflesse in scritture contabili, le evidenze come fogli di lavoro e prospetti a supporto dell'allocazione di costi, conteggi, riconciliazioni e altre informazioni.

Relazione sulla descrizione, configurazione ed efficacia operativa dei controlli presso il fornitore di servizi (indicata nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402[8] come relazione di tipo 2) (Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization – referred to in ISA 402 as a type 2 report) – Una relazione che comprende:

a) una descrizione, predisposta dalla direzione del fornitore di servizi, riguardante il suo sistema organizzativo, gli obiettivi di controllo e i relativi controlli configurati e messi in atto ad una data specifica ovvero nel corso di un periodo prestabilito e, in alcuni casi, la loro efficacia operativa nel corso del periodo prestabilito;

b) una relazione emessa dal revisore del fornitore di servizi con l'obiettivo di fornire una ragionevole sicurezza che includa:

   i. il proprio giudizio sulla descrizione del sistema organizzativo, degli obiettivi di controllo e dei relativi controlli del fornitore di servizi, nonché sull'idoneità della configurazione di tali controlli ai fini del conseguimento degli obiettivi di controllo prestabiliti e sulla loro efficacia operativa;

   ii. una descrizione delle procedure di conformità svolte dal revisore del fornitore di servizi ed i relativi risultati.

[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 13 a).

[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402 "Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi".

Relazione sulla descrizione e sulla configurazione dei controlli presso il fornitore di servizi (indicata nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402[6] come relazione di tipo 1) (Report on the description and design of controls at a service organization – referred to in ISA 402 as a type 1 report) – Una relazione che comprende:

a) una descrizione predisposta dalla direzione del fornitore di servizi riguardante il suo sistema organizzativo, gli obiettivi di controllo e i relativi controlli configurati e messi in atto ad una data specifica;

b) una relazione emessa dal revisore del fornitore di servizi con l'obiettivo di fornire una ragionevole sicurezza, che includa il proprio giudizio sulla descrizione del sistema organizzativo, degli obiettivi di controllo e dei relativi controlli del fornitore di servizi, nonché sull'idoneità della configurazione di tali controlli ai fini del conseguimento degli obiettivi di controllo prestabiliti.

Responsabile del riesame della qualità dell'incarico (Engagement quality control reviewer) (nell'ambito del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 – Un partner, un'altra persona nell'ambito del soggetto incaricato della revisione, una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero un team composto da tali persone, non appartenenti al team di revisione, con l'esperienza e l'autorità sufficienti e appropriate per valutare obiettivamente i giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione e le conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione di revisione.

Responsabile del riesame della qualità dell'incarico (Engagement quality control reviewer) (nell'ambito del principio ISQC Italia 1) - Un partner, un'altra persona nell'ambito del soggetto abilitato alla revisione, una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero un team composto da tali persone, non appartenenti al team dell'incarico, con l'esperienza e l'autorità sufficienti e appropriate per valutare obiettivamente i giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e le conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione.

Responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo (Group engagement partner) – Il revisore legale, il partner o altra persona fisica nell'ambito del soggetto incaricato della revisione contabile, responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo e del suo svolgimento, nonché della relazione di revisione emessa sul bilancio del gruppo. Laddove la revisione contabile del gruppo sia condotta da revisori incaricati congiuntamente, i responsabili della revisione ed i relativi team costituiscono nel loro insieme rispettivamente il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo ed il team di revisione contabile del gruppo.

Responsabile della revisione (o anche "responsabile dell'incarico") (Engagement partner) (nell'ambito del principio internazionale (ISA Italia) n. 220) – Il revisore legale, il partner o altra persona nell'ambito del soggetto incaricato della revisione, l'organo societario incaricato della revisione, che è responsabile dell'incarico di revisione e del suo svolgimento, nonché della relazione di revisione emessa, e che, ove richiesto, dispone dell'appropriata autorizzazione conferita da un organismo professionale, di vigilanza o altro organismo previsto dalla legge.

Responsabile dell'incarico (Engagement partner) (nell'ambito del principio ISQC Italia 1) – Il revisore legale, il partner o altra persona nell'ambito del soggetto abilitato, nonché l'organo societario incaricato della revisione, che è responsabile dell'incarico e del suo svolgimento, nonché della relazione emessa, e che, ove richiesto, dispone dell'appropriata autorizzazione conferita da un organismo professionale, di vigilanza o da altro organismo previsto dalla legge.

Responsabili delle attività di governance (Those charged with governance) – La persona o le persone 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.[9]

Revisore (Auditor) – "Revisore" è utilizzato per fare riferimento alla persona o alle persone che svolgono la revisione contabile, solitamente il responsabile dell'incarico o altri membri del team di revisione, ovvero, quando applicabile, al soggetto incaricato della revisione. Laddove un principio di revisione indichi esplicitamente che una regola o una responsabilità sia adempiuta dal responsabile dell'incarico, il termine "responsabile dell'incarico" è utilizzato in luogo di quello di "revisore".

Revisione contabile del gruppo (Group audit) – La revisione del bilancio del gruppo.

Revisore del fornitore di servizi (Service auditor) – Il revisore che, su incarico del fornitore di servizi, predispone una relazione di attendibilità sui controlli del fornitore dei servizi.

Revisore dell'impresa utilizzatrice (User auditor) – Un revisore che svolge la revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice ed emette la relativa relazione di revisione.

Revisore della componente (Component auditor) – Un revisore che, sulla base di quanto indicato dal team di revisione contabile del gruppo, svolge il lavoro sulle informazioni finanziarie relative alla componente ai fini della revisione contabile del gruppo.

Revisore esperto (Experienced auditor) – Una persona (sia interna che esterna rispetto al soggetto incaricato della revisione) che abbia esperienza pratica di revisione ed una conoscenza ragionevole:

a) dei processi di revisione;
b) dei principi di revisione e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
c) del contesto economico in cui opera l'impresa;
d) delle tematiche di revisione contabile e di informativa finanziaria relative al settore in cui opera l'impresa.

Revisore precedente (Predecessor auditor) – Il soggetto incaricato che ha svolto la revisione contabile del bilancio di un'impresa nel periodo amministrativo precedente e che è stato sostituito da quello attualmente in carica.

Revisori interni (Internal auditors) – I soggetti che svolgono le attività proprie della funzione di revisione interna. I revisori interni possono appartenere ad un dipartimento di revisione interna o ad una funzione equivalente.

Richiamo di informativa (Emphasis of matter paragraph) – 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.

[9] Per la trattazione delle diverse strutture di governance, si vedano i paragrafi A1-A8 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance".

Richiesta di conferma negativa (Negative confirmation request) – Una richiesta al soggetto circolarizzato di rispondere direttamente al revisore soltanto qualora esso sia in disaccordo con le informazioni fornite nella richiesta.

Richiesta di conferma positiva (Positive confirmation request) – Una richiesta al soggetto circolarizzato di rispondere direttamente al revisore indicando se esso sia in accordo o in disaccordo con le informazioni contenute nella richiesta, ovvero fornendo le informazioni richieste.

Riesame della qualità dell'incarico (Engagement quality control review) (nell'ambito del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220) - Un processo configurato per fornire, alla data della relazione di revisione o prima di essa, una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione e delle conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione di revisione. Il processo di riesame della qualità dell'incarico si applica alle revisioni contabili dei bilanci degli EIP e degli ESRI e agli altri incarichi di revisione contabile per i quali il soggetto incaricato della revisione abbia stabilito che tale riesame sia richiesto.

Riesame della qualità dell'incarico (Engagement quality control review) (nell'ambito del principio ISQC Italia 1) – Un processo configurato per fornire, alla data della relazione o prima di essa, una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e delle conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione. Il processo di riesame della qualità dell'incarico si applica alle revisioni contabili dei bilanci delle società quotate e agli altri eventuali incarichi per i quali il soggetto abilitato alla revisione abbia stabilito che tale riesame è richiesto.

Rischi connessi all'attività (Business risk) – Un rischio derivante da condizioni, eventi, circostanze, azioni o inattività significative che potrebbero incidere sfavorevolmente sulla capacità dell'impresa di raggiungere i propri obiettivi e di realizzare le proprie strategie, ovvero un rischio derivante dalla definizione di obiettivi e strategie non appropriate.

Rischio di campionamento (Sampling risk) – Il rischio che le conclusioni del revisore, sulla base di un campione, possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte se l'intera popolazione fosse stata sottoposta alla stessa procedura di revisione. Il rischio di campionamento può portare a due tipologie di conclusioni errate:

a) nel caso di una procedura di conformità, che i controlli siano più efficaci di quanto sono realmente, oppure, nel caso di una verifica di dettaglio, che non esista un errore significativo laddove, invece, esso è presente. Il revisore si preoccupa principalmente di questa tipologia di conclusione errata, poiché influenza l'efficacia della revisione contabile ed è più probabile che porti ad un giudizio di revisione inappropriato;

b) nel caso di una procedura di conformità, che i controlli siano meno efficaci di quanto sono realmente, oppure, nel caso di una verifica di dettaglio, che esista un errore significativo laddove, invece, esso non è presente. Questa tipologia di conclusione errata incide sull'efficienza della revisione contabile in quanto spesso conduce allo svolgimento di lavoro aggiuntivo al fine di stabilire che le conclusioni inizialmente raggiunte non erano corrette.

Rischio di individuazione (Detection risk) – Il rischio che le procedure svolte dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso non individuino un errore che è presente e che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o insieme ad altri errori.

Rischio di errori significativi (Risk of material misstatement) – Il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione contabile. Tale rischio è costituito da due componenti, di seguito descritte a livello di asserzioni:

a) Rischio intrinseco (Inherent risk) – La possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito.

b) Rischio di controllo (Control risk) – Il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

Rischio di revisione (Audit risk) – Il rischio che il revisore esprima un giudizio di revisione non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato. Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di individuazione.

Rischio non dipendente dal campionamento (Non-sampling risk) – Il rischio che il revisore giunga ad una conclusione errata per ragioni non connesse al rischio di campionamento.

Rischio significativo (Significant risk) – Un rischio di errore significativo identificato e valutato che, a giudizio del revisore, richiede una speciale considerazione nella revisione.

Risultati della verifica periodica – Gli elementi informativi acquisiti dal revisore in esito alle specifiche procedure svolte nel corso di ciascuna verifica periodica, nonché, se riscontrate:

i. carenze nelle procedure adottate dall'impresa per la regolare tenuta della contabilità sociale;

ii. non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento.

I risultati della verifica periodica possono inoltre includere errori nelle scritture contabili laddove riscontrati all'esito delle specifiche procedure svolte.

Risultato di una stima contabile (Outcome of an accounting estimate) – Il valore monetario effettivo risultante dall'esito delle operazioni, degli eventi o delle condizioni considerati nell'effettuazione di una stima contabile.

Saldi di apertura (Opening balances) – I saldi contabili esistenti all'inizio del periodo amministrativo. I saldi di apertura si basano su quelli di chiusura del periodo amministrativo precedente e riflettono gli effetti di operazioni ed eventi dei periodi amministrativi precedenti nonché i principi contabili adottati nel periodo amministrativo precedente. I saldi di apertura comprendono, altresì, aspetti, esistenti all'inizio del periodo amministrativo in esame, che richiedono un'informativa in bilancio, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell'impresa.

Scetticismo professionale (Professional skepticism) – Un atteggiamento che comprenda un approccio dubitativo, attento alle condizioni che possano indicare possibili errori dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi, e una valutazione critica degli elementi probativi.

Significatività operativa per la revisione (Performance materiality) – L'importo o gli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività per il bilancio nel suo complesso. Ove applicabile, la significatività operativa per la revisione si riferisce anche all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore al livello o ai livelli di significatività per particolari classi di operazioni,

saldi contabili o informativa.

Significatività per la componente (Component materiality) – La significatività determinata dal team di revisione contabile del gruppo per una componente.

Sistema organizzativo del fornitore di servizi (Service organization's system) – Le direttive e le procedure configurate, messe in atto e mantenute dal fornitore di servizi per prestare alle imprese utilizzatrici i servizi oggetto della relazione del revisore del fornitore di servizi.

Società quotata (Listed entity) – Una società italiana emittente valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione Europea.

Soggetto appartenente alla rete (Network firm) (nell'ambito del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 – Un revisore legale, una società di revisione legale, o altro soggetto o entità, che appartiene alla stessa rete del soggetto incaricato della revisione.

Soggetto appartenente alla rete (Network firm) (nell'ambito del principio ISQC Italia 1) – Un revisore legale, una società di revisione legale o altro soggetto o entità, che appartiene alla stessa rete del soggetto abilitato.

Soggetto incaricato della revisione (Firm) (nell'ambito del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220) – Un revisore legale, una società di revisione legale, un organo societario, o un'altra entità costituiti da professionisti contabili abilitati alla revisione.

Soggetto abilitato alla revisione (o anche "soggetto abilitato") (Firm) (nell'ambito del principio ISQC Italia 1) – Un revisore legale, come singolo professionista o come membro di un organo societario incaricato della revisione, una società di revisione legale o un'altra entità costituita da professionisti contabili abilitati alla revisione.

Stima contabile (Accounting estimate) – Un valore monetario la cui quantificazione, in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, è soggetta a incertezza nella stima.

Stima puntuale del revisore o intervallo di stima del revisore (Auditor's point estimate or auditor's range) – Rispettivamente, un valore o un intervallo di valori sviluppato dal revisore nella valutazione della stima puntuale della direzione.

Stima puntuale della direzione (Management's point estimate) – Il valore scelto dalla direzione per la rilevazione o l'informativa in bilancio di una stima contabile.

Stratificazione (Stratification) – Il processo attraverso il quale una popolazione viene suddivisa in sotto popolazioni, ciascuna delle quali rappresenta un gruppo di unità di campionamento con caratteristiche analoghe (spesso valori monetari).

Subfornitore di servizi (Subservice organization) – Un fornitore di servizi utilizzato da un altro fornitore per svolgere alcuni dei servizi prestati a imprese utilizzatrici, che siano parte dei sistemi informativi di tali imprese rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria.

Sufficienza (degli elementi probativi) (Sufficiency – of audit evidence) – La misura della quantità degli elementi probativi. La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione effettuata da parte del revisore dei rischi di errori significativi e anche dalla qualità degli elementi probativi stessi.

Team di revisione (Engagement team) (nell'ambito del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220) – Il responsabile dell'incarico, i partner e il personale professionale che partecipano allo svolgimento dell'incarico, e le persone eventualmente impiegate dal soggetto incaricato della revisione, ovvero da un altro soggetto appartenente alla rete, che svolgono procedure di revisione relative all'incarico. È escluso l'esperto esterno del revisore scelto dal soggetto incaricato della revisione o da un altro soggetto appartenente alla rete.[10] Il termine "team di revisione" esclude inoltre le persone nell'ambito della funzione di revisione interna dell'impresa che forniscono assistenza diretta nel corso dell'incarico di revisione.

Team dell'incarico (Engagement team) (nell'ambito del principio ISQC Italia 1) - Il responsabile dell'incarico, i partner e il personale professionale che partecipano allo svolgimento dell'incarico, e le persone eventualmente impiegate dal soggetto abilitato alla revisione ovvero da un altro soggetto appartenente alla rete, che svolgono procedure relative all'incarico. È escluso l'esperto esterno del revisore scelto dal soggetto abilitato alla revisione o da un altro soggetto appartenente alla rete.

Team di revisione contabile del gruppo (Group engagement team) – Il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo, i partner ed il personale professionale che stabiliscono la strategia generale della revisione del bilancio del gruppo, comunicano con i revisori delle componenti, svolgono il lavoro sul processo di consolidamento e valutano le conclusioni di revisione tratte dagli elementi probativi come base per la formazione del giudizio sul bilancio del gruppo.

Unità di campionamento (Sampling unit) – I singoli elementi che costituiscono una popolazione.

Verifica periodica – Ciascuna verifica svolta nel corso dell'esercizio ai fini della verifica della regolare tenuta della contabilità sociale.

[10] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620 "Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore", paragrafo 6 a), fornisce la definizione di "esperto del revisore".

PRINCIPIO INTERNAZIONALE SUL CONTROLLO DELLA QUALITÀ (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 UNA INFORMAZIONE E SERVIZI CONNESSI

(In vigore dal 1° gennaio 2015)

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente (ISQC Italia) 1 1-3

Ambito di applicazione del presente (ISQC Italia) 14-9

Data di entrata in vigore 10

Obiettivo **11**

Definizioni **12**

Regole

Applicazione e conformità alle regole pertinenti 13-15

Elementi di un sistema di controllo della qualità 16-17

Responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato 18-19

Principi etici applicabili 20-25

Accettazione e mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi 26-28

Risorse umane 29-31

Svolgimento dell'incarico 32-47

Monitoraggio 48-56

Documentazione del sistema di controllo della qualità 57-59

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Applicazione e conformità alle regole pertinenti A1

Elementi di un sistema di controllo della qualità A2-A3

Responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato A4-A6

Principi etici applicabili A7-A17

Accettazione e mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi A18-A23

Risorse umane A24-A31

Svolgimento dell'incarico A32-A63

Monitoraggio A64-A72

Documentazione del sistema di controllo della qualità..... A73-A75

Appendice (Italia): Ulteriori considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori

Il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 1 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 Clarified Versione 2009 e l'ISQC 1 versione 2009 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 e Consob nel 2010 e successivamente integrati dagli stessi e dall'INRL con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento "A Guide for National Standard Setters that 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 (ISQC Italia) 1

1. Il presente principio tratta delle responsabilità del soggetto abilitato in merito al proprio sistema di controllo della qualità:

   - degli incarichi di revisione contabile completa e limitata del bilancio;
   - degli altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione (di seguito "altri incarichi di assurance");
   - dei servizi di compilazione di informazioni finanziarie e non, nonché di svolgimento di procedure di verifica richieste dal committente (di seguito "servizi connessi").

   Il presente principio deve essere letto congiuntamente ai principi etici applicabili.

1(I). Il sistema di controllo della qualità descritto nel presente principio trova applicazione obbligatoria per gli incarichi di revisione contabile del bilancio conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10.

2. Ulteriori documenti pubblicati dall'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) forniscono principi e linee guida ulteriori sulle responsabilità del personale del soggetto abilitato alla revisione con riguardo alle procedure di controllo della qualità di specifiche tipologie di incarico. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220[1] per esempio, tratta delle procedure di controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio.

3. Il sistema di controllo della qualità è costituito dalle direttive definite per conseguire l'obiettivo indicato nel paragrafo 11 e dalle procedure necessarie per attuare tali direttive e per monitorare la conformità ad esse.

Ambito di applicazione del presente (ISQC Italia) 1

4. Il presente principio si applica a tutti i soggetti abilitati costituiti da professionisti contabili con riferimento alle revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché agli altri incarichi di assurance e ai servizi connessi. La natura e l'estensione delle direttive e delle procedure elaborate da ciascun soggetto abilitato alla revisione per conformarsi al presente principio dipenderanno da diversi fattori, quali la dimensione e le caratteristiche operative del soggetto abilitato alla revisione e la sua appartenenza o meno ad una rete.

5. Il presente principio indica l'obiettivo da perseguire nella sua applicazione, e le regole definite per consentire il raggiungimento di detto obiettivo. Esso contiene, inoltre, le linee guida correlate nella sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo", come illustrato ulteriormente al paragrafo 8, nonché una sezione introduttiva che fornisce il contesto di riferimento per una corretta comprensione del principio, e le definizioni.

6. L'obiettivo indica il contesto in cui sono stabilite le regole del presente principio ed è concepito per supportare il soggetto abilitato alla revisione nel:

   - comprendere quali azioni compiere;
   - decidere se siano necessarie ulteriori azioni per il conseguimento dell'obiettivo.

7. Le regole del presente principio sono enunciate utilizzando l'espressione "deve".

8. Ove necessario, la sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo" fornisce ulteriori spiegazioni delle regole e linee guida per porle in essere. In particolare, tale sezione può:

   - spiegare con maggiore precisione il significato di una regola ovvero il suo ambito di applicazione;
   - includere esempi di direttive e di procedure che possono essere appropriate alle circostanze.

   Anche se tali linee guida non costituiscono di per sé delle regole, esse sono rilevanti ai fini della corretta applicazione delle regole. La sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo" può fornire anche

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio".

informazioni di carattere generale sugli aspetti affrontati dal presente principio. Ove appropriato, in tale sezione sono comprese considerazioni ulteriori, specifiche per i soggetti abilitati alla revisione di dimensioni minori.[1-bis] Tali ulteriori considerazioni aiutano nell'applicazione delle regole contenute nel presente principio. Esse, tuttavia, non limitano o attenuano la responsabilità del soggetto abilitato alla revisione di applicare e conformarsi alle regole contenute nel presente principio.

9. Il presente principio include, nella sezione "Definizioni", una descrizione dei significati attribuiti ad alcuni termini ai fini del medesimo principio. Tali definizioni sono fornite per favorire una coerente applicazione e interpretazione del presente principio, e non per prevalere sulle definizioni che possono essere stabilite per altri scopi da leggi, da regolamenti o da altre fonti. Il Glossario (Italia)[1-ter] include i termini definiti nel presente principio. Esso include altresì spiegazioni di altri termini presenti nello stesso per favorire interpretazioni e traduzioni coerenti e uniformi.

Data di entrata in vigore

10. L'istituzione di sistemi di controllo della qualità conformi al presente principio è richiesta dal 1° gennaio 2015.

Obiettivo

11. L'obiettivo del soggetto abilitato alla revisione è quello di istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità per conseguire una ragionevole sicurezza che:

    a) il soggetto abilitato alla revisione ed il suo personale rispettino i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamentari applicabili;

    b) le relazioni emesse dal soggetto abilitato siano appropriate alle circostanze.

Definizioni

12. Nel presente principio, i seguenti termini hanno il significato sotto indicato:

    a) Data della relazione – La data scelta per emettere la relazione.

    b) Documentazione dell'incarico – L'evidenza documentale del lavoro svolto, dei risultati ottenuti e delle conclusioni raggiunte (talvolta è utilizzata l'espressione "carte di lavoro").

    c) Responsabile dell'incarico[2] [2-bis] – Il revisore legale, il partner o altra persona nell'ambito del soggetto abilitato, nonché l'organo societario incaricato della revisione,[2-ter] che è responsabile dell'incarico e del suo svolgimento, nonché della relazione emessa, e che, ove richiesto, dispone dell'appropriata autorizzazione conferita da un organismo professionale, di vigilanza o da altro organismo previsto dalla legge.

    d) Riesame della qualità dell'incarico – Un processo configurato per fornire, alla data della relazione o prima di essa, una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e delle conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione. Il processo di riesame della qualità dell'incarico si applica alle revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, e agli altri eventuali incarichi per i quali il soggetto abilitato alla revisione abbia stabilito che tale riesame sia richiesto.

[1-bis] L'Appendice (Italia) contiene ulteriori considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori.

[1-ter] I principi di revisione internazionali (ISA Italia) sono corredati da un Glossario (Italia) che contiene un elenco completo dei termini come definiti in tali principi e nel presente principio.

[2] *(omissis).*

[2-bis] Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il responsabile dell'incarico (o anche "responsabile della revisione") corrisponde a quanto definito nella lettera i) dell'art. 1 del medesimo Decreto.

[2-ter] In conformità alle disposizioni del Codice Civile e nei casi ivi previsti, l'organo societario che può essere incaricato della revisione legale dei conti ai sensi del D.Lgs. 39/10 è il collegio sindacale o il sindaco unico.

e) Responsabile del riesame della qualità dell'incarico – Un partner, un'altra persona nell'ambito del soggetto abilitato alla revisione, una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero un team composto da tali persone, non appartenenti al team dell'incarico, con l'esperienza e l'autorità sufficienti e appropriate per valutare obiettivamente i giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e le conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione.

f) Team dell'incarico – Il responsabile dell'incarico, i partner e il personale professionale che partecipano allo svolgimento dell'incarico, e le persone eventualmente impiegate dal soggetto abilitato alla revisione ovvero da un altro soggetto appartenente alla rete, che svolgono procedure relative all'incarico. È escluso l'esperto esterno del revisore scelto dal soggetto abilitato alla revisione o da un altro soggetto appartenente alla rete.

g) Soggetto abilitato alla revisione (o anche "soggetto abilitato") – Un revisore legale, come singolo professionista o come membro di un organo societario incaricato della revisione, una società di revisione legale o un'altra entità costituita da professionisti contabili abilitati alla revisione.[2-quater]

h) Ispezione (con riferimento al controllo della qualità) – In relazione agli incarichi completati, le procedure configurate per fornire l'evidenza del rispetto da parte dei team degli incarichi delle direttive e delle procedure di controllo della qualità stabilite dal soggetto abilitato.

i) Società quotata – Una società le cui azioni, titoli equivalenti o titoli di debito sono quotati in un mercato ufficialmente riconosciuto o sono scambiati secondo le disposizioni di un tale mercato o di un altro organismo equivalente.

j) Monitoraggio – Un processo che comporta un'analisi e una valutazione continue del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato, compresa l'ispezione periodica di una selezione di incarichi completati, configurato per fornire una ragionevole sicurezza che il sistema di controllo della qualità operi in modo efficace.

k) Soggetto appartenente alla rete – Un revisore legale, una società di revisione legale o altro soggetto o entità, che appartiene alla stessa rete del soggetto abilitato.

l) Rete – Una struttura più ampia:

   i) che è finalizzata alla cooperazione;

   ii) che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o che sia riconducibile ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni, che condivide direttive (o prassi) e procedure comuni di controllo della qualità, una strategia aziendale comune, l'utilizzo di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali.[2-quinquies]

m) Partner – Il socio o qualsiasi altra persona che abbia l'autorità di impegnare la società di revisione o altra entità costituita da professionisti contabili relativamente allo svolgimento di un incarico di prestazione di servizi professionali.

n) Personale – Il revisore legale o i partner e il personale professionale.

o) Principi professionali [2-sexies] – Gli Engagement Standards dello IAASB, come definiti nel "*Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services*" dello IAASB, e i principi etici applicabili.

p) Ragionevole sicurezza – Nel contesto del presente principio, un livello di sicurezza elevato, ma non assoluto.

q) Principi etici applicabili – I principi etici a cui sono soggetti il team dell'incarico ed il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, che comprendono solitamente le Parti A e B del "*Code of*

[2-quater] Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il soggetto abilitato della revisione corrisponde a quanto definito nelle lettere n) o q) dell'art. 1 del medesimo Decreto.

[2-quinquies] Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'estensione della rete è definita con riferimento alla normativa applicabile. Conseguentemente la definizione contenuta nella lettera l) del presente paragrafo non risulta applicabile.

[2-sexies] Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i principi professionali di riferimento sono i principi di revisione internazionali (ISA Italia) ed i principi etici applicabili.

Ethics for Professional Accountants" dell'International Federation of Accountants (Codice IFAC), nonché le disposizioni nazionali che prevedono regole più restrittive.[2-septies]

r) Personale professionale – Dipendenti e collaboratori professionali, diversi dal responsabile dell'incarico e da altri partner, inclusi gli eventuali esperti impiegati dal soggetto abilitato.

s) Persona esterna adeguatamente qualificata – Una persona esterna al soggetto abilitato con la competenza e le capacità di agire in qualità di responsabile dell'incarico, ad esempio un altro revisore legale, un partner di un'altra società di revisione o un dipendente (con l'esperienza appropriata) di un organismo rappresentativo della professione contabile i cui membri possono svolgere revisioni contabili complete o limitate, o altri incarichi di assurance o servizi connessi, oppure un dipendente di un'organizzazione che fornisce servizi di controllo della qualità.

Regole

Applicazione e conformità alle regole pertinenti

13. Il personale del soggetto abilitato che ha la responsabilità di istituire e mantenere il sistema di controllo della qualità deve acquisire la comprensione del testo completo del presente principio, inclusa la sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo", per comprenderne l'obiettivo ed applicarne correttamente le regole.

14. Il soggetto abilitato deve conformarsi a ciascuna regola del presente principio a meno che, nel suo caso specifico, la regola non sia pertinente ai servizi forniti relativamente alle revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché agli altri incarichi di assurance e ai servizi connessi. (Rif.: Par. A1)

15. Le regole sono definite per consentire al soggetto abilitato di conseguire l'obiettivo indicato nel presente principio. La corretta applicazione delle regole dovrebbe pertanto costituire una condizione sufficiente per il conseguimento dell'obiettivo. Tuttavia, poiché le circostanze sono molto varie e non possono essere tutte previste, il soggetto abilitato deve considerare se la presenza di aspetti o di circostanze particolari richieda di stabilire direttive e procedure ulteriori rispetto a quelle richieste dal presente principio ai fini del conseguimento dell'obiettivo indicato.

Elementi di un sistema di controllo della qualità

16. Il soggetto abilitato deve istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità che includa direttive e procedure relative a ciascuno dei seguenti elementi:

    a) le responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato;

    b) i principi etici applicabili;

    c) l'accettazione ed il mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi;

    d) le risorse umane;

    e) lo svolgimento dell'incarico;

    f) il monitoraggio.

17. Il soggetto abilitato deve documentare le proprie direttive e procedure e comunicarle al personale. (Rif.: Parr. A2-A3)

Responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato

18. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per promuovere al suo interno una cultura che riconosca che la qualità è essenziale nello svolgimento degli incarichi. Tali direttive e procedure devono prevedere che l'amministratore delegato del soggetto abilitato (o figura equivalente)

[2-septies] Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i principi etici di riferimento, inclusi quelli relativi all'indipendenza, sono quelli elaborati ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs 39/10, ai fini dell'attuazione degli artt 9, co. 1, e 10, co. 12, nonché ai sensi dell'art. 17, co. 2, del medesimo Decreto. Tali principi contengono regole stringenti almeno quanto quelle contenute nelle Parti A e B del Codice IFAC. Conseguentemente il riferimento al citato codice non è applicabile.

ovvero, ove appropriato, il consiglio di amministrazione (od organismo equivalente) si assumano la responsabilità finale del sistema di controllo della qualità. (Rif.: Parr. A4-A5)

19. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure tali che la persona o le persone a cui l'amministratore delegato o il consiglio di amministrazione abbia attribuito la responsabilità operativa del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato, abbiano esperienza e capacità sufficienti e appropriate, nonché l'autorità necessaria ad assumere tale responsabilità. (Rif.: Par. A6)

Principi etici applicabili

20. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato ed il suo personale rispettino i principi etici applicabili. (Rif.: Parr. A7-A10)

Indipendenza

21. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato stesso, il suo personale e, ove applicabile, altri soggetti tenuti al rispetto dei principi di indipendenza (incluso il personale degli altri soggetti appartenenti alla rete), mantengano l'indipendenza, ove ciò sia richiesto dai principi etici applicabili. Tali direttive e procedure devono consentire al soggetto abilitato di: (Rif.: Par. A10)

    a) comunicare i propri principi di indipendenza al personale e, ove applicabile, agli altri soggetti tenuti a rispettarli;

    b) identificare e valutare le circostanze e i rapporti che costituiscono minacce all'indipendenza e porre in essere le azioni appropriate per eliminarle ovvero ridurle ad un livello accettabile, applicando misure di salvaguardia, ovvero, se ritenuto appropriato, recedendo dall'incarico, ove il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili.

22. Tali direttive e procedure devono prevedere che: (Rif.: Par. A10)

    a) i responsabili degli incarichi forniscano al soggetto abilitato le informazioni pertinenti in merito agli incarichi ricevuti dal cliente, incluso l'oggetto dei servizi, al fine di consentire al soggetto abilitato stesso di valutare l'eventuale impatto complessivo sui principi di indipendenza;

    b) il personale comunichi tempestivamente al soggetto abilitato le circostanze e i rapporti che costituiscono una minaccia all'indipendenza in modo che possano essere intraprese le azioni appropriate;

    c) le informazioni pertinenti siano raccolte e comunicate al personale appropriato in modo che:

        i) il soggetto abilitato ed il suo personale possano prontamente stabilire se essi rispettano i principi di indipendenza;

        ii) il soggetto abilitato possa mantenere e aggiornare la propria documentazione relativa all'indipendenza;

        iii) il soggetto abilitato possa intraprendere le azioni appropriate nei confronti delle minacce all'indipendenza identificate che non siano di livello accettabile.

23. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che le violazioni dei principi di indipendenza siano segnalate, e per consentire che siano intraprese azioni appropriate per risolvere tali situazioni. Le direttive e le procedure devono includere regole affinché: (Rif.: Par. A10)

    a) il personale comunichi tempestivamente al soggetto abilitato le violazioni dell'indipendenza di cui sia venuto a conoscenza;

    b) il soggetto abilitato comunichi tempestivamente le violazioni identificate di tali direttive e procedure:

        i) al responsabile dell'incarico che, insieme al soggetto abilitato stesso, deve gestire la violazione;

        ii) ad altro personale appropriato nell'ambito del soggetto abilitato e, se del caso, della rete, e a

coloro che sono tenuti al rispetto dei principi sull'indipendenza, cui compete di intraprendere le azioni appropriate;

c) il responsabile dell'incarico e gli altri soggetti di cui al sottoparagrafo 23 b) ii) comunichino tempestivamente al soggetto abilitato, ove necessario, le azioni intraprese per risolvere la questione, in modo che il soggetto abilitato possa stabilire se deve intraprendere ulteriori azioni.

24. Almeno una volta all'anno, il soggetto abilitato deve acquisire una conferma scritta della conformità alle proprie direttive e procedure sull'indipendenza, da parte di tutto il personale a cui è richiesta l'indipendenza in base ai principi etici applicabili. (Rif.: Parr. A10-A11)

25. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure che: (Rif.: Par. A10)

a) indichino i criteri per determinare quando sono necessarie misure di salvaguardia per ridurre la minaccia della familiarità ad un livello accettabile, nel caso in cui, per lo svolgimento di un incarico di assurance, ci si avvalga dello stesso personale esperto per un lungo periodo di tempo;

b) per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, prevedano, trascorso un determinato periodo definito nel rispetto dei principi etici applicabili, la rotazione del responsabile dell'incarico, del responsabile del riesame della qualità dell'incarico, nonché, ove applicabile, di altri soggetti tenuti al rispetto delle regole sulla rotazione.[2-*octies*] (Rif.: Parr. A12-A17)

Accettazione e mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi

26. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per l'accettazione ed il mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi, configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato ponga in essere o mantenga unicamente i rapporti e gli incarichi per i quali:

a) disponga delle competenze per svolgere l'incarico e abbia la possibilità di svolgerlo, inclusi la disponibilità di tempo e di risorse; (Rif.: Parr. A18, A23)

b) sia in grado di rispettare i principi etici applicabili;

c) abbia considerato l'integrità del cliente e non disponga di informazioni che possano indurlo a concludere che il cliente manchi di integrità. (Rif.: Parr. A19-A20, A23)

27. Tali direttive e procedure devono prevedere che:

a) il soggetto abilitato acquisisca le informazioni che ritiene necessarie nelle circostanze prima di accettare un incarico con un nuovo cliente, quando decide se mantenere un incarico già in essere e quando considera se accettare un nuovo incarico con un cliente già acquisito; (Rif.: Parr. A21, A23)

b) il soggetto abilitato stabilisca se è appropriato accettare l'incarico da un cliente nuovo o già acquisito qualora, accettando tale incarico, si identifichi un potenziale conflitto di interessi;

c) il soggetto abilitato documenti il modo in cui sono state risolte le problematiche, qualora ne siano identificate e il soggetto abilitato decida di accettare o di mantenere il rapporto con il cliente o un singolo incarico.

28. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure sul mantenimento di un incarico e del rapporto con il cliente per i casi in cui il soggetto abilitato acquisisca informazioni che, se fossero state disponibili prima, lo avrebbero indotto a rifiutare l'incarico. Tali direttive e procedure devono includere la considerazione:

a) delle responsabilità professionali e legali che si applicano alle circostanze, incluso l'eventuale obbligo, per il soggetto abilitato, di informare la persona o le persone che hanno conferito l'incarico, ovvero, in alcuni casi, le autorità di vigilanza;

b) della possibilità di recedere dall'incarico,[2-*nonies*] ovvero di recedere dall'incarico e di interrompere

---

[2-*octies*] Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si applicano le regole sulla rotazione previste dall'art. 17, co. 4, del Decreto medesimo.

[2-*nonies*] Con riferimento ai termini "recedere" o "recesso" utilizzati nel presente principio, qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 13 del medesimo Decreto e l'apposito regolamento attuativo disciplinano le circostanze di interruzione anticipata dell'incarico, vale a dire le circostanze di revoca, dimissioni dall'incarico e risoluzione consensuale.

il rapporto con il cliente. (Rif.: Parr. A22-A23)

Risorse umane

29. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza di avere sufficiente personale con le competenze, le capacità e l'impegno al rispetto dei principi etici, necessari per:

    a) svolgere gli incarichi in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;

    b) consentire al soggetto abilitato di emettere relazioni appropriate alle circostanze. (Rif.: Parr. A24-A29)

Assegnazione dei team degli incarichi

30. Il soggetto abilitato deve assegnare la responsabilità di ciascun incarico ad un responsabile e deve stabilire direttive e procedure affinché:

    a) l'identità ed il ruolo del responsabile dell'incarico siano comunicati ai membri della direzione del cliente con responsabilità strategiche e ai responsabili delle attività di governance del cliente;

    b) il responsabile dell'incarico abbia le competenze, le capacità e l'autorità appropriate per ricoprire il ruolo;

    c) le responsabilità connesse a tale ruolo siano chiaramente definite e comunicate al responsabile dell'incarico. (Rif.: Par. A30)

31. Il soggetto abilitato deve stabilire altresì direttive e procedure per l'assegnazione di personale appropriato in possesso delle necessarie competenze e con le capacità di:

    a) svolgere gli incarichi in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;

    b) consentire al soggetto abilitato di emettere relazioni appropriate alle circostanze. (Rif.: Par. A31)

Svolgimento dell'incarico

32. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che gli incarichi siano svolti in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili e che il soggetto abilitato emetta relazioni appropriate alle circostanze. Tali direttive e procedure devono includere:

    a) gli aspetti rilevanti al fine di favorire l'uniformità della qualità nello svolgimento degli incarichi; (Rif.: Parr. A32-A33)

    b) le responsabilità della supervisione; (Rif.: Par. A34)

    c) le responsabilità del riesame del lavoro. (Rif.: Par. A35)

33. Le direttive e le procedure del soggetto abilitato sulla responsabilità del riesame del lavoro devono essere stabilite sulla base del principio che il lavoro dei membri meno esperti del team sia riesaminato da quelli più esperti.

Consultazione

34. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che:

    a) sugli aspetti complessi o controversi si svolgano consultazioni appropriate;

    b) le risorse disponibili siano sufficienti a consentire che si svolgano consultazioni appropriate;

    c) la natura e l'ampiezza di tali consultazioni, nonché le conclusioni con queste raggiunte, siano documentate e siano state concordate tra il soggetto che ha richiesto la consultazione e il soggetto consultato;

    d) le conclusioni raggiunte con le consultazioni siano attuate. (Rif.: Parr. A36-A40)

Riesame della qualità dell'incarico

35. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure in base alle quali, per determinati incarichi, sia previsto un riesame della qualità che fornisca una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e delle conclusioni raggiunte nella predisposizione della relazione. Tali direttive e procedure devono:

    a) prevedere un riesame della qualità dell'incarico per tutte le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate;

    b) fissare i criteri in base ai quali tutte le altre revisioni contabili complete o limitate, nonché gli altri incarichi di assurance e i servizi connessi, devono essere valutati per stabilire se debba essere svolto un riesame della qualità dell'incarico; (Rif.: Par. A41)

    c) prevedere un riesame della qualità dell'incarico per tutti gli eventuali incarichi che soddisfino i criteri stabiliti in conformità al sottoparagrafo 35 b).

36. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure che indichino la natura, la tempistica e l'estensione del riesame della qualità dell'incarico. Tali direttive e procedure devono prevedere che la relazione non possa essere emessa prima del completamento del riesame della qualità dell'incarico. (Rif.: Parr. A42-A43)

37. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure affinché il riesame della qualità dell'incarico includa:

    a) una discussione degli aspetti significativi con il responsabile dell'incarico;

    b) il riesame del bilancio o di informazioni su altri aspetti e della bozza di relazione;

    c) il riesame di documentazione selezionata dell'incarico, riguardante i giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e le conclusioni raggiunte;

    d) la valutazione delle conclusioni raggiunte nel predisporre la bozza di relazione e la appropriatezza della stessa. (Rif.: Par. A44)

38. Per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, il soggetto abilitato che è incaricato della revisione deve stabilire direttive e procedure affinché il riesame della qualità dell'incarico consideri anche quanto segue:

    a) la valutazione effettuata dal responsabile dell'incarico in merito all'indipendenza del soggetto abilitato che è incaricato della revisione rispetto all'incarico specifico;

    b) se sono state effettuate consultazioni appropriate sugli aspetti che hanno comportato divergenze di opinione o su altri aspetti complessi o controversi, e le conclusioni emerse da tali consultazioni;

    c) se la documentazione selezionata per il riesame della qualità riflette il lavoro svolto in merito ai giudizi professionali significativi e supporta le conclusioni raggiunte. (Rif.: Parr. A45-A46)

Requisiti di idoneità del responsabile del riesame della qualità dell'incarico

39. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per disciplinare la nomina del responsabile del riesame della qualità dell'incarico e per stabilirne l'idoneità mediante:

    a) le qualifiche tecniche richieste per ricoprire il ruolo, incluse l'esperienza e l'autorità necessarie; (Rif.: Par. A47)

    b) i limiti entro i quali è possibile consultare il responsabile del riesame della qualità dell'incarico senza comprometterne l'obiettività. (Rif.: Par. A48)

40. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per preservare l'obiettività del responsabile del riesame della qualità dell'incarico. (Rif.: Parr. A49-A51)

41. Le direttive e le procedure del soggetto abilitato devono prevedere la sostituzione del responsabile del riesame della qualità dell'incarico qualora la capacità di quest'ultimo di svolgere un riesame obiettivo possa risultare compromessa.

Documentazione del riesame della qualità dell'incarico

42. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure sul riesame della qualità dell'incarico in base alle quali sia previsto di documentare:

    a) lo svolgimento delle procedure previste dalle direttive del soggetto abilitato sul riesame della qualità dell'incarico;

    b) il completamento del riesame della qualità dell'incarico alla data della relazione o prima di essa;

    c) il fatto che il responsabile del riesame non sia a conoscenza di eventuali aspetti non risolti che lo indurrebbero a ritenere non appropriati i giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e le conclusioni da questo raggiunte.

Divergenze di opinione

43. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per affrontare e risolvere le divergenze di opinione nell'ambito del team dell'incarico, con coloro che sono stati consultati e, ove applicabile, tra il responsabile dell'incarico e il responsabile del riesame della qualità dell'incarico. (Rif.: Parr. A52-A53)

44. Tali direttive e procedure devono prevedere che:

    a) le conclusioni raggiunte siano documentate e attuate;

    b) la relazione non sia emessa finché l'aspetto non è stato risolto.

Documentazione dell'incarico

Completamento della raccolta della documentazione dell'incarico nella versione definitiva

45. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure affinché i team degli incarichi completino tempestivamente la raccolta della documentazione degli incarichi nella versione definitiva dopo che le relazioni sono state emesse. (Rif.: Parr. A54-A55)

Riservatezza, custodia, integrità, accessibilità e recuperabilità della documentazione dell'incarico

46. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per preservare la riservatezza, la custodia, l'integrità, l'accessibilità e la recuperabilità della documentazione dell'incarico. (Rif.: Parr. A56-A59)

Conservazione della documentazione dell'incarico

47. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure in merito alla conservazione della documentazione dell'incarico per un periodo sufficiente a soddisfare le proprie esigenze o quanto richiesto da leggi o regolamenti. (Rif.: Parr. A60-A63)

Monitoraggio

Monitoraggio delle direttive e delle procedure di controllo della qualità del soggetto abilitato

48. Il soggetto abilitato deve istituire un processo di monitoraggio configurato per conseguire una ragionevole sicurezza che le direttive e le procedure del sistema di controllo della qualità siano pertinenti, adeguate e operino in modo efficace. Tale processo deve:

    a) comprendere un'analisi e una valutazione continue del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato, inclusa l'ispezione, su base ciclica, di almeno uno tra gli incarichi conclusi da ciascun responsabile;

    b) prevedere che la responsabilità del processo di monitoraggio sia affidata ad uno o più partner ovvero ad altre persone nell'ambito del soggetto abilitato che abbiano esperienza e autorità sufficienti e appropriate per assumersi detta responsabilità;

    c) prevedere che coloro che sono coinvolti nello svolgimento dell'incarico o del riesame della qualità dell'incarico non partecipino all'ispezione dell'incarico stesso. (Rif.: Parr. A64-A68)

Valutare, comunicare e porre rimedio alle carenze identificate

49. Il soggetto abilitato deve valutare l'effetto delle carenze rilevate a seguito del processo di monitoraggio e stabilire se si tratti di:

    a) casi che non indicano necessariamente che il sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato non è sufficiente a conseguire una ragionevole sicurezza della conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili, e che le relazioni emesse sono appropriate alle circostanze; ovvero

    b) carenze sistematiche, ripetitive o comunque significative, che richiedono una pronta azione correttiva.

50. Il soggetto abilitato deve comunicare ai responsabili degli incarichi, nonché ad altro personale appropriato, le carenze rilevate a seguito del processo di monitoraggio e le raccomandazioni di azioni correttive appropriate. (Rif.: Par. A69)

51. Per le carenze rilevate deve essere prevista almeno una delle seguenti raccomandazioni di appropriate azioni correttive:

    a) porre in essere azioni correttive appropriate relativamente al singolo incarico o ad un membro del personale;

    b) comunicare quanto emerso ai responsabili della formazione e dello sviluppo professionale;

    c) modificare le direttive e le procedure di controllo della qualità;

    d) adottare misure disciplinari nei confronti di coloro che non hanno rispettato le direttive e le procedure, soprattutto in caso di reiterazione.

52. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per trattare i casi in cui i risultati delle procedure di monitoraggio indicano che una relazione può non essere appropriata o che durante lo svolgimento dell'incarico sono state omesse alcune procedure. Tali direttive e procedure devono prevedere che il soggetto abilitato stabilisca quali ulteriori azioni siano appropriate ai fini del rispetto dei principi professionali e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili, e consideri se ottenere il parere di un legale.

53. Il soggetto abilitato deve comunicare almeno una volta all'anno i risultati del monitoraggio del proprio sistema di controllo della qualità ai responsabili degli incarichi nonché ad altre persone appropriate nell'ambito del soggetto abilitato, inclusi l'amministratore delegato ovvero, se del caso, il consiglio di amministrazione. La comunicazione deve essere tale da consentire al soggetto abilitato e alle suddette persone di porre in essere azioni pronte e appropriate, ove necessario, in base ai loro ruoli e responsabilità. La comunicazione deve contenere le seguenti informazioni:

    a) una descrizione delle procedure di monitoraggio svolte;

    b) le conclusioni raggiunte in esito alle procedure di monitoraggio;

    c) ove pertinente, una descrizione delle carenze sistematiche, ripetitive o comunque significative, e delle azioni poste in essere per risolvere o correggere tali carenze.

54. Alcuni soggetti abilitati operano nell'ambito di una rete e, per motivi di uniformità, possono implementare alcune delle procedure di monitoraggio a livello di rete. Qualora il soggetto abilitato operi nell'ambito di una rete seguendo direttive e procedure di monitoraggio comuni configurate in conformità al presente principio e faccia affidamento su tale sistema di monitoraggio, le direttive e le procedure del soggetto abilitato devono prevedere che:

    a) almeno una volta all'anno, la rete comunichi l'ambito di applicazione, l'estensione e i risultati complessivi del processo di monitoraggio alle persone appropriate nell'ambito dei soggetti appartenenti alla rete;

    b) la rete comunichi prontamente eventuali carenze identificate nel sistema di controllo della qualità alle persone appropriate nell'ambito dei soggetti appartenenti alla rete, così che possano essere intraprese le azioni necessarie,

in modo che i responsabili degli incarichi nell'ambito dei soggetti appartenenti alla rete possano fare affidamento sui risultati del processo di monitoraggio svolto a livello di rete, eccetto qualora i soggetti o la rete raccomandino diversamente.

Reclami e segnalazioni

55. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che siano trattati in modo appropriato:

    a) i reclami e le segnalazioni che hanno ad oggetto la mancata conformità del lavoro svolto dal soggetto abilitato ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;

    b) le segnalazioni di non conformità al sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato.

    Come parte di tale processo, il soggetto abilitato deve istituire per il proprio personale dei canali chiaramente individuati da utilizzare per sollevare eventuali dubbi e che consentano di effettuare le segnalazioni senza timore di ritorsioni. (Rif.: Par. A70)

56. Qualora nel corso delle investigazioni su reclami e segnalazioni, siano identificate carenze nella configurazione o nell'operatività delle direttive e delle procedure di controllo della qualità del soggetto abilitato, ovvero una non conformità al suo sistema di controllo della qualità da parte di una o più persone, il soggetto abilitato deve porre in essere le azioni appropriate così come stabilito al paragrafo 51. (Rif.: Parr. A71-A72)

Documentazione del sistema di controllo della qualità

57. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure che prevedano di documentare in modo appropriato l'operatività di ciascun elemento del sistema di controllo della qualità. (Rif.: Parr. A73-A75)

58. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure che prevedano la conservazione della documentazione per un periodo di tempo sufficiente per permettere a coloro che svolgono le procedure di monitoraggio di valutare la conformità del soggetto abilitato al proprio sistema di controllo della qualità, ovvero per un periodo più lungo qualora richiesto da leggi o regolamenti.

59. Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure che prevedano di documentare i reclami e le segnalazioni e le relative risposte.

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Applicazione e conformità alle regole pertinenti

Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori (Rif.: Par. 14)

A1. Il presente principio non richiede la conformità a regole non pertinenti, per esempio, nel caso di un singolo professionista senza personale professionale. Alcune regole del presente principio, quali quelle relative alle direttive e procedure sull'assegnazione di personale appropriato al team dell'incarico (si veda il paragrafo 31), sulle responsabilità del riesame del lavoro (si veda il paragrafo 33) e sulla comunicazione annuale dei risultati del monitoraggio ai responsabili degli incarichi all'interno del soggetto abilitato (si veda il paragrafo 53), non sono pertinenti in assenza di personale professionale.

Elementi di un sistema di controllo della qualità (Rif.: Par. 17)

A2. In generale, la comunicazione delle direttive e delle procedure di controllo della qualità al personale del soggetto abilitato include la descrizione delle stesse e degli obiettivi che esse si prefiggono, nonché il messaggio che ogni persona ha una responsabilità individuale in merito alla qualità e ci si attende che rispetti tali direttive e procedure. Incoraggiando il personale del soggetto abilitato a comunicare il proprio punto di vista o i propri dubbi su aspetti legati al controllo della qualità, si riconosce l'importanza di ottenere un riscontro sul sistema di controllo della qualità.

Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori

A3. Per i soggetti abilitati di dimensioni minori la documentazione e la comunicazione delle direttive e delle procedure possono essere meno formali ed estese rispetto ai soggetti abilitati di dimensioni maggiori.

Responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato

Promuovere una cultura interna della qualità (Rif.: Par. 18)

A4. Il gruppo dirigente del soggetto abilitato, e l'esempio che dà, influenzano in modo significativo la cultura interna del soggetto abilitato. La promozione di una cultura interna orientata alla qualità dipende da azioni e messaggi chiari, coerenti e frequenti da parte di tutti i livelli della direzione, che sottolineino l'importanza delle direttive e delle procedure per il controllo della qualità e dell'esigenza di:

a) svolgere il lavoro in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;

b) emettere relazioni che siano appropriate alle circostanze.

Tali azioni e messaggi incoraggiano una cultura che riconosce e premia un lavoro di alta qualità e possono essere comunicati nel corso di seminari di formazione, riunioni o colloqui formali o informali, mediante la dichiarazione contenuta nella missione aziendale, note informative o promemoria, ma anche con altri mezzi. Possono, inoltre, essere inseriti nella documentazione interna e nel materiale utilizzato per la formazione, nonché nelle procedure di valutazione di partner e personale professionale in modo che supportino e rafforzino la considerazione dell'importanza della qualità e delle modalità pratiche per il suo conseguimento.

A5. Nel promuovere una cultura interna basata sulla qualità è necessario che il gruppo dirigente riconosca che il conseguimento della qualità in tutti gli incarichi svolti dal soggetto abilitato costituisce una regola prevalente rispetto alla strategia aziendale del soggetto abilitato stesso. Promuovere tale cultura interna comporta:

a) stabilire direttive e procedure che disciplinino la valutazione delle prestazioni, la retribuzione e l'avanzamento (inclusi i sistemi incentivanti) del personale, al fine di dimostrare l'impegno prioritario del soggetto abilitato per la qualità;

b) attribuire le responsabilità di direzione in modo che considerazioni di tipo commerciale non prevalgano sulla qualità del lavoro svolto;

c) dotarsi di risorse sufficienti per sviluppare, documentare e supportare le proprie direttive e procedure per il controllo della qualità.

Attribuzione delle responsabilità operative per il sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato (Rif.: Par. 19)

A6. Esperienze e capacità sufficienti e appropriate consentono alla persona o alle persone responsabili del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato di identificare e comprendere le questioni relative al controllo della qualità e di sviluppare direttive e procedure appropriate. La necessaria autorità pone tali persone in grado di implementare tali direttive e procedure.

Principi etici applicabili

Conformità ai principi etici applicabili (Rif.: Par. 20) [2-decies]

A7. Il Codice IFAC stabilisce i principi fondamentali di etica professionale che includono:

a) l'integrità;

b) l'obiettività;

c) la competenza e la diligenza professionale;

d) la riservatezza;

e) il comportamento professionale.

[2-decies] Sulla base di quanto indicato nella nota 2-septies, qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 i paragrafi A7-A10 non sono applicabili.

A8. La parte B del Codice IFAC illustra come applicare il quadro di riferimento concettuale in situazioni specifiche. Esso fornisce esempi di misure di salvaguardia che possono essere appropriate per fronteggiare le minacce alla conformità ai principi fondamentali e fornisce anche esempi di situazioni in cui non sono disponibili misure di salvaguardia per fronteggiare tali minacce.

A9. I principi fondamentali sono rafforzati in particolare attraverso:

- il gruppo dirigente del soggetto abilitato;
- la formazione teorica e pratica;
- il monitoraggio;
- un processo per gestire i casi di non conformità.

Definizione di "soggetto abilitato", "rete" e "soggetto appartenente alla rete" (Rif.: Parr. 20-25)

A10. Le definizioni di "soggetto abilitato", "rete" o "soggetto appartenente alla rete" presenti nei principi etici applicabili possono differire da quelle contenute nel presente ISQC. Per esempio, il Codice IFAC[3] definisce il "soggetto abilitato" come:

i) un singolo professionista, un'entità, o una società costituita da professionisti contabili;

ii) un'entità che controlla tali soggetti mediante la proprietà, la direzione o con altre modalità;

iii) un'entità controllata da tali soggetti mediante la proprietà, la direzione o con altre modalità.

Il Codice IFAC fornisce anche linee guida relative ai termini "rete" e "soggetto appartenente alla rete".

Nel conformarsi alle regole di cui ai paragrafi 20-25, si applicano le definizioni utilizzate nei principi etici applicabili nella misura in cui sia necessario interpretare tali principi.

Conferma scritta (Rif.: Par. 24)

A11. Mediante l'acquisizione della conferma scritta, resa in formato cartaceo o elettronico, e la messa in atto di azioni appropriate a seguito delle informazioni indicanti casi di non conformità, il soggetto abilitato dimostra l'importanza attribuita all'indipendenza, rendendo il tema di attualità e portandolo all'attenzione del proprio personale.

La minaccia della familiarità [3-*bis*] (Rif.: Par. 25)

A12. Il Codice IFAC tratta della minaccia della familiarità che può generarsi quando ci si avvale, per un lungo periodo, dello stesso personale esperto per incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione, nonché delle misure di salvaguardia che potrebbero essere appropriate per fronteggiare tali minacce.

A13. Stabilire criteri appropriati per fronteggiare la minaccia della familiarità può includere aspetti quali:

- la natura dell'incarico, inclusa la misura in cui esso riguarda aspetti di pubblico interesse;
- la durata dell'impiego del personale esperto nell'incarico.

Esempi di misure di salvaguardia includono la rotazione del personale esperto ovvero la richiesta del riesame della qualità dell'incarico.[3-*bis*]

A14. Il Codice IFAC riconosce che la minaccia della familiarità è particolarmente rilevante nel contesto delle revisioni contabili dei bilanci delle società quotate. Per tali revisioni contabili, il Codice IFAC richiede la rotazione dei partner con maggiori responsabilità coinvolti nell'incarico di revisione[4] trascorso un periodo predefinito, normalmente non superiore a sette anni, ed enuncia i relativi principi e linee guida. Le disposizioni nazionali possono stabilire periodi di rotazione più brevi.

---

[3] Codice etico dell'IFAC per i professionisti contabili ("Code of Ethics for Professional Accountants").

[3-*bis*] Sulla base di quanto indicato nella nota 2-septies, qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 il riferimento al Codice IFAC non è applicabile e conseguentemente i paragrafi A12-A14 non sono applicabili.

[4] Codice IFAC, Definizioni

Considerazioni specifiche per gli organismi di revisione contabile del settore pubblico[4-bis]

A15. *(omissis).*

A16. *(omissis).*

A17. *(omissis).*

Accettazione e mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi

Competenza, capacità e risorse (Rif.: Par. 26 a)

A18. Per considerare se il soggetto abilitato dispone delle competenze, delle capacità e delle risorse per assumere un nuovo incarico da un cliente nuovo o già acquisito occorre riesaminare i requisiti specifici dell'incarico e i profili professionali dei partner, del personale professionale a tutti i livelli rilevanti per l'incarico, e valutare se:

- il personale del soggetto abilitato abbia la conoscenza dei settori o delle tematiche pertinenti;
- il personale del soggetto abilitato abbia esperienza relativamente alle disposizioni regolamentari o relative all'emissione della relazione applicabili, ovvero sia in grado di acquisire in modo efficace le capacità e le conoscenze necessarie;
- il soggetto abilitato abbia sufficiente personale in possesso delle competenze e delle capacità necessarie;
- siano disponibili degli esperti, se necessario;
- siano disponibili soggetti che soddisfano i criteri ed i requisiti di idoneità per svolgere il riesame della qualità dell'incarico, ove applicabile;
- il soggetto abilitato sia in grado di completare l'incarico entro il termine indicato per l'emissione della relazione.

Integrità del cliente (Rif.: Par. 26 c)

A19. Gli aspetti da considerare con riferimento all'integrità del cliente includono per esempio:

- l'identità e la reputazione commerciale dei principali proprietari del cliente, dei membri della direzione con responsabilità strategiche e dei responsabili delle attività di governance;
- la natura delle attività del cliente, incluse le sue prassi aziendali;
- le informazioni sull'atteggiamento dei principali proprietari del cliente, dei membri della direzione con responsabilità strategiche e dei responsabili delle attività di governance in relazione ad aspetti quali l'interpretazione aggressiva dei principi contabili e l'ambiente di controllo interno;
- un eventuale eccessivo interesse del cliente a mantenere i corrispettivi del soggetto abilitato al livello più basso possibile;
- indizi di una inappropriata limitazione alla portata del lavoro;
- indizi sul possibile coinvolgimento del cliente nel riciclaggio di denaro o in altre attività illecite;
- le motivazioni per la proposta di nomina del soggetto abilitato e per la mancata conferma del soggetto abilitato precedente;
- l'identità e la reputazione commerciale delle parti correlate.

Generalmente la conoscenza dell'integrità di un cliente da parte del soggetto abilitato si approfondisce mediante il rapporto continuo con lo stesso cliente.

A20. Le fonti delle informazioni acquisite dal soggetto abilitato su tali aspetti possono includere:

- le comunicazioni con gli attuali o precedenti fornitori di servizi contabili professionali al cliente in

[4-bis] Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

conformità ai principi etici applicabili e i confronti avuti con altri soggetti terzi;

- le indagini presso il personale di altri soggetti abilitati o presso soggetti terzi quali banche, consulenti legali e altri operatori del settore;
- ricerche di informazioni presso banche dati appropriate.

Mantenimento del rapporto con il cliente (Rif.: Par. 27 a)

A21. La decisione se mantenere il rapporto con un cliente implica la considerazione degli aspetti significativi emersi nello svolgimento degli incarichi in corso o precedenti. Ad esempio, un cliente può avere avviato l'espansione delle proprie attività in un'area in cui il soggetto abilitato non possiede le necessarie competenze specifiche.

Recesso (Rif.: Par. 28)

A22. Le direttive e le procedure relative al recesso da un incarico, ovvero relative sia al recesso dall'incarico sia all'interruzione del rapporto con il cliente, affrontano tematiche tra le quali:

- discutere con la direzione del cliente ad un livello appropriato e con i responsabili delle attività di governance le azioni appropriate che il soggetto abilitato potrebbe porre in essere sulla base dei fatti e delle circostanze rilevanti;
- se il soggetto abilitato stabilisce che il recesso è appropriato, discutere con la direzione del cliente ad un livello appropriato e con i responsabili delle attività di governance in merito al recesso dall'incarico ovvero anche all'interruzione del rapporto con il cliente, e sulle ragioni che lo motivano;
- considerare se vi siano disposizioni professionali, legislative o regolamentari che prescrivono che il soggetto abilitato mantenga l'incarico, ovvero che quest'ultimo comunichi alle autorità di vigilanza il recesso dall'incarico, ovvero anche l'interruzione del rapporto con il cliente, insieme alle ragioni che lo motivano;
- documentare gli aspetti significativi, le consultazioni, le conclusioni e gli elementi a supporto di tali conclusioni.

Considerazioni specifiche per gli organismi di revisione contabile del settore pubblico (Rif.: Parr. 26-28)[4-bis]

A23. *(omissis)*.

Risorse umane (Rif.: Par. 29)

A24. Le tematiche legate al personale rilevanti ai fini delle direttive e delle procedure del soggetto abilitato relative alle risorse umane includono, per esempio:

- l'assunzione;
- la valutazione della performance;
- le capacità, inclusa la tempistica per lo svolgimento delle mansioni assegnate;
- le competenze;
- il percorso di carriera;
- l'avanzamento;
- la retribuzione;
- la valutazione delle esigenze del personale.

Processi e procedure di assunzione efficaci aiutano il soggetto abilitato a selezionare persone dotate di integrità che siano in grado di sviluppare le competenze e le capacità necessarie allo svolgimento del lavoro e siano in possesso di caratteristiche appropriate per poter operare con competenza.

A25. Le competenze possono essere sviluppate in diversi modi, tra i quali:

- formazione professionale;

- sviluppo professionale continuo, inclusa la formazione;
- esperienza di lavoro;
- coaching da parte del personale con maggiore esperienza, per esempio, altri membri del team dell'incarico;
- formazione sul tema dell'indipendenza per i membri del personale soggetti ai principi di indipendenza.

A26. L'acquisizione continua di competenze da parte del personale del soggetto abilitato dipende in misura significativa da un livello appropriato di sviluppo professionale continuo in modo che il personale mantenga le proprie conoscenze e capacità. Direttive e procedure efficaci evidenziano la necessità di una formazione continua per il personale a tutti i livelli e forniscono le risorse necessarie alla formazione e all'assistenza per consentire al personale di sviluppare e mantenere le competenze e le capacità richieste.

A27. Il soggetto abilitato può avvalersi di una persona esterna adeguatamente qualificata, per esempio, nel caso in cui non siano disponibili all'interno risorse tecniche per la formazione.

A28. Le procedure per la valutazione della performance, per la retribuzione e per l'avanzamento riconoscono nel modo dovuto e premiano lo sviluppo ed il mantenimento delle competenze e dell'impegno al rispetto dei principi etici. Le misure che un soggetto abilitato può porre in essere per sviluppare e mantenere le competenze e l'impegno al rispetto dei principi etici includono:

- rendere consapevole il personale circa le aspettative del soggetto abilitato in relazione alla performance e ai principi etici;
- valutare la performance del personale e discutere con lo stesso gli avanzamenti e il percorso di carriera nel corso di appositi incontri (counseling);
- aiutare il personale a comprendere che l'avanzamento verso posizioni di maggiore responsabilità dipende, tra l'altro, dalla qualità della performance e dall'osservanza dei principi etici, e che la mancata conformità alle direttive e alle procedure può dare origine a procedimenti disciplinari.

Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori

A29. La dimensione e le condizioni del soggetto abilitato influiscono sulla struttura del suo processo di valutazione della performance. I soggetti abilitati di dimensioni minori, in particolare, possono utilizzare metodi meno formali per valutare la performance del proprio personale.

Assegnazione dei team degli incarichi

Responsabili degli incarichi (Rif.: Par. 30)

A30. Le direttive e le procedure possono includere sistemi per monitorare i carichi di lavoro e la disponibilità dei responsabili degli incarichi in modo da consentire loro di avere il tempo sufficiente per adempiere alle proprie responsabilità in modo adeguato.

I team degli incarichi (Rif.: Par. 31)

A31. L'assegnazione dei team degli incarichi da parte del soggetto abilitato e la determinazione del livello di supervisione richiesto, includono per esempio considerare che il singolo team abbia:

- la comprensione e l'esperienza pratica di incarichi di natura e complessità simili, acquisite mediante una appropriata formazione e partecipazione a detti incarichi;
- la comprensione dei principi professionali e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- le conoscenze tecniche e le competenze specifiche, incluse le conoscenze delle tecnologie informatiche pertinenti;
- la conoscenza dei settori di attività in cui i clienti operano;
- la capacità di applicare il giudizio professionale;
- la comprensione delle direttive e delle procedure del soggetto abilitato per il controllo della qualità.

Svolgimento dell'incarico

Uniformità della qualità nello svolgimento degli incarichi (Rif.: Par. 32 a)

A32. Il soggetto abilitato promuove l'uniformità della qualità nello svolgimento degli incarichi mediante le proprie direttive e procedure. Ciò spesso viene realizzato mediante manuali cartacei o in formato elettronico, software e altre forme di documentazione standardizzata, nonché linee guida su specifici settori o argomenti. Gli aspetti trattati possono includere:

- le modalità con cui impartire istruzioni sugli incarichi ai team affinché questi comprendano gli obiettivi del proprio lavoro;
- i processi da seguire per rispettare i principi applicabili all'incarico;
- i processi di supervisione dell'incarico e di formazione e di coaching del personale professionale;
- i metodi per il riesame del lavoro svolto, dei giudizi professionali significativi formulati e della tipologia di relazione da emettere;
- la documentazione appropriata del lavoro svolto, nonché della tempistica e dell'estensione del riesame;
- i processi per mantenere aggiornate tutte le direttive e le procedure.

A33. Un lavoro di squadra e una formazione appropriati aiutano i membri meno esperti del team dell'incarico a comprendere chiaramente gli obiettivi del lavoro assegnato.

Supervisione (Rif.: Par. 32 b)

A34. La supervisione dell'incarico comprende:

- seguire l'avanzamento dell'incarico;
- considerare la competenza e le capacità dei singoli membri del team dell'incarico, se essi hanno tempo sufficiente per svolgere il loro lavoro, se comprendono le istruzioni loro impartite e se stanno svolgendo il lavoro secondo l'approccio pianificato per l'incarico;
- affrontare gli aspetti significativi che emergono durante lo svolgimento dell'incarico, considerandone la significatività e modificando appropriatamente l'approccio pianificato;
- identificare gli aspetti da sottoporre alla consultazione o alla considerazione dei membri più esperti del team durante lo svolgimento dell'incarico.

Riesame del lavoro (Rif.: Par. 32 c)

A35. Il riesame del lavoro consiste nel considerare se:

- il lavoro è stato svolto in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- sono stati evidenziati gli aspetti significativi che richiedono ulteriori approfondimenti;
- sono state svolte le consultazioni appropriate e le conclusioni raggiunte sono state documentate e attuate;
- vi è la necessità di modificare la natura, la tempistica e l'estensione del lavoro svolto;
- il lavoro svolto supporta le conclusioni raggiunte ed è documentato in modo appropriato;
- gli elementi probativi acquisiti sono sufficienti e appropriati a supportare la relazione;
- gli obiettivi delle procedure dell'incarico sono stati conseguiti.

Consultazione (Rif.: Par. 34)

A36. La consultazione consiste in una discussione ad un livello professionale appropriato, con soggetti interni o esterni al soggetto abilitato in possesso di competenze specializzate.

A37. La consultazione si avvale di risorse per la ricerca appropriate nonché dell'esperienza e della competenza tecnica patrimonio del soggetto abilitato. La consultazione contribuisce a favorire la qualità e migliora l'esercizio del giudizio professionale. L'appropriato riconoscimento della consultazione nelle direttive e nelle procedure del soggetto abilitato contribuisce a promuovere una cultura in cui la consultazione è riconosciuta come un punto di forza ed incoraggia il personale ad effettuare consultazioni sugli aspetti complessi o controversi.

A38. Una consultazione efficace su aspetti significativi di natura tecnica, etica o di altra natura all'interno del soggetto abilitato, ovvero, ove applicabile, al suo esterno, può ottenersi qualora i soggetti consultati:

- siano stati informati di tutti i fatti pertinenti che consentano loro di esprimere un parere informato;
- abbiano le conoscenze, l'anzianità e l'esperienza appropriate,

e qualora le conclusioni derivanti dalle consultazioni siano documentate e attuate in modo appropriato.

A39. Una documentazione sufficientemente completa e dettagliata delle consultazioni svolte con altri professionisti su aspetti complessi o controversi contribuisce ad una comprensione:

- della questione oggetto della consultazione;
- dei risultati della consultazione, incluse le eventuali decisioni prese, le motivazioni di tali decisioni e le modalità con cui sono state attuate.

Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori

A40. Un soggetto abilitato che necessiti di una consultazione esterna, per esempio un soggetto abilitato che non abbia risorse interne appropriate, può usufruire dei servizi di consulenza prestati:

- da altri revisori legali e da altre società di revisione legale;
- da organismi professionali e di vigilanza; ovvero
- da organizzazioni che forniscono specifici servizi di controllo della qualità.

Considerare le competenze e le capacità del fornitore esterno, prima di stipulare il contratto per tali servizi, aiuta il soggetto abilitato a stabilire se detto fornitore sia adeguatamente qualificato per tale scopo.

Riesame della qualità dell'incarico

Criteri per il riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Par. 35 b)

A41. I criteri per stabilire quali incarichi, oltre alle revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, siano soggetti al riesame della qualità possono includere, per esempio:

- la natura dell'incarico, compresa la misura in cui esso riguarda aspetti di interesse pubblico;
- l'identificazione di circostanze o rischi inusuali nell'ambito di un incarico o di una categoria di incarichi;
- l'eventuale previsione di tale riesame da parte di leggi o regolamenti.

Natura, tempistica ed estensione del riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Parr. 36-37)

A42. La relazione relativa all'incarico non viene emessa fino al completamento del riesame della qualità dell'incarico. Comunque, la documentazione relativa al riesame della qualità dell'incarico può essere completata successivamente alla data della relazione.

A43. Svolgere il riesame della qualità dell'incarico in modo tempestivo, nelle fasi appropriate dell'incarico, permette di risolvere prontamente, ed in modo soddisfacente per il responsabile del riesame, gli aspetti significativi alla data della relazione o prima di essa.

A44. L'estensione del riesame della qualità dell'incarico può dipendere, tra l'altro, dalla complessità dell'incarico, dal fatto che si tratti di una società quotata e dal rischio che la relazione possa non essere appropriata alle circostanze. Lo svolgimento di un riesame della qualità dell'incarico non attenua le responsabilità del responsabile dell'incarico.

Riesame della qualità dell'incarico di una società quotata (Rif.: Par. 38)

A45. Altri aspetti relativi alla valutazione dei giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico che possono essere presi in considerazione in un riesame della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio di una società quotata sono:

- i rischi significativi identificati durante lo svolgimento dell'incarico e le risposte a tali rischi;
- i giudizi professionali formulati, in particolare in merito alla significatività e ai rischi significativi;
- la rilevanza e le decisioni in merito agli errori, corretti e non corretti, identificati durante lo svolgimento dell'incarico;
- gli aspetti da comunicare alla direzione, ai responsabili delle attività di governance e, ove applicabile, ad altri soggetti, quali gli organismi di vigilanza.

Tali aspetti, in base alle circostanze, possono essere applicabili anche al riesame della qualità degli incarichi di revisione contabile dei bilanci di altre imprese, degli incarichi di revisione limitata dei bilanci nonché degli altri incarichi di assurance e dei servizi connessi.

Considerazioni specifiche per gli organismi di revisione contabile del settore pubblico[4-*bis*]

A46. *(omissis)*.

Requisiti di idoneità del responsabile del riesame della qualità dell'incarico

Competenze tecniche, esperienza e autorità sufficienti e appropriate (Rif.: Par. 39 a)

A47. La definizione di ciò che costituisce competenza tecnica, esperienza e autorità sufficienti e appropriate dipende dalle circostanze dell'incarico. Per esempio, il responsabile del riesame della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio di una società quotata è probabile che sia un soggetto con competenze tecniche, esperienza e autorità sufficienti e appropriate per ricoprire il ruolo di responsabile di incarichi di revisione contabile dei bilanci di società quotate.

Consultazione con il responsabile del riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Par. 39 b)

A48. Il responsabile dell'incarico può consultare il responsabile del riesame della qualità nel corso dell'incarico, per esempio, per stabilire se un proprio giudizio professionale sia accettabile per il responsabile del riesame. Tale consultazione evita l'identificazione di divergenze di opinione in una fase avanzata dell'incarico e non compromette necessariamente l'idoneità del responsabile del riesame della qualità dell'incarico a ricoprire tale ruolo. Qualora la natura e l'ampiezza delle consultazioni diventino rilevanti, l'obiettività del responsabile del riesame può risultare compromessa a meno che il team dell'incarico e il responsabile del riesame non si curino entrambi di preservare l'obiettività di quest'ultimo. Qualora ciò non sia possibile, un'altra persona all'interno del soggetto abilitato, ovvero una persona esterna adeguatamente qualificata, può essere designata quale responsabile del riesame della qualità dell'incarico, oppure quale persona da consultare in merito all'incarico stesso.

Obiettività del responsabile del riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Par. 40)

A49. Il soggetto abilitato è tenuto a stabilire direttive e procedure configurate per preservare l'obiettività del responsabile del riesame della qualità dell'incarico. In tal senso, le direttive e le procedure prevedono che il responsabile del riesame della qualità dell'incarico:

- non sia scelto dal responsabile dell'incarico, ove possibile;
- non partecipi in altro modo all'incarico durante il periodo del riesame;
- non prenda decisioni per il team dell'incarico;
- non sia soggetto ad altre considerazioni che ne minaccerebbero l'obiettività.

Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori

A50. Nel caso dei soggetti abilitati con un esiguo numero di partner, può non essere fattibile per il responsabile dell'incarico non essere coinvolto nella scelta del responsabile del riesame della qualità dell'incarico. Se i soggetti abilitati di piccole dimensioni identificano incarichi che richiedono il riesame della qualità, possono incaricare persone esterne adeguatamente qualificate. In alternativa, alcuni soggetti abilitati di

piccole dimensioni possono avvalersi di altri revisori legali o di altre società di revisione legale. Qualora il soggetto abilitato incarichi persone esterne adeguatamente qualificate, si applicano le regole di cui ai paragrafi 39-41 e le linee guida di cui ai paragrafi A47-A48.

Considerazioni specifiche per gli organismi di revisione contabile del settore pubblico[4-bis]

A51. *(omissis).*

Divergenze di opinione (Rif.: Par. 43)

A52. Procedure efficaci favoriscono l'identificazione delle divergenze di opinione in una fase iniziale, forniscono linee guida chiare riguardo ai passi successivi da compiere e prevedono di documentare la risoluzione delle divergenze e l'attuazione delle conclusioni raggiunte.

A53. Le procedure finalizzate alla risoluzione di tali divergenze possono prevedere la consultazione con un altro revisore legale o un'altra società di revisione legale, ovvero con un organismo professionale o di vigilanza.

Documentazione dell'incarico

Completamento raccolta della documentazione dell'incarico nella versione definitiva (Rif.: Par. 45)

A54. Leggi o regolamenti possono prescrivere i limiti temporali entro i quali completare la raccolta della documentazione nella versione definitiva. Qualora tali limiti non siano prescritti da leggi o regolamenti, il paragrafo 45 richiede al soggetto abilitato di stabilire limiti temporali che rispondano all'esigenza di completare tempestivamente la raccolta della documentazione dell'incarico nella versione definitiva. Nel caso di una revisione contabile, per esempio, tale limite temporale non è solitamente superiore a 60 giorni dalla data della relazione di revisione.

A55. Qualora siano emesse due o più relazioni relativamente allo stesso aspetto informativo di un'impresa, le direttive e le procedure del soggetto abilitato sui limiti temporali per la raccolta della documentazione dell'incarico nella versione definitiva considerano ogni relazione come se fosse emessa per un incarico a sé stante. Ciò può verificarsi, per esempio, quando il soggetto abilitato emette una relazione di revisione sull'informativa finanziaria relativa a una componente ai fini del consolidamento e, ad una data successiva, una relazione di revisione sulla stessa informativa ai fini della revisione legale dei conti.

Riservatezza, custodia, integrità, accessibilità e recuperabilità della documentazione (Rif.: Par. 46)

A56. I principi etici applicabili stabiliscono l'obbligo per il personale del soggetto abilitato di rispettare in qualunque momento la riservatezza delle informazioni contenute nella documentazione dell'incarico, a meno che il cliente non abbia dato un'autorizzazione specifica a divulgare le informazioni, ovvero esista un obbligo legale o professionale in tal senso. Leggi o regolamenti specifici possono imporre ulteriori obblighi al personale del soggetto abilitato per il mantenimento della riservatezza sul cliente, in particolare qualora si tratti di dati di carattere personale.

A57. L'integrità, l'accessibilità o la recuperabilità dei dati inclusi nella documentazione dell'incarico - sia essa su supporto cartaceo, elettronico o di altro tipo - possono essere compromesse laddove la documentazione possa essere alterata, ampliata o cancellata all'insaputa del soggetto abilitato, ovvero possa essere persa o danneggiata in modo definitivo. Di conseguenza, i controlli che il soggetto abilitato configura e mette in atto per evitare la modifica non autorizzata o la perdita della documentazione dell'incarico possono includere:

- i controlli che consentono di stabilire quando e da chi sia stata prodotta, modificata o riesaminata la documentazione dell'incarico;
- i controlli che proteggono l'integrità delle informazioni in tutte le fasi dell'incarico, specialmente quando le informazioni sono condivise nell'ambito del team dell'incarico ovvero trasmesse ad altri soggetti tramite Internet;
- i controlli che impediscono modifiche non autorizzate alla documentazione dell'incarico;
- i controlli che consentono l'accesso alla documentazione dell'incarico da parte del team dell'incarico e di altri soggetti autorizzati nella misura in cui sia necessario ad adempiere correttamente alle proprie responsabilità.

A58. I controlli che il soggetto abilitato configura e mette in atto per mantenere la riservatezza, la custodia, l'integrità, l'accessibilità e la recuperabilità della documentazione dell'incarico possono includere:

- l'utilizzo di una password tra i membri del team dell'incarico per restringere l'accesso alla documentazione dell'incarico in formato elettronico agli utenti autorizzati;
- appropriate procedure periodiche di back-up della documentazione dell'incarico in formato elettronico, da eseguirsi in fasi appropriate nel corso dell'incarico;
- procedure volte a distribuire correttamente la documentazione dell'incarico ai membri del team all'inizio dell'incarico, ad elaborarla durante l'incarico, nonché a collazionarla al termine dello stesso;
- procedure per limitare l'accesso alla copia cartacea della documentazione dell'incarico, e consentirne una corretta distribuzione e un'archiviazione che ne garantisca la riservatezza.

A59. Per ragioni di ordine pratico, la documentazione cartacea originale può essere scansionata elettronicamente ai fini del suo inserimento nella documentazione dell'incarico. In questi casi, le procedure del soggetto abilitato configurate per mantenere l'integrità, l'accessibilità e la recuperabilità della documentazione possono includere la richiesta ai team degli incarichi di:

- creare copie scansionate che rispecchiano il contenuto completo della documentazione cartacea originale, incluse le firme autografe, i riferimenti incrociati e le annotazioni;
- inserire le copie scansionate nella documentazione dell'incarico, catalogando e sottoscrivendo le copie scansionate come necessario;
- consentire che le copie scansionate possano essere recuperate e stampate come necessario.

Possono esistere motivi legali, regolamentari o di altro tipo per cui il soggetto abilitato conservi la documentazione cartacea originale che è stata scansionata.

Conservazione della documentazione dell'incarico (Rif.: Par. 47)

A60. L'esigenza del soggetto abilitato di conservare la documentazione dell'incarico e il periodo di tale conservazione variano secondo la natura dell'incarico e le circostanze del soggetto abilitato, per esempio, quando la documentazione dell'incarico è necessaria a fornire un'evidenza documentale degli aspetti che mantengono la loro rilevanza nei futuri incarichi. Il periodo di conservazione può dipendere anche da altri fattori, quali il fatto che leggi o regolamenti locali prevedano periodi specifici per alcune tipologie di incarico, ovvero che, in assenza di specifiche disposizioni legislative o regolamentari, esistano periodi di conservazione generalmente accettati all'interno dell'ordinamento in cui opera il soggetto abilitato.

A61. Nel caso specifico degli incarichi di revisione contabile, di norma il periodo di conservazione non è inferiore a cinque anni dalla data della relazione di revisione, ovvero, se successiva, dalla data della relazione di revisione del bilancio di gruppo. [4-*ter*]

A62. Le procedure che il soggetto abilitato adotta per la conservazione della documentazione dell'incarico includono quelle che consentono di rispettare le regole di cui al paragrafo 47 durante il periodo di conservazione, volte per esempio a:

- consentire il recupero della documentazione dell'incarico e l'accesso alla stessa durante il periodo di conservazione, in particolare ove si tratti di documentazione in formato elettronico dal momento che la tecnologia sottostante può essere aggiornata o modificata nel corso del tempo;
- mantenere, ove necessario, l'evidenza delle modifiche apportate alla documentazione dell'incarico successivamente al suo completamento;
- consentire ai soggetti esterni autorizzati di accedere a documentazione specifica dell'incarico ed esaminarla ai fini del controllo della qualità o per altri scopi.

Proprietà della documentazione dell'incarico

[4-*ter*] Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, "La documentazione della revisione contabile", paragrafo A23(I).

A63. A meno che leggi o regolamenti non specifichino diversamente, la documentazione dell'incarico è di proprietà del soggetto abilitato. Il soggetto abilitato, a sua discrezione, può mettere a disposizione dei clienti alcune sezioni o estratti della documentazione di un incarico, sempre che tale diffusione non pregiudichi la validità del lavoro svolto, ovvero, nel caso degli incarichi di assurance, l'indipendenza del soggetto abilitato o del suo personale.

Monitoraggio

Monitoraggio delle direttive e delle procedure di controllo della qualità del soggetto abilitato (Rif.: Par. 48)

A64. La finalità del monitoraggio della conformità alle direttive e alle procedure di controllo della qualità è quella di fornire una valutazione:

- dell'osservanza dei principi professionali e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- del fatto che il sistema di controllo della qualità sia stato configurato appropriatamente e messo in atto efficacemente;
- del fatto che le direttive e le procedure di controllo della qualità siano state appropriatamente applicate, in modo che le relazioni emesse dal soggetto abilitato siano appropriate alle circostanze.

A65. L'analisi e la valutazione continue del sistema di controllo della qualità includono aspetti quali:

- l'analisi:
  - di nuovi sviluppi nei principi professionali e nelle disposizioni di legge e regolamentari applicabili e, ove appropriato, delle modalità con cui questi si riflettono nelle direttive e nelle procedure del soggetto abilitato;
  - della conferma scritta della conformità a direttive e procedure relative all'indipendenza;
  - dello sviluppo professionale continuo del personale, inclusa la formazione;
  - delle decisioni riguardanti l'accettazione e il mantenimento del rapporto con il cliente e dei singoli incarichi;
- la determinazione delle azioni correttive da adottare e dei miglioramenti da introdurre nel sistema, inclusa la previsione di un riscontro nelle direttive e nelle procedure del soggetto abilitato sulla formazione teorica e sulla formazione pratica;
- la comunicazione, al personale appropriato del soggetto abilitato, dei punti di debolezza identificati nel sistema, sia nel livello di conoscenza del sistema che di conformità allo stesso;
- lo svolgimento di un follow-up a cura di personale appropriato del soggetto abilitato in modo che le modifiche necessarie alle direttive e alle procedure di controllo della qualità vengano tempestivamente apportate.

A66. Le direttive e le procedure sui cicli delle ispezioni possono, per esempio, prevedere un ciclo della durata di tre anni. Le modalità di organizzazione del ciclo delle ispezioni, inclusa la tempistica della selezione dei singoli incarichi, dipendono da molteplici fattori, quali:

- la dimensione del soggetto abilitato;
- il numero e l'ubicazione geografica degli uffici;
- i risultati delle precedenti procedure di monitoraggio;
- il livello di autorità del personale e degli uffici (per esempio, se i singoli uffici siano autorizzati a svolgere le proprie ispezioni ovvero se possa farlo unicamente la sede principale);
- la natura e la complessità delle direttive e dell'organizzazione del soggetto abilitato;
- i rischi associati ai clienti e a specifici incarichi.

A67. Il processo di ispezione include la selezione di singoli incarichi, alcuni dei quali possono essere individuati senza darne preventiva notifica al team dell'incarico. Nel determinare l'ampiezza delle ispezioni, il soggetto abilitato può tenere conto dell'ampiezza o delle conclusioni di un programma di

ispezioni esterno indipendente. Tuttavia un programma di ispezioni esterno indipendente non sostituisce il programma interno di monitoraggio del soggetto abilitato.

Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori

A68. Nel caso dei soggetti abilitati di dimensioni minori, può essere necessario che le procedure di monitoraggio siano svolte dalle persone responsabili della configurazione e della messa in atto delle direttive e delle procedure per il controllo della qualità del soggetto abilitato, o che possono essere coinvolti nello svolgimento del riesame della qualità dell'incarico. Un soggetto abilitato con un numero limitato di persone per svolgere le ispezioni sugli incarichi e le altre procedure di monitoraggio può scegliere di avvalersi di una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero di un altro revisore legale o di un'altra società di revisione legale. In alternativa, il soggetto abilitato può accordarsi con altre organizzazioni appropriate per la condivisione di risorse per lo svolgimento delle attività di monitoraggio.

Comunicazione delle carenze (Rif.: Par. 50)

A69. Non è necessario che la reportistica delle carenze identificate a soggetti diversi dai responsabili degli incarichi in esame includa l'identificazione degli incarichi specifici, sebbene possano presentarsi casi in cui tale identificazione può risultare necessaria ai fini del regolare adempimento delle responsabilità dei soggetti diversi dai responsabili degli incarichi.

Reclami e segnalazioni

Provenienza dei reclami e delle segnalazioni (Rif.: Par. 55)

A70. I reclami e le segnalazioni (esclusi quelli chiaramente futili) possono provenire dall'interno o dall'esterno del soggetto abilitato. Essi possono essere effettuati dal personale del soggetto abilitato, dai clienti o da terzi. Essi possono essere ricevuti dai membri del team dell'incarico o da altro personale del soggetto abilitato.

Direttive e procedure di investigazione (Rif.: Par. 56)

A71. Le direttive e le procedure stabilite per lo svolgimento di investigazioni su reclami e segnalazioni possono prevedere per esempio che il partner preposto alla supervisione dell'investigazione:

- abbia un'esperienza sufficiente e appropriata;
- abbia autorità all'interno del soggetto abilitato;
- non sia in altro modo coinvolto nell'incarico.

Il partner preposto alla supervisione dell'investigazione può, ove necessario, coinvolgere un consulente legale.

Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori

A72. Nel caso di soggetti abilitati con un esiguo numero di partner, può non risultare fattibile che il partner preposto alla supervisione dell'investigazione non sia coinvolto nell'incarico. I soggetti abilitati di dimensioni minori, per svolgere l'investigazione in merito a reclami e segnalazioni, possono avvalersi dei servizi di una persona esterna adeguatamente qualificata, di un altro revisore legale o di un'altra società di revisione legale.

Documentazione del sistema di controllo della qualità (Rif.: Par. 57)

A73. La forma ed il contenuto della documentazione che fornisce evidenza dell'operatività di ciascuno degli elementi del sistema di controllo della qualità è un aspetto oggetto di giudizio discrezionale e dipende da numerosi fattori, tra i quali:

- la dimensione del soggetto abilitato e il numero degli uffici;
- la natura e la complessità delle direttive e delle procedure e dell'organizzazione del soggetto abilitato.

Per esempio, i soggetti abilitati di grandi dimensioni possono utilizzare banche dati elettroniche per documentare aspetti quali le conferme in merito all'indipendenza, le valutazioni della performance del personale e i risultati delle ispezioni.

A74. Una documentazione appropriata relativa al monitoraggio include, per esempio:

- le procedure di monitoraggio, compresa la procedura per la selezione degli incarichi completati da sottoporre a ispezione;
- l'evidenza documentale della valutazione:
  - dell'osservanza dei principi professionali e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
  - dell'appropriata configurazione e dell'efficace messa in atto del sistema di controllo della qualità;
  - dell'appropriata applicazione delle direttive e delle procedure di controllo della qualità, in modo che le relazioni emesse dal soggetto abilitato siano appropriate alle circostanze;
- l'identificazione delle carenze rilevate, una valutazione del loro effetto e gli elementi per stabilire se e quali ulteriori azioni siano necessarie.

Considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori

A75. I soggetti abilitati di dimensioni minori possono utilizzare metodi più informali nella documentazione dei propri sistemi di controllo della qualità, quali annotazioni manuali, check-list e formulari.

Appendice (Italia)

Ulteriori considerazioni specifiche per i soggetti abilitati di dimensioni minori

La presente Appendice (Italia) contiene ulteriori considerazioni utili nell'applicazione delle regole contenute nel principio (ISQC Italia) 1 in maniera proporzionale alla dimensione del soggetto abilitato che svolge incarichi di revisione presso enti diversi da quelli di interesse pubblico.

Applicazione e conformità alle regole pertinenti (Rif.: Par. A1)

Il principio (ISQC Italia) 1 fa spesso riferimento all'esistenza di una struttura articolata del soggetto abilitato o alla presenza di un team di revisione più o meno numeroso. Ciò apparentemente rende il principio parzialmente applicabile a soggetti abilitati di dimensioni minori. Tuttavia, coerentemente con i principi di revisione internazionali (ISA Italia), anche l'(ISQC Italia) 1 richiede l'applicazione delle regole in esso contenute in modo proporzionato alle caratteristiche organizzative e dimensionali del soggetto abilitato.

Ciò comporta, in primo luogo, che alcune regole possono risultare non applicabili perché non sussiste la fattispecie alla quale si riferiscono. In secondo luogo, ciò comporta che il soggetto abilitato eserciti appropriatamente il proprio giudizio professionale per implementare il sistema di controllo della qualità proporzionato alla propria dimensione, motivando e documentando adeguatamente le proprie scelte.

Pertanto, il soggetto abilitato di dimensioni minori è tenuto a perseguire, attraverso la conformità alle regole, i medesimi obiettivi posti dal principio (ISQC Italia) 1. Ciò che varia è la declinazione del principio generale in direttive e procedure che consentano la gestione delle singole circostanze secondo criteri di efficienza, efficacia e non gravosità del sistema di controllo della qualità.

Definizione di soggetti abilitati di dimensioni minori

Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per il sistema di controllo della qualità dei soggetti abilitati di dimensioni minori, l'espressione "soggetto abilitato di dimensioni minori" si riferisce ad un soggetto abilitato che generalmente possiede le seguenti caratteristiche qualitative:

- la clientela è costituita per la maggior parte da imprese di dimensioni minori;
- un numero limitato di incarichi;
- un numero limitato di personale professionale;
- l'utilizzo di risorse esterne per integrare risorse tecniche limitate.

Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive del soggetto abilitato di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali soggetti.

Elementi di un sistema di controllo della qualità (Rif.: Par. A3)

Documentazione del sistema di controllo della qualità

L'estensione della documentazione delle direttive e procedure che costituiscono il sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato di dimensioni minori è un aspetto materia di giudizio professionale, tenendo in considerazione l'obiettivo generale di fornire evidenza dell'operatività del sistema di controllo implementato. La forma ed il contenuto della documentazione, pertanto, possono variare in relazione alla complessità della struttura organizzativa del soggetto abilitato di dimensioni minori.

La comunicazione delle direttive e procedure al personale (ove presente) può essere effettuata utilizzando qualsiasi forma di comunicazione interna disponibile piuttosto che nel corso di riunioni di pianificazione delle strategie organizzative o attraverso eventi formativi.

Risorse umane (Rif.: Par. A28)

Nei casi di soggetti abilitati di dimensioni minori le procedure per la valutazione delle performance del personale possono essere meno formalizzate in quanto la valutazione avviene "sul campo" mediante la supervisione dello svolgimento dell'attività da parte del team di lavoro che, nel caso del singolo professionista, è anche il responsabile dell'incarico.

Consultazione (Rif.: Par. A40)

Il soggetto abilitato di dimensioni minori che non disponga di risorse interne appropriate, ricorre a "risorse esterne qualificate" qualora, nel corso dello svolgimento dell'incarico di revisione, venissero ad evidenziarsi aspetti complessi o controversi quali, ad esempio:

- un trattamento contabile significativo, complesso e/o nuovo;
- tematiche di revisione particolarmente complesse;
- frodi o altre irregolarità sospette o rilevate;
- dubbi sull'integrità della direzione;
- presenza di significative incertezze che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale.

Per tutte le consultazioni esterne sono rispettati i diritti alla privacy ed i requisiti di riservatezza del cliente.

Riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Par. A50)

Gli incarichi svolti dai soggetti abilitati di dimensioni minori spesso, per natura, complessità e profili di rischio, non soddisfano i criteri in base ai quali dover prevedere il riesame della qualità dell'incarico.

Monitoraggio (Rif.: Par. A68)

Nel caso di soggetti abilitati di dimensioni minori normalmente le procedure di monitoraggio vengono svolte dalle stesse persone responsabili della configurazione e della messa in atto del sistema di controllo della qualità o che svolgono il riesame della qualità dell'incarico (se ritenuto necessario in base alle direttive del soggetto abilitato). Ove ciò non sia fattibile a causa della esiguità delle risorse disponibili, il soggetto abilitato può stipulare accordi con una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero un altro revisore legale o un'altra società di revisione legale, al quale assegnare le funzioni di monitoraggio, inclusa l'ispezione. Tali accordi costituiscono le procedure di monitoraggio. Il ciclo ispettivo non dovrebbe superare i sei anni.

Reclami e segnalazioni (Rif.: Par. A72)

I soggetti abilitati di dimensioni minori si avvalgono normalmente della collaborazione di un consulente legale esterno per gestire i reclami e le segnalazioni. Tali accordi di collaborazione costituiscono parte del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 200

OBIETTIVI GENERALI DEL REVISORE INDIPENDENTE E SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE IN CONFORMITÀ AI PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI (ISA ITALIA)

(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) ..... 1-2(I)

La revisione contabile del bilancio 3-9

Data di entrata in vigore 10

Obiettivi generali del revisore 11-12

Definizioni **13**

Regole

Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio ..... 14-14(I)

Scetticismo professionale 15

Giudizio professionale 16

Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione 17

Svolgimento della revisione secondo i principi di revisione internazionali (ISA Italia) 18-24

Linee guida ed altro materiale esplicativo

La revisione contabile del bilancio A1-A13

Definizioni A14-A15

Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio A16-A19

Scetticismo professionale A20-A24

Giudizio professionale A25-A29

Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione A30-A54

Svolgimento della revisione in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) A55-A78

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 delle responsabilità generali del revisore indipendente nello svolgimento della revisione contabile del bilancio in conformità ai principi di revisione. In particolare, esso definisce gli obiettivi generali del revisore indipendente, e spiega la natura e la portata di una revisione contabile configurata in modo da consentire al revisore indipendente il raggiungimento di tali obiettivi. Esso illustra inoltre l'oggetto, il livello di autorevolezza e la struttura dei principi di revisione, e include le regole che stabiliscono le responsabilità generali del revisore indipendente applicabili a tutte le revisioni contabili, incluso l'obbligo di conformarsi ai principi di revisione. Il revisore indipendente viene di seguito definito come "il revisore".

2. I principi di revisione internazionali (ISA Italia) (di seguito anche "principi di revisione") sono redatti nel contesto della revisione contabile del bilancio svolta da un revisore. Essi devono essere opportunamente adattati alle circostanze qualora siano applicati alla revisione contabile di altra informativa finanziaria storica. I principi di revisione non trattano delle responsabilità del revisore che possono derivare da leggi, regolamenti o altre fonti in riferimento, per esempio, nelle circostanze di offerta di titoli al pubblico. Tali responsabilità possono differire da quelle stabilite nei principi di revisione. Conseguentemente, sebbene il revisore possa trovare utili alcuni aspetti dei principi di revisione, in tali circostanze è sua responsabilità assicurare la conformità a tutti gli obblighi legali, regolamentari o professionali applicabili.

2(I). I principi di revisione internazionali (ISA Italia) sono elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10 e l'elenco dei principi in vigore è contenuto nell'Introduzione agli ISA Italia.

La revisione contabile del bilancio

3. La finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio. Ciò si realizza mediante l'espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Nella maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, tale giudizio riguarda il fatto se il bilancio sia presentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento. Una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione e ai principi etici applicabili consente al revisore di formarsi tale giudizio. (Rif.: Par. A1)

3(I). Relativamente al quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, il legislatore italiano ha previsto che le società adottino, a seconda delle circostanze, uno dei due seguenti quadri di regole di redazione del bilancio:

- le norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione; tali norme sono interpretate e integrate dai principi contabili italiani;
- i principi contabili internazionali ("IFRS") adottati dall'Unione Europea ed eventuali ulteriori provvedimenti normativi rilevanti.

Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 e tenuto conto del contenuto dell'art. 14, co. 2 dello stesso, il giudizio espresso dal revisore fa riferimento al fatto che il bilancio "fornisce una rappresentazione veritiera e corretta".

4. Il bilancio oggetto di revisione contabile è quello di un'impresa, redatto dalla direzione dell'impresa stessa con la supervisione dei responsabili delle attività di governance. I principi di revisione non impongono responsabilità alla direzione o ai responsabili delle attività di governance e non prevalgono rispetto alle leggi e ai regolamenti che disciplinano le loro responsabilità. Tuttavia, una revisione contabile conforme ai principi di revisione si svolge nel presupposto che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance abbiano riconosciuto determinate responsabilità fondamentali per lo svolgimento della revisione contabile. La revisione contabile del bilancio non solleva la direzione o i responsabili delle attività di governance dalle loro responsabilità. (Rif.: Parr. A2-A11)

4(I). Nell'ordinamento italiano, qualora la società adotti il sistema di amministrazione e di controllo tradizionale o monistico, gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio.

Qualora la società adotti il sistema di amministrazione e controllo dualistico, l'organo responsabile per la redazione del bilancio d'esercizio è il consiglio di gestione. Analoghe responsabilità competono agli amministratori o al consiglio di gestione dell'impresa controllante relativamente alla redazione del bilancio consolidato.

5. I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, come base per il proprio giudizio, una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza. Essa si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato) ad un livello accettabilmente basso. Tuttavia, una ragionevole sicurezza non corrisponde ad un livello di sicurezza assoluto, poiché nella revisione contabile ci sono limiti intrinseci che rendono di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva, la maggior parte degli elementi probativi dai quali il revisore trae le sue conclusioni e sui quali egli basa il proprio giudizio. (Rif.: Parr. A30-A54)

6. Il revisore applica il concetto di significatività sia nella pianificazione che nello svolgimento della revisione contabile e anche nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sulla revisione contabile e dell'effetto degli eventuali errori non corretti sul bilancio[1]. In generale gli errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, influenzino le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio. I giudizi sulla significatività sono formulati alla luce delle circostanze contingenti e sono influenzati dalla percezione da parte del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio, nonché dall'entità o dalla natura dell'errore, o da una combinazione di entrambe. Il giudizio del revisore riguarda il bilancio nel suo complesso e quindi il revisore non è responsabile dell'individuazione degli errori che non siano significativi per il bilancio nel suo complesso.

7. I principi di revisione contengono gli obiettivi, le regole e le linee guida ed altro materiale esplicativo configurati per supportare il revisore nell'acquisire una ragionevole sicurezza. I principi di revisione richiedono che il revisore eserciti il proprio giudizio professionale e mantenga lo scetticismo professionale per tutta la durata della pianificazione e dello svolgimento della revisione contabile e che:

   - identifichi e valuti i rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, sulla base della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno dell'impresa;
   - acquisisca elementi probativi sufficienti e appropriati sull'esistenza di errori significativi, configurando e attuando risposte di revisione appropriate ai rischi identificati e valutati;
   - si formi un giudizio sul bilancio basato sulle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti.

8. La forma del giudizio espresso dal revisore dipende dal quadro normativo sull'informazione finanziaria e dalle leggi o dai regolamenti applicabili. (Rif.: Parr. A12-A13)

9. Il revisore può anche avere altri obblighi di comunicazione e di reportistica nei confronti degli utilizzatori, della direzione, dei responsabili delle attività di governance, ovvero di soggetti esterni all'impresa, in merito ad aspetti che emergano dalla revisione contabile. Queste responsabilità possono essere stabilite dai principi di revisione ovvero dalle leggi e dai regolamenti applicabili.[2] [2-bis]

---

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile" e principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile".

[2] Si veda, ad esempio, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance" ed i paragrafi 44 e 44(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio".

[2-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si vedano i principi di revisione (SA Italia) n. 250B "Le verifiche sulla regolare tenuta della contabilità sociale", paragrafo 16 e n. 720B "Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione ed alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari"

Data di entrata in vigore

10. 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 generali del revisore

11. Nello svolgimento della revisione contabile del bilancio, gli obiettivi generali del revisore (di seguito anche "obiettivi generali di revisione") sono i seguenti:

    a) acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

    b) emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore.

12. In tutti i casi in cui non sia possibile acquisire una ragionevole sicurezza e nelle circostanze in cui un giudizio con rilievi nella relazione di revisione non sia sufficiente ad informare adeguatamente gli utilizzatori del bilancio, i principi di revisione richiedono che il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio ovvero receda dall'incarico, ove il recesso[3] sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili.[3-bis]

Definizioni

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

    a) Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile – Il quadro normativo sull'informazione finanziaria adottato dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance, per la redazione del bilancio, che sia accettabile in considerazione della natura dell'impresa e dell'obiettivo del bilancio, ovvero che sia richiesto da leggi o regolamenti.

    Il termine "quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione" è utilizzato quando si fa riferimento ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ed inoltre:

    i) riconosca esplicitamente o implicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro normativo di riferimento; ovvero

    ii) riconosca esplicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione deroghi ad una disposizione del quadro normativo. Si presume che tali deroghe siano necessarie soltanto in circostanze estremamente rare.

    Il termine "quadro normativo basato sulla conformità" è utilizzato per fare riferimento ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ma che non riconosca gli aspetti soprammenzionati ai punti i) o ii).[3-ter]

    b) Elementi probativi – Le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio. Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio sia le informazioni acquisite da altre fonti. Ai fini dei principi di revisione:

---

[3] Nei principi di revisione viene utilizzato convenzionalmente il termine "recesso". A tale proposito è necessario fare riferimento alle norme e ai regolamenti applicabili nelle circostanze.

[3-bis] Con riferimento al termine "recesso" convenzionalmente utilizzato nei principi di revisione, qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs.39/10, l'art. 13 del medesimo Decreto e l'apposito regolamento attuativo disciplinano le circostanze di interruzione anticipata dell'incarico, vale a dire le circostanze di revoca, dimissioni dall'incarico e risoluzione del contratto.

[3-ter] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il quadro normativo di riferimento è basato sulla corretta rappresentazione.

i) la sufficienza degli elementi probativi è la misura della loro quantità. La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione effettuata da parte del revisore dei rischi di errori significativi e anche dalla qualità degli elementi stessi;

ii) l'appropriatezza degli elementi probativi è la misura della loro qualità, cioè, la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore.

c) Rischio di revisione – Il rischio che il revisore esprima un giudizio di revisione non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato. Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di individuazione.

d) Revisore – "Revisore" è utilizzato per fare riferimento alla persona o alle persone che svolgono la revisione contabile, solitamente il responsabile dell'incarico o altri membri del team di revisione, ovvero, quando applicabile, al soggetto incaricato della revisione (si veda la definizione contenuta nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220). Laddove un principio di revisione indichi esplicitamente che una regola o una responsabilità sia adempiuta dal responsabile dell'incarico, il termine "responsabile dell'incarico" è utilizzato in luogo di quello di "revisore".

e) Rischio di individuazione – Il rischio che le procedure svolte dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso non individuino un errore che è presente e che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o insieme ad altri errori.

f) Bilancio – Una rappresentazione strutturata delle informazioni finanziarie storiche, inclusa l'informativa, destinata a comunicare le risorse economiche e le obbligazioni di un'impresa ad una data di riferimento, ovvero le loro variazioni in un determinato periodo di tempo, in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria. Il termine "bilancio" generalmente fa riferimento al bilancio come definito dalle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ma può anche riferirsi a un singolo prospetto di bilancio. L'informativa include informazioni esplicative o descrittive, presentate in quanto obbligatorie, espressamente consentite, o comunque permesse, dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, in un prospetto di bilancio o nelle note, o in essi incorporate mediante rinvii. (Rif.: Parr. A14-A15)

g) Informativa finanziaria storica – Informazioni espresse in termini finanziari relative ad una determinata impresa, derivanti principalmente dal sistema contabile dell'impresa, che riguardano eventi economici verificatisi in periodi amministrativi precedenti ovvero condizioni o circostanze di tipo economico presenti a date di riferimento passate.

h) Direzione – La persona (o le persone) con responsabilità per la gestione delle 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.

i) Errore – Una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali o da frodi.

Laddove il revisore esprima un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, gli errori comprendono anche quelle rettifiche a importi, classificazioni, presentazioni o informative che, a giudizio del revisore, sono necessarie affinché il bilancio sia rappresentato correttamente in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta.

j) Presupposto per lo svolgimento della revisione contabile, relativo alle responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance – È il presupposto che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance abbiano riconosciuto e comprendano di avere le responsabilità di seguito indicate, fondamentali per lo svolgimento di una revisione contabile in conformità ai principi di revisione. Ovvero sia, la responsabilità:

i) della redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria

di riferimento, incluso, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione;

ii) per quella parte del controllo interno che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance, ritiene necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;

iii) di fornire al revisore:

a. accesso a tutte le informazioni di cui la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance sono a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;

b. ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere, ai fini della revisione, alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance;

c. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.

Nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il suddetto punto i) può essere riformulato come "della redazione e della *corretta* rappresentazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria", ovvero "della redazione di un bilancio *che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta* in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria".[3-quater]

Per l'espressione "presupposto per lo svolgimento della revisione contabile, relativo alle responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance" può anche essere utilizzato il termine "presupposto".

k) Giudizio professionale – L'utilizzo della formazione professionale, delle conoscenze e dell'esperienza pertinenti, nel contesto definito dai principi di revisione, dai principi contabili e dai principi etici, nel decidere in modo consapevole le linee di condotta appropriate nelle circostanze dell'incarico di revisione.

l) Scetticismo professionale – Un atteggiamento che comprenda un approccio dubitativo, attento alle condizioni che possano indicare possibili errori dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi, e una valutazione critica degli elementi probativi.

m) Ragionevole sicurezza – Nel contesto della revisione contabile del bilancio, un livello di sicurezza elevato, ma non assoluto.

n) Rischio di errori significativi – Il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione contabile. Tale rischio è costituito da due componenti, di seguito descritte a livello di asserzioni:

i) Rischio intrinseco – La possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito;

ii) Rischio di controllo – Il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell'impresa.

o) Responsabili delle attività di governance – La persona o le persone ovvero l'organizzazione, o le organizzazioni[3quinquies] 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

[3-quater] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, la responsabilità degli amministratori (nel sistema tradizionale e monistico) ovvero del consiglio di gestione (nel sistema dualistico) fa riferimento alla "redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria".

[3quinquies] Fattispecie non riscontrabile nell'ordinamento giuridico italiano e pertanto non applicabile.

della direzione come, ad esempio, membri con incarichi esecutivi di un organo di governo di un'impresa del settore privato, o un proprietario-amministratore.

Regole

Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio

14. Il revisore, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, deve conformarsi ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza. (Rif.: Parr. A16-A19)

14(I). 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.

Scetticismo professionale

15. Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato. (Rif.: Parr. A20-A24)

Giudizio professionale

16. Il revisore deve esercitare il proprio giudizio professionale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio. (Rif.: Parr. A25-A29)

Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione

17. Per ottenere una ragionevole sicurezza, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso e per consentire in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio. (Rif.: Parr. A30-A54)

Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)

Conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) pertinenti ai fini della revisione contabile

18. Il revisore deve conformarsi a tutti i principi di revisione pertinenti ai fini della revisione contabile. Un principio di revisione è pertinente ai fini della revisione contabile se è in vigore e se sussistono le circostanze in esso considerate. (Rif.: Parr. A55-A59)

19. Per comprendere quali siano gli obiettivi di un principio di revisione e applicare correttamente le regole in esso contenute, il revisore deve comprendere il testo del principio stesso nella sua interezza, inclusa la sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo". (Rif.: Parr. A60-A68)

20. Il revisore non deve dichiarare, nella relazione di revisione, la conformità ai principi di revisione se non si è attenuto alle regole del presente principio e di tutti gli altri principi pertinenti ai fini della revisione contabile.

Obiettivi stabiliti nei singoli principi di revisione internazionali (ISA Italia)

21. Per raggiungere gli obiettivi generali di revisione, il revisore, nel pianificare e svolgere la revisione contabile, deve utilizzare gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione pertinenti, tenendo in considerazione le interrelazioni tra i diversi principi, al fine di: (Rif.: Parr. A69-A71)

    a) stabilire se, per conseguire gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione, siano necessarie ulteriori procedure di revisione rispetto a quelle richieste dai principi di revisione medesimi; (Rif.: Par. A72)

    b) valutare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati. (Rif.: Par. A73)

Conformità alle regole pertinenti

22. Ad eccezione di quanto previsto nel paragrafo 23, il revisore deve conformarsi a ciascuna regola contenuta in un principio di revisione, a meno che, nelle circostanze della revisione:

    a) l'intero principio non sia pertinente; ovvero

b) la regola non sia pertinente in quanto subordinata a una condizione che non sussiste. (Rif.: Parr. A74-A75)

23. In circostanze eccezionali, il revisore può ritenere necessario derogare ad una regola pertinente contenuta in un principio di revisione. In tali circostanze, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative per conseguire la finalità prevista da quella regola. Si presume che la necessità per il revisore di derogare ad una regola pertinente si presenti soltanto qualora tale regola preveda lo svolgimento di una specifica procedura che, nelle particolari circostanze della revisione, risulterebbe inefficace per il conseguimento della finalità della stessa regola. (Rif.: Par. A76)

Mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione

24. Qualora non sia possibile raggiungere un obiettivo contenuto in un principio di revisione pertinente, il revisore deve valutare se ciò gli impedisca di raggiungere gli obiettivi generali di revisione e conseguentemente, in conformità ai principi di revisione, gli sia richiesto di esprimere un giudizio con modifica ovvero di recedere dall'incarico (ove il recesso sia consentito dalla legge o da regolamenti applicabili). Il mancato raggiungimento di un obiettivo costituisce un aspetto significativo che deve essere documentato in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230[4]. (Rif.: Parr. A77-A78)

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

La revisione contabile del bilancio

Portata della revisione contabile (Rif.: Par. 3)

A1. Il giudizio del revisore sul bilancio riguarda il fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale giudizio è comune a tutte le revisioni contabili del bilancio. Il giudizio del revisore pertanto non assicura, per esempio, il futuro funzionamento dell'impresa, e neppure che la stessa sia stata amministrata in modo efficace ed efficiente. In alcuni ordinamenti giuridici, tuttavia, le leggi o i regolamenti applicabili possono richiedere che i revisori esprimano giudizi su altri aspetti specifici, quali l'efficacia del controllo interno, o la coerenza di una separata relazione sulla gestione con il bilancio. Sebbene i principi di revisione includano regole e linee guida relative a tali aspetti nella misura in cui questi siano pertinenti ai fini della formazione del giudizio sul bilancio, il revisore sarebbe tenuto a porre in essere del lavoro aggiuntivo se avesse l'ulteriore responsabilità di esprimere tali giudizi.[4-bis]

Redazione del bilancio (Rif. Parr.: 4-4(I))

A2. Leggi o regolamenti possono stabilire le responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance in riferimento all'informativa finanziaria. Tuttavia, l'ampiezza di tali responsabilità, ovvero il modo in cui esse sono descritte, può differire nell'ambito degli ordinamenti giuridici. Nonostante queste differenze, una revisione contabile conforme ai principi di revisione viene svolta sulla base del presupposto che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance abbiano riconosciuto e comprendano che hanno la responsabilità:

a) della redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione;

b) di quella parte del controllo interno che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance ritengono necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;

c) di fornire al revisore:

[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 "La documentazione della revisione contabile", paragrafo 8 c).

[4-bis] Nell'ordinamento italiano trova applicazione il 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".

i) accesso a tutte le informazioni, di cui la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance sono a conoscenza, che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;

ii) ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere, ai fini della revisione, alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance;

iii) la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.

A3. La redazione del bilancio, da parte della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance richiede:

- l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, nel contesto delle leggi o dei regolamenti applicabili;
- la redazione del bilancio in conformità a tale quadro normativo;
- l'inclusione di un'adeguata descrizione di tale quadro normativo nel bilancio.

La redazione del bilancio richiede la formulazione da parte della direzione di valutazioni nell'effettuare stime contabili ragionevoli nelle circostanze, così come la scelta e l'applicazione da parte della stessa di principi contabili appropriati. Tali valutazioni sono formulate nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

A4. Il bilancio può essere redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria configurato al fine di soddisfare:

- le esigenze comuni di informativa finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori (ossia i "bilanci redatti per scopi di carattere generale"); ovvero
- le necessità di informazioni finanziarie di particolari utilizzatori (ossia i "bilanci redatti per scopi specifici").

A5. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile include spesso principi contabili stabiliti da un apposito organismo autorizzato o riconosciuto (di seguito anche "standard-setter"), ovvero da disposizioni di legge o regolamentari. In alcuni casi, il quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria può contenere sia principi contabili stabiliti da uno standard-setter sia disposizioni di legge o regolamentari. Altre fonti possono fornire indicazioni in merito all'applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento. In alcuni casi, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può contenere anche tali altre fonti, ovvero può anche essere costituito unicamente da tali fonti, che possono includere:

- il contesto etico e normativo, incluse leggi, regolamenti, sentenze del tribunale e obblighi etico professionali relativi alla materia contabile;
- le interpretazioni contabili pubblicate aventi un differente livello di autorevolezza, emanate da standard-setter, da organismi professionali o di vigilanza;
- gli orientamenti pubblicati sulle problematiche contabili di attualità, aventi un differente livello di autorevolezza, emanati da standard-setter, da organismi professionali o di vigilanza;
- le prassi generali e di settore ampiamente riconosciute e prevalenti;
- la letteratura contabile.

In caso di conflitti tra il quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria e le fonti da cui è possibile acquisire indicazioni sulla sua applicazione, ovvero tra le fonti che costituiscono il quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria, prevale la fonte con il livello di autorevolezza più elevato.

A6. Le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabiliscono la forma e il contenuto del bilancio. Sebbene il quadro normativo di riferimento possa non specificare come contabilizzare o dare informativa di tutte le operazioni o gli eventi, esso contiene normalmente principi sufficientemente ampi che possono servire quale base per lo sviluppo e l'applicazione di principi

contabili coerenti con i concetti sottostanti le disposizioni del quadro normativo di riferimento.

A7. I quadri normativi sull'informazione finanziaria sono basati o sulla corretta rappresentazione, o sulla conformità. I quadri normativi sull'informazione finanziaria che contengono innanzitutto i principi contabili stabiliti da un organismo autorizzato o riconosciuto ai fini dell'emanazione dei principi utilizzati dalle imprese per la redazione di bilanci con scopi di carattere generale, sono spesso configurati per ottenere una corretta rappresentazione, come nel caso degli International Financial Reporting Standards (IFRS) emanati dall'International Accounting Standards Board (IASB).

A8. Le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabiliscono anche ciò che costituisce un bilancio. Molti quadri normativi prevedono che il bilancio debba fornire informazioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sul risultato economico e sui flussi di cassa di un'impresa. Per tali quadri normativi, un bilancio di solito include uno stato patrimoniale, un conto economico, un prospetto delle variazioni di patrimonio netto, un rendiconto finanziario e le note relative. Per alcuni altri quadri normativi sull'informazione finanziaria, un singolo prospetto di bilancio e le note relative potrebbero costituire un bilancio.

Esempi di singoli prospetti di bilancio, ciascuno dei quali di solito include le note relative, sono:

- lo stato patrimoniale;
- il conto economico;
- il prospetto degli utili non distribuiti;
- il rendiconto finanziario;
- il prospetto delle attività e delle passività, senza evidenza del patrimonio netto;
- il prospetto delle variazioni di patrimonio netto;
- il prospetto dei proventi e degli oneri;
- il conto economico per linee di prodotto.

A9. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 stabilisce le regole e fornisce linee guida per determinare l'accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.[5] Il principio di revisione internazionale n. 800 tratta delle considerazioni specifiche applicabili quando il bilancio sia redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria per scopi specifici.[6] [6-bis]

A10. In ragione della rilevanza del presupposto per lo svolgimento di una revisione contabile, al revisore è richiesto di acquisire la conferma da parte della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance, che essi riconoscono e comprendono le proprie responsabilità espresse nel paragrafo A2, quale condizione indispensabile per l'accettazione dell'incarico di revisione.[7]

Considerazioni specifiche per le revisioni contabili nel settore pubblico[7-bis]

A11. (*omissis*).[8]

Forma del giudizio del revisore (Rif.: Par. 8)

A12. Il revisore esprime il proprio giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. La forma del

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione", paragrafo 6 a).

[6] 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 8.

[6-bis] L'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ha elaborato principi di revisione che trattano considerazioni specifiche applicabili quando il bilancio è redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria per scopi specifici (Principio di revisione internazionale n. 800) e quando la revisione contabile riguarda un singolo prospetto di bilancio, ovvero uno specifico elemento, conto o voce del prospetto (Principio di revisione internazionale n. 805): detti principi non fanno parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 6 b).

[7-bis] 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 leamministrazioni pubbliche".

[8] (omissis)

giudizio del revisore, tuttavia, dipende dal quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento e dalle leggi o dai regolamenti applicabili. La maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria include disposizioni relative alla presentazione del bilancio; in tali casi, la *redazione* del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile include anche la sua *presentazione*.

A13. Laddove il quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria sia basato sulla corretta rappresentazione, come avviene solitamente per i bilanci redatti per scopi di carattere generale, il giudizio richiesto dai principi di revisione riguarda il fatto che il bilancio sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta. Laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria sia basato sulla conformità, il giudizio richiesto riguarda il fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo di riferimento. A meno che non sia specificatamente stabilito altrimenti, nei principi di revisione i riferimenti al giudizio del revisore riguardano entrambe le forme di giudizio.[8-bis]

Definizioni

Bilancio (Rif.: Par. 13f))

A14. Alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria possono fare riferimento alle risorse economiche o alle obbligazioni dell'impresa utilizzando una diversa terminologia. Per esempio, possono farvi riferimento come alle attività e alle passività dell'impresa, mentre la differenza residuale tra loro può essere detta patrimonio netto o interessenze nel patrimonio netto.

A15. Le informazioni esplicative o descrittive che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richiede di includere nel bilancio possono essere in esso incorporate mediante rinvii a informazioni presenti in altri documenti, ad esempio la relazione sulla gestione. "Essere in esso incorporate mediante rinvii" significa che il bilancio rinvia a un altro documento, e non che l'altro documento rinvia al bilancio. Qualora il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non vieti esplicitamente di rinviare a un documento in cui possono essere reperite le informazioni esplicative o descrittive, e dette informazioni siano state oggetto di un rinvio appropriato, esse sono da considerarsi parte integrante del bilancio.

Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio (Rif.: Parr. 14-14(I))

A16. Il revisore è soggetto ai principi etici applicabili per gli incarichi di revisione del bilancio, inclusi quelli relativi all'indipendenza.[8-ter] I principi etici applicabili comprendono normalmente le parti A e B del *Code of Ethics for Professional Accountants* dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA) relative alla revisione contabile del bilancio insieme alle disposizioni di carattere nazionale quando sono più restrittive.

A17. La parte A del Codice IESBA stabilisce i principi fondamentali di etica professionale applicabili al revisore che svolge la revisione contabile del bilancio e fornisce un quadro concettuale per l'applicazione di tali principi. I principi fondamentali cui il revisore è tenuto a conformarsi secondo quanto stabilito dal Codice IESBA sono:

a) l'integrità

b) l'obiettività

c) la competenza e la diligenza professionale

d) la riservatezza

e) il comportamento professionale

[8-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il quadro normativo di riferimento è basato sulla corretta rappresentazione e il giudizio espresso dal revisore fa riferimento al fatto che il bilancio "fornisce una rappresentazione veritiera e corretta". Conseguentemente, in tale ambito normativo, i riferimenti contenuti nei principi di revisione relativi al giudizio di conformità non sono applicabili.

[8-ter] 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.

La parte B del Codice IESBA descrive come applicare il quadro concettuale nelle situazioni specifiche.

A18. Nel caso di un incarico di revisione contabile è di pubblico interesse ed è, quindi, richiesto dal Codice IESBA, che il revisore sia indipendente dall'impresa sottoposta alla revisione contabile. Secondo la definizione del Codice IESBA l'indipendenza comprende sia l'indipendenza mentale sia l'indipendenza agli occhi di terzi. L'indipendenza del revisore dall'impresa salvaguarda la sua capacità di formarsi un giudizio di revisione senza essere influenzato da condizionamenti che potrebbero compromettere tale giudizio. L'indipendenza rafforza la capacità del revisore di agire con integrità, di essere obiettivo e di mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale.

A19. Il principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC Italia 1)[9], ovvero le disposizioni nazionali che prevedano regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1[10], tratta delle responsabilità del soggetto abilitato alla revisione di definire e mantenere il proprio sistema di controllo della qualità per gli incarichi di revisione. L'ISQC Italia 1 descrive le responsabilità del soggetto abilitato alla revisione di stabilire direttive e procedure configurate per acquisire una ragionevole sicurezza che il soggetto medesimo e il suo personale si conformino ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza.[11] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 descrive le responsabilità del responsabile dell'incarico per quanto concerne i principi etici applicabili, che includono:

- prestare attenzione, mediante l'osservazione e lo svolgimento di indagini per quanto necessario, alle evidenze di non conformità ai principi etici applicabili da parte dei membri del team di revisione;
- definire le misure appropriate nel caso in cui il responsabile dell'incarico venga a conoscenza di aspetti che indicano che i membri del team di revisione non si sono attenuti ai principi etici applicabili, e
- giungere ad una conclusione in merito alla conformità ai requisiti di indipendenza applicabili all'incarico di revisione.[12]

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 riconosce che il team di revisione può fare affidamento sul sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione per adempiere alle proprie responsabilità relative alle procedure per il controllo della qualità applicabili al singolo incarico di revisione, tranne nei casi in cui le informazioni fornite dal soggetto incaricato della revisione o da soggetti terzi suggeriscano diversamente.

Scetticismo professionale (Rif.: Par. 15)

A20. Lo scetticismo professionale implica prestare attenzione, per esempio:

- agli elementi probativi acquisiti in contraddizione tra di loro;
- alle informazioni che mettono in discussione l'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini che si intendono utilizzare come elementi probativi;
- alle condizioni che possono segnalare possibili frodi;
- alle circostanze che indicano la necessità di ulteriori procedure di revisione rispetto a quelle richieste dai principi di revisione.

A21. Mantenere lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile è necessario, se il revisore intende, ad esempio, ridurre i rischi:

- di trascurare circostanze inusuali;
- di una eccessiva generalizzazione nel trarre le conclusioni in base alle osservazioni effettuate nel

[9] Principio internazionale sul controllo della qualità (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".

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", paragrafo 2.

[11] ISQC Italia 1, paragrafi 20-25.

[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafi 9-12.

corso della revisione;

- di utilizzare assunzioni non appropriate per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione e valutarne i risultati.

A22. Lo scetticismo professionale è necessario per la valutazione critica degli elementi probativi. Ciò implica interrogarsi sugli elementi probativi contraddittori e sull'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini e di altre informazioni acquisite dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance. Ciò include altresì la considerazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti alla luce delle circostanze, per esempio nel caso in cui sussistano fattori di rischio di frode e un singolo documento, per sua natura suscettibile di frode, rappresenti l'unica evidenza a supporto di un importo significativo di bilancio.

A22(I). L'art. 9 del D.Lgs.39/10 richiama l'attenzione, al comma 2, sull'esercizio dello scetticismo professionale nel corso dell'intera attività di revisione e, al comma 3, in particolare durante la revisione delle stime fornite dalla direzione riguardanti: il fair value, la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento.

A23. Il revisore può accettare come autentiche le registrazioni e i documenti, a meno che non abbia motivo di ritenere diversamente. Tuttavia, il revisore è tenuto a considerare l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi.[13] In caso di dubbi sull'attendibilità delle informazioni o di indizi di possibili frodi (per esempio, se le circostanze identificate nel corso della revisione contabile inducono il revisore a ritenere che un documento possa non essere autentico ovvero che i termini di un documento possano essere stati contraffatti), i principi di revisione richiedono che il revisore svolga ulteriori indagini e determini quali modifiche o integrazioni alle procedure di revisione siano necessarie per risolvere la questione.[14]

A24. Non ci si può attendere che il revisore ignori l'esperienza passata per quanto riguarda l'onestà e l'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance dell'impresa. Tuttavia, la convinzione che la direzione e i responsabili delle attività di governance siano onesti e integerrimi non esime il revisore dal mantenere il necessario scetticismo professionale né lo autorizza a ritenersi soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi nell'acquisizione di una ragionevole sicurezza.

Giudizio professionale (Rif.: Par. 16)

A25. Il giudizio professionale è essenziale per il corretto svolgimento della revisione contabile. Ciò in quanto non è possibile interpretare i principi etici e i principi di revisione applicabili, e non si possono assumere le decisioni consapevoli necessarie per l'intero svolgimento della revisione contabile, senza l'applicazione delle conoscenze e dell'esperienza pertinenti ai fatti e alle circostanze. Il giudizio professionale è necessario in particolare per le decisioni in merito:

- alla significatività e al rischio di revisione;
- alla natura, alla tempistica e all'estensione delle procedure di revisione utilizzate dal revisore per conformarsi alle regole contenute nei principi di revisione e per raccogliere gli elementi probativi;
- alla valutazione se siano stati acquisiti elementi probativi appropriati e sufficienti e se sia necessario porre in essere ulteriori azioni per conseguire gli obiettivi dei principi di revisione e quindi gli obiettivi generali di revisione;
- all'apprezzamento delle valutazioni della direzione nell'applicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento dell'impresa;
- al raggiungimento di conclusioni basate sugli elementi probativi acquisiti, per esempio, nella valutazione della ragionevolezza delle stime effettuate dalla direzione nella redazione del bilancio.

A26. La caratteristica distintiva del giudizio professionale che ci si attende dal revisore è che tale giudizio sia esercitato da un revisore la cui formazione, conoscenza ed esperienza siano servite a sviluppare le

[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 "Elementi probativi", paragrafi 7-9.

[14] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 14; principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo 11; principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505 "Conferme esterne", paragrafi 10-11 e 16.

competenze necessarie alla formulazione di giudizi ragionevoli.

A27. L'esercizio del giudizio professionale, in ogni caso particolare, si basa sui fatti e sulle circostanze noti al revisore. La consultazione sugli aspetti complessi o controversi nel corso della revisione contabile, sia nell'ambito del team di revisione, sia tra il team di revisione e gli altri soggetti ad un livello appropriato all'interno o all'esterno del soggetto incaricato della revisione, come quella richiesta dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220[15], aiutano il revisore a formulare giudizi consapevoli e ragionevoli.

A28. Il giudizio professionale può essere valutato sulla base del fatto che il giudizio cui si è pervenuti rifletta un utilizzo competente dei principi contabili e di revisione e sia appropriato alla luce dei fatti e delle circostanze di cui il revisore era a conoscenza alla data della relazione di revisione, e sia coerente con tali fatti e circostanze.

A29. È necessario esercitare il giudizio professionale per tutta la durata della revisione contabile. È necessario altresì che tale giudizio sia documentato in modo appropriato. A tale riguardo il revisore è tenuto a predisporre una documentazione della revisione sufficiente a consentire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna precedente cognizione dell'incarico di revisione, di comprendere i giudizi professionali significativi formulati dal revisore per giungere alle conclusioni sugli aspetti significativi emersi nel corso della revisione contabile.[16] Il giudizio professionale non deve essere utilizzato per giustificare decisioni che non siano altrimenti supportate dai fatti e dalle circostanze dell'incarico o da elementi probativi sufficienti e appropriati.

Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione (Rif.: Parr. 5 e 17)

Sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi

A30. Gli elementi probativi sono necessari per supportare il giudizio del revisore e la relazione di revisione. Essi sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile. Essi possono, tuttavia, includere anche informazioni acquisite da altre fonti,[16-bis] quali le revisioni contabili precedenti (a condizione che il revisore abbia stabilito se rispetto alla revisione contabile precedente si siano verificati cambiamenti che possano influire sulla loro rilevanza ai fini della revisione contabile in corso[17]) ovvero includere le procedure di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione relative all'accettazione e al mantenimento della clientela. In aggiunta alle altre fonti interne ed esterne all'impresa, una fonte importante di elementi probativi è costituita dalle registrazioni contabili dell'impresa. Inoltre, le informazioni che possono essere utilizzate come elementi probativi possono essere state predisposte da un esperto interno o esterno all'impresa. Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni che supportano e avvalorano le asserzioni della direzione, sia qualunque informazione in contrasto con tali asserzioni. Inoltre, in alcuni casi, il revisore tiene conto anche della mancanza di informazioni (per esempio, il rifiuto della direzione di fornire un'attestazione richiesta) che costituisce quindi un elemento probativo. Gran parte del lavoro del revisore necessario ai fini della formazione del proprio giudizio consiste nell'acquisizione e valutazione degli elementi probativi.

A31. La sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi sono correlate. La sufficienza è la misura della quantità degli elementi probativi. La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione da parte del revisore dei rischi di errore (più elevati sono i rischi identificati e valutati, maggiore è la quantità degli elementi probativi che è probabile sia richiesta) e anche dalla qualità di tali elementi probativi (più alta è la loro qualità, minore può essere la quantità richiesta). L'acquisizione di un maggior numero di elementi probativi, tuttavia, può non compensarne la scarsa qualità.

A32. L'appropriatezza è la misura della qualità degli elementi probativi, cioè la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore. L'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro fonte di provenienza e dalla loro natura e dipende dalle circostanze

[15] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 18.
[16] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafo 8.
[16-bis] Il paragrafo 8 del principio di revisione (SA Italia) n. 250B "Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale", indica che "La verifica della regolare tenuta della contabilità sociale comporta lo svolgimento di procedure specifiche consentendo al revisore di acquisire informazioni utili ai fini della revisione contabile del bilancio".
[17] 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", paragrafo 9.

specifiche in cui sono acquisiti.

A33. Il revisore esercita il proprio giudizio professionale per stabilire se gli elementi probativi acquisiti siano sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso, consentendogli quindi di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 e altri principi di revisione pertinenti stabiliscono ulteriori regole e forniscono ulteriori linee guida, applicabili per tutta la durata della revisione contabile, relative alle considerazioni del revisore nell'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati.

Rischio di revisione

A34. Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di individuazione. La valutazione dei rischi si basa sulle procedure di revisione svolte per acquisire le informazioni necessarie a tale scopo e sugli elementi probativi acquisiti durante tutta la revisione contabile. La valutazione dei rischi è un aspetto oggetto di giudizio professionale, piuttosto che un aspetto suscettibile di quantificazione precisa.

A35. Ai fini dei principi di revisione, il rischio di revisione non include il rischio che il revisore possa esprimere un giudizio che il bilancio sia significativamente errato quando invece non lo è. Tale rischio solitamente non è significativo. Inoltre, "rischio di revisione" è un termine tecnico inerente il processo di revisione contabile; esso non si riferisce ai rischi connessi all'attività del revisore quali perdite derivanti da controversie, da pubblicità negativa, o da altri eventi derivanti dall'esercizio dell'attività di revisione contabile.

Rischi di errori significativi

A36. I rischi di errori significativi possono sussistere a due livelli:

- a livello di bilancio nel suo complesso;
- a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa di bilancio.

A37. I rischi di errori significativi a livello di bilancio nel suo complesso si riferiscono ai rischi di errori significativi che riguardano in modo pervasivo il bilancio nel suo complesso e potenzialmente influenzano molte asserzioni.

A38. I rischi di errori significativi a livello di asserzioni sono identificati e valutati al fine di stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati. Tali elementi consentono al revisore di esprimere un giudizio sul bilancio con un livello di rischio di revisione accettabilmente basso. I revisori utilizzano diversi approcci per conseguire l'obiettivo di identificare e valutare i rischi di errori significativi. Per esempio, il revisore può utilizzare un modello che esprima in termini matematici la relazione generale esistente tra le componenti del rischio di revisione al fine di giungere ad un livello accettabile di rischio di individuazione. Alcuni revisori considerano tale modello utile nella pianifica- zione delle procedure di revisione.

A39. Il rischio di errori significativi a livello di asserzioni comprende due componenti: il rischio intrinseco e il rischio di controllo. Il rischio intrinseco e il rischio di controllo sono rischi dell'impresa, che esistono indipendentemente dalla revisione contabile del bilancio.

A40. Il rischio intrinseco è più elevato per alcune asserzioni e relative classi di operazioni, saldi contabili e informativa piuttosto che per altre. Per esempio, può essere più elevato per calcoli complessi o per conti costituiti da importi derivanti da stime contabili soggette ad incertezza significativa nella stima. Il rischio intrinseco può essere influenzato anche da circostanze esterne che danno origine a rischi connessi all'attività. Per esempio, lo sviluppo tecnologico potrebbe rendere obsoleto un particolare prodotto, rendendo pertanto le giacenze di magazzino maggiormente suscettibili di sopravvalutazione. Il rischio intrinseco relativo ad una specifica asserzione può essere influenzato anche da fattori nell'ambito dell'impresa e del contesto in cui opera che riguardano molte o tutte le classi di operazioni, i saldi contabili o l'informativa. Tali fattori possono includere, per esempio, la mancanza di un capitale circolante sufficiente per continuare l'attività ovvero un settore in declino caratterizzato da un elevato numero di attività cessate.

A41. Il rischio di controllo dipende dall'efficacia della configurazione, della messa in atto e del mantenimento

del controllo interno da parte della direzione per fronteggiare i rischi identificati che minacciano il raggiungimento degli obiettivi dell'impresa pertinenti alla redazione del proprio bilancio. Tuttavia, a causa dei suoi limiti intrinseci, il controllo interno, per quanto ben configurato ed operante, può soltanto ridurre, ma non eliminare, i rischi di errori significativi nel bilancio. Questi limiti includono, per esempio, la possibilità di errori umani, o la possibilità che i controlli siano elusi mediante collusione o un'impropria forzatura operata dalla direzione. Di conseguenza, esisteranno sempre alcuni rischi di controllo. I principi di revisione indicano le condizioni in cui il revisore è tenuto, o può decidere, di verificare l'efficacia operativa dei controlli al fine di determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità da svolgere.[18]

A42. La valutazione dei rischi di errori significativi può essere espressa in termini quantitativi, ad esempio sotto forma di percentuali, ovvero in termini non quantitativi. In ogni caso, la necessità per il revisore di effettuare appropriate valutazioni del rischio è più importante rispetto alle differenti modalità con cui possono essere effettuate. I principi di revisione solitamente non trattano separatamente il rischio intrinseco e il rischio di controllo, ma piuttosto fanno riferimento ad una valutazione combinata dei "rischi di errori significativi". Tuttavia, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540[19] richiede una valutazione separata del rischio intrinseco e del rischio di controllo per fornire una base per la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi di errori significativi, inclusi i rischi significativi, a livello di asserzioni per le stime contabili in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330[20]. Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi per classi significative di operazioni, saldi contabili o informativa diversi dalle stime contabili, il revisore può effettuare una valutazione separata o combinata del rischio intrinseco e del rischio di controllo a seconda delle tecniche o delle metodologie di revisione preferite e di considerazioni di ordine pratico.

A43. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 stabilisce regole e fornisce linee guida per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e a livello di asserzioni.

Rischio di individuazione

A44. Per un dato livello di rischio di revisione, il livello accettabile di rischio di individuazione presenta una relazione inversa rispetto ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni. Per esempio, maggiore è il rischio di errori significativi che il revisore ritiene che esista, minore è il rischio di individuazione che può essere accettato e, di conseguenza, maggiormente persuasivi saranno gli elementi probativi richiesti dal revisore.

A45. Il rischio di individuazione riguarda la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure che sono determinate dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso. Il rischio di individuazione dipende quindi dall'efficacia di una procedura di revisione e dalla sua applicazione da parte del revisore. Aspetti quali:

- un'adeguata pianificazione;
- un'appropriata assegnazione del personale al team di revisione;
- l'applicazione dello scetticismo professionale;
- la supervisione e il riesame del lavoro di revisione svolto,

aiutano a migliorare l'efficacia di una procedura di revisione e della sua applicazione e riducono la possibilità che un revisore possa scegliere una procedura di revisione non appropriata, applicare non correttamente una procedura di revisione appropriata, ovvero interpretare in modo errato i risultati della revisione contabile.

A46. I principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 300[21] e n. 330 stabiliscono regole e forniscono linee guida per la pianificazione della revisione contabile del bilancio e per le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati. Tuttavia, a causa dei limiti intrinseci della revisione contabile, il rischio di

[18] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati", paragrafi 7-17.
[19] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 "Revisione delle stime contabili e relativa informativa", paragrafo 16.
[20] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 7.
[21] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio".

individuazione può essere solamente ridotto ma non eliminato. Di conseguenza, un certo livello di rischio di individuazione esisterà sempre.

Limiti intrinseci della revisione contabile

A47. Non ci si attende che il revisore annulli il rischio di revisione, né egli è in grado di farlo, e quindi non può ottenere una sicurezza assoluta che il bilancio non contenga errori significativi dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali. Ciò in quanto nella revisione contabile sussistono limiti intrinseci che rendono di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva, la maggior parte degli elementi probativi dai quali il revisore trae le sue conclusioni e sui quali egli basa il proprio giudizio. I limiti intrinseci della revisione contabile derivano:

- dalla natura dell'informativa finanziaria;
- dalla natura delle procedure di revisione;
- dalla necessità che la revisione contabile si svolga in tempi e a costi ragionevoli.

La natura dell'informativa finanziaria

A48. La redazione del bilancio comporta valutazioni da parte della direzione nell'applicare ai fatti e alle circostanze dell'impresa le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento. Inoltre, molte voci di bilancio comportano decisioni soggettive o valutazioni o un certo grado di incertezza ed è possibile elaborare diverse interpretazioni o valutazioni parimenti accettabili. Di conseguenza, alcune voci di bilancio sono soggette ad un livello intrinseco di variabilità che non può essere eliminato dall'applicazione di ulteriori procedure di revisione. Per esempio, ciò avviene spesso nel caso di determinate stime contabili. Tuttavia, i principi di revisione richiedono che il revisore consideri in particolar modo se le stime contabili siano ragionevoli nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e della relativa informativa, ed esamini gli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni da parte della direzione.[22]

La natura delle procedure di revisione

A49. Ci sono limiti di natura pratica e legale alla capacità del revisore di acquisire elementi probativi. Di seguito sono riportati alcuni esempi.

- È possibile che la direzione o altri soggetti non forniscano, intenzionalmente o involontariamente, tutte le informazioni che sono pertinenti per la redazione del bilancio ovvero quelle che sono state richieste dal revisore. Di conseguenza il revisore non può essere certo della completezza delle informazioni, anche qualora abbia svolto procedure di revisione per ottenere la sicurezza di aver acquisito tutte le informazioni pertinenti.
- Le frodi possono comportare piani sofisticati e attentamente organizzati, concepiti al fine di occultarle. Pertanto le procedure di revisione utilizzate per raccogliere elementi probativi possono risultare inefficaci per individuare un errore intenzionale che comporta, per esempio, una collusione finalizzata ad una contraffazione della documentazione che possa indurre il revisore a ritenere validi gli elementi probativi quando invece non lo sono. Il revisore non ha la formazione necessaria, né ci si può attendere che sia un esperto, nell'autenticazione di documenti.
- Una revisione contabile non è un'indagine ufficiale su presunti illeciti. Pertanto al revisore non sono attribuiti specifici poteri legali quali quello di perquisizione, che possono risultare necessari per tale tipo di indagine.

Tempestività dell'informativa finanziaria e equilibrio tra costi e benefici

A50. Gli aspetti connessi alla difficoltà, alla tempistica o al costo di una procedura di revisione per la quale non ci siano alternative, non costituiscono di per sé un valido motivo perché il revisore ometta di svolgere la procedura o si ritenga soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi. Un'appropriata pianificazione aiuta a disporre di tempi e risorse sufficienti per lo svolgimento della revisione contabile. Indipendentemente da questo, la rilevanza delle informazioni, e quindi il loro valore, tende a diminuire

[22] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 "Revisione delle stime contabili e della relativa informativa" e principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", paragrafo 12.

nel tempo, ed è necessario raggiungere un equilibrio tra l'attendibilità delle informazioni e il loro costo. Ciò viene riconosciuto in alcuni quadri normativi di riferimento sull'informazione finanziaria (si veda, ad esempio il "Quadro sistematico per la redazione e la presentazione del bilancio" dello IASB). Quindi gli utilizzatori del bilancio si aspettano che il revisore si formi un giudizio sul bilancio in tempi e a costi ragionevoli, riconoscendo che non sia fattibile identificare e valutare tutte le informazioni che possono esistere, né indagare in maniera esaustiva ogni aspetto partendo dall'assunto che, fino a prova contraria, tutte le informazioni sono errate o fraudolente.

A51. Di conseguenza per il revisore è necessario:

- pianificare la revisione contabile affinché sia svolta in modo efficace;
- indirizzare l'attività di revisione contabile principalmente verso le aree che presume siano più soggette a rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, svolgendo una attività più limitata nelle restanti aree;
- utilizzare verifiche a campione e altri strumenti per ricercare errori nelle popolazioni.

A52. Alla luce degli approcci descritti al paragrafo A51, i principi di revisione contengono regole per la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile e richiedono al revisore, tra le altre cose, di:

- ottenere elementi utili ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni mediante lo svolgimento di procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate;[23]
- utilizzare verifiche a campione e altri strumenti per analizzare le popolazioni in modo tale da ottenere elementi ragionevoli per trarre le conclusioni sulla popolazione.[24]

Altri aspetti che influiscono sui limiti intrinseci della revisione contabile

A53. Nel caso di alcune asserzioni o tematiche, gli effetti potenziali dei limiti intrinseci sulla capacità del revisore di individuare errori significativi sono particolarmente importanti. Tali asserzioni o tematiche includono:

- le frodi, in particolare quando coinvolgono i vertici della direzione o implicano collusione. Per un ulteriore approfondimento si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240;
- l'esistenza e la completezza dei rapporti e delle operazioni con parti correlate. Per un ulteriore approfondimento si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550;[25]
- il verificarsi della non conformità a leggi e regolamenti. Per un ulteriore approfondimento si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250;[26]
- eventi o condizioni futuri che possono comportare il venir meno della continuità aziendale di un'impresa. Per un ulteriore approfondimento si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.[27]

I principi di revisione internazionali (ISA Italia) pertinenti identificano specifiche procedure di revisione volte ad attenuare l'effetto dei limiti intrinseci.

A54. In ragione dei limiti intrinseci della revisione contabile vi è un rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione. Di conseguenza, la successiva scoperta nel bilancio di un errore significativo dovuto a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali non indica di per sé il mancato svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione. Tuttavia, i limiti intrinseci della revisione contabile non costituiscono per il revisore una giustificazione a ritenersi soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi. La conformità ai principi di revisione del lavoro

[23] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafi 5-10.
[24] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330; principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500; principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520 "Procedure di analisi comparativa"; principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530 "Campionamento di revisione".
[25] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550 "Parti correlate".
[26] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio".
[27] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 "Continuità aziendale".

svolto dal revisore è determinata dalle procedure di revisione adottate nelle circostanze, dalla sufficienza e dall'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti a seguito dello svolgimento di tali procedure e dall'adeguatezza della relazione di revisione sulla base della valutazione di tali elementi alla luce degli obiettivi generali di revisione.

Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)

Natura dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) (Rif.: Par. 18)

A55. I principi di revisione, considerati nel loro insieme, forniscono i principi per il lavoro del revisore nel realizzare gli obiettivi generali di revisione. I principi di revisione trattano delle responsabilità generali del revisore, così come delle ulteriori considerazioni del revisore in merito all'applicazione di tali responsabilità ad argomenti specifici.

A56. L'oggetto, la data di entrata in vigore e qualsiasi limitazione specifica all'applicabilità di un determinato principio di revisione sono chiariti nel principio stesso. A meno che il principio non stabilisca diversamente, al revisore è consentito applicare un principio di revisione prima della data di entrata in vigore in esso riportata.

A57. Nello svolgere una revisione contabile, al revisore può essere richiesto di conformarsi a disposizioni di leggi o di regolamenti oltre che ai principi di revisione. I principi di revisione non prevalgono sulle leggi o sui regolamenti che disciplinano la revisione contabile del bilancio. Nel caso in cui tali leggi o regolamenti divergano dai principi di revisione, una revisione contabile svolta in conformità soltanto alle leggi o ai regolamenti non risulterà automaticamente conforme ai principi di revisione.

A58. Il revisore può anche svolgere la revisione contabile in conformità sia ai principi di revisione sia ai principi di revisione propri di un determinato ordinamento giuridico o paese. In tali casi, oltre a conformarsi a ciascuno dei principi di revisione pertinenti ai fini della revisione contabile, può essere necessario che il revisore svolta ulteriori procedure di revisione per conformarsi ai principi di revisione applicabili di quel dato ordinamento giuridico o paese. [27-bis]

Considerazioni specifiche per le revisioni contabili nel settore pubblico[7-bis]

A59. (*omissis*).

Contenuto dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) (Rif.: Par. 19)

A60. Oltre agli obiettivi e alle regole (le regole sono esposte utilizzando l'espressione "deve"), un principio di revisione contiene anche le relative linee guida applicative nella sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo". Esso può anche contenere una parte introduttiva, che presenta il contesto rilevante ai fini della corretta comprensione del principio di revisione, e le definizioni. Pertanto l'intero testo di un principio di revisione è rilevante per la comprensione degli obiettivi in esso stabiliti e per applicare correttamente le regole in esso contenute.

A61. Ove necessario, la sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo" contiene ulteriori spiegazioni delle regole contenute nel principio di revisione e una guida per metterle in atto. In particolare tale sezione può:

- spiegare con maggiore precisione il significato di una regola o quale sia il suo ambito di applicazione;
- includere esempi di procedure che possono essere appropriate nelle circostanze.

Anche se tali linee guida non costituiscono di per sé regole, esse sono rilevanti ai fini di una corretta applicazione delle regole del principio di revisione. La medesima sezione può contenere anche informazioni di base sugli aspetti affrontati nel principio di revisione.

A62. Le "Appendici" fanno parte della sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo". Lo scopo e l'utilizzo previsto di un'appendice sono illustrati nel corpo del relativo principio di revisione ovvero all'interno del titolo e dell'introduzione dell'appendice stessa.

[27-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, sulla base di quanto indicato nel precedente paragrafo 2(l), il paragrafo A58 non è applicabile.

A62(I). Le "Appendici (Italia)" fanno parte della sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo" dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) e in alcuni casi hanno sostituito le Appendici degli ISA.

A63. La parte introduttiva può comprendere, se necessario, aspetti quali l'illustrazione:

- dello scopo e dell'oggetto del principio di revisione, inclusa la modalità con cui esso si collega ad altri principi di revisione;
- della tematica trattata dal principio di revisione;
- delle rispettive responsabilità del revisore e di altri soggetti relativamente al contenuto del principio di revisione;
- del contesto in cui il principio di revisione è stabilito.

A64. Un principio di revisione può includere, in una separata sezione dal titolo "Definizioni", un'illustrazione dei significati attribuiti ad alcuni termini ai fini dei principi di revisione. Queste definizioni sono fornite per agevolare un'applicazione e un'interpretazione coerente dei principi di revisione, e non sono concepite per prevalere sulle definizioni che possono essere stabilite con altre finalità da leggi, regolamenti o altre fonti. A meno che non sia indicato diversamente, tali termini mantengono il medesimo significato in tutti i principi di revisione. Il Glossario dei termini relativi ai principi internazionali emesso dall'International Auditing and Assurance Standards Board nel volume *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* pubblicato dall'IFAC contiene un elenco completo dei termini come definiti nei principi di revisione. Esso include altresì illustrazioni di altri termini presenti nei principi di revisione per favorire interpretazioni e traduzioni coerenti e uniformi.[27-ter]

A64(I). Il Glossario (Italia) dei termini relativo ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) contiene un elenco completo dei termini come definiti in tali principi.

A65. Ove appropriato, la sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo" di un principio di revisione include ulteriori considerazioni specifiche per le revisioni contabili delle imprese di dimensioni minori. Tali ulteriori considerazioni facilitano l'applicazione delle regole del principio di revisione alla revisione contabile di tali imprese ed amministrazioni. Esse, tuttavia, non limitano né riducono la responsabilità del revisore di applicare e conformarsi alle regole contenute negli stessi principi di revisione.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A66. Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per la revisione contabile delle imprese di dimensioni minori, l'espressione "impresa di dimensioni minori" si riferisce ad un'impresa che generalmente possiede caratteristiche qualitative quali:

a) la concentrazione della proprietà e della direzione in un numero limitato di soggetti (spesso un singolo soggetto – può trattarsi di una persona fisica o di un'altra impresa che possiede l'impresa di dimensioni minori purché il proprietario presenti le relative caratteristiche qualitative);

b) una o più delle seguenti caratteristiche:

   i) operazioni semplici e lineari;

   ii) semplicità delle registrazioni contabili;

   iii) un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell'ambito delle singole linee di attività;

   iv) un numero limitato di controlli interni;

   v) un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli; ovvero

   vi) un numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni.

Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive delle imprese di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali imprese.

A67. Le considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori contenute nei principi di revisione sono

[27-ter] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, quanto previsto negli ultimi due periodi del paragrafo A64 non è applicabile

state elaborate principalmente con riferimento alle società non quotate. Alcune delle considerazioni, tuttavia, possono essere utili per le revisioni contabili di società quotate di dimensioni minori.

A68. I principi di revisione, definiscono il proprietario di un'impresa di dimensioni minori coinvolto quotidianamente nella gestione della stessa come "proprietario-amministratore".

Obiettivi stabiliti nei singoli principi di revisione internazionali (ISA Italia) (Rif.: Par. 21)

A69. Ciascun principio di revisione contiene uno o più obiettivi che rappresentano un collegamento tra le regole e gli obiettivi generali di revisione. Gli obiettivi dei singoli principi di revisione sono utili per indirizzare il revisore sui risultati richiesti dal principio di revisione, essendo sufficientemente specifici al fine di assistere il revisore nel:

- comprendere quali risultati occorra raggiungere e, ove necessario, gli strumenti appropriati per realizzarli;
- decidere se, nelle particolari circostanze della revisione contabile, sia necessario porre in essere ulteriori azioni per raggiungere tali risultati.

A70. Gli obiettivi devono essere compresi nel contesto degli obiettivi generali di revisione stabiliti nel paragrafo 11 del presente principio di revisione. Come per gli obiettivi generali di revisione, la capacità di raggiungere un singolo obiettivo è ugualmente soggetta ai limiti intrinseci della revisione contabile.

A71. Nell'utilizzo degli obiettivi di revisione, il revisore è tenuto a considerare le interrelazioni tra i principi di revisione. Ciò in quanto, come indicato nel paragrafo A55, in alcuni casi i principi di revisione trattano delle responsabilità generali e in altri dell'applicazione di tali responsabilità ad aspetti specifici. Per esempio, il presente principio di revisione richiede che il revisore adotti un atteggiamento di scetticismo professionale; ciò è necessario per tutti gli aspetti della pianificazione e dello svolgimento della revisione contabile benché non venga ribadito in ciascun principio di revisione. Più in dettaglio, i principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 315 e n. 330 contengono, tra l'altro, obiettivi e regole che trattano, rispettivamente, delle responsabilità del revisore per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi e per la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi identificati e valutati; tali obiettivi e regole si applicano per l'intero svolgimento della revisione contabile. Un principio di revisione che tratta aspetti specifici della revisione contabile (per esempio, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540) può approfondire, senza ribadirle, le modalità con cui gli obiettivi e le regole di principi di revisione internazionali (ISA Italia) quali il n. 315 e il n. 330 siano da applicare in relazione al contenuto del principio di revisione. Quindi, nel raggiungere gli obiettivi stabiliti dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540, il revisore tiene conto degli obiettivi e delle regole di altri principi di revisione pertinenti.

Utilizzo degli obiettivi per determinare la necessità di ulteriori procedure di revisione (Rif.: Par. 21 a)

A72. Le regole dei principi di revisione sono configurate per consentire al revisore di raggiungere gli obiettivi specificati negli stessi principi di revisione, e quindi gli obiettivi generali di revisione. L'applicazione corretta da parte del revisore delle regole contenute nei principi di revisione dovrebbe quindi fornire elementi sufficienti al raggiungimento degli obiettivi. Tuttavia, poiché le circostanze degli incarichi di revisione sono molto varie e non possono essere tutte contemplate nei principi di revisione, è responsabilità del revisore determinare le procedure di revisione necessarie per adempiere alle regole stabilite nei principi di revisione e per raggiungere gli obiettivi. Nelle circostanze di un incarico di revisione contabile si possono presentare aspetti particolari che richiedono lo svolgimento da parte del revisore di procedure di revisione ulteriori rispetto a quelle stabilite nei principi di revisione per il raggiungimento degli obiettivi in essi specificati.

Utilizzo degli obiettivi di revisione per valutare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati (Rif.: Par. 21 b)

A73. Il revisore è tenuto ad utilizzare gli obiettivi di revisione per valutare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati nel contesto degli obiettivi generali di revisione. Qualora il revisore giunga alla conclusione che gli elementi probativi non sono sufficienti e appropriati, egli può adottare uno o più tra i seguenti approcci per adempiere alla regola di cui al paragrafo 21 b):

- valutare se ulteriori elementi probativi pertinenti siano stati, o saranno, acquisiti a seguito del rispetto

di altri principi di revisione;

- estendere il lavoro svolto nell'applicazione di una o di alcune delle regole; ovvero
- svolgere altre procedure che il revisore giudica necessarie nelle circostanze.

Qualora ci si attenda che nessuno dei suddetti approcci sia praticabile o possibile nelle circostanze, il revisore non sarà in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati e, secondo quanto stabilito nei principi di revisione, è tenuto a determinarne l'effetto sulla relazione di revisione o sulla sua capacità di portare a termine l'incarico.

Conformità alle regole pertinenti

Regole pertinenti (Rif.: Par. 22)

A74. In alcuni casi, un principio di revisione (e quindi tutte le regole in esso contenute) può non essere pertinente nelle circostanze. Per esempio, se un'impresa non dispone di una funzione di revisione interna, l'intero principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610[28] non è pertinente.

A75. Nell'ambito di un principio di revisione vi possono essere delle regole subordinate a particolari condizioni. Tali regole sono pertinenti quando si riscontrano le circostanze e sussistono le condizioni in esse contemplate. In generale, la subordinazione di una regola ad una condizione può essere esplicita o implicita, per esempio:

- rappresenta una regola esplicitamente subordinata a condizione la regola che richiede di esprimere un giudizio con modifica nel caso in cui vi siano limitazioni allo svolgimento di procedure di revisione;[29]
- rappresentano regole implicitamente subordinate a condizione:
  - la regola che richiede di comunicare ai responsabili delle attività di governance le carenze significative del controllo interno identificate nel corso della revisione contabile,[30] la cui applicazione dipende dall'esistenza di tali carenze significative;
  - la regola che richiede di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati in merito alla rappresentazione dell'informativa di settore in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile [31] la cui applicazione dipende dal fatto che il quadro normativo di riferimento richieda o permetta tale informativa.

In alcuni casi, una regola può essere subordinata a leggi o regolamenti applicabili. Per esempio, al revisore può essere richiesto di recedere dall'incarico di revisione, laddove il recesso sia consentito dalle leggi o dai regolamenti applicabili, ovvero al revisore può essere richiesto di fare qualcosa, salvo che ciò non sia proibito dalle leggi o dai regolamenti. Le leggi o i regolamenti possono consentire o proibire esplicitamente o implicitamente a seconda degli ordinamenti giuridici.

Deroga ad una regola (Rif.: Par. 23)

A76. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 stabilisce regole in tema di documentazione nelle circostanze eccezionali in cui il revisore deroghi ad una regola pertinente.[32] I principi di revisione non richiedono la conformità ad una regola che non sia pertinente nelle circostanze della revisione contabile.

Mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione (Rif.: Par. 24)

A77. Valutare se un obiettivo di revisione sia stato raggiunto è una questione oggetto di giudizio professionale da parte del revisore. Il giudizio tiene conto dei risultati delle procedure di revisione svolte per conformarsi alle regole contenute nei principi di revisione, della valutazione del revisore se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati e se, nelle particolari circostanze della revisione

[28] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610 "Utilizzo del lavoro dei revisori interni".
[29] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente", paragrafo 13.
[30] 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.
[31] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 501 "Elementi probativi – Considerazioni specifiche su determinate voci", paragrafo 13.
[32] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafo 12.

contabile, sia necessario porre in essere ulteriori azioni per raggiungere gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione. Di conseguenza, le circostanze che possono dare origine al mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione sono quelle che:

- impediscono al revisore di conformarsi alle regole pertinenti contenute in un principio di revisione;
- rendono non praticabile o impossibile per il revisore lo svolgimento di ulteriori procedure di revisione ovvero l'acquisizione di ulteriori elementi probativi come ritenuto necessario dall'utilizzo degli obiettivi di revisione in conformità al paragrafo 21, per esempio in conseguenza di una limitazione negli elementi probativi disponibili.

A78. Una documentazione della revisione contabile che rispetti le regole del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 e le regole specifiche in tema di documentazione contenute in altri principi di revisione pertinenti fornisce evidenza degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore circa il raggiungimento degli obiettivi generali di revisione. Mentre non è necessario che il revisore documenti separatamente che i singoli obiettivi di revisione siano stati raggiunti (per esempio mediante una checklist), la documentazione del mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione supporta il revisore nella valutazione se ciò gli abbia impedito di raggiungere gli obiettivi generali di revisione.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 210

ACCORDI RELATIVI AI TERMINI DEGLI INCARICHI DI REVISIONE

(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

Data di entrata in vigore 2

Obiettivo **3**

Definizioni **4-5**

Regole

Condizioni indispensabili per una revisione contabile 6-8

Accordo sui termini dell'incarico di revisione 9-12

Incarichi di revisione contabile ricorrenti 13

Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione 14-17

Ulteriori considerazioni sull'accettazione dell'incarico 18-21

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) A1

Condizioni indispensabili per una revisione contabile A2-A20

Accordo sui termini dell'incarico di revisione A21-A28

Incarichi di revisione contabile ricorrenti A29

Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione A30-A34

Ulteriori considerazioni sull'accettazione dell'incarico A35-A38

Appendice 1: Esempio di lettera d'incarico di revisione

Appendice 2: Determinazione dell'accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione" 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 that 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 delle responsabilità del revisore nel concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance. Ciò include stabilire se siano presenti alcune condizioni indispensabili per una revisione contabile, la responsabilità delle quali compete alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220[1] tratta degli aspetti dell'accettazione dell'incarico che sono sotto il controllo del revisore.[1-bis] (Rif.: Par. A1)

Data di entrata in vigore

2. 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.

Obiettivo

3. L'obiettivo del revisore è di accettare o mantenere un incarico di revisione contabile solo se gli elementi in base ai quali l'incarico va svolto sono stati concordati:

   a) stabilendo se siano presenti le condizioni indispensabili per una revisione contabile;

   b) confermando che vi sia una comprensione comune dei termini dell'incarico di revisione, tra il revisore e la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance.

Definizioni

4. Ai fini dei principi di revisione, il seguente termine ha il significato sotto riportato:

   Condizioni indispensabili per una revisione contabile – L'utilizzo da parte della direzione di un quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile per la redazione del bilancio e la condivisione da parte della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance del "presupposto[2] per lo svolgimento della revisione contabile".

5. Ai fini del presente principio di revisione, con il termine "direzione" si intende da qui in avanti la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance.

Regole

Condizioni indispensabili per una revisione contabile

6. Al fine di stabilire se siano presenti le condizioni indispensabili per una revisione contabile, il revisore deve:

   a) stabilire se il quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio sia accettabile; (Rif.: Parr. A2-A10)[2-bis]

   b) acquisire la conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende la

---

[1] "Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio".

[1-bis] L'art. 13 del D.Lgs. 39/10 e l'art. 16 del Regolamento (UE) 537/14, che disciplinano il conferimento degli incarichi da parte di società diverse dagli EIP e da parte di EIP, prescrivono le modalità di coinvolgimento degli organi sociali in tale ambito.

[2] 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 13.

[2-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i quadri normativi sull'informazione finanziaria prescritti dal legislatore italiano sono indicati nel paragrafo 3(l) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200. Tali quadri, in relazione a quanto indicato nei paragrafi A8 e A9 del presente principio, sono considerati accettabili. Conseguentemente, i paragrafi 19, 20, A10 e A36, nonché l'Appendice 2 del presente principio non sono applicabili.

propria responsabilità: (Rif.: Parr. A11-A14, A20)

(i) per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione; (Rif.: Par. A15)

(ii) per quella parte del controllo interno che la direzione ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali; (Rif.: Parr. A16-A19)

(iii) di fornire al revisore:

a. accesso a tutte le informazioni di cui la direzione sia a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;

b. ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere alla direzione ai fini della revisione contabile;

c. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.

Limitazione allo svolgimento di procedure di revisione imposta prima dell'accettazione dell'incarico

7. Qualora la direzione o i responsabili delle attività di governance, nei termini dell'incarico di revisione proposto, impongano una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione tale da far ritenere al revisore che tale limitazione comporterà una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, il revisore non deve accettare tale incarico limitato come un incarico di revisione, a meno che ciò sia richiesto da leggi o regolamenti.

Altri fattori che influiscono sull'accettazione dell'incarico di revisione

8. Qualora non siano presenti le condizioni indispensabili per una revisione contabile, il revisore deve discutere la questione con la direzione. Tranne laddove sia prescritto da leggi o regolamenti, il revisore non deve accettare l'incarico di revisione proposto:

a) se, ad eccezione di quanto previsto al paragrafo 19, egli ha stabilito che il quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio è inaccettabile; ovvero

b) se la conferma di cui al paragrafo 6 b) non è stata acquisita.

Accordo sui termini dell'incarico di revisione

9. Il revisore deve concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione ovvero con i responsabili delle attività di governance, come appropriato. (Rif.:Par. A21)

10. Salvo quanto previsto al paragrafo 11, i termini concordati dell'incarico di revisione devono essere riportati in una lettera di incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto e devono includere: (Rif.: Par. A22-A26)

a) l'obiettivo e la portata della revisione contabile del bilancio;

b) le responsabilità del revisore;

c) le responsabilità della direzione;

d) l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile per la redazione del bilancio;

e) il riferimento alla forma ed al contenuto previsti per le relazioni da emettere a cura del revisore;[2-ter] (Rif.: Par. A24)

f) una dichiarazione che possono esserci circostanze in cui una relazione può differire dalla forma e dal contenuto previsti.[2-quater]

[2-ter] La forma ed il contenuto previsti per la relazione di revisione sono disciplinati dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio" e dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.701 "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente".

[2-quater] La relazione di revisione può differire dalla forma e dal contenuto previsti in base ai diversi esiti del lavoro svolto come

10(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, oltre a quanto indicato nel precedente paragrafo 10, i termini concordati dell'incarico devono altresì includere l'ammontare dei corrispettivi per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale ammontare durante l'incarico.

11. Qualora leggi o regolamenti prescrivano in modo sufficientemente dettagliato i termini dell'incarico di revisione di cui al paragrafo 10, non è necessario che il revisore li riporti in un accordo scritto, salvo specificare che si applicano tali leggi o regolamenti e che la direzione riconosce e comprende le proprie responsabilità così come indicato al paragrafo 6 b). (Rif.: Parr. A22, A27-A28)

12. Qualora leggi o regolamenti prescrivano responsabilità della direzione simili a quelle descritte al paragrafo 6 b), il revisore può stabilire che le leggi o i regolamenti includono responsabilità che, a suo giudizio, sono equivalenti in termini di effetti a quelle indicate in tale paragrafo. Per descrivere tali responsabilità equivalenti nell'accordo scritto, il revisore può utilizzare la formulazione della legge ovvero del regolamento. Laddove leggi e regolamenti prevedono responsabilità che non producono effetti equivalenti, nell'accordo scritto deve essere utilizzata la descrizione di cui al paragrafo 6 b). (Rif.: Par. A27)

Incarichi di revisione contabile ricorrenti

13. Con riferimento agli incarichi di revisione contabile ricorrenti, il revisore deve valutare se le circostanze richiedono che i termini dell'incarico di revisione siano modificati e se vi sia la necessità di ricordare all'impresa i termini vigenti dell'incarico. (Rif.: Par. A29)

Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione

14. Il revisore non deve acconsentire ad un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione laddove non esista una motivazione ragionevole per farlo. (Rif.: Parr. A30-A32)

15. Qualora, prima di completare l'incarico di revisione, venga richiesto al revisore di modificare l'incarico di revisione in un incarico che fornisca un minore livello di attendibilità, egli deve stabilire se vi sia una motivazione ragionevole per farlo. (Rif. Parr. A33-A34)[2quinquies]

16. Se i termini dell'incarico di revisione vengono cambiati, il revisore e la direzione devono concordare i nuovi termini dell'incarico e riportarli in una lettera d'incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto.

17. Qualora il revisore non sia in grado di acconsentire ad un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione e la direzione non gli permetta di continuare l'incarico di revisione originario, egli deve:

    a) recedere dall'incarico di revisione, ove ciò sia consentito da leggi o regolamenti applicabili;

    b) stabilire se vi sia un obbligo, contrattuale o di altro tipo, di riferire le circostanze ad altre parti, quali i responsabili delle attività di governance, i proprietari o le autorità di vigilanza.

Ulteriori considerazioni sull'accettazione dell'incarico

Principi contabili integrati da leggi o regolamenti

18. Qualora i principi contabili stabiliti da uno standard-setter autorizzato o riconosciuto siano integrati da leggi o regolamenti, il revisore deve stabilire se vi siano eventuali conflitti tra i principi contabili e le disposizioni integrative. Qualora sussistano tali conflitti, il revisore deve discutere con la direzione la natura delle disposizioni integrative e accordarsi sul fatto se:

    a) è possibile adempiere alle disposizioni integrative mediante ulteriori informazioni nel bilancio; ovvero

    b) la descrizione nel bilancio del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può essere rettificata di conseguenza.

    Qualora nessuna delle suddette azioni sia possibile, il revisore deve stabilire se, nel caso di specie,

---

stabilito dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 705 e 706 e dagli altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) che contengono regole di reportistica applicabili nella fase di emissione della relazione di revisione.

[2quinquies] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del medesimo Decreto richiede lo svolgimento della revisione contabile completa del bilancio e pertanto i paragrafi 15, A33 e A34 non sono applicabili.

vi siano i presupposti per l'espressione di un giudizio con modifica in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.[3] (Rif.: Par. A35)

Quadro normativo sull'informazione finanziaria prescritto da leggi o regolamenti – Altri aspetti che influiscono sull'accettazione[3-bis]

19. Qualora il revisore abbia stabilito che il quadro normativo sull'informazione finanziaria prescritto da leggi o regolamenti sarebbe inaccettabile se non fosse prescritto da leggi o regolamento, egli deve accettare l'incarico di revisione unicamente se sono presenti le seguenti condizioni: (Rif. Par. A36)

    a) la direzione acconsente a fornire ulteriori informazioni nel bilancio necessarie per evitare che il bilancio risulti fuorviante;

    b) nei termini dell'incarico di revisione si riconosce che:

        i) la relazione di revisione sul bilancio includerà un richiamo d'informativa, che porti all'attenzione degli utilizzatori le informazioni ulteriori, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706;[4]

        ii) il giudizio del revisore sul bilancio non includerà le espressioni "rappresenta correttamente in tutti gli aspetti significativi" ovvero "fornisce una rappresentazione veritiera e corretta" in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ad eccezione dei casi in cui le leggi o i regolamenti richiedano al revisore di esprimere un giudizio sul bilancio utilizzando tali espressioni.

20. Qualora le condizioni evidenziate al paragrafo 19 non siano presenti e le leggi o i regolamenti richiedano al revisore di assumere l'incarico di revisione, egli deve:

    a) Valutare l'effetto della natura fuorviante del bilancio sulla relazione di revisione;

    b) Includere un riferimento appropriato a tale aspetto nei termini dell'incarico di revisione.

La relazione di revisione prescritta da leggi o regolamenti[4-bis]

21. In alcuni casi, le leggi o i regolamenti dell'ordinamento giuridico prescrivono uno schema o una formulazione della relazione di revisione in una forma o con una terminologia che differiscono in modo significativo da quelle previste nei principi di revisione internazionali. In tali circostanze il revisore deve valutare:

    a) se gli utilizzatori possano fraintendere il livello di attendibilità fornito dalla revisione contabile del bilancio e, in caso affermativo,

    b) Se una spiegazione aggiuntiva all'interno della relazione di revisione possa attenuare il possibile fraintendimento.[5]

    Laddove il revisore concluda che una spiegazione aggiuntiva all'interno della relazione di revisione non possa attenuare il possibile fraintendimento, egli non deve accettare l'incarico di revisione, a meno che leggi o regolamenti dispongano che egli debba accettarlo. Una revisione contabile svolta in conformità a tali leggi o regolamenti non è conforme ai principi di revisione. Di conseguenza, il revisore non deve includere nella relazione di revisione alcun riferimento al fatto che la revisione contabile è stata svolta in conformità ai principi di revisione.[6] (Rif.: Parr. A37-A38).

***

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

[3-bis] I paragrafi 19 e 20 non sono applicabili. Si veda la nota 2-bis.

[4] Principio di revisione internazionale n. 706 "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente".

[4-bis] L'art. 14 del D.Lgs. 39/10 e l'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14, riguardante gli EIP, prescrivono il contenuto della relazione di revisione da emettere a seguito della revisione contabile del bilancio, identificando in particolare gli elementi costitutivi della stessa. Tali elementi non presentano conflitti con quanto previsto dai principi di revisione internazionali e pertanto nella circostanza sopra indicata i paragrafi 21 e A37 non sono applicabili.

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706.

[6] Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", paragrafo 49.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) (Rif.: Par. 1)

A1. Gli incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad una determinata informazione, inclusi gli incarichi di revisione, possono essere accettati soltanto se il professionista ritiene che i principi etici applicabili quali l'indipendenza e la competenza professionale potranno essere soddisfatti, e se l'incarico presenta determinate caratteristiche.[7] [7-bis] Le responsabilità del revisore con riferimento ai principi etici nell'ambito dell'accettazione di un incarico di revisione e nella misura in cui queste rientrino sotto il controllo del revisore sono trattate nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220.[8] Il presente principio di revisione tratta degli aspetti (o condizioni indispensabili) che sono sotto il controllo dell'impresa e sui quali è necessario che il revisore e la direzione dell'impresa trovino un accordo.

Condizioni indispensabili per una revisione contabile

Il quadro normativo sull'informazione finanziaria (Rif.: Par. 6 a)

A2. Una condizione per l'accettazione di un incarico finalizzato a fornire un livello di attendibilità ad una determinata informazione è che i criteri cui si fa riferimento nella definizione di un tale incarico siano idonei e disponibili per i potenziali utilizzatori.[9] I criteri sono i termini di riferimento utilizzati per valutare o quantificare un determinato aspetto inclusi, ove pertinenti, i termini di riferimento relativi alla presentazione e all'informativa. I criteri idonei consentono una valutazione o una quantificazione ragionevolmente coerente dell'aspetto in questione nel contesto del giudizio professionale. Ai fini dei principi di revisione, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile indica i criteri che il revisore utilizza per svolgere la revisione contabile del bilancio, inclusi, ove pertinenti, quelli per la sua corretta rappresentazione.

A3. In assenza di un quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile, la direzione non dispone di una base appropriata per redigere il bilancio e il revisore non dispone di criteri idonei per la revisione contabile del bilancio. In molti casi il revisore può presumere che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sia accettabile, come descritto ai paragrafi A8-A9.

Determinazione dell'accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria

A4. I fattori rilevanti ai fini della determinazione da parte del revisore dell'accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio includono:

- la natura dell'impresa (per esempio, se si tratti di un'impresa commerciale ovvero di un'organizzazione non-profit);
- lo scopo del bilancio (per esempio, se sia redatto per soddisfare le esigenze comuni di informativa finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori ovvero quelle specifiche di determinati utilizzatori);
- la struttura del bilancio (per esempio, se si tratti di un bilancio ovvero di un singolo prospetto);
- se leggi o regolamenti prescrivano il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

A5. Molti utilizzatori del bilancio non sono nella posizione di richiedere un bilancio adattato per soddisfare le loro specifiche esigenze informative. Anche se non è possibile soddisfare tutte le esigenze informative degli specifici utilizzatori, vi sono esigenze di informativa finanziaria comuni ad una vasta gamma di utilizzatori. Il bilancio redatto in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria definito per soddisfare le esigenze comuni di informativa finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori è definito bilancio redatto per scopi di carattere generale.

A6. In alcuni casi, il bilancio sarà redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria definito per soddisfare le esigenze di informativa finanziaria di utilizzatori specifici. Tale

[7] "International Framework for Assurance Engagements", paragrafo 17.

[7-bis] L'International Framework for Assurance Engagements non fa parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafi 9-11.

[9] "International Framework for Assurance Engagements", paragrafo 17 b)-ii).

bilancio è definito bilancio redatto per scopi specifici. Le esigenze di informativa finanziaria dei potenziali utilizzatori determineranno il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile in queste circostanze. Il principio di revisione internazionale n. 800 tratta della accettabilità dei quadri normativi sull'informazione finanziaria definiti per soddisfare le esigenze di informativa finanziaria di utilizzatori specifici.[10]

A7. Carenze nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile che indicano che il quadro normativo non è accettabile possono essere riscontrate successivamente all'accettazione dell'incarico di revisione. Qualora l'utilizzo di tale quadro sia prescritto da leggi o regolamenti, si applicano le regole dei paragrafi 19-20. Qualora l'utilizzo di tale quadro non sia prescritto da leggi o regolamenti, la direzione può decidere di adottarne un altro che sia accettabile. Qualora la direzione agisca in tal senso, come richiesto al paragrafo 16, vengono concordati nuovi termini dell'incarico di revisione che riflettono il cambiamento nel quadro normativo dal momento che i termini precedentemente concordati non sono più esatti.

Quadri normativi sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale

A8. Al momento, non esistono elementi obiettivi e autorevoli generalmente riconosciuti a livello globale per valutare se i quadri normativi sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale siano accettabili. In assenza di tali elementi, i principi contabili stabiliti dagli organismi autorizzati o riconosciuti per l'emanazione di principi da utilizzare per determinate tipologie di impresa si presumono come accettabili per i bilanci redatti da tali imprese per scopi di carattere generale; ciò sempre che gli organismi seguano un processo definito e trasparente che comprenda una discussione e una considerazione delle opinioni di una vasta gamma di soggetti detentori di interessi. Tali principi contabili includono ad esempio:

- i principi contabili internazionali (International Financial Reporting Standards) emanati dall'International Accounting Standards Board;
- i principi contabili emanati da uno standard-setter autorizzato o riconosciuto in un determinato ordinamento giuridico, sempre che tale organismo segua un processo definito e trasparente che comprenda una discussione e una considerazione delle opinioni di una vasta gamma di soggetti detentori di interessi.

Tali principi contabili sono spesso identificati come il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile nelle leggi o nei regolamenti che disciplinano la redazione di un bilancio redatto per scopi di carattere generale.

Quadri normativi sull'informazione finanziaria prescritti da leggi o regolamenti

A9. In conformità al paragrafo 6 a), il revisore è tenuto a stabilire se il quadro normativo sull'informazione finanziaria, da applicare nella redazione del bilancio, sia accettabile. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti possono prescrivere il quadro normativo sull'informazione finanziaria da utilizzare per determinate tipologie di impresa nella redazione di un bilancio redatto per scopi di carattere generale. In assenza di elementi che indichino il contrario, si presume che tale quadro normativo sull'informazione finanziaria sia accettabile per i bilanci redatti da tali imprese per scopi di carattere generale. Nel caso in cui il quadro normativo non sia considerato accettabile, si applicano i paragrafi 19-20.

Ordinamenti giuridici privi di standard setter o in cui non sia prescritto alcun quadro normativo sull'informazione finanziaria[10-bis]

A10. Qualora un'impresa sia registrata o svolga la sua attività in un ordinamento giuridico privo di standard setter autorizzati o riconosciuti, e qualora l'utilizzo del quadro normativo sull'informazione finanziaria non sia prescritto da leggi o regolamenti, la direzione identifica un quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio. L'Appendice 2 contiene linee guida per determinare se il quadro normativo sull'informazione finanziaria sia accettabile in tali circostanze.

[10] 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 8.

[10-bis] Il paragrafo A10 non è applicabile. Si veda la nota 2-bis.

Conferma della direzione in merito alle proprie responsabilità (Rif.: Par. 6 b)

A11. Una revisione contabile conforme ai principi di revisione viene svolta sulla base del presupposto che la direzione riconosca e comprenda di avere le responsabilità indicate al paragrafo 6 b).[11] In alcuni ordinamenti giuridici, tali responsabilità possono essere specificate in leggi o regolamenti. In altri ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti possono contenere definizioni poco dettagliate relativamente a tali responsabilità ovvero non prevederne alcuna. I principi di revisione non prevalgono sulle leggi o sui regolamenti che trattano tali aspetti. Tuttavia, il concetto di revisione contabile indipendente richiede che il ruolo del revisore non comporti l'assunzione di responsabilità per la redazione del bilancio o per il relativo controllo interno dell'impresa, e che il revisore abbia la ragionevole aspettativa di acquisire le informazioni necessarie per la revisione contabile (incluse le informazioni non provenienti dalla contabilità generale e sezionale) nella misura in cui la direzione è in grado di fornirle o procurarle. Di conseguenza, tale presupposto è fondamentale per lo svolgimento di una revisione contabile indipendente. Al fine di evitare fraintendimenti, è raggiunto un accordo con la direzione affinché essa riconosca e comprenda di avere tali responsabilità nell'ambito della conferma e della formalizzazione dei termini dell'incarico di revisione contabile di cui ai paragrafi 9-12.

A12. Le modalità con cui le responsabilità per l'informativa finanziaria sono ripartite tra la direzione e i responsabili delle attività di governance varieranno in base alle risorse e alla struttura dell'impresa, alle eventuali leggi o regolamenti applicabili, nonché ai rispettivi ruoli della direzione e dei responsabili delle attività di governance nell'ambito dell'impresa. Nella maggior parte dei casi, la direzione è responsabile della funzione esecutiva, mentre i responsabili delle attività di governance effettuano la supervisione della direzione. In alcuni casi, i responsabili delle attività di governance avranno, ovvero assumeranno, la responsabilità della redazione del bilancio ovvero del monitoraggio del controllo interno dell'impresa relativo all'informativa finanziaria. Nelle grandi imprese possono essere attribuite alcune responsabilità di supervisione ad un sottogruppo di responsabili delle attività di governance, ad esempio ad un comitato per il controllo interno e la revisione contabile.

A13. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580 stabilisce che il revisore richieda alla direzione di fornire attestazioni scritte sul fatto che essa abbia adempiuto a talune sue responsabilità.[12] Può risultare pertanto appropriato mettere la direzione a conoscenza della necessità da parte del revisore di ricevere tali attestazioni scritte, insieme a quelle richieste da altri principi di revisione e, ove necessario, alle attestazioni scritte a supporto di altri elementi probativi rilevanti per il bilancio ovvero per una o più asserzioni specifiche nel bilancio.

A14. Nel caso in cui la direzione non riconosca le proprie responsabilità, ovvero non acconsenta a fornire le attestazioni scritte, il revisore non sarà in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati.[13] In tali circostanze, non sarebbe appropriato che il revisore accettasse l'incarico di revisione, tranne laddove leggi o regolamenti richiedano al revisore di farlo. Nei casi in cui il revisore è tenuto ad accettare l'incarico di revisione, può essere necessario che egli spieghi alla direzione l'importanza di tali aspetti, e le implicazioni per la relazione di revisione.

Redazione del bilancio (Rif.: Par. 6 b) i)

A15. La maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria include disposizioni relative alla presentazione del bilancio; in tali casi, la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria include anche la sua presentazione. Nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, ai fini della rendicontazione è importante che il presupposto concordato con la direzione includa anche il riferimento specifico alla corretta rappresentazione, ovvero alla responsabilità di assicurare che il bilancio "fornirà una rappresentazione veritiera e corretta" in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria.

[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A2.
[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580 "Attestazioni scritte", paragrafi 10-11
[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, paragrafo A26.

Il controllo interno (Rif.: Par. 6 b) ii)

A16. La direzione è responsabile del mantenimento di quella parte del controllo interno che ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali. Il controllo interno, a prescindere dalla sua efficacia, può fornire all'impresa soltanto una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi di predisposizione dell'informativa finanziaria in ragione dei limiti intrinseci allo stesso controllo interno.[14]

A17. Una revisione contabile indipendente svolta in conformità ai principi di revisione non sostituisce la responsabilità della direzione per il mantenimento del controllo interno necessario per la redazione del bilancio. Di conseguenza, il revisore è tenuto ad acquisire la conferma da parte della direzione affinché essa riconosca e comprenda le proprie responsabilità relative al controllo interno. Tuttavia, la conferma richiesta al paragrafo 6 b) ii) non implica che il controllo interno mantenuto dalla direzione abbia raggiunto il proprio scopo ovvero sia privo di carenze.

A18. Spetta alla direzione stabilire quale parte del controllo interno sia necessaria al fine di consentire la redazione del bilancio. Il termine "controllo interno" comprende una vasta gamma di attività riferibili alle sue componenti che possono essere descritte come:

- l'ambiente di controllo;
- il processo di valutazione dei rischi adottato dall'impresa;
- il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione;
- le attività di controllo;
- il monitoraggio dei controlli.

Tale suddivisione, tuttavia, non riflette necessariamente il modo in cui una impresa può configurare, implementare e mantenere il suo controllo interno, né le modalità con cui essa può classificare una delle specifiche componenti.[15] Il controllo interno di un'impresa (in particolare, i libri e le registrazioni contabili ovvero i sistemi contabili) rispecchierà le esigenze della direzione, la complessità dell'attività aziendale, la natura dei rischi cui l'impresa è soggetta, nonché le leggi o i regolamenti pertinenti.

A19. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti possono fare riferimento alla responsabilità della direzione in merito all'adeguatezza dei libri e delle registrazioni contabili ovvero dei sistemi contabili. In alcuni casi, nella prassi generale si può ipotizzare una distinzione tra i libri e le registrazioni contabili o i sistemi contabili da una parte, e il controllo interno o i controlli dall'altra. Poiché i libri e le registrazioni contabili, o i sistemi contabili, costituiscono parte integrante del controllo interno come definito al paragrafo A18, nella descrizione della responsabilità della direzione di cui al paragrafo 6 b) ii) non si fa alcun riferimento specifico ad essi. Al fine di evitare fraintendimenti, può risultare appropriato che il revisore spieghi alla direzione la portata di tale responsabilità.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori (Rif.: Par. 6 b)

A20. Una delle finalità di concordare i termini dell'incarico di revisione è quella di evitare fraintendimenti in merito alle rispettive responsabilità della direzione e del revisore. Per esempio, nel caso in cui un soggetto terzo abbia fornito assistenza nella redazione del bilancio, può essere utile ricordare alla direzione che la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rimane di sua responsabilità.

[14] 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", paragrafo A54.

[15] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo A59 e Appendice 1.

Accordo sui termini dell'incarico di revisione

Concordare i termini dell'incarico di revisione (Rif.: Par. 9)

A21. I ruoli della direzione e dei responsabili delle attività di governance nel concordare i termini dell'incarico di revisione per l'impresa dipendono dalla struttura di governance dell'impresa e dalle leggi o dai regolamenti pertinenti.

Lettera di incarico di revisione o altra forma di accordo scritto [16] (Rif.: Parr. 10-11)

A22. È nell'interesse sia dell'impresa sia del revisore che quest'ultimo invii una lettera di incarico prima di iniziare la revisione contabile in modo da contribuire ad evitare fraintendimenti in merito a quest'ultima. In alcuni paesi, tuttavia, l'obiettivo e la portata di una revisione contabile e le responsabilità della direzione e del revisore possono essere stabiliti in modo sufficiente dalla legge, prevedendo gli aspetti descritti al paragrafo 10. Sebbene in tali circostanze il paragrafo 11 consenta al revisore di riportare nella lettera di incarico soltanto il riferimento al fatto che si applicano le leggi o i regolamenti pertinenti e che la direzione riconosce e comprende le proprie responsabilità come indicate al paragrafo 6 b), il revisore può nondimeno considerare appropriato includere nella lettera di incarico gli aspetti descritti al paragrafo 10 al fine di informarne la direzione.

Forma e contenuto della lettera d'incarico di revisione

A23. La forma ed il contenuto della lettera d'incarico di revisione possono variare da un'impresa all'altra. Le informazioni incluse nella lettera d'incarico sulle responsabilità del revisore possono essere basate sul principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200.[17] I paragrafi 6 b) e 12 del presente principio di revisione descrivono le responsabilità della direzione. Oltre ad includere gli aspetti previsti al paragrafo 10, una lettera d'incarico di revisione può fare riferimento, per esempio:

- alla portata della revisione, compresi i riferimenti alle disposizioni di legge applicabili, ai regolamenti, ai principi di revisione, e alle interpretazioni degli organismi professionali a cui il revisore aderisce in merito a questioni di natura etica o di altra natura;
- alla forma di qualunque altra comunicazione riguardante i risultati dell'incarico di revisione;
- alla regola che richiede al revisore di comunicare gli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701;[18]
- al fatto che in ragione dei limiti intrinseci alla revisione contabile, insieme ai limiti intrinseci al control- lo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione;
- agli accordi in merito alla pianificazione e allo svolgimento della revisione contabile, inclusa la composizione del team di revisione;
- all'aspettativa che la direzione fornirà attestazioni scritte (si veda anche il paragrafo A13);
- all'aspettativa che la direzione darà accesso a tutte le informazioni delle quali sia a conoscenza che sono pertinenti alla redazione del bilancio e alla relativa informativa;
- alla conferma della direzione di mettere a disposizione del revisore la bozza del bilancio, incluse tutte le informazioni pertinenti alla sua redazione, siano esse provenienti o meno dalla contabilità generale e sezionale (incluse tutte le informazioni pertinenti alla redazione dell'informativa), e le altre informazioni[19], ove presenti, in tempi che consentano al revisore di completare la revisione contabile nel rispetto della tempistica proposta;

[16] Nei paragrafi che seguono, il riferimento alla lettera di incarico va inteso come riferimento a una lettera di incarico o altra forma idonea di accordo scritto.

[17] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafi 3-9.

[18] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente"

[19] Come definite nel 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". Si veda altresì il 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".

- alla conferma della direzione di informare il revisore sui fatti che possono influire sul bilancio, di cui la direzione può venire a conoscenza nel periodo che intercorre tra la data della relazione di revisione e la data in cui il bilancio viene approvato;
- ai criteri di determinazione dei corrispettivi e alle modalità di fatturazione;
- alla richiesta rivolta alla direzione di confermare la ricezione della lettera di incarico di revisione e di concordare con i termini dell'incarico ivi indicati.

A24. Qualora il revisore non sia tenuto a comunicare gli aspetti chiave della revisione, può essere utile che egli faccia riferimento, nei termini dell'incarico, alla possibilità di comunicare gli aspetti chiave nella relazione di revisione e, in alcuni ordinamenti giuridici, può essere necessario che egli includa un riferimento a tale possibilità per poter effettuare la menzionata comunicazione.[19-bis]

A25. Ove pertinente, nella lettera di incarico di revisione potrebbero essere menzionati anche i seguenti punti:

- gli accordi che riguardano il coinvolgimento di altri revisori ed esperti in alcuni aspetti della revisione contabile;
- gli accordi che riguardano il coinvolgimento di revisori interni e di altro personale dell'impresa;
- gli accordi da prendere con l'eventuale revisore precedente, nel caso di un primo incarico di revisione;
- il riferimento alle responsabilità del revisore previste da leggi, regolamenti o principi etici applicabili, e la relativa descrizione, in ordine alla segnalazione all'autorità competente delle non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette;
- le eventuali limitazioni alla responsabilità del revisore, quando ciò sia possibile;
- il riferimento a eventuali ulteriori accordi tra il revisore e l'impresa;
- gli eventuali obblighi di fornire le carte di lavoro della revisione a soggetti terzi.

Nell'Appendice 1, viene riportato un esempio di lettera di incarico di revisione.

Revisioni contabili delle componenti

A26. Se il revisore della controllante è anche il revisore di una componente, i fattori che possono influenzare la decisione se inviare una lettera di incarico di revisione separata alla componente includono i seguenti:

- chi nomina il revisore della componente;
- se è necessario emettere una relazione di revisione distinta sulla componente;
- le disposizioni di legge in merito ai conferimenti degli incarichi di revisione;
- la quota di capitale posseduta dalla controllante;
- il grado di indipendenza della direzione della componente dalla controllante.

Responsabilità della direzione prescritte da leggi o regolamenti (Rif.: Parr. 11-12)

A27. Qualora, nelle circostanze descritte ai paragrafi A22 e A28, il revisore concluda che non è necessario formalizzare i termini dell'incarico di revisione in una lettera di incarico, il revisore è comunque tenuto, secondo quanto previsto dal paragrafo 11, a cercare di ottenere la conferma scritta della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende di avere le responsabilità indicate al paragrafo 6 b).[19-ter] Tuttavia, in conformità al paragrafo 12, per tale conferma scritta può essere utilizzata la formulazione della legge o del regolamento se questi stabiliscono per la direzione responsabilità che sono equivalenti in termini di effetti a quelle indicate al paragrafo 6 b). Nell'ambito di un ordinamento giuridico, la professione contabile, lo standard-setter per la revisione contabile, ovvero le autorità di vigilanza sulla revisione contabile possono aver fornito delle linee

[19-bis] Come indicato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, par. 5(l), la facoltà di comunicare gli aspetti chiave della revisione nelle relazioni di revisione non è consentita, conseguentemente il paragrafo A24 non è applicabile.

[19-ter] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i termini dell'incarico sono riportati in una lettera di incarico.

guida in merito al fatto se la descrizione riportata nelle leggi o nei regolamenti sia equivalente.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[19-quater]

A28. *(omissis).*

Incarichi di revisione contabile ricorrenti (Rif.: Par. 13)

A29. Il revisore può decidere di non inviare, per ciascun periodo amministrativo, una nuova lettera di incarico o altro accordo scritto. Tuttavia, i seguenti fattori possono rendere appropriato modificare i termini dell'incarico di revisione ovvero ricordare all'impresa i termini dell'incarico in essere:

- eventuali indizi che l'impresa abbia frainteso l'obiettivo e la portata della revisione contabile;
- eventuali termini dell'incarico di revisione modificati o particolari;
- un recente cambiamento nei vertici della direzione;
- un cambiamento significativo nell'assetto proprietario;
- un mutamento significativo nella natura o nelle dimensioni dell'attività dell'impresa;
- un cambiamento nelle disposizioni di legge o regolamentari;
- un cambiamento nel quadro normativo sull'informazione finanziaria adottato nella redazione del bilancio;
- un cambiamento in altre disposizioni riguardanti gli obblighi di informativa.

Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione

Richiesta di cambiare i termini dell'incarico di revisione (Rif.: Par. 14)

A30. La richiesta al revisore da parte dell'impresa di cambiare i termini dell'incarico di revisione può derivare da un cambiamento delle circostanze che incide sulla necessità del servizio, da un fraintendimento in merito alla natura della revisione contabile rispetto a quanto richiesto originariamente, ovvero da una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione, sia essa imposta dalla direzione oppure dovuta ad altre circostanze. Il revisore, come richiesto dal paragrafo 14, considera le motivazioni addotte per tale richiesta, con particolare riguardo alle implicazioni di una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione.

A31. Un cambiamento nelle circostanze che incide sugli obblighi dell'impresa o un fraintendimento sulla natura del servizio originariamente richiesto possono essere considerati elementi ragionevoli per richiedere un cambiamento nell'incarico di revisione.

A32. Per contro, un cambiamento può non essere considerato ragionevole laddove appaia collegato ad informazioni che risultino scorrette, incomplete o comunque insoddisfacenti. Un esempio potrebbe essere rappresentato dal caso in cui il revisore non riesca ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui crediti e l'impresa chieda di modificare l'incarico di revisione in un incarico di revisione limitata al fine di evitare l'espressione di un giudizio con rilievi ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

Richiesta di modifica dell'incarico in una revisione limitata o in un servizio connesso (Rif.: Par. 15) [19quinquies]

A33. Prima di accettare la modifica dell'incarico di revisione in un incarico di revisione limitata o in un servizio connesso, il revisore che era stato incaricato di svolgere una revisione contabile in conformità ai principi di revisione può avere la necessità di valutare, oltre agli aspetti indicati ai paragrafi A30-A32, le eventuali implicazioni legali o contrattuali di tale modifica.

A34. Qualora il revisore concluda che vi sia una motivazione ragionevole per modificare l'incarico di revisione in un incarico di revisione limitata o in un servizio connesso, il lavoro svolto fino alla data della modifica può essere rilevante ai fini dell'incarico modificato; tuttavia, il lavoro da svolgere e la relazione da emettere saranno quelli appropriati all'incarico così come modificato.

[19-quater] 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".

[19quinquies] I paragrafi A33 e A34 non sono applicabili. Si veda la nota 2-quinquies.

Per evitare di confondere il lettore, la relazione sul servizio connesso non farà alcun riferimento:

a) all'incarico di revisione originale; ovvero

b) a qualsiasi procedura che possa essere stata svolta nel corso dell'incarico di revisione originale, ad eccezione del caso in cui l'incarico sia stato modificato in un incarico per lo svolgimento di procedure di verifica richieste dal committente, e pertanto il riferimento alle procedure svolte costituisce una normale parte della relazione.

Ulteriori considerazioni sull'accettazione dell'incarico

Principi contabili integrati da leggi o regolamenti (Rif.: Par. 18)

A35. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti possono integrare i principi contabili stabiliti da uno standard-setter autorizzato o riconosciuto con disposizioni integrative relative alla redazione del bilancio. In tali ordinamenti giuridici, il quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento ai fini dell'applicazione dei principi di revisione comprende sia il quadro normativo sull'informazione finanziaria identificato sia le disposizioni integrative, sempre che queste non siano in contrasto con il quadro normativo identificato. Ciò può verificarsi, ad esempio, qualora le leggi o i regolamenti prescrivano un'informativa ulteriore rispetto alle informazioni richieste dai principi contabili ovvero restringano la gamma delle scelte accettabili che possono essere effettuate nell'ambito dei principi contabili.[20]

Quadro normativo sull'informazione finanziaria prescritto da leggi o regolamenti –Altri aspetti che influiscono sull'accettazione (Rif.: Par. 19) [20-bis]

A36. Le leggi o i regolamenti possono prescrivere che per la formulazione del giudizio del revisore siano utilizzate le espressioni "rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi" ovvero "fornisce una rappresentazione veritiera e corretta" anche nel caso in cui il revisore concluda che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile prescritto da leggi o regolamenti è inaccettabile. In tal caso, la terminologia della prescritta formulazione della relazione di revisione differisce in modo significativo dalle regole dei principi di revisione (si veda il paragrafo 21).

La relazione di revisione prescritta da leggi o regolamenti (Rif.: Par. 21) [20-ter]

A37. I principi di revisione internazionali stabiliscono che il revisore non deve dichiarare la conformità a tali principi se non si è attenuto a tutti i principi di revisione pertinenti ai fini della revisione contabile.[21] Qualora le leggi o i regolamenti prescrivano uno schema o una formulazione della relazione di revisione in una forma o con una terminologia che differiscono in modo significativo da quelle previste nei principi di revisione internazionali e il revisore concluda che una spiegazione aggiuntiva all'interno della relazione di revisione non possa mitigare il possibile fraintendimento, egli può considerare di includere nella relazione stessa una dichiarazione sul fatto che la revisione contabile non è stata svolta in conformità ai predetti principi. Il revisore, tuttavia, è incoraggiato ad applicare i principi di revisione internazionali, inclusi quelli che trattano la relazione di revisione, nella misura in cui ciò sia fattibile, a prescindere dal fatto che al revisore non è consentito fare riferimento ad una revisione contabile svolta in conformità a detti principi.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[19-quater]

A38. *(omissis).*

[20] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, al paragrafo 15, prevede la valutazione da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio faccia riferimento in modo adeguato al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ovvero lo descriva adeguatamente.

[20-bis] Il paragrafo A36 non è applicabile. Si veda la nota 2-bis.

[20-ter] Il paragrafo A37 non è applicabile. Si veda la nota 4-bis.

[21] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 20.

Appendice 1

(Rif.: Parr. A23-A25)

Esempio di lettera d'incarico di revisione

Segue un esempio di lettera di incarico per la revisione contabile di un bilancio con scopi di carattere generale redatto in conformità ai principi contabili internazionali (International Financial Reporting Standards). L'esempio di lettera d'incarico non è vincolante, ma intende essere unicamente una guida che può essere utilizzata congiuntamente alle considerazioni illustrate nel presente

principio di revisione. Sarà necessario variarla a seconda delle disposizioni e delle circostanze relative ai singoli casi.[21-bis] Essa è predisposta con riferimento alla revisione contabile del bilancio di un singolo periodo amministrativo e richiederà un adattamento laddove si intenda o ci si aspetti di applicarla agli incarichi di revisione ricorrenti (si veda il paragrafo 13 del presente principio di revisione). Può essere appropriato richiedere il parere di un legale in merito all'adeguatezza delle lettere proposte.

***

Al rappresentante appropriato della direzione o dei responsabili delle attività di governance della Società ABC [22]

[*Obiettivo e portata della revisione contabile*]

Ci è stato da Voi [23] richiesto di svolgere la revisione contabile del bilancio della Società ABC costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al 31 dicembre 20X1, dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni di patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data, e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati. Con la presente siamo lieti di confermarVi l'accettazione dell'incarico di revisione contabile e dei relativi contenuti secondo i termini di seguito riportati.

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

[*Responsabilità del revisore*]

La revisione contabile sarà da noi svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Tali principi richiedono l'osservanza delle norme e dei principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano. Nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), esercitiamo il giudizio professionale e manteniamo lo scetticismo professionale per tutta la durata dell'incarico. Inoltre:

- identifichiamo e valutiamo i rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; definiamo e svolgiamo procedure di revisione in risposta

[21-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, nella lettera d'incarico sono indicati, ad esempio, le attività finalizzate all'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, ove predisposta, con il bilancio e sulla loro conformità alle norme di legge, inclusa la dichiarazione sugli eventuali errori significativi riscontrati; quelle relative alla verifica nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, nonché l'ammontare dei corrispettivi per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale ammontare durante l'incarico.

[22] I destinatari e i riferimenti nella lettera dovrebbero essere quelli appropriati alle circostanze dell'incarico, inclusa la disciplina applicabile nell'ordinamento giuridico di riferimento. È importante riferirsi alle persone appropriate – si veda il paragrafo A21.

[23] Nella lettera, i riferimenti a "Voi", "noi", "ci", "direzione", "responsabili delle attività di governance" e "revisore" vanno utilizzati o modificati come appropriato nelle circostanze.

a tali rischi e acquisiamo elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il nostro giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frode è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;

- acquisiamo una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. [24] [24-bis] Vi comunicheremo tuttavia per iscritto le eventuali carenze significative nel controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio che abbiamo identificato nel corso della medesima;
- valutiamo l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, inclusa la relativa informativa;
- giungiamo ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di un'incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, siamo tenuti a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del nostro giudizio. Le nostre conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della nostra relazione di revisione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- valutiamo la presentazione, la struttura ed il contenuto del bilancio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

In ragione dei limiti intrinseci alla revisione contabile, insieme ai limiti intrinseci al controllo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione internazionali.

[*Le responsabilità della direzione e l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (ai fini di questo esempio si assume che il revisore non abbia stabilito che la legge o i regolamenti prescrivano tali responsabilità con la terminologia appropriata; si utilizzano quindi le descrizioni di cui al paragrafo 6 b) del presente principio).*]

La revisione contabile sarà da noi svolta sulla base del presupposto che [la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance][25] riconoscano e comprendano che hanno la responsabilità:

a) per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità ai principi contabili internazionali (International Financial Reporting Standards); [26]

b) per quella parte del controllo interno che [la direzione] ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali;

c) di fornirci[27]:

   i) accesso a tutte le informazioni di cui [la direzione] sia a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;

   ii) ulteriori informazioni che possiamo richiedere a [la direzione] ai fini della revisione contabile;

[24] Tale frase è modificata, come appropriato, nei casi in cui il revisore, congiuntamente alla revisione contabile del bilancio, abbia anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno.

[24-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il revisore legale non ha la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno. Conseguentemente la precedente nota 24 non è applicabile.

[25] Utilizzare la terminologia appropriata alle circostanze.

[26] Ovvero, se appropriato, "per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità ai principi contabili internazionali".

[27] Si veda il paragrafo A23 per esempi di altri aspetti relativi alle responsabilità della direzione che possono essere inclusi.

iii) la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali riteniamo necessario acquisire elementi probativi.

La nostra attività di revisione contabile include la richiesta, indirizzata a [la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance], di confermare per iscritto le attestazioni rilasciate ai fini della revisione.

Confidiamo nella piena collaborazione del vostro personale nel corso della revisione contabile. [*Altre informazioni pertinenti*]

[*Inserire altre informazioni, quali accordi sui corrispettivi, fatturazioni e altre condizioni specifiche, come appropriato*] [*Relazione*]

[*Inserire il riferimento appropriato alla forma e al contenuto previsti della relazione di revisione*]

Può rendersi necessario modificare la forma ed il contenuto della nostra relazione alla luce dei risultati della revisione svolta.

Vi preghiamo di firmare e di restituirci l'allegata copia della presente lettera a conferma della presa visione e dell'accettazione degli accordi per la revisione contabile del bilancio, incluse le reciproche responsabilità.

XYZ & Co.

Per presa visione e accettazione per conto della Società ABC

(Firma)

.....

Nome e titolo

Data

Appendice 2[27-bis]

(Rif.: Par. A10)

Determinazione dell'accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale

Ordinamenti giuridici privi di standard-setter autorizzati o riconosciuti e di quadri normativi sull'informazione finanziaria prescritti da leggi o regolamenti

1. Come spiegato al paragrafo A10 del presente principio di revisione, qualora un'impresa sia registrata o svolga la sua attività in un ordinamento giuridico privo di standard setter autorizzati o riconosciuti, e qualora l'utilizzo del quadro normativo sull'informazione finanziaria non sia prescritto da leggi o regolamenti, la direzione identifica un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. La prassi in tali ordinamenti giuridici prevede spesso di utilizzare i principi contabili emanati da uno degli organismi descritti al paragrafo A8 del presente principio di revisione.

2. In alternativa, in un particolare ordinamento giuridico possono esservi convenzioni contabili che sono generalmente riconosciute come quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, elaborate da alcuni enti specifici operanti in tali ordinamenti. Qualora si adotti un tale quadro normativo sull'informazione finanziaria, il revisore è tenuto a stabilire, secondo il paragrafo 6 a) del presente principio di revisione, se si può ritenere che le convenzioni contabili complessivamente costituiscano un accettabile quadro normativo sull'informazione finanziaria per bilanci redatti per scopi di carattere generale. Laddove le convenzioni contabili siano ampiamente utilizzate in un particolare ordinamento giuridico, la professione contabile di tale ordinamento può aver valutato se il quadro normativo sull'informazione finanziaria sia accettabile. In alternativa, il revisore può compiere questa valutazione considerando se le convenzioni contabili presentino caratteristiche normalmente riscontrabili nei quadri normativi sull'informazione finanziaria accettabili (si veda di seguito il paragrafo 3), ovvero confrontando le convenzioni contabili con le disposizioni di un quadro normativo sull'informazione finanziaria in essere ritenuto accettabile (si veda di seguito il paragrafo 4).

3. I quadri normativi sull'informazione finanziaria accettabili normalmente presentano le seguenti caratteristiche che fanno sì che le informazioni rese in bilancio siano utili per i potenziali utilizzatori:

   a) rilevanza, ossia le informazioni fornite in bilancio sono rilevanti per la natura dell'impresa e per lo scopo del bilancio. Per esempio, nel caso di un'impresa commerciale che redige il bilancio con scopi di carattere generale, la rilevanza si valuta in funzione delle informazioni necessarie a soddisfare le esigenze comuni di informativa finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori nell'assumere decisioni di carattere economico. Tali esigenze vengono solitamente soddisfatte mediante la presentazione della situazione patrimoniale e finanziaria, del risultato economico e dei flussi di cassa dell'impresa commerciale;

   b) completezza, ossia non vengono omessi le operazioni e gli eventi, i saldi contabili e le informazioni che potrebbero influire sulle conclusioni che si basano sul bilancio;

   c) attendibilità, ossia le informazioni fornite in bilancio:

      i) riflettono, ove applicabile, la sostanza economica degli eventi e delle operazioni e non solamente la loro forma giuridica;

      ii) danno luogo a valutazioni, quantificazioni, presentazioni e informazioni ragionevolmente coerenti, se utilizzate in circostanze simili;

   d) neutralità, ossia contribuiscono a un'informazione in bilancio che sia scevra da ingerenze;

   e) comprensibilità, ossia le informazioni in bilancio sono chiare ed esaurienti e non sono soggette a interpretazioni che differiscono in modo significativo.

[27-bis] Sulla base di quanto indicato nella nota 2-bis, l'Appendice 2 non è applicabile.

4. Il revisore può decidere di confrontare le convenzioni contabili con le disposizioni di un quadro normativo sull'informazione finanziaria in essere considerato accettabile. Per esempio, il revisore può confrontare le convenzioni contabili con i principi contabili internazionali (International Financial Reporting Standards). Per la revisione contabile delle imprese di piccole dimensioni, il revisore può decidere di confrontare le convenzioni contabili con un quadro normativo sull'informazione finanziaria elaborato specificamente per tali imprese da parte di uno standard-setter autorizzato o riconosciuto. Se il revisore effettua tale confronto e identifica delle differenze, nel decidere se le convenzioni contabili adottate nella redazione del bilancio costituiscano un quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile, egli considera le motivazioni delle differenze e se l'applicazione delle convenzioni contabili, ovvero la descrizione in bilancio del quadro normativo sull'informazione finanziaria, possano dar luogo ad un bilancio fuorviante.

5. Un insieme di convenzioni contabili concepito in modo da adattarsi alle preferenze individuali non costituisce un accettabile quadro normativo sull'informazione finanziaria per i bilanci redatti per scopi di carattere generale. Analogamente, un quadro normativo basato sulla conformità non costituirà un quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile, a meno che sia generalmente accettato nel particolare ordinamento giuridico da coloro che redigono il bilancio e dagli utilizzatori.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 220

CONTROLLO DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO DI REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

(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

Sistema di controllo della qualità e ruolo dei team di revisione 2-4

Data di entrata in vigore 5

Obiettivo **6**

Definizioni **7**

Regole

Responsabile della qualità dell'incarico di revisione contabile 8

Principi etici applicabili 9-11

Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione 12-13

Assegnazione dei team di revisione ..... 14-14(I)

Svolgimento dell'incarico 15-22

Monitoraggio 23

Documentazione 24-25

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Sistema di controllo della qualità e ruolo dei team di revisione A1-A2

Responsabile della qualità dell'incarico di revisione contabile A3

Principi etici applicabili A4-A7

Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione A8-A10

Assegnazione dei team di revisione A11-A13

Svolgimento dell'incarico A14-A33

Monitoraggio A34-A36

Documentazione A37

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio" 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 that 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 delle responsabilità specifiche del revisore riguardanti le procedure di controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio. Esso si occupa altresì, ove applicabile, delle responsabilità in capo al responsabile del riesame della qualità dell'incarico. Il presente principio di revisione deve essere letto congiuntamente ai principi etici applicabili.

Sistema di controllo della qualità e ruolo dei team di revisione

2. Il soggetto incaricato della revisione è responsabile dei sistemi, delle direttive e delle procedure di controllo della qualità. Secondo quanto previsto dal principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (di seguito ISQC Italia 1), il soggetto abilitato alla revisione[(0)] ha l'obbligo di istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità per conseguire una ragionevole sicurezza che:

   a) il soggetto abilitato alla revisione ed il suo personale rispettino i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamentari applicabili;

   b) le relazioni emesse dal soggetto abilitato alla revisione siano appropriate alle circostanze.[1]

   Il presente principio di revisione si basa sul presupposto che il soggetto incaricato della revisione sia tenuto al rispetto dell'ISQC Italia 1 ovvero di disposizioni nazionali che prevedono regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1. (Rif.: Par. A1)

3. Nell'ambito del sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione, i team di revisione hanno la responsabilità di mettere in atto le procedure di controllo della qualità applicabili all'incarico di revisione e di fornire al soggetto incaricato della revisione informazioni pertinenti per consentire il funzionamento di quella parte del sistema di controllo della qualità relativa all'indipendenza.

4. I team di revisione fanno affidamento sul sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione, a meno che informazioni fornite da quest'ultimo o da altre parti suggeriscano diversamente. (Rif.: Par. A2)

Data di entrata in vigore

5. 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.

Obiettivo

6. L'obiettivo del revisore è di mettere in atto procedure di controllo della qualità a livello di incarico che gli consentano di acquisire una ragionevole sicurezza che:

   a) la revisione contabile sia conforme ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;

   b) la relazione di revisione emessa sia appropriata alle circostanze.

Definizioni

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

---

(0) Il "soggetto abilitato alla revisione", così come definito nell'ISQC Italia 1, corrisponde al "soggetto incaricato della revisione" definito nei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

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 11.

a) Responsabile della revisione[2] (o anche "responsabile dell'incarico")[2-bis] – Il revisore legale, il partner o altra persona nell'ambito del soggetto incaricato della revisione, l'organo societario incaricato della revisione,[2-ter] che è responsabile dell'incarico di revisione e del suo svolgimento, nonché della relazione di revisione emessa, e che, ove richiesto, dispone dell'appropriata autorizzazione conferita da un organismo professionale, di vigilanza o altro organismo previsto dalla legge.

b) Riesame della qualità dell'incarico – Un processo configurato per fornire, alla data della relazione di revisione o prima di essa, una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione e delle conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione di revisione. Il processo di riesame della qualità dell'incarico si applica alle revisioni contabili dei bilanci (delle società quotate) degli EIP e degli ESRI[2-quater] e agli altri incarichi di revisione contabile per i quali il soggetto incaricato della revisione abbia stabilito che tale riesame sia richiesto.

c) Responsabile del riesame della qualità dell'incarico – Un partner, un'altra persona nell'ambito del soggetto incaricato della revisione, una persona esterna adeguatamente qualificata, ovvero un team composto da tali persone, non appartenenti al team di revisione, con l'esperienza e l'autorità sufficienti e appropriate per valutare obiettivamente i giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione e le conclusioni da questo raggiunte nel predisporre la relazione di revisione.

d) Team di revisione – Il responsabile dell'incarico, i partner e il personale professionale che partecipano allo svolgimento dell'incarico, e le persone eventualmente impiegate dal soggetto incaricato della revisione, ovvero da un altro soggetto appartenente alla rete, che svolgono procedure di revisione relative all'incarico. È escluso l'esperto esterno del revisore scelto dal soggetto incaricato della revisione o da un altro soggetto appartenente alla rete.[3] Il termine "team di revisione" esclude inoltre le persone nell'ambito della funzione di revisione interna dell'impresa che forniscono assistenza diretta nel corso dell'incarico di revisione[4].

e) Soggetto incaricato della revisione - Un revisore legale, una società di revisione legale, un organo societario o un'altra entità costituiti da professionisti contabili abilitati alla revisione.[4-bis]

f) Ispezione (con riferimento al controllo della qualità) - In relazione agli incarichi di revisione completati, le procedure configurate per fornire l'evidenza del rispetto da parte dei team di revisione delle direttive e delle procedure di controllo della qualità stabilite dal soggetto incaricato della revisione.

g) Società quotata – Una società le cui azioni, titoli equivalenti o titoli di debito sono quotati in un mercato ufficialmente riconosciuto o sono scambiati secondo le disposizioni di un tale mercato o di un altro organismo equivalente.

Ai fini degli ISA Italia, per quanto attiene la revisione legale disciplinata dal D.Lgs. n. 39/10, si fa riferimento all'art. 16, co. 1, lett. a) in base al quale per società quotata si intende "una società italiana emittente valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione Europea". Pertanto, il primo capoverso della presente lettera g) non è applicabile.

g) (I) Enti di Interesse Pubblico – Enti Sottoposti a Regime Intermedio

Sono Enti di Interesse Pubblico (EIP), ai sensi dell'art. 16, comma 1, del D.Lgs. n. 39/10:

a) Le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati

---

[2] (omissis).

[2-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il responsabile della revisione corrisponde al responsabile dell'incarico come definito nella lettera i) dell'art. 1 del medesimo Decreto.

[2-ter] In conformità alle disposizioni del Codice Civile e nei casi ivi previsti, l'organo societario che può essere incaricato della revisione legale dei conti ai sensi del D.Lgs. 39/10 è il collegio sindacale o il sindaco unico.

[2-quater] Si veda il paragrafo 19(I) del presente principio.

[3] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620 "Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore", paragrafo 6 a), fornisce la definizione di "esperto del revisore".

[4] Il principio di revisione internazionale n. 610 "Utilizzo del lavoro dei revisori interni" stabilisce limiti all'utilizzo dell'assistenza diretta. Tale principio riconosce inoltre che le leggi o i regolamenti possono vietare l'assistenza diretta al revisore esterno da parte dei revisori interni. Pertanto, l'utilizzo dell'assistenza diretta è limitato alle situazioni in cui essa è consentita.

[4-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il soggetto incaricato della revisione corrisponde a quanto definito nelle lettere n) o q) dell'art. 1 del medesimo Decreto.

italiani e dell'Unione europea

b) le banche

c) le imprese di assicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera u), del codice delle assicurazioni private;

d) le imprese di riassicurazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc), del codice delle assicurazioni private, con sede legale in Italia, e le sedi secondarie in Italia delle imprese di riassicurazione extracomunitarie di cui all'articolo 1, comma 1, lettera cc- ter), del codice delle assicurazioni private.

Sono Enti Sottoposti a Regime Intermedio (ESRI), ai sensi dell'art. 19-bis, comma 1, del D.Lgs n. 39/10:

a) le società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;

b) le società di gestione dei mercati regolamentati;

c) le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia;

d) le società di gestione accentrata di strumenti finanziari;

e) le società di intermediazione mobiliare;

f) le società di gestione del risparmio ed i relativi fondi comuni gestiti;

g) le società di investimento a capitale variabile e le società di investimento a capitale fisso;

h) gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE;

i) gli istituti di moneta elettronica;

l) gli intermediari finanziari di cui all'articolo 106 del TUB.

h) Monitoraggio – Un processo che comporta un'analisi e una valutazione continue del sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione, compresa l'ispezione periodica di una selezione di incarichi completati, configurato per fornire una ragionevole sicurezza che il sistema di controllo della qualità operi in modo efficace.

i) Soggetto appartenente alla rete – Un revisore legale, una società di revisione legale, o altro soggetto o entità, che appartiene alla stessa rete del soggetto incaricato della revisione.

j) Rete – Una struttura più ampia alla quale appartiene il soggetto incaricato della revisione:

i) che è finalizzata alla cooperazione;

ii) che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o che sia riconducibile ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni, che condivida direttive (o prassi) e procedure comuni di controllo della qualità, una strategia aziendale comune, l'utilizzo di un marchio comune o una parte significativa delle risorse professionali. [4-ter]

k) Partner – Il socio o qualsiasi altra persona che abbia l'autorità di impegnare la società di revisione o altra entità costituita da professionisti contabili relativamente allo svolgimento di un incarico di prestazione di servizi professionali.

l) Personale – Il revisore legale o i partner e il personale professionale.

m) Principi professionali – I principi di revisione internazionali (ISA Italia) e i principi etici applicabili.

n) Principi etici applicabili – I principi etici a cui sono soggetti il team di revisione ed il responsabile del riesame della qualità dell'incarico che comprendono solitamente le Parti A e B del Codice etico per i professionisti contabili dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice

[4-ter] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'estensione della rete è definita con riferimento alla normativa applicabile. Conseguentemente, la definizione contenuta nella lettera j) del presente paragrafo non risulta applicabile.

IESBA) relative alla revisione contabile del bilancio, nonché le disposizioni nazionali che prevedono regole più restrittive. [4-quater]

o) Personale professionale – Dipendenti e collaboratori professionali diversi dal responsabile dell'incarico e da altri partner, inclusi gli eventuali esperti impiegati dal soggetto incaricato della revisione.

p) Persona esterna adeguatamente qualificata – Una persona esterna al soggetto incaricato della revisione con la competenza e le capacità di agire in qualità di responsabile dell'incarico, ad esempio un altro revisore legale, un partner di un'altra società di revisione, o un dipendente (con l'esperienza appropriata) di un organismo rappresentativo della professione contabile, i cui membri possono svolgere la revisione contabile, oppure un dipendente di un'organizzazione che fornisce servizi di controllo della qualità.

Regole

Responsabile della qualità dell'incarico di revisione contabile

8. Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità della qualità complessiva di ciascun incarico di revisione contabile a lui assegnato. (Rif.: Par. A3)

Principi etici applicabili

9. Nel corso dell'incarico di revisione contabile, il responsabile dell'incarico deve prestare attenzione, mediante l'osservazione e lo svolgimento di indagini per quanto necessario, alle evidenze di non conformità ai principi etici applicabili da parte dei membri del team di revisione. (Rif.: Parr. A4-A5)

10. Se il responsabile dell'incarico viene a conoscenza, tramite il sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione o in altro modo, di aspetti che indicano che membri del team di revisione non hanno rispettato i principi etici applicabili, il responsabile dell'incarico, consultandosi con altre persone nell'ambito del soggetto incaricato della revisione, deve stabilire le azioni appropriate da intraprendere. (Rif.: Par. A5)

Indipendenza

11. Il responsabile dell'incarico deve giungere ad una conclusione sulla conformità ai principi sull'indipendenza che si applicano all'incarico di revisione. A tal fine, il responsabile dell'incarico deve: (Rif.: Par. A5)

a) acquisire le informazioni pertinenti dal soggetto incaricato della revisione e, ove applicabile, dagli altri soggetti appartenenti alla rete, per identificare e valutare circostanze e rapporti che costituiscono minacce all'indipendenza;

b) valutare le informazioni su eventuali violazioni identificate delle direttive e delle procedure del soggetto incaricato della revisione in materia di indipendenza per stabilire se le stesse costituiscano una minaccia all'indipendenza per l'incarico di revisione;

c) intraprendere le azioni appropriate per eliminare tali minacce ovvero ridurle ad un livello accettabile applicando misure di salvaguardia, oppure, se considerato appropriato, recedendo dall'incarico di revisione, qualora il recesso sia consentito dalle leggi e dai regolamenti applicabili. Il responsabile dell'incarico deve riferire tempestivamente al soggetto incaricato della revisione l'eventuale incapacità di risolvere le questioni emerse, affinché adotti le azioni appropriate. (Rif.: Parr. A6- A7)

Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione

12. Il responsabile dell'incarico deve assicurarsi che siano state seguite procedure appropriate per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione, e deve stabilire se le conclusioni raggiunte a tale riguardo siano appropriate. (Rif.: Parr. A8-A10)

13. Qualora il responsabile dell'incarico acquisisca informazioni che, se fossero state disponibili prima, avrebbero indotto il soggetto incaricato della revisione a rifiutare l'incarico di revisione stesso, il responsabile

[4-quater] 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.

dell'incarico deve darne immediata comunicazione al soggetto incaricato della revisione, in modo che quest'ultimo e il responsabile dell'incarico medesimo possano intraprendere le azioni necessarie. (Rif.: Par. A10)

Assegnazione dei team di revisione

14. Il responsabile dell'incarico deve convincersi che il team di revisione, ed eventuali esperti del revisore che non fanno parte del team di revisione, possiedano complessivamente le competenze e le capacità appropriate per:

    a) svolgere l'incarico di revisione contabile in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;

    b) consentire l'emissione di una relazione di revisione appropriata alle circostanze. (Rif.: Parr. A11-A13)

14(I). Ai sensi dell'art. 10-quater, co. 3, del D.Lgs. n. 39/10, nello svolgimento della revisione legale il responsabile dell'incarico dedica sufficiente tempo all'incarico e assegna risorse sufficienti allo stesso al fine di poter espletare in modo adeguato le proprie funzioni.

Svolgimento dell'incarico

Direzione, supervisione e svolgimento

15. Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità:

    a) della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; (Rif.: Parr.A14-A16, A21)

    b) dell'appropriatezza alle circostanze della relazione di revisione.

15(I). Ai sensi dell'art. 10-quater, co. 2, del D.Lgs. n. 39/10, il responsabile dell'incarico è attivamente coinvolto nello svolgimento dell'incarico di revisione di cui ha la responsabilità.

Riesame del lavoro

16. Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità che il riesame del lavoro sia svolto in conformità alle direttive e alle procedure di riesame previste dal soggetto incaricato della revisione. (Rif.: Parr. A17-A18, A21)

17. Alla data di emissione della relazione di revisione o prima di essa, il responsabile dell'incarico, mediante un riesame della documentazione della revisione contabile e una discussione con il team di revisione, deve assicurarsi che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte e ai fini della relazione di revisione da emettere. (Rif.: Parr. A19-A21)

Consultazione

18. Il responsabile dell'incarico deve:

    a) assumersi la responsabilità affinché il team di revisione effettui consultazioni appropriate sugli aspetti complessi o controversi;

    b) acquisire il convincimento che i membri del team di revisione abbiano effettuato consultazioni appropriate nel corso dell'incarico, sia nell'ambito del team di revisione sia tra il team di revisione stesso ed altre persone, all'interno o all'esterno del soggetto incaricato della revisione, al livello appropriato;

    c) assicurarsi che la natura e l'ampiezza di tali consultazioni, nonché le conclusioni da queste derivanti, siano state concordate con il soggetto consultato;

    d) stabilire che le conclusioni derivanti da tali consultazioni siano state attuate. (Rif.: Parr. A22-A23)

Riesame della qualità dell'incarico

19(I). Le regole e le linee guida ed altro materiale esplicativo contenute nel presente principio e relative al riesame della qualità dell'incarico si applicano agli EIP in virtù di quanto previsto dall'art. 8 del Regolamento (UE) n. 537/14 e agli ESRI in virtù di quanto previsto dall'art. 19-ter del D.Lgs n. 39/10.

Nello svolgimento del riesame della qualità dell'incarico negli EIP e negli ESRI si deve tenere conto

anche di quanto previsto nell'art. 8 del citato Regolamento.

In tali circostanze, nel caso della revisione del bilancio del gruppo, il responsabile del riesame valuta in quale misura lo svolgimento delle procedure previste dal citato art. 8 deve riguardare non solo il lavoro del responsabile della revisione di tale bilancio ma anche il lavoro svolto dai responsabili della revisione delle società controllate significative utilizzato ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio del gruppo.

19. Per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, e per gli altri eventuali incarichi di revisione contabile per i quali il soggetto incaricato della revisione abbia stabilito che sia richiesto un riesame della qualità dell'incarico, il responsabile dell'incarico deve:

    a) stabilire che sia stato nominato un responsabile del riesame della qualità dell'incarico;

    b) discutere con il responsabile del riesame della qualità dell'incarico gli aspetti significativi emersi nel corso dell'incarico di revisione, inclusi quelli identificati durante il riesame della qualità dell'incarico;

    c) non datare la relazione di revisione prima del completamento del riesame della qualità dell'incarico. (Rif.: Parr. A24-A26)

20. Il responsabile del riesame della qualità dell'incarico deve effettuare una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione, e delle conclusioni raggiunte nel predisporre la relazione di revisione. Tale valutazione deve comportare:

    a) una discussione degli aspetti significativi con il responsabile dell'incarico;

    b) il riesame del bilancio e della bozza di relazione di revisione;

    c) il riesame di documentazione selezionata della revisione contabile, riguardante i giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione e le conclusioni da questo raggiunte;

    d) la valutazione delle conclusioni raggiunte nel predisporre la bozza della relazione di revisione e la valutazione della sua appropriatezza. (Rif.: Parr. A27-A29, A31-A33)

21. Per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, nello svolgere tale riesame, deve anche considerare quanto segue:

    a) la valutazione effettuata dal responsabile dell'incarico in merito all'indipendenza del soggetto incaricato della revisione rispetto all'incarico di revisione;

    b) se siano state effettuate consultazioni appropriate sugli aspetti che hanno comportato divergenze di opinione o su altri aspetti complessi o controversi, e le conclusioni emerse da tali consultazioni;

    c) se la documentazione della revisione contabile selezionata per il riesame della qualità rifletta il lavoro svolto in merito ai giudizi professionali significativi e supporti le conclusioni raggiunte. (Rif.: Parr. A30-A33)

Divergenze di opinione

22. Se emergono divergenze di opinione nell'ambito del team di revisione, oppure con coloro che sono stati consultati oppure, ove applicabile, tra il responsabile dell'incarico e il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, il team di revisione deve seguire le direttive e le procedure del soggetto incaricato della revisione previste per affrontare e risolvere le divergenze di opinione.

Monitoraggio

23. Un sistema di controllo della qualità efficace include un processo di monitoraggio configurato per conseguire una ragionevole sicurezza che le direttive e le procedure del soggetto incaricato della revisione di tale sistema siano pertinenti, adeguate e operino in modo efficace. Il responsabile dell'incarico deve tener conto dei risultati del processo di monitoraggio del soggetto incaricato della revisione riportati nelle informazioni più recenti divulgate dal soggetto incaricato stesso e, se applicabile, da altri soggetti appartenenti alla rete, e se le carenze evidenziate in tali informazioni possano influire sull'incarico di revisione. (Rif.: Parr. A34-A36)

Documentazione

24. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile[5]:

    a) le problematiche identificate in riferimento alla conformità ai principi etici applicabili e le modalità con cui sono state risolte;

    b) le conclusioni sulla conformità ai principi sull'indipendenza applicabili all'incarico di revisione, ed eventuali discussioni al riguardo nell'ambito del soggetto incaricato della revisione che supportano tali conclusioni[5-bis];

    c) le conclusioni raggiunte sull'accettazione e sul mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione;

    d) la natura e l'ampiezza delle consultazioni effettuate nel corso dell'incarico di revisione, nonché le conclusioni che ne sono derivate. (Rif.: Par. A37)

25. In merito all'incarico di revisione sottoposto al riesame della qualità, il responsabile del riesame della qualità dell'incarico deve documentare che:

    a) sono state svolte le procedure richieste dalle direttive del soggetto incaricato della revisione sul riesame della qualità dell'incarico;

    b) il riesame della qualità dell'incarico è stato completato alla data della relazione di revisione o prima di essa;

    c) egli non è a conoscenza di eventuali aspetti irrisolti che lo indurrebbero a ritenere non appropriati i giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione e le conclusioni da questo raggiunte.

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Sistema di controllo della qualità e ruolo dei team di revisione (Rif.: Par. 2)

A1. L'ISQC Italia 1, o le disposizioni nazionali che prevedono regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1, tratta delle responsabilità del soggetto abilitato alla revisione contabile di istituire e mantenere il proprio sistema di controllo della qualità per gli incarichi di revisione. Il sistema di controllo della qualità include direttive e procedure relative a ciascuno dei seguenti elementi:

- le responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato alla revisione;
- i principi etici applicabili;
- l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici;
- le risorse umane;
- lo svolgimento dell'incarico;
- il monitoraggio.

Le disposizioni nazionali che trattano delle responsabilità del soggetto incaricato della revisione di istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità prevedono regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1 quando affrontano tutti gli elementi elencati nel presente paragrafo ed impongono al soggetto incaricato della revisione obblighi che portano al conseguimento delle finalità delle regole indicate nell'ISQC Italia 1.

Affidamento sul sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione (Rif.: Par. 4)

A2. A meno che le informazioni fornite dal soggetto incaricato della revisione o da altre parti suggeriscano

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 "La documentazione di revisione", paragrafi 8-11 e paragrafo A6.

[5-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. n. 39/10, secondo quanto previsto dall'art. 10, co. 4, del medesimo Decreto, il revisore documenta nelle carte di lavoro i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonché le misure adottate per limitare tali rischi.

diversamente, il team di revisione può fare affidamento sul sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione, per esempio relativamente:

- alla competenza del personale tramite la sua selezione e la sua formazione teorica;
- all'indipendenza tramite la raccolta e la comunicazione delle informazioni ad essa pertinenti;
- al mantenimento dei rapporti con il cliente tramite i sistemi di accettazione e mantenimento;
- al rispetto delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili tramite il processo di monitoraggio.

Responsabile della qualità dell'incarico di revisione contabile (Rif.: Par. 8)

A3. Le azioni del responsabile dell'incarico e le comunicazioni appropriate agli altri membri del team di revisione, nell'assumersi la responsabilità della qualità complessiva di ciascun incarico di revisione, evidenziano:

a) l'importanza per la qualità della revisione contabile:

i) dello svolgimento del lavoro in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;

ii) della conformità alle direttive e alle procedure per il controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione, per quanto applicabili;

iii) dell'emissione di relazioni di revisione appropriate alle circostanze;

iv) della capacità del team di revisione di manifestare i propri dubbi senza timore di ritorsioni;

b) il fatto che la qualità è essenziale nello svolgimento degli incarichi di revisione contabile.

Principi etici applicabili

Conformità ai principi etici applicabili (Rif.: Par. 9)[5-ter]

A4. Il codice IESBA stabilisce i principi fondamentali di etica professionale, che includono:

a) l'integrità;

b) l'obiettività;

c) la competenza e la diligenza professionale;

d) la riservatezza;

e) il comportamento professionale.

Definizione di "soggetto incaricato della revisione", "rete" e "soggetto appartenente alla rete" (Rif.: Parr. 9-11))

A5. Le definizioni di "soggetto incaricato della revisione", "rete" o di "soggetto appartenente alla rete" presente nei principi etici applicabili possono differire da quelle indicate nel presente principio. Per esempio, il Codice IESBA definisce il "soggetto incaricato della revisione" come:

a) un singolo professionista, un'entità o una società costituita da professionisti contabili;

b) un'entità che controlla tali soggetti mediante la proprietà, la direzione o con altre modalità;

c) un'entità controllata da tali soggetti mediante la proprietà, la direzione o con altre modalità.

Il Codice IESBA fornisce anche linee guida relative ai termini "rete" e "soggetto appartenente alla rete". Nel conformarsi alle regole di cui ai paragrafi 9-11, si applicano le definizioni utilizzate nei principi etici applicabili nella misura in cui sia necessario interpretare tali principi.

[5-ter] Sulla base di quanto indicato nella nota 4-quater, qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i paragrafi A4 e A5 non sono applicabili.

Minacce all'indipendenza (Rif.: Par. 11 c)

A6. Il responsabile dell'incarico può identificare una minaccia all'indipendenza relativa all'incarico di revisione che le misure di salvaguardia possono non essere in grado di eliminare o ridurre ad un livello accettabile. In tal caso, come richiesto dal paragrafo 11 c), il responsabile dell'incarico riferisce alla persona o alle persone competenti all'interno del soggetto incaricato della revisione affinché stabiliscano le azioni appropriate, che possono includere l'eliminazione dell'attività o dell'interesse che costituisce la minaccia, ovvero il recesso dall'incarico di revisione, laddove il recesso sia consentito dalle leggi o dai regolamenti applicabili.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[5-quater]

A7. (omissis).

Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione (Rif.:Par.12)

A8. L'ISQC Italia 1 richiede che il soggetto abilitato alla revisione acquisisca le informazioni considerate necessarie nelle circostanze prima di accettare un incarico con un nuovo cliente, quando decide se mantenere un incarico già in essere e quando considera se accettare un nuovo incarico con un cliente già acquisito.[6] Le informazioni quali quelle riportate di seguito aiutano il responsabile dell'incarico a stabilire se le conclusioni raggiunte in merito all'accettazione e al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione siano appropriate:

- l'integrità dei principali proprietari, dei membri della direzione con responsabilità strategiche e dei responsabili delle attività di governance dell'impresa;
- se il team di revisione abbia le competenze per svolgere l'incarico di revisione e abbia le capacità necessarie, inclusa la disponibilità di tempo e di risorse;
- se il soggetto che potrebbe essere incaricato della revisione ed il team di revisione siano in grado di rispettare i principi etici applicabili;
- gli aspetti significativi che sono emersi durante l'incarico di revisione in corso o in quello precedente, e le loro implicazioni per il mantenimento del rapporto.

A8(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si applica l'art. 10-bis del medesimo Decreto che richiede specifiche procedure nella fase di accettazione e mantenimento dell'incarico. Nella revisione contabile degli EIP e, in virtù di quanto previsto nell'art. 19-ter del D.Lgs. 39/10, degli ESRI, si applica anche l'art. 6, par. 1, del Regolamento (UE) n. 537/14.

A9. Leggi, regolamenti o principi etici applicabili[7] possono prevedere che il revisore, prima di accettare l'incarico, richieda al revisore precedente di fornire le informazioni conosciute su eventuali fatti o circostanze che, a suo giudizio, il revisore necessita di conoscere prima di decidere se accettare l'incarico. In alcune circostanze, il revisore precedente può essere tenuto, su richiesta del revisore entrante, a fornire a quest'ultimo informazioni sulle non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette. Per esempio, qualora il revisore precedente, a causa di non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette, abbia deciso di recedere dall'incarico, il Codice IESBA prevede che, su richiesta del revisore entrante, il revisore precedente fornisca tutti i fatti e le informazioni relativi a tali non conformità di cui ritiene che il revisore entrante debba essere messo a conoscenza prima di decidere se accettare l'incarico di revisione.[8] [8-bis]

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche (Rif.: Parr. 12-13)[5-quater]

A10. (omissis).

[5-quater] 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".

[6] ISQC Italia 1, paragrafo 27 a).

[7] Vedere, per esempio, la Sezione 210.14 del Codice IESBA (Edizione 2016).

[8] Vedere, per esempio, la Sezione 225.31 del Codice IESBA (Edizione 2016).

[8-bis] A tale proposito si vedano le norme ed i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano.

Assegnazione dei team di revisione (Rif.: Par.: 14)

A11. Un team di revisione include, se del caso, una persona con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione contabile, sia essa incaricata o dipendente del soggetto incaricato della revisione, che svolga procedure di revisione relative all'incarico. Tuttavia, una persona con tali competenze non è un membro del team di revisione qualora il suo coinvolgimento nell'incarico si limiti alla sola consultazione. Le consultazioni sono trattate al paragrafo 18 e ai paragrafi A22-A23.

A12. Nel considerare le competenze e le capacità appropriate che ci si attendono dal team di revisione nel suo complesso, il responsabile dell'incarico può prendere in considerazione, con riferimento al team, aspetti quali:

- la comprensione e l'esperienza pratica di incarichi di revisione di natura e complessità simili, acquisite mediante una appropriata formazione e una partecipazione a detti incarichi;
- la comprensione dei principi professionali e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- le competenze tecniche, incluse le competenze nelle tecnologie informatiche pertinenti e nelle aree specialistiche della contabilità e della revisione contabile;
- la conoscenza dei settori di attività in cui opera il cliente;
- la capacità di applicare il giudizio professionale;
- la comprensione delle direttive e delle procedure per il controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[5-quater]

A13. (omissis).

Svolgimento dell'incarico

Direzione, supervisione e svolgimento (Rif.: Par. 15 a)

A14. La direzione del team di revisione comporta che i suoi membri siano informati su aspetti quali:

- le loro responsabilità, inclusa la necessità di rispettare i principi etici applicabili, e la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile con scetticismo professionale, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200;[9]
- le responsabilità dei rispettivi partner laddove nello svolgimento di un incarico di revisione siano coinvolti più partner;
- gli obiettivi del lavoro da svolgere;
- la natura dell'attività dell'impresa;
- le problematiche relative al rischio;
- i problemi che possono presentarsi;
- l'approccio dettagliato per lo svolgimento dell'incarico.

La discussione tra i membri del team di revisione permette ai membri con minore esperienza di porre le domande ai membri con esperienza maggiore, in modo che all'interno del team di revisione possa aver luogo una comunicazione appropriata.

A15. Un lavoro di squadra e una formazione appropriati aiutano i membri meno esperti del team di revisione a comprendere chiaramente gli obiettivi del lavoro assegnato.

A16. La supervisione include aspetti quali:

- seguire l'avanzamento dell'incarico di revisione;
- considerare la competenza e le capacità dei singoli membri del team di revisione,

[9] 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 15.

incluso se essi hanno tempo sufficiente per svolgere il loro lavoro, se comprendono le istruzioni loro impartite e se stanno svolgendo il lavoro in conformità all'approccio pianificato per l'incarico di revisione;

- affrontare gli aspetti significativi che emergono durante l'incarico di revisione, considerandone la rilevanza e modificando appropriatamente l'approccio pianificato;
- identificare gli aspetti da sottoporre alla consultazione o alla considerazione da parte dei membri più esperti del team di revisione durante lo svolgimento dell'incarico.

Riesame del lavoro

Responsabilità del riesame del lavoro (Rif.: Par. 16)

A17. Secondo l'ISQC Italia 1, le direttive e le procedure del soggetto abilitato alla revisione sulla responsabilità del riesame del lavoro sono stabilite in base al principio che il lavoro dei membri meno esperti del team sia riesaminato da quelli più esperti.[10]

A18. Il riesame del lavoro consiste nel considerare, per esempio, se:

- il lavoro è stato svolto in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- sono stati evidenziati gli aspetti significativi che richiedono ulteriori considerazioni;
- sono state svolte consultazioni appropriate e le conclusioni raggiunte sono state documentate e messe in atto;
- vi è la necessità di modificare la natura, la tempistica e l'estensione del lavoro svolto;
- il lavoro svolto supporta le conclusioni raggiunte ed è documentato in modo appropriato;
- gli elementi probativi acquisiti sono sufficienti ed appropriati a supportare la relazione di revisione;
- gli obiettivi delle procedure dell'incarico sono stati conseguiti.

Il riesame del lavoro svolto da parte del responsabile dell'incarico (Rif.: Par. 17)

A19. Il riesame tempestivo degli aspetti seguenti effettuato dal responsabile dell'incarico nelle fasi appropriate durante l'incarico permette di risolvere tempestivamente, ed in modo soddisfacente per il responsabile dell'incarico, gli aspetti significativi alla data della relazione di revisione o prima di essa:

- le aree critiche oggetto di giudizio professionale, specialmente quelle riguardanti aspetti complessi o controversi identificati nel corso dell'incarico;
- i rischi significativi;
- le altre aree considerate importanti dal responsabile dell'incarico.

È facoltà del responsabile dell'incarico riesaminare tutta la documentazione della revisione contabile. Tuttavia, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, il responsabile dell'incarico documenta l'estensione e la tempistica delle attività di riesame.[11]

A20. Un responsabile dell'incarico, subentrante in una revisione contabile nel corso dell'incarico, può applicare le procedure di riesame di cui al paragrafo A19 per riesaminare il lavoro svolto fino alla data del subentro allo scopo di assumersi le responsabilità in qualità di responsabile dell'incarico.

Considerazioni in presenza di un membro del team di revisione con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione contabile (Rif.: Parr. 15-17)

A21. Quando ci si avvale di un membro del team di revisione con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione contabile, la direzione, la supervisione e il riesame del lavoro di tale membro del team di revisione può includere aspetti quali:

[10] ISQC Italia 1, paragrafo 33.
[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafo 9 c).

- concordare con tale membro del team la natura, la portata e gli obiettivi del suo lavoro; concordare inoltre la natura, la tempistica e l'estensione della comunicazione tra quest'ultimo e gli altri membri del team di revisione, nonché i loro rispettivi ruoli;
- valutare l'adeguatezza del lavoro svolto da tale membro del team, inclusa la pertinenza e la ragionevolezza dei suoi risultati o delle sue conclusioni, nonché la loro coerenza con altri elementi probativi.

Consultazione (Rif.: Par. 18)

A22. Una consultazione efficace su aspetti significativi di natura tecnica, etica o di altra natura all'interno del soggetto incaricato della revisione ovvero, ove applicabile, al suo esterno, può realizzarsi qualora i soggetti consultati:

- siano stati informati di tutti i fatti pertinenti che consentiranno loro di esprimere un parere informato;
- abbiano le conoscenze, l'anzianità e l'esperienza appropriate.

A23. Per il team di revisione può essere appropriato effettuare consultazioni all'esterno del soggetto incaricato della revisione, per esempio qualora quest'ultimo non disponga di risorse interne appropriate. Il team di revisione può usufruire dei servizi di consulenza prestati da altri revisori legali o da altre società di revisione legale, da organismi professionali e di vigilanza o da organizzazioni che forniscono specifici servizi di controllo della qualità.

Riesame della qualità dell'incarico

Completamento del riesame della qualità dell'incarico prima dell'apposizione della data alla relazione di revisione (Rif.: Par. 19 c)

A24. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 richiede che la data della relazione di revisione non sia antecedente a quella in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio. [12] Nei casi di revisione contabile dei bilanci di società quotate o di un incarico che soddisfi i criteri per il riesame della qualità dell'incarico, tale verifica aiuta il revisore a stabilire se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati.

A25. Svolgere il riesame della qualità dell'incarico in modo tempestivo nelle fasi appropriate dell'incarico, permette di risolvere prontamente, ed in modo soddisfacente per il responsabile del riesame della qualità, gli aspetti significativi dell'incarico alla data della relazione di revisione o prima di essa.

A26. Per completamento del riesame della qualità dell'incarico si intende il completo adempimento, da parte del responsabile del riesame della qualità, delle regole ai paragrafi 20-21 e, ove applicabile, la conformità al paragrafo 22. La documentazione del riesame della qualità dell'incarico può essere completata successivamente alla data della relazione di revisione come parte della raccolta della documentazione della revisione contabile nella versione definitiva. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 stabilisce regole e fornisce linee guida a questo riguardo.[13]

Natura, estensione e tempistica del riesame della qualità dell'incarico (Rif.: Par. 20)

A27. Prestare attenzione ai cambiamenti nelle circostanze permette al responsabile dell'incarico di identificare le situazioni in cui è necessario un riesame della qualità dell'incarico, anche se all'inizio dell'incarico tale riesame non era richiesto.

A28. L'estensione del riesame della qualità dell'incarico può dipendere, tra l'altro, dalla complessità dell'incarico di revisione, dal fatto se si tratti di una società quotata e dal rischio che la relazione di revisione possa non essere appropriata alle circostanze. Lo svolgimento di un riesame della qualità dell'incarico non riduce le responsabilità del responsabile dell'incarico in merito all'incarico di revisione e al suo svolgimento.

A29. Nei casi in cui si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701[14], le conclusioni raggiunte dal team di revisione nel predisporre la bozza della relazione di revisione includono:

- la definizione degli aspetti chiave della revisione contabile da inserire nella relazione di revisione;

[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", paragrafo 48.
[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafi 14-16.
[14] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente".

- la definizione degli eventuali aspetti chiave della revisione contabile che non saranno comunicati nella relazione di revisione in conformità al paragrafo 14 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, ove presenti;
- ove applicabile, in base ai fatti e alle circostanze dell'impresa e della revisione contabile, l'indicazione che non ci sono aspetti chiave della revisione da comunicare nella relazione di revisione.

Inoltre, il riesame della bozza di relazione di revisione in conformità al paragrafo 20 b) include le considerazioni sulla formulazione del testo da includere nella sezione "Aspetti chiave della revisione contabile".

Riesame della qualità dell'incarico di società quotate (Rif.: Par. 21)

A30. Altri aspetti relativi alla valutazione dei giudizi professionali significativi formulati dal team di revisione che si possono considerare in un riesame della qualità dell'incarico di una società quotata includono:

- i rischi significativi identificati durante l'incarico in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315,[15] le risposte a tali rischi in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330,[16] incluse la valutazione da parte del team di revisione del rischio di frodi e le risposte a tale rischio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240;[17]
- i giudizi professionali formulati, in particolare in merito alla significatività e ai rischi significativi;
- la rilevanza e le decisioni in merito agli errori, corretti e non corretti, identificati durante la revisione contabile;
- gli aspetti da comunicare alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance e, ove applicabile, a terzi, quali gli organismi di vigilanza.

Tali altri aspetti, in base alle circostanze, possono essere applicabili anche al riesame della qualità degli incarichi di revisione contabile dei bilanci di altre imprese.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori (Rif.: Parr. 20-21)

A31. Oltre alle revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, è richiesto un riesame della qualità per gli incarichi di revisione che soddisfino i criteri stabiliti dal soggetto incaricato della revisione che sottopone gli incarichi ad un tale riesame. In alcuni casi, è possibile che nessuno degli incarichi di revisione del soggetto incaricato della revisione contabile soddisfi i criteri che li sottoporrebbero a tale riesame.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche (Rif.: Parr. 20-21)[5-quater]

A32. (omissis).

A33. (omissis).

Monitoraggio (Rif.: Par. 23)

A34. L'ISQC Italia 1 richiede al soggetto abilitato alla revisione di istituire un processo di monitoraggio configurato per fornire una ragionevole sicurezza che le direttive e le procedure riguardanti il sistema di controllo della qualità siano pertinenti, adeguate e operino in modo efficace. [18]

A35. Nel considerare le carenze che possono influire sull'incarico di revisione, il responsabile dell'incarico può tenere in considerazione le misure poste in essere dal soggetto incaricato della revisione per porre rimedio alla situazione e che il responsabile dell'incarico considera sufficienti nel contesto della revisione contabile.

A36. Una carenza nel sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione non indica necessariamente che uno specifico incarico di revisione non sia stato svolto in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili o che la relazione di revisione non sia appropriata.

---

[15] 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".
[16] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".
[17] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio".
[18] ISQC Italia 1, paragrafo 48.

Documentazione

Documentazione delle consultazioni (Rif.: Par. 24 d)

A37. Una documentazione sufficientemente completa e dettagliata delle consultazioni svolte con altri professionisti su aspetti complessi o controversi aiuta a comprendere:

- la problematica oggetto della consultazione;
- i risultati della consultazione, incluse le eventuali decisioni prese, le motivazioni alla base di tali decisioni e le modalità con cui sono state messe in atto.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 230

LA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE

(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

Natura e finalità della documentazione della revisione contabile..... 2-3

Data di entrata in vigore 4

Obiettivo **5**

Definizioni **6**

Regole

Tempestiva predisposizione della documentazione della revisione..... 7

Documentazione delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti 8-13

Raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva..... 14-16

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Tempestiva predisposizione della documentazione della revisione..... A1

Documentazione delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti A2-A20

Raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva..... A21- A24

Appendice: Regole specifiche sulla documentazione della revisione contenute in altri principi di revisione internazionali (ISA Italia)

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 “La documentazione della revisione contabile” 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 that 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 nel predisporre la documentazione della revisione contabile del bilancio. L'Appendice elenca altri principi di revisione che contengono specifiche regole e linee guida in tema di documentazione. Le regole specifiche in tema di documentazione contenute in altri principi di revisione non comportano limiti all'applicazione del presente principio. Norme di legge e regolamenti possono stabilire ulteriori obblighi relativi alla documentazione.

Natura e finalità della documentazione della revisione contabile

2. La documentazione della revisione contabile che soddisfi quanto previsto nel presente principio di revisione e le specifiche regole in tema di documentazione contenute in altri principi di revisione pertinenti fornisce:

   a) evidenza degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sul raggiungimento degli obiettivi generali; [1]

   b) evidenza che il lavoro di revisione sia stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

3. La documentazione della revisione è utile per ulteriori finalità, tra le quali:

   - assistere il team di revisione nella pianificazione e nello svolgimento della revisione;
   - assistere i membri del team di revisione responsabili della supervisione, nel dirigere e supervisionare il lavoro di revisione e nell'assolvere le proprie responsabilità di riesame del lavoro in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220;[2]
   - permettere al team di revisione di dare conto dell'attività svolta;
   - mantenere una evidenza documentale degli aspetti che mantengono la loro rilevanza nei futuri incarichi di revisione;
   - permettere lo svolgimento del riesame della qualità e delle ispezioni in conformità al principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC Italia 1)[3] ovvero a disposizioni nazionali che prevedano regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1;[4]
   - permettere l'effettuazione di ispezioni da parte di soggetti esterni secondo quanto previsto da leggi, regolamenti o da altre disposizioni applicabili.[4-bis]

Data di entrata in vigore

4. 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.

Obiettivo

5. L'obiettivo del revisore è quello di predisporre una documentazione che fornisca:

   a) una sufficiente ed appropriata evidenza documentale degli elementi a supporto della relazione di revisione;

---

[1] 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 11.

[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", paragrafi 15-17.

[3] 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", paragrafi 32-33, 35-38, e 48.

[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 2.

[4-bis] Gli artt. 21 e 22 del D. Lgs. 39/10 attribuiscono rispettivamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob il potere di eseguire ispezioni nell'ambito dell'attività di vigilanza da loro svolta.

b) l'evidenza che la revisione contabile sia stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

Definizioni

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

a) Documentazione della revisione - L'evidenza documentale delle procedure di revisione svolte, degli elementi probativi pertinenti acquisiti e delle conclusioni raggiunte dal revisore (talvolta è utilizzato anche il termine "carte di lavoro");

b) File di revisione (audit file) – Uno o più raccoglitori, o altro tipo di supporto, in formato cartaceo ovvero elettronico, contenenti le evidenze documentali che comprendono la documentazione di revisione relativa ad uno specifico incarico;

b)(I) Fascicolo di revisione - Fascicolo che il soggetto incaricato della revisione deve creare, ai sensi dell'art. 10-quater, co. 7, del D.Lgs. 39/10, per ogni revisione legale. Tale fascicolo di revisione corrisponde al file di revisione come definito nella precedente lettera b).

c) Revisore esperto - Una persona (sia interna che esterna rispetto al soggetto incaricato della revisione) che abbia esperienza pratica di revisione ed una conoscenza ragionevole:

i. dei processi di revisione;

ii. dei principi di revisione e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;

iii. del contesto economico in cui opera l'impresa;

iv. delle tematiche di revisione contabile e di informativa finanziaria relative al settore in cui opera l'impresa.

Regole

Tempestiva predisposizione della documentazione della revisione

7. Il revisore deve predisporre la documentazione della revisione in modo tempestivo. (Rif.: Par. A1)

Documentazione delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti

Forma, contenuto ed ampiezza della documentazione della revisione

8. Il revisore deve predisporre documentazione della revisione che sia sufficiente a consentire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, di comprendere: (Rif.: Parr. A2-A5, A16-A17)

a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte per conformarsi ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; (Rif.: Parr.A6-A7)

b) i risultati delle procedure di revisione svolte e gli elementi probativi acquisiti;

c) gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni. (Rif.: Parr. A8-A11)

8(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10:

a) l'art. 10-quater, co. 5, del Decreto medesimo richiede che, nel caso di utilizzo di consulenti esterni, il revisore sia tenuto a documentare le richieste effettuate di pareri e i pareri ricevuti;

b) l'art. 10-quater, co. 7, del Decreto medesimo richiama alcuni obblighi specifici di documentazione. (Rif.: Par. A2(I))

9. Nel documentare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte, il revisore deve indicare:

a) gli elementi identificativi delle specifiche voci o degli aspetti oggetto di verifica; (Rif.: Par. A12);

b) chi ha svolto il lavoro di revisione ed in quale data è stato completato;

c) chi ha riesaminato il lavoro di revisione svolto, nonché la data e l'estensione di tale riesame. (Rif.: Par. A13)

10. Il revisore deve documentare gli aspetti significativi discussi con la direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti, specificando la natura degli aspetti significativi trattati, le date in cui gli incontri hanno avuto luogo ed i soggetti coinvolti. (Rif.: Par. A14)

11. Se il revisore ha identificato informazioni incoerenti con le sue conclusioni finali relativamente ad un aspetto significativo, egli deve documentare il modo in cui ha trattato tali incoerenze. (Rif.: Par. A15)

Deroga a regole pertinenti

12. Qualora, in circostanze di natura eccezionale, il revisore giudichi necessario derogare a una regola pertinente contenuta in un principio di revisione, egli deve documentare il modo in cui le procedure di revisione alternative svolte consentano il raggiungimento dello specifico scopo per cui tale regola è prevista, e le ragioni della deroga. (Rif.: Parr. A18-A19)

Aspetti che emergono successivamente alla data della relazione di revisione

13. Qualora, in circostanze di natura eccezionale, il revisore svolga nuove procedure di revisione ovvero integri quelle già effettuate o formuli nuove conclusioni successivamente alla data della relazione di revisione, egli deve documentare: (Rif.: Par. A20)

a) le circostanze riscontrate;

b) le procedure di revisione svolte, nuove o integrative, gli elementi probativi acquisiti, le conclusioni raggiunte ed il loro effetto sulla relazione di revisione;

c) quando e da chi sono state apportate e riesaminate le conseguenti modifiche alla documentazione della revisione.

Raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva

14. Il revisore deve raccogliere la documentazione della revisione in un file di revisione e completare il processo di raccolta di tale file nella versione definitiva in modo tempestivo dopo la data della relazione di revisione. (Rif.: Parr. A21-A22)

14(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 10-quater, co. 7, del Decreto medesimo prevede che il file di revisione debba essere chiuso entro 60 giorni dalla data della relazione di revisione.

15. Dopo il completamento del file di revisione nella versione definitiva, il revisore non deve cancellare o eliminare documentazione di alcun genere prima della scadenza del termine previsto per la sua conservazione. (Rif.: Par. A23-A23(I))

16. In circostanze diverse da quelle previste dal paragrafo 13, qualora il revisore ravvisi la necessità di modificare la documentazione della revisione esistente o di aggiungere nuova documentazione successivamente al completamento del file di revisione definitivo, egli, indipendentemente dalla natura delle modifiche o delle aggiunte da apportare, deve documentare: (Rif.: Par.A24)

a) le specifiche ragioni che hanno reso necessario apportare modifiche o aggiunte;

b) quando e da chi tali modifiche o aggiunte sono state effettuate e riesaminate.

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Tempestiva predisposizione della documentazione della revisione (Rif.:Par.7)

A1. La predisposizione tempestiva della documentazione della revisione, sufficiente ed appropriata, contribuisce a migliorare la qualità di quest'ultima e rende più efficace il riesame e la valutazione degli elementi probativi raccolti e delle conclusioni raggiunte prima dell'emissione della relazione di revisione. La documentazione predisposta successivamente allo svolgimento del lavoro di revisione risulta verosimilmente meno accurata

della documentazione predisposta durante lo svolgimento dello stesso.

Documentazione delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti

Forma, contenuto ed ampiezza della documentazione della revisione (Rif.:Par.8)

A2. La forma, il contenuto e l'ampiezza della documentazione della revisione dipendono da fattori quali:

- la dimensione e la complessità dell'impresa;
- la natura delle procedure di revisione da svolgere;
- i rischi identificati di errori significativi;
- la rilevanza degli elementi probativi acquisiti;
- la natura e la portata delle eccezioni identificate;la necessità di documentare una conclusione o gli elementi a supporto di una conclusione non facilmente desumibili sulla base della documentazione del lavoro svolto o degli elementi probativi acquisiti;
- la metodologia di revisione e gli strumenti utilizzati.

A2(I). Alla luce dell'art. 10-quater, co. 7, del D.Lgs. 39/10 il file di revisione contiene i dati e i documenti di cui all'articolo 10-bis del Decreto medesimo e, ove applicabile, i dati e i documenti di cui agli articoli da 6 a 8 del Regolamento (UE) n. 537/14. Il file di revisione contiene altresì tutti i dati e i documenti rilevanti a sostegno della relazione di cui all'articolo 14 del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, delle relazioni di cui agli articoli 10 e 11 del Regolamento (UE) n. 537/14, nonchè i dati e i documenti relativi allo svolgimento di uno specifico incarico di revisione necessari per monitorare il rispetto delle disposizioni del Decreto e delle ulteriori disposizioni applicabili.

Ai sensi del medesimo art. 10-quater, co. 7, del D.Lgs. 39/10, in aggiunta al file di revisione, il soggetto incaricato della revisione mantiene anche i dati e i documenti necessari per monitorare il rispetto delle disposizioni del Decreto citato e delle ulteriori disposizioni applicabili, relativi alle direttive e procedure che fanno parte del sistema di controllo della qualità di cui al principio ISQC Italia 1.

A3. La documentazione della revisione può essere formalizzata su supporto cartaceo, elettronico o di altro tipo. Esempi di tale documentazione includono:

- programmi di revisione;
- analisi dei dati;
- note di commento sulle questioni emerse;
- riepiloghi degli aspetti significativi;
- lettere di conferma e di attestazione;
- checklist;
- corrispondenza (incluse le e-mail) relativa ad aspetti significativi.

Il revisore può includere nella documentazione della revisione estratti o copie di documenti aziendali (ad esempio, contratti o accordi significativi e particolari). La documentazione della revisione, tuttavia, non rappresenta un sostituto delle registrazioni contabili dell'impresa.

A4. Non è necessario che il revisore includa nella documentazione della revisione le bozze superate di carte di lavoro e di bilanci, annotazioni che riportano considerazioni incomplete o preliminari, versioni superate di documenti corretti per errori di stampa o di altra natura e duplicati di documenti.

A5. Le spiegazioni verbali da parte del revisore non rappresentano per se stesse un supporto adeguato per comprovare il lavoro di revisione svolto o le conclusioni raggiunte, ma possono essere utilizzate per spiegare o chiarire le informazioni contenute nella documentazione della revisione.

Documentazione della conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) (Rif.: Par.8 a)

A6. In linea di principio, la conformità alle regole del presente principio di revisione implica una documentazione della revisione sufficiente ed appropriata nelle circostanze. Altri principi di revisione contengono regole

specifiche in tema di documentazione della revisione finalizzate a chiarire l'applicazione del presente principio nelle particolari circostanze considerate da quei principi. Le regole specifiche in tema di documentazione contenute in altri principi di revisione non comportano dei limiti all'applicazione del presente principio. Inoltre, la mancanza di regole in tema di documentazione della revisione in un particolare principio di revisione non vuole sottintendere che, per attenersi al principio stesso, non sia necessario predisporre alcun genere di documentazione.

A7. La documentazione della revisione fornisce evidenza che la revisione è stata svolta in conformità ai principi di revisione. In ogni caso, per il revisore non è necessario né fattibile documentare ogni aspetto tenuto in considerazione ed ogni giudizio professionale elaborato durante la revisione. Inoltre, non è necessario che il revisore documenti separatamente (come in una checklist, per esempio) la conformità con aspetti per i quali tale conformità sia già comprovata dai documenti inclusi nel file di revisione. Per esempio:

- l'esistenza di un piano di revisione adeguatamente documentato dimostra che il revisore ha effettuato la pianificazione della revisione;
- la presenza, nel file di revisione, di una lettera di incarico firmata dimostra che il revisore ha concordato i termini dell'incarico di revisione con la direzione o, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;
- una relazione di revisione contenente un giudizio sul bilancio con rilievi, appropriatamente formulato, dimostra che il revisore ha rispettato le regole relative all'espressione di un giudizio con rilievi nelle circostanze previste dai principi di revisione;
- è possibile documentare in vari modi, nel file di revisione, la conformità del lavoro svolto alle regole che si applicano in via generale nel corso della revisione:
  - ad esempio, può non esservi un unico modo in cui lo scetticismo professionale viene documentato. Tuttavia la documentazione della revisione può dare evidenza dell'esercizio dello scetticismo professionale da parte del revisore in conformità ai principi di revisione. Per esempio, riguardo le stime contabili, quando gli elementi probativi acquisiti includono elementi che, allo stesso tempo, confermano e contraddicono le asserzioni della direzione, la documentazione può includere le modalità con cui il revisore ha valutato tali elementi probativi, inclusi i giudizi professionali formulati nel giungere a una conclusione in merito alla sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi acquisiti;
  - analogamente, nella documentazione della revisione è possibile comprovare in numerosi modi che il responsabile dell'incarico ha assunto la responsabilità della direzione, supervisione e svolgimento della revisione in conformità ai principi di revisione. Ciò può includere la documentazione del tempestivo coinvolgimento del responsabile dell'incarico nelle tematiche della revisione, come la partecipazione alle discussioni del team previste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315.[5]

Documentazione di aspetti significativi che richiedono giudizi professionali significativi (Rif.: Par. 8 c)

A8. La valutazione della significatività di aspetti emersi nell'ambito della revisione richiede un'analisi obiettiva degli eventi e delle circostanze. Esempi di aspetti significativi includono:

- aspetti che determinano rischi significativi (come definiti nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315);[6]
- risultati di procedure di revisione che indicano a) che il bilancio potrebbe essere significativamente errato, o b) la necessità di rivedere la precedente valutazione dei rischi di errori significativi e le risposte del revisore per fronteggiare tali rischi;
- circostanze che determinano significative difficoltà per il revisore nell'applicazione delle necessarie procedure di revisione;
- elementi emersi che potrebbero dar luogo ad un giudizio di revisione con modifica, ovvero all'inserimento, nella relazione di revisione, di un richiamo d'informativa.

[5] Principio di revisione internazionale (ISA) n. 315 "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera", paragrafo 10.
[6] Principio di revisione internazionale (ISA) n. 315, paragrafo 4 e).

A9. Un fattore importante per determinare la forma, il contenuto e l'ampiezza della documentazione della revisione a supporto degli aspetti significativi è il grado di giudizio professionale esercitato nello svolgimento del lavoro di revisione e nella valutazione dei risultati raggiunti. La documentazione relativa ai giudizi professionali elaborati, ove questi siano significativi, è utile a spiegare le conclusioni del revisore e a rafforzare la qualità del giudizio. Tali aspetti sono di particolare interesse per coloro che hanno la responsabilità del riesame della documentazione della revisione, inclusi coloro che svolgono successivi lavori di revisione quando riesaminano aspetti che mantengono rilevanza (ad esempio, nello svolgere un esame retrospettivo delle stime contabili).

A10. Alcuni esempi di circostanze in cui, in conformità al paragrafo 8, è appropriato predisporre la documentazione della revisione sull'esercizio del giudizio professionale includono, in presenza di aspetti e giudizi significativi, quanto segue:

- la motivazione delle conclusioni del revisore nei casi in cui è previsto che egli "deve considerare" alcune informazioni o fattori, e tale considerazione è significativa nel contesto di un particolare incarico;
- gli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sulla ragionevolezza delle aree che hanno richiesto valutazioni soggettive formulate dalla direzione;
- gli elementi a supporto della valutazione da parte del revisore in ordine al fatto che una stima contabile e la relativa informativa siano ragionevoli nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero se le stesse contengano errori;
- gli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sull'autenticità di un documento, laddove vengano intraprese ulteriori indagini (ad esempio utilizzando in modo appropriato il lavoro di un esperto o procedure di conferma) a seguito dell'individuazione, nel corso della revisione, di elementi che abbiano indotto il revisore a ritenere che un dato documento potesse non essere autentico;
- nei casi in cui si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701,[7] l'identificazione da parte del revisore degli aspetti chiave della revisione contabile o l'indicazione del fatto che non ci sono aspetti chiave della revisione contabile da comunicare.

A11. Il revisore può considerare utile preparare e conservare nella documentazione della revisione, un riepilogo (talvolta denominato "memorandum conclusivo") con la descrizione degli aspetti significativi identificati durante la revisione e del modo in cui sono stati fronteggiati, o con il rinvio ad altra documentazione di revisione che fornisca tali informazioni. Detto riepilogo può facilitare riesami e ispezioni efficienti ed efficaci della documentazione della revisione, in particolare nei casi di revisioni contabili ampie e complesse. Inoltre, la preparazione di un tale riepilogo può aiutare il revisore nel tenere in considerazione aspetti significativi. Può altresì aiutare il revisore a considerare se, alla luce delle procedure di revisione svolte e delle conclusioni raggiunte, vi sia un obiettivo, contenuto in un principio di revisione applicabile nelle circostanze, che egli non è in grado di raggiungere e che gli impedirebbe la realizzazione degli obiettivi generali di revisione.

Identificazione di specifiche voci o aspetti oggetto di verifica, e di chi ha predisposto e riesaminato la documentazione (Rif.: Par. 9)

A12. Documentare gli elementi identificativi delle voci o degli aspetti oggetto di verifica è utile per molteplici finalità. Ad esempio, consente al team di revisione di dare conto dell'attività svolta ed agevola l'indagine di eccezioni o incoerenze. Gli elementi identificativi variano a seconda della natura della procedura di revisione e della voce o dell'aspetto da verificare. Per esempio:

- per una verifica di dettaglio della procedura di emissione degli ordini di acquisto, il revisore può identificare i documenti selezionati per la verifica, mediante la data ed il numero progressivo;
- per una procedura che richiede la selezione o l'esame di tutte le voci di una data popolazione al di sopra di un determinato importo, il revisore può descrivere nelle carte di lavoro l'ampiezza della procedura di selezione ed identificare la popolazione (ad esempio, tutte le scritture contabili da libro giornale al di sopra di un dato importo);
- per una procedura che richiede il campionamento sistematico di una popolazione di documenti, il revisore

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

può identificare i documenti selezionati indicando la fonte di provenienza, il dato di partenza e l'intervallo di campionamento (ad esempio, un campionamento sistematico di documenti di spedizione selezionati dall'archivio del periodo dall'1 aprile al 30 settembre, iniziando dal documento con numero 12345 e selezionandone uno ogni 125);

- per una procedura che richiede indagini presso il personale dell'impresa specificatamente individuato, il revisore può indicare nelle carte di lavoro le date di tali indagini ed i nomi e le qualifiche del personale dell'impresa;
- per una procedura di osservazione, il revisore può descrivere nelle carte di lavoro il processo o l'aspetto da esaminare, il personale coinvolto, le rispettive responsabilità, il luogo ed il momento in cui tale osservazione è stata svolta.

A13. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 stabilisce che il revisore riesamini il lavoro svolto mediante un riesame della relativa documentazione.[8] La regola di documentare chi ha svolto il riesame del lavoro di revisione, non implica la necessità che ogni singola carta di lavoro includa l'evidenza del riesame. Tale regola implica invece la necessità di documentare quale parte del lavoro di revisione sia stata sottoposta a riesame, e chi e quando ha svolto il riesame.

Documentazione relativa alle discussioni su aspetti significativi avute con la direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti (Rif.: Par. 10)

A14. La documentazione può non essere limitata alle evidenze predisposte dal revisore ma può includere anche altre evidenze ritenute appropriate come, ad esempio, verbali degli incontri avuti, predisposti dal personale dell'impresa e condivisi dal revisore. Altri soggetti con i quali il revisore può discutere aspetti significativi sono rappresentati da altro personale dell'impresa e soggetti esterni, quali i consulenti dell'impresa.

Documentazione relativa al modo in cui sono state trattate le incoerenze (Rif.: Par. 11)

A15. La regola di documentare il modo in cui il revisore ha trattato le incoerenze presenti nelle informazioni non implica la necessità per il revisore di conservare la documentazione non corretta o superata.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori (Rif.: Par.8)

A16. La documentazione della revisione nel caso di imprese di dimensioni minori è generalmente meno ampia di quella prevista per le imprese di maggiori dimensioni. Inoltre, nel caso di una revisione contabile in cui il responsabile dell'incarico svolga il lavoro per intero, la documentazione non includerà aspetti che sarebbero stati documentati unicamente al fine di informare o di dare istruzioni ai membri del team di revisione, ovvero per comprovare il riesame effettuato da altri membri del team (ad esempio, non vi saranno aspetti da documentare relativi alle discussioni o alla supervisione del lavoro del team di revisione). Ciononostante, il responsabile dell'incarico, opera in conformità alla regola del paragrafo 8, che richiede di predisporre la documentazione della revisione in modo che possa essere compresa da un revisore esperto, poiché tale documentazione può essere sottoposta al riesame di soggetti esterni per finalità di vigilanza o per altre finalità.

A17. Nel predisporre la documentazione della revisione, il revisore di un'impresa di dimensioni minori può anche considerare utile ed efficiente riportare diversi aspetti della revisione in un unico documento, che rinvii in modo appropriato alle carte di lavoro di supporto. Esempi di aspetti che possono essere documentati congiuntamente nella revisione di un'impresa di dimensioni minori includono la comprensione dell'impresa e del suo controllo interno, la strategia generale di revisione ed il piano di revisione, la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320,[9] i rischi identificati e valutati, gli aspetti significativi evidenziati nel corso della revisione e le conclusioni raggiunte.

Deroghe a regole pertinenti (Rif.: Par.12)

A18. Le regole contenute nei principi di revisione sono configurate per permettere al revisore di raggiungere gli obiettivi specificati nei principi di revisione, e quindi gli obiettivi generali del revisore. Di conseguenza, salvo circostanze eccezionali, i principi di revisione richiedono la conformità ad ogni regola che sia pertinente nelle circostanze della revisione.

[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 17.

[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile".

A19. Le regole in tema di documentazione si applicano esclusivamente quando sono pertinenti nelle circostanze. Una regola non è pertinente[10] esclusivamente nel caso in cui:

a) l'intero principio di revisione non è pertinente (ad esempio se l'impresa non possiede una funzione di revisione interna le regole del principio di revisione internazionale (ISA) n. 610[11] non sono pertinenti); ovvero

b) la regola è subordinata a particolari condizioni che non sussistono (ad esempio, la regola di esprimere un giudizio con modifica qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati e tale condizione non sussiste).

Aspetti emersi successivamente alla data della relazione di revisione (Rif.: Par. 13)

A20. Esempi di circostanze eccezionali comprendono fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma che esistevano già in quella data e che, se conosciuti, avrebbero potuto determinare una rettifica del bilancio ovvero l'espressione di un giudizio con modifica nella propria relazione.[12] Le conseguenti modifiche alla documentazione della revisione sono riesaminate secondo le responsabilità previste al riguardo dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220[13] che attribuisce al responsabile dell'incarico la responsabilità finale per le modifiche apportate.

Raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva (Rif.: Parr. 14- 16)

A21. L'ISQC Italia 1 (ovvero le disposizioni nazionali che prevedano regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1) stabilisce che i soggetti abilitati alla revisione definiscano direttive e procedure per il tempestivo completamento della raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva.[14] Un appropriato limite di tempo entro il quale completare la raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva è normalmente non superiore a 60 giorni dalla data della relazione di revisione.[15]

A22. Il completamento della raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva successivamente alla data della relazione di revisione risponde ad esigenze di sistemazione formale della stessa e non implica lo svolgimento di nuove procedure di revisione né l'elaborazione di nuove conclusioni. Durante la raccolta delle carte di lavoro nella versione definitiva, possono essere effettuate modifiche alla documentazione della revisione purché siano di natura formale. Esempi di tali modifiche includono:

- cancellare o eliminare la documentazione superata;
- classificare le carte di lavoro, ordinarle ed evidenziare i rinvii tra le stesse;
- firmare, al loro completamento, le checklist relative alla raccolta delle carte di lavoro;
- documentare gli elementi probativi acquisiti dal revisore, esaminati e condivisi con i membri del team di revisione prima della data della relazione di revisione.

A23. L'ISQC Italia 1 (ovvero le disposizioni nazionali che prevedano regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1) stabilisce che i soggetti abilitati alla revisione definiscano direttive e procedure per la conservazione della documentazione di un incarico di revisione.[16] Di norma, il periodo di conservazione previsto per gli incarichi di revisione non è inferiore a 5 anni a partire dalla data della relazione di revisione, ovvero, se successiva, dalla data della relazione di revisione emessa dal revisore sul bilancio del gruppo.[17]

A23(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i dati ed i documenti indicati all'art. 10-quater, co. 7, del Decreto medesimo sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono.

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 22.
[11] Principio di revisione internazionale (ISA) n. 610 "Utilizzo del lavoro dei revisori interni", paragrafo 2.
[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560 "Eventi successivi", paragrafo 14.
[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 16.
[14] ISQC Italia 1, paragrafo 45.
[15] ISQC Italia 1, paragrafo A54.
[16] ISQC Italia 1, paragrafo 47.
[17] ISQC Italia 1, paragrafo A61.

A24. Un esempio di una circostanza in cui il revisore può ritenere necessario modificare la documentazione della revisione o aggiungere nuova documentazione successivamente al completamento della raccolta della stessa nella versione definitiva, è costituita dall'esigenza di illustrare meglio la documentazione esistente a seguito di commenti ricevuti nel corso delle ispezioni svolte nell'ambito del monitoraggio da soggetti interni o esterni.

Appendice[17-Bis]

(Rif.: Par. 1)

Regole specifiche sulla documentazione della revisione contenute in altri principi di revisione internazionali (ISA Italia)

La presente appendice individua i paragrafi dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) che contengono specifiche regole sulla documentazione della revisione. La lista sotto riportata non sostituisce la necessità di soddisfare le singole regole e le relative linee guida e altro materiale esplicativo contenuto nei principi di revisione:

- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione" – paragrafi 10-12
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio" – paragrafi 24-25
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio" – paragrafi 45-48
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio" – paragrafo 30
- Principio di revisione (SA Italia) n. 250B "Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale" – paragrafi 17-18
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance" – paragrafo 23
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio" – paragrafo 12
- Principio di revisione internazionale (ISA) n. 315 "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera" (versione 2013) – paragrafo 32
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile" – paragrafo 14
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati" – paragrafi 28-30
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile" – paragrafo 15
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 "Revisione delle stime contabili e della relativa informativa" – paragrafo 39
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550 "Parti correlate" - paragrafo 28
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 "La revisione del bilancio del gruppo – considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)" – paragrafi 50 e 50 (I)
- Principio di revisione internazionale (ISA) n. 610 "Utilizzo del lavoro dei revisori interni" – paragrafi 36-37
- Principio di revisione (SA Italia) 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 23

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 240

LE RESPONSABILITÀ DEL REVISORE RELATIVAMENTE ALLE FRODI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

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

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 1

Caratteristiche delle frodi 2-3

Responsabilità relative alla prevenzione e individuazione delle frodi 4-9

Data di entrata in vigore 10

Obiettivi **11**

Definizioni **12**

Regole

Scetticismo professionale 13-15

Discussione tra i membri del team di revisione 16

Procedure di valutazione del rischio e le attività correlate 17-25

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi 26-28

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi 29-34

Valutazione degli elementi probativi 35-38

Impossibilità per il revisore di continuare a svolgere l'incarico 39

Attestazioni scritte 40

Comunicazioni alla direzione e con i responsabili delle attività di governance ..... 41-43(I)

Segnalazione della frode all'autorità competente ..... 44-44(I)

Documentazione 45-48

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Caratteristiche delle frodi A1-A5

Responsabilità relative alla prevenzione e individuazione delle frodi A6-A7

Scetticismo professionale A8-A10

Discussione tra i membri del team di revisione A11-A12

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate A13-A28

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi A29-A33

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi A34-A49

Valutazione degli elementi probativi A50-A54
Impossibilità per il revisore di continuare a svolgere l'incarico A55-A58
Attestazioni scritte..... A59-A60
Comunicazioni alla direzione e con i responsabili delle attività di governance A61-A66
Segnalazione della frode all'autorità competente A67-A69
Appendice 1: Esempi di fattori di rischio di frode
Appendice 2: Esempi di possibili procedure di revisione per fronteggiare rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi
Appendice 3: Esempi di circostanze che indicano la possibile esistenza di frodi

---

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio" 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 that 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 delle responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio. In particolare, approfondisce le modalità con cui il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315[1] e il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330[2] debbano trovare applicazione in relazione ai rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Caratteristiche delle frodi

2. Gli errori in bilancio possono derivare sia da frodi sia da comportamenti o eventi non intenzionali. Il fattore di distinzione tra le due categorie di errori è l'intenzionalità o meno dell'atto che determina gli errori in bilancio.

3. Sebbene il termine frode rappresenti, da un punto di vista giuridico, un concetto più ampio, ai fini dei principi di revisione internazionali il revisore si occupa di quelle frodi che determinano la presenza di errori significativi in bilancio. Per il revisore sono rilevanti due tipologie di errori intenzionali: errori derivanti da una falsa informativa finanziaria ed errori derivanti da appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa. Sebbene il revisore possa sospettare, ovvero più raramente identificare, l'esistenza di frodi, non stabilisce se la frode sia effettivamente avvenuta sotto il profilo giuridico. (Rif.: Parr. A1-A7)

Responsabilità relative alla prevenzione e individuazione delle frodi

4. La responsabilità principale per la prevenzione e l'individuazione delle frodi compete sia ai responsabili delle attività di governance dell'impresa, sia alla direzione. E' importante che la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, ponga forte enfasi sulla prevenzione delle frodi volta a ridurre le occasioni che esse si verifichino, nonché introduca azioni deterrenti finalizzate a dissuadere dal commettere le frodi a causa della più elevata probabilità che queste siano individuate e punite. Ciò comporta un impegno per la creazione di una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà ed a comportamenti eticamente corretti che può essere rafforzata mediante un'attiva supervisione da parte dei responsabili delle attività di governance. La supervisione da parte dei responsabili delle attività di governance include la considerazione della possibilità di forzatura dei controlli o che altri fattori impropri influenzino il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, quali i tentativi della direzione di manipolare i risultati d'esercizio al fine di influenzare la percezione da parte degli analisti finanziari riguardo la performance e la capacità di produrre profitti dell'impresa.

Responsabilità del revisore

5. Nello svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione, il revisore ha la responsabilità di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi dovuti a frodi ovvero a comportamenti o eventi non intenzionali. A causa dei limiti intrinseci dell'attività di revisione, esiste il rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, nonostante la revisione sia stata correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione.[3]

6. Come descritto nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200,[4] gli effetti potenziali dei limiti intrinseci sono particolarmente importanti nel caso di errori dovuti a frodi. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti od eventi non intenzionali. Ciò in quanto la frode può prevedere piani sofisticati ed organizzati attentamente, progettati al fine di occultarla, come ad esempio falsificazioni, omissioni intenzionali nella registrazione contabile di operazioni ovvero dichiarazioni

[1] 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".
[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".
[3] 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 A53 e A54.
[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A53.

intenzionalmente fuorvianti rilasciate al revisore. Simili atti volti ad occultare l'esistenza di frodi possono essere ancora più difficili da individuare se accompagnati da collusione. In presenza di collusione il revisore può essere indotto a ritenere che gli elementi probativi ottenuti siano persuasivi quando, in realtà, sono falsi. La capacità del revisore di individuare una frode dipende da fattori quali l'abilità di chi la commette, la frequenza e l'ampiezza delle manipolazioni, il livello di collusione, l'ammontare dei singoli importi manipolati ed il livello di autorità delle persone coinvolte. Mentre il revisore può essere in grado di identificare le potenziali circostanze per perpetrare una frode, è invece difficile che stabilisca se errori in aree soggette a valutazioni, come le stime contabili, siano causati da frodi ovvero da comportamenti o eventi non intenzionali.

7. Inoltre, il rischio per il revisore di non individuare errori significativi dovuti a frodi poste in essere dalla direzione è maggiore rispetto a quello dovuto a frodi perpetrate dai dipendenti, poiché la direzione è spesso nella posizione di manipolare, direttamente o indirettamente, le registrazioni contabili, di presentare una informativa finanziaria falsa, ovvero di forzare le procedure di controllo definite per prevenire simili frodi perpetrate da altro personale dipendente.

8. Nell'acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio non contenga errori significativi dovuti a frodi, il revisore è responsabile di mantenere lo scetticismo professionale durante tutto il corso della revisione, considerando la possibilità di forzatura dei controlli da parte della direzione e tenendo presente il fatto che le procedure di revisione efficaci nell'individuazione degli errori dovuti a comportamenti od eventi non intenzionali possano non essere ugualmente efficaci nell'individuare le frodi. Le regole del presente principio di revisione hanno lo scopo di aiutare il revisore ad identificare e valutare i rischi di errori significativi dovuti a frodi e a definire procedure per individuare tali errori.

9. Il revisore può avere ulteriori responsabilità previste da leggi, regolamenti o principi etici applicabili riguardanti la non conformità dell'impresa a leggi e regolamenti, inclusa la frode, che possono differire o andare oltre quanto previsto dal presente principio o da altri principi di revisione internazionali (ISA Italia), quali: (Rif.: Par. A6)

   a) agire in risposta alle non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, inclusi gli obblighi relativi a specifiche comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance, valutare l'appropriatezza delle loro risposte alle non conformità e stabilire se sia necessario intraprendere ulteriori azioni;

   b) comunicare ad altri revisori le non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette (ad esempio, nella revisione di un bilancio di gruppo);

   c) obblighi di documentazione riguardanti le non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette.

L'adempimento delle ulteriori responsabilità può fornire informazioni aggiuntive rilevanti per il lavoro del revisore in conformità al presente principio e ad altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) (ad esempio, sull'integrità della direzione o, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance).

Data di entrata in vigore

10. 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

11. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

   a) identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi;

   b) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi, mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate;

   c) fronteggiare adeguatamente frodi o sospette frodi individuate durante la revisione.

Definizioni

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

    a) Frode – Un atto intenzionalmente perpetrato con l'inganno da parte di uno o più componenti della direzione, dei responsabili delle attività di governance, dal personale dipendente o da terzi, allo scopo di conseguire vantaggi ingiusti o illeciti.

    b) Fattori di rischio di frodi – Eventi o circostanze che indicano incentivi o pressioni a commettere frodi o che forniscono un'occasione per la commissione di frodi.

Regole

Scetticismo professionale

13. In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200[5], il revisore deve mantenere uno scetticismo professionale per tutta la durata della revisione, tenendo presente la possibilità che un errore significativo dovuto a frodi possa comunque sussistere, a prescindere dall'esperienza precedentemente acquisita dal revisore circa l'onestà e l'integrità della direzione dell'impresa e dei responsabili delle attività di governance. (Rif.: Parr. A8- A9)

14. Se non ha motivo di ritenere diversamente, il revisore può considerare autentiche le scritture contabili ed i documenti. Se le condizioni individuate nel corso della revisione inducono il revisore a credere che un dato documento possa non essere autentico o che il suo contenuto sia stato modificato senza comunicarlo al revisore, egli deve compiere ulteriori indagini. (Rif.: Par. A10)

15. Qualora le informazioni acquisite come risposta alle indagini svolte presso la direzione o i responsabili delle attività di governance risultino incoerenti, il revisore deve indagare le ragioni di tali incoerenze.

Discussione tra i membri del team di revisione

16 Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 richiede che vi sia una discussione tra i membri del team di revisione e che il responsabile dell'incarico decida quali aspetti debbano essere comunicati ai membri del team di revisione non coinvolti nella discussione.[6] Tale discussione deve porre una particolare attenzione alle modalità ed alle aree in cui il bilancio può essere soggetto a errori significativi dovuti a frodi, incluse le modalità con cui la frode potrebbe verificarsi. La discussione deve avvenire in assenza di pregiudizi da parte dei membri del team di revisione in merito all'onestà ed all'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance. (Rif.: Parr. A11-A12)

Procedure di valutazione del rischio e le attività correlate

17. Quando il revisore svolge le procedure di valutazione del rischio e le attività correlate per acquisire una comprensione dell'impresa e del suo contesto, incluso il controllo interno, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315,[7] egli deve svolgere le procedure di cui ai paragrafi 18-25 per acquisire informazioni da utilizzare ai fini dell'identificazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi.

La direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa

18. Il revisore deve svolgere indagini presso la direzione aventi ad oggetto:

    a) la valutazione, da parte della direzione, del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi incluse la natura, l'estensione e la frequenza di tale valutazione; (Rif.: Parr. A13-A14)

    b) il processo adottato dalla direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa,

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 15.
[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 10.
[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafi 5-24.

compresi gli eventuali rischi specifici di frode che la direzione ha identificato o che sono stati portati alla sua attenzione, ovvero quali siano le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa di bilancio per le quali è probabile che sussista un rischio di frode; (Rif.: Par. A15)

c) le eventuali comunicazioni da parte della direzione ai responsabili delle attività di governance in merito ai processi da essa adottati per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa;

d) le eventuali comunicazioni da parte della direzione ai propri dipendenti in merito ai suoi orientamenti riguardo le prassi aziendali ed il comportamento etico.

19. Il revisore deve svolgere indagini presso la direzione, e presso gli altri soggetti all'interno dell'impresa secondo quanto ritenuto appropriato, al fine di stabilire se essi siano a conoscenza di eventuali frodi effettive, sospette o segnalate che coinvolgano l'impresa stessa. (Rif.: Parr. A16-A18)

20 Per quelle imprese che dispongano di una funzione di revisione interna, il revisore deve svolgere indagini presso le persone appropriate nell'ambito di tale funzione per stabilire se esse siano a conoscenza di eventuali frodi effettive, sospette o segnalate che coinvolgano l'impresa, e per acquisire il punto di vista della funzione di revisione interna riguardo i rischi di frode. (Rif.: Par. A19)

I responsabili delle attività di governance

21. Salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa,[8] il revisore deve acquisire una comprensione delle modalità con cui i responsabili delle attività di governance supervisionano i processi adottati dalla direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa e del controllo interno che la direzione ha istituito per limitare tali rischi. (Rif.: Parr. A20-A22)

22. Salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, il revisore deve svolgere indagini presso i responsabili delle attività di governance per stabilire se essi siano a conoscenza di eventuali frodi effettive, sospette o segnalate concernenti l'impresa. Tali indagini sono svolte anche al fine di convalidare le risposte fornite dalla direzione.

Relazioni inusuali o inattese identificate

23. Il revisore deve valutare se relazioni inusuali o inattese che siano state identificate nel corso dello svolgimento delle procedure di analisi comparativa, incluse quelle relative alla contabilizzazione dei ricavi, possano indicare rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Altre informazioni

24. Il revisore deve considerare se le altre informazioni che ha acquisito indichino rischi di errori significativi dovuti a frodi. (Rif.: Par. A23)

Valutazione dei fattori di rischio di frodi

25. Il revisore deve valutare se le informazioni acquisite mediante le altre procedure di valutazione del rischio e le attività correlate svolte indichino la presenza di uno o più fattori di rischio di frodi. Anche se la presenza di fattori di rischio non indica necessariamente l'esistenza di frodi, tali fattori risultano tuttavia frequentemente presenti nei casi in cui le frodi sono state effettivamente commesse e quindi possono indicare rischi di errori significativi dovuti a frodi. (Rif.: Parr. A24-A28)

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi

26. In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio, e a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.[9]

27. Nell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi, il revisore, basandosi sul presupposto che vi siano rischi di frodi nella rilevazione dei ricavi, deve valutare quali tipologie di ricavi, operazioni di vendita o asserzioni diano origine a tali rischi. Il paragrafo 48 specifica la documentazione richiesta laddove il revisore giunga alla conclusione che la presunzione non sia

[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo13.
[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 25.

applicabile nelle circostanze dell'incarico e, di conseguenza, non abbia identificato nella rilevazione dei ricavi un rischio di errore significativo dovuto a frode. (Rif.: Parr. A29-A31)

28. Il revisore deve considerare quei rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi come rischi significativi e di conseguenza, nella misura in cui non l'abbia già fatto, egli deve acquisire una comprensione dei relativi controlli adottati dall'impresa a fronte di tali rischi, incluse le attività di controllo. (Rif.: Parr. A32-A33)

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi

Risposte generali di revisione

29. In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, il revisore deve determinare le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio.[10] (Rif.: Par. A34)

30. Nel determinare le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio, il revisore deve:

    a) assegnare all'incarico e supervisionare il personale, tenendo conto delle conoscenze, delle competenze e delle capacità delle persone cui affidare responsabilità significative nell'incarico di revisione nonché della valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi dovuti a frodi per tale incarico; (Rif.: Parr. A35-A36)

    b) valutare se la selezione e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, con particolare riferimento a quelli relativi a quantificazioni soggettive e ad operazioni complesse, possano essere indicative di una falsa informativa finanziaria, derivante dal tentativo della direzione di manipolare i risultati d'esercizio;

    c) inserire un elemento di imprevedibilità nella selezione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione. (Rif.: Par. A37)

Procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di asserzioni

31. In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in funzione dei rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di asserzioni.[11] (Rif.: Parr. A38-A41)

Procedure di revisione in risposta ai rischi connessi alla forzatura dei controlli da parte della direzione

32. La direzione si trova in una posizione unica per commettere frodi a causa della propria capacità di manipolare le registrazioni contabili, nonché di predisporre bilanci falsi forzando controlli che, sotto altri aspetti, sembrano operare efficacemente. Benché il grado di rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione vari da impresa ad impresa, esso è comunque presente in ogni impresa. Data l'imprevedibilità dei modi in cui tale forzatura potrebbe verificarsi, essa rappresenta un rischio di errori significativi dovuti a frodi e, quindi, un rischio significativo.

33. A prescindere dalla valutazione del revisore sul rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione, il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione per:

    a) verificare la correttezza delle scritture registrate nei libri contabili e delle rettifiche apportate in sede di redazione dei bilanci. Nel definire e svolgere procedure di revisione per tali verifiche, il revisore deve:

        i) svolgere indagini presso i soggetti coinvolti nel processo di predisposizione dell'informativa finanziaria in merito ad attività non appropriate o inusuali riguardanti l'elaborazione delle scritture contabili e delle rettifiche;

        ii) selezionare le scritture contabili e le rettifiche effettuate alla fine del periodo amministrativo;

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 5.
[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 6.

iii) considerare la necessità di verificare le scritture contabili e le rettifiche nel corso del periodo amministrativo; (Rif.: Parr. A42-A45)

b) riesaminare le stime contabili al fine di individuare eventuali ingerenze e valutare se le circostanze che le hanno prodotte rappresentano un rischio di errori significativi dovuti a frodi. Nello svolgere tale riesame, il revisore deve:

i) valutare se i giudizi e le decisioni della direzione nell'effettuare le stime contabili incluse nel bilancio, benché individualmente ragionevoli, indichino una possibile ingerenza da parte della direzione dell'impresa che possa rappresentare un rischio di errore significativo dovuto a frodi. In tal caso, il revisore deve riconsiderare le stime contabili nel loro complesso;

ii) svolgere un riesame retrospettivo delle valutazioni e delle assunzioni della direzione relativamente a stime contabili significative rappresentate nel bilancio dell'esercizio precedente; (Rif.: Parr. A46-A48)

c) per le operazioni significative che esulino dal normale svolgimento dell'attività aziendale, ovvero che altrimenti sembrino inusuali data la comprensione acquisita dal revisore dell'impresa e del contesto in cui opera, nonché delle altre informazioni ottenute nel corso della revisione, il revisore deve valutare se la logica economica sottostante alle operazioni (o la sua eventuale assenza) suggerisce che le operazioni siano state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per nascondere appropriazioni illecite di beni e di attività dell'impresa. (Rif.: Par. A49)

34. Il revisore deve stabilire se, al fine di rispondere ai rischi identificati di forzature dei controlli da parte della direzione, sia necessario svolgere altre procedure di revisione aggiuntive a quelle espressamente menzionate sopra (ossia, laddove vi siano specifici rischi aggiuntivi di forzatura da parte della direzione che non sono coperti dalle procedure svolte per soddisfare le regole di cui al paragrafo 33).

Valutazione degli elementi probativi (Rif.: Par. A50)

35. Il revisore deve valutare se le procedure di analisi comparativa, svolte in prossimità della fine del lavoro di revisione, in sede di formulazione delle conclusioni generali sulla coerenza del bilancio con la comprensione dell'impresa, indicano un rischio precedentemente non riconosciuto di errori significativi dovuti a frodi. (Rif.: Par. A51)

36. Se il revisore identifica un errore, deve valutare se sia indicativo di una frode. In tal caso, il revisore deve valutare le implicazioni dell'errore in relazione ad altri aspetti della revisione, ed in particolare, all'attendibilità delle attestazioni della direzione, tenendo presente che non è probabile che un caso di frode sia un evento isolato. (Rif.: Par. A52)

37. Se il revisore identifica un errore, significativo o meno, ed ha motivo di credere che esso sia, o possa essere, dovuto a frode e che la direzione (in particolare, i vertici della direzione) sia coinvolta, egli deve riconsiderare la valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi ed il conseguente effetto sulla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati. Nel riconsiderare l'attendibilità degli elementi probativi precedentemente raccolti, il revisore deve considerare anche se le circostanze o le condizioni riscontrate indicano possibili collusioni tra dipendenti, direzione e soggetti terzi. (Rif.: Par. A53)

38. Se il revisore conferma che, o non è in grado di concludere se, il bilancio contiene errori significativi dovuti a frodi, deve valutare gli effetti sulla revisione. (Rif.: Par. A54)

Impossibilità per il revisore di continuare a svolgere l'incarico

39. Nel caso in cui, a causa di un errore derivante da frode o da sospetta frode, il revisore si trovi di fronte a circostanze di natura eccezionale che mettono in dubbio la possibilità di continuare a svolgere l'incarico di revisione, egli deve:

a) stabilire le responsabilità professionali e legali applicabili alle circostanze, incluso l'eventuale obbligo, da parte sua, di dare informativa al soggetto o ai soggetti che hanno conferito l'incarico, ovvero, in alcuni casi, all'autorità di vigilanza;

b) considerare se sia appropriato recedere dall'incarico, sempre che ciò sia consentito da leggi e

regolamenti applicabili;

c) se il revisore recede dall'incarico:

i) discutere, ad un livello di responsabilità appropriato, con la direzione e con i responsabili delle attività di governance, in merito al proprio recesso dall'incarico e alle ragioni che lo hanno motivato;

ii) stabilire se esista l'obbligo legale o professionale di comunicare il proprio recesso e le relative motivazioni al soggetto o ai soggetti che hanno conferito l'incarico, ovvero, in alcuni casi, all'autorità di vigilanza. (Rif.: Parr. A55-A58)

Attestazioni scritte

40. Il revisore deve ottenere dalla direzione e, quando opportuno, dai responsabili delle attività di governance, attestazioni scritte nelle quali questi:

a) riconoscono la propria responsabilità per la configurazione, la messa in atto ed il mantenimento del controllo interno al fine di prevenire ed individuare le frodi;

b) hanno comunicato al revisore i risultati della propria valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi;

c) hanno comunicato al revisore quanto a loro conoscenza relativamente a frodi o sospette frodi che interessino l'impresa e che coinvolgano:

i) la direzione;

ii) i dipendenti con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno; ovvero

iii) altri soggetti, nel caso in cui la frode possa avere un impatto significativo sul bilancio;

d) hanno comunicato al revisore quanto a loro conoscenza in merito ad eventuali segnalazioni di frodi o di sospette frodi, che influenzano il bilancio dell'impresa, da parte di dipendenti, ex dipendenti, analisti, autorità di vigilanza o altri soggetti. (Rif.: Parr. A59-A60)

Comunicazioni alla direzione e con i responsabili delle attività di governance

41 Se il revisore ha identificato una frode o ha acquisito informazioni che indicano la possibile presenza di una frode, ove non vietato da leggi o regolamenti, egli deve comunicare tempestivamente tali circostanze alla direzione al livello appropriato, al fine di informare coloro che hanno la responsabilità principale per la prevenzione e individuazione delle frodi delle questioni che ricadono sotto la loro responsabilità. (Rif.: Par. A61-A62)

42. Salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, se il revisore ha identificato o sospetta frodi che coinvolgono:

a) la direzione;

b) i dipendenti con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno; ovvero

c) altri soggetti nel caso in cui la frode dia luogo ad un errore significativo in bilancio,

il revisore deve comunicare tempestivamente con iresponsabili delle attività di governance in merito tali questioni. Se il revisore sospetta frodi che coinvolgono la direzione, egli deve comunicare con i responsabili delle attività di governance in merito a tali sospetti e discutere con loro la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione necessarie per completare la revisione. Tali comunicazioni con i responsabili delle attività di governance sono obbligatorie, tranne laddove siano vietate da leggi o regolamenti (Rif.: Parr. A61, A63-A65)

43 Il revisore deve comunicare, ove non vietato da leggi o regolamenti, con i responsabili delle attività di governance in merito a qualunque altro aspetto relativo alla frode che, a suo giudizio, ricada sotto la loro responsabilità. (Rif.: Par. A61- A66)

43(I). Ai sensi dall'art. 7 del Regolamento (UE) 537/14, se il revisore incaricato della revisione legale dei conti di un EIP e, in virtù di quanto previsto dall'art. 19 ter del D.Lgs. 39/10, di un ESRI "sospetta o ha validi motivi per sospettare che possano verificarsi o si siano verificate irregolarità, frodi incluse, relative al

bilancio dell'ente sottoposto a revisione, ne informa l'ente sottoposto a revisione invitandolo a svolgere accertamenti sulla questione, nonché ad adottare le misure appropriate per porre rimedio alle suddette irregolarità ed evitare che le stesse si ripresentino in futuro".

Segnalazione della frode all'autorità competente

44. Se il revisore ha identificato, o sospetta una frode, egli deve stabilire se leggi, regolamenti o principi etici applicabili: (Rif.: Parr. A67-A69)

    a) richiedono al revisore di segnalare tale frode all'autorità competente;

    b) attribuiscono al revisore la responsabilità di considerare se la segnalazione della stessa all'autorità competente possa essere appropriata alle circostanze.

44(I). Ai sensi dall'art. 7 del Regolamento (UE) 537/14, nel caso in cui l'EIP o ESRI non svolga accertamenti sulla questione di cui al paragrafo 43(I), il revisore legale "informa le autorità designate dagli Stati membri quali responsabili di esaminare tali irregolarità". Nel considerare gli obblighi di comunicazione alle autorità di vigilanza, il revisore legale degli EIP e degli ESRI tiene anche conto di quanto previsto dall'art. 12 del Regolamento (UE) 537/14. Si rinvia, inoltre, all'Appendice (Italia) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 che riporta le principali disposizioni contenute nella normativa comunitaria e nazionale che fanno riferimento agli obblighi di segnalazione in capo ai revisori.

Documentazione

45. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione[12] richiesta dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, relativa alla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e alla valutazione dei rischi di errori significativi, i seguenti elementi:[13]

    a) le decisioni significative prese nel corso della discussione tra i membri del team di revisione riguardo la potenziale esposizione del bilancio dell'impresa ad errori significativi dovuti a frodi; e

    b) i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio e a livello di asserzioni.

46. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione relativa alle risposte del revisore ai rischi identificati e valutati di errori significativi richiesta dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 i seguenti elementi:[14]

    a) le risposte generali di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio e la natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione, nonché il legame tra tali procedure e i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di asserzioni; e

    b) i risultati delle procedure di revisione, incluse quelle definite per fronteggiare il rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione.

47. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione le comunicazioni riguardanti le frodi effettuate alla direzione, ai responsabili delle attività di governance, alle autorità di vigilanza e ad altri soggetti.

48. Se il revisore ha concluso che la presunzione che vi sia un rischio di errori significativi dovuti a frodi correlato alla rilevazione dei ricavi non sia applicabile nelle circostanze dell'incarico, egli deve includere nella documentazione della revisione le motivazioni di tale conclusione.

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 "La documentazione della revisione contabile" paragrafi 8-11 e paragrafoA6.
[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 32.
[14] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 28.

Caratteristiche delle frodi (Rif.: Par. 3)

A1. La frode, sia nel caso di falsa informativa finanziaria sia di appropriazione illecita di beni ed attività dell'impresa, implica l'esistenza di incentivi o pressioni a commetterla, la percezione di un'occasione per perpetrarla e la possibilità di giustificare l'atto. Per esempio:

- possono sussistere incentivi o pressioni a realizzare una falsa informativa finanziaria quando la direzione è sottoposta a pressioni, interne o esterne all'impresa, per conseguire un obiettivo di redditività o un risultato finanziario atteso (e forse non realistico) - in particolare se le conseguenze per la direzione, derivanti dal mancato raggiungimento degli obiettivi economico-finanziari, possono essere significative. Analogamente, i singoli soggetti possono avere un incentivo all'appropriazione illecita quando vivono al di sopra dei propri mezzi;
- la percezione dell'occasione di commettere una frode può sussistere quando un soggetto ritiene che il controllo interno possa essere forzato, per esempio, nel caso in cui sia in una posizione di fiducia, oppure sia a conoscenza di specifiche carenze nel controllo interno;
- i singoli soggetti possono essere in grado di giustificare le azioni fraudolente commesse. Alcuni possono avere un'inclinazione, un carattere o un sistema di valori etici che consente loro di commettere coscientemente ed intenzionalmente azioni disoneste. Tuttavia, anche altri soggetti onesti possono commettere frodi in un ambiente che li sottopone ad un certo grado di pressioni.

A2. La falsa informativa finanziaria include errori intenzionali, inclusa l'omissione in bilancio di importi o di adeguata informativa, al fine di trarre in inganno gli utilizzatori dello stesso. Essa può essere originata dalle iniziative della direzione volte a manipolare i risultati d'esercizio al fine di ingannare gli utilizzatori del bilancio, influenzando la loro percezione della performance e della redditività dell'impresa. Tale manipolazione dei risultati di esercizio può iniziare con azioni di modesto impatto o con l'indebita modifica delle assunzioni e delle valutazioni formulate dalla direzione. L'esistenza di pressioni ed incentivi può indurre ad ampliare la portata di tali azioni fino a produrre una falsa informativa finanziaria. Simili circostanze possono verificarsi quando la direzione, a causa di pressioni per il soddisfacimento delle aspettative del mercato o per il desiderio di massimizzare i compensi legati alla performance, assume intenzionalmente posizioni che conducono ad una falsa informativa finanziaria, alterando in modo significativo il bilancio. In alcune imprese, la direzione può essere indotta a ridurre i risultati di esercizio per un ammontare significativo al fine di minimizzare le imposte ovvero a gonfiarli per garantirsi i finanziamenti delle banche.

A3. Una falsa informativa finanziaria può, ad esempio, essere attuata per mezzo di:

- manipolazioni, falsificazioni (incluse le contraffazioni) o alterazioni delle registrazioni contabili, ovvero della relativa documentazione di supporto utilizzata nella redazione del bilancio;
- rappresentazioni fuorvianti o omissioni intenzionali in bilancio di fatti, operazioni o altre informazioni significative;
- applicazioni intenzionalmente errate dei principi contabili relativi agli importi, alle classificazioni delle voci, alle modalità di presentazione e all'informativa in bilancio.

A4. La falsa informativa finanziaria spesso comporta la forzatura, da parte della direzione, di controlli che altrimenti possono sembrare operare efficacemente. Le frodi possono essere commesse dalla direzione forzando intenzionalmente i controlli attraverso modalità quali:

- registrare scritture contabili fittizie, in particolare in prossimità della fine di un periodo contabile, al fine di alterare i risultati operativi o di raggiungere altri obiettivi;
- modificare illecitamente le assunzioni e le valutazioni utilizzate per la stima dei saldi contabili;
- omettere, anticipare o ritardare la rilevazione in bilancio di fatti e operazioni che si sono verificati nel periodo amministrativo;
- omettere, occultare, ovvero predisporre in modo errato, l'informativa richiesta dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, o l'informativa necessaria per fornire una corretta rappresentazione;

- occultare fatti che possono avere un impatto sui valori contabilizzati nel bilancio;
- realizzare operazioni complesse strutturate allo scopo di fornire una rappresentazione distorta della situazione patrimoniale e finanziaria o del risultato economico dell'impresa;
- alterare le registrazioni contabili e le condizioni contrattuali relative ad operazioni significative ed inusuali.

A5. L'appropriazione illecita di beni ed attività dell'impresa comporta la sottrazione degli stessi ed è spesso perpetrata da dipendenti per valori relativamente piccoli e non significativi. Tuttavia, essa può anche coinvolgere la direzione, la quale solitamente ha maggiori possibilità di occultare o dissimulare le appropriazioni illecite con modalità di difficile individuazione. L'appropriazione illecita di beni e attività dell'impresa può essere realizzata con diverse modalità, tra cui:

- la distrazione di incassi (per esempio, appropriandosi di incassi di crediti verso clienti o dirottando su conti personali incassi a fronte di crediti già stralciati);
- il furto di beni materiali o di proprietà intellettuali (per esempio sottraendo merci di magazzino per uso personale o per rivenderle, appropriandosi di scarti di produzione per rivenderli, accordandosi con un concorrente per rivelare informazioni tecnologiche dietro pagamento);
- pagamenti da parte dell'impresa per beni e servizi non ricevuti (per esempio pagamenti a fornitori inesistenti, tangenti pagate dai fornitori ai responsabili degli acquisti in cambio di prezzi gonfiati, pagamenti a dipendenti inesistenti);
- l'utilizzo dei beni e delle attività dell'impresa per finalità personali (per esempio come garanzia di un prestito personale o di un prestito ad una parte correlata).

L'appropriazione illecita di beni e attività è spesso accompagnata da registrazioni contabili o da altra documentazione falsa o fuorviante, al fine di dissimulare il fatto che tali beni e attività sono stati sottratti o impegnati come garanzie senza la necessaria autorizzazione.

Responsabilità relative alla prevenzione e individuazione delle frodi

*Responsabilità del revisore (*Rif.: Par. 9)

A6. Leggi, regolamenti o principi etici applicabili possono richiedere al revisore di svolgere ulteriori procedure e intraprendere ulteriori azioni. Per esempio, il Code of Ethics for Professional Accountants dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA) richiede al revisore di adottare misure in risposta alle non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette e di stabilire se si rendano necessarie ulteriori azioni. Tali misure possono includere la comunicazione delle non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette ad altri revisori all'interno del gruppo, incluso il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo, i revisori delle componenti o altri revisori che svolgano la revisione contabile del bilancio delle componenti per finalità diverse dalla revisione contabile del bilancio del gruppo[15] [15 bis]

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[15ter]

A7. *(omissis).*

Scetticismo professionale (Rif.: Parr. 13-15)

A8. Il mantenimento dello scetticismo professionale richiede al revisore di interrogarsi costantemente in merito al fatto se le informazioni e gli elementi probativi acquisiti segnalino la possibile esistenza di errori significativi dovuti a frodi. Ciò comporta anche la considerazione dell'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi e dei controlli sulla loro preparazione e sul loro

[15] Si vedano, per esempio, le Sezioni 225.21 – 225.22 del Codice IESBA (Edizione 2016)

[15 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.

[15ter] 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".

aggiornamento, ove pertinenti. A causa delle caratteristiche delle frodi, lo scetticismo professionale del revisore è particolarmente importante quando si considerano i rischi di errori significativi dovuti a frodi.

A9. Sebbene non ci si possa attendere che il revisore ignori l'esperienza pregressa riguardo all'onestà ed all'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance dell'impresa, lo scetticismo professionale del revisore è importante in particolare nel considerare i rischi di errori significativi dovuti a frodi, poiché le circostanze potrebbero essere mutate.

A10. La revisione svolta in conformità ai principi di revisione raramente comporta la verifica dell'autenticità della documentazione, né il revisore è preparato a tale scopo o ci si può attendere che sia un esperto in questo campo.[16] Tuttavia, quando il revisore identifica delle condizioni che lo inducano a ritenere che un documento possa non essere autentico o che il suo contenuto sia stato modificato senza comunicarlo al revisore, le procedure possibili per indagare ulteriormente possono includere:

- una richiesta di conferma diretta ai terzi;
- l'utilizzo del lavoro di un esperto per accertare l'autenticità del documento.

Discussione tra i membri del team di revisione (Rif.: Par. 16)

A11. La discussione tra i membri del team di revisione riguardo la possibilità che il bilancio dell'impresa possa contenere errori significativi dovuti a frodi:

- offre ai membri del team di revisione con maggiore esperienza l'opportunità di condividere la propria specifica conoscenza sulle aree di bilancio potenzialmente soggette a errori significativi dovuti a frodi e sulle possibili modalità di manifestazione di tali errori;
- consente al revisore di formulare risposte appropriate alla possibilità che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi e di stabilire quali membri del team di revisione svolgeranno determinate procedure di revisione;
- permette al revisore di stabilire come saranno condivisi all'interno del team di revisione i risultati delle procedure svolte e come affrontare eventuali segnalazioni di frodi che possano giungere alla sua attenzione.

A12. La discussione può includere aspetti quali:

- uno scambio di idee tra i membri del team di revisione sulle aree di bilancio (inclusi i singoli prospetti e l'informativa) potenzialmente esposte ad errori significativi dovuti a frodi e sulle possibili modalità di manifestazione di tali errori, sulle modalità con cui la direzione potrebbe porre in essere ed occultare una falsa informativa finanziaria e su come i beni e le attività dell'impresa potrebbero essere oggetto di appropriazione illecita;
- la considerazione di circostanze che potrebbero indicare la manipolazione dei risultati d'esercizio e le prassi che la direzione potrebbe adottare per manipolare i risultati dell'esercizio che potrebbero condurre a una falsa informativa finanziaria;
- la considerazione del rischio che la direzione possa cercare di presentare l'informativa in modo da ostacolare una corretta comprensione degli aspetti in essa trattati (per esempio, includendo troppe informazioni irrilevanti o utilizzando un linguaggio non chiaro o ambiguo);
- la considerazione dei fattori noti, interni ed esterni che riguardano l'impresa, che possono rappresentare un incentivo o una pressione sulla direzione o su altri soggetti a commettere una frode, o offrire l'occasione per perpetrarla, ovvero indicare una cultura o un ambiente che permettono alla direzione o ad altri soggetti di giustificare le frodi;
- la considerazione del coinvolgimento della direzione nella supervisione dei dipendenti che hanno accesso alle disponibilità finanziarie e ad altri beni e attività suscettibili di appropriazione illecita;
- la considerazione di qualsiasi mutamento inusuale o inspiegabile del comportamento o del tenore di vita della direzione o del personale dipendente notata dal team di revisione;

[16] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A49.

- l'attenzione all'importanza di mantenere per tutta la durata della revisione un atteggiamento mentale critico con riferimento alla possibile esistenza di errori significativi dovuti a frodi;
- la considerazione delle tipologie di situazioni che, se riscontrate, potrebbero essere indicative della possibilità di frodi;
- la considerazione delle modalità con cui inserire elementi di imprevedibilità nella natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione da svolgere;
- la considerazione delle procedure di revisione che potrebbero essere selezionate per fronteggiare la possibilità che il bilancio contenga errori significativi dovuti a frodi e se determinate procedure di revisione siano più efficaci di altre;
- la considerazione di qualunque segnalazione di frode pervenuta all'attenzione del revisore;
- la considerazione del rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione.

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

Indagini presso la direzione

Valutazione della direzione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi (Rif.: Par. 18 (a))

A13. La direzione si assume la responsabilità del controllo interno e della redazione del bilancio dell'impresa. Di conseguenza, è opportuno che il revisore compia indagini presso la direzione in relazione alla valutazione effettuata da quest'ultima del rischio di frodi e dei controlli posti in essere per la loro prevenzione e individuazione. La natura, l'ampiezza e la frequenza della valutazione di tale rischio e dei controlli da parte della direzione può variare da impresa a impresa. In talune imprese, la direzione può effettuare una dettagliata valutazione su base annuale, ovvero nell'ambito di un'attività di monitoraggio costante. In altre imprese, la valutazione della direzione può essere meno strutturata e frequente. La natura, l'ampiezza e la frequenza della valutazione di tale rischio e dei suddetti controlli da parte della direzione sono rilevanti ai fini della comprensione da parte del revisore dell'ambiente di controllo dell'impresa. Ad esempio, il fatto che la direzione non abbia effettuato una valutazione del rischio di frode può essere, in alcune circostanze, indicativo della scarsa importanza che la direzione attribuisce al controllo interno.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A14. In alcune imprese, soprattutto in quelle di dimensioni minori, la valutazione della direzione può essere incentrata sui rischi di frodi o sulle appropriazioni illecite di beni e attività da parte del personale dipendente.

Il processo adottato dalla direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode (Rif.: Par. 18 (b))

A15. Per quelle imprese che svolgono la loro attività in più sedi, i processi della direzione possono includere diversi livelli di monitoraggio delle sedi operative o dei settori di attività. La direzione può anche aver identificato particolari sedi operative o settori di attività per i quali possa essere più probabile il rischio di frodi.

Indagini presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa (Rif.: Par. 19)

A16. Le indagini del revisore presso la direzione possono fornire informazioni utili riguardo i rischi di errori significativi nel bilancio derivanti da frode del personale dipendente. Tuttavia, è improbabile che tali indagini forniranno informazioni utili riguardo i rischi di errori significativi nel bilancio derivanti da frodi della direzione. Effettuare indagini presso altri soggetti nell'ambito dell'impresa può fornire ai soggetti interpellati l'occasione di trasmettere al revisore informazioni che altrimenti potrebbero non essergli comunicate.

A17. Altri soggetti, nell'ambito dell'impresa, presso cui il revisore può svolgere indagini in merito all'esistenza o al sospetto di frodi sono ad esempio:

- il personale operativo non direttamente coinvolto nel processo di predisposizione dell'informativa finanziaria;
- il personale con diversi livelli di responsabilità;

- i dipendenti coinvolti nella rilevazione, nell'elaborazione o nella registrazione di operazioni complesse o inusuali e coloro che supervisionano o controllano tali dipendenti;
- il consulente legale interno;
- il responsabile dell'etica di impresa o persona con funzione equivalente;
- il soggetto o i soggetti incaricati di gestire le segnalazioni di frodi.

A18. La direzione è spesso nella posizione migliore per perpetrare una frode. Di conseguenza, nel valutare, con un atteggiamento di scetticismo professionale, le risposte della direzione alle indagini, il revisore può ritenere necessario corroborare tali risposte con altre informazioni.

Indagini presso la funzione di revisione interna (Rif.: Par. 20)

A19 Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 ed il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610 contengono regole e linee guida pertinenti per le revisioni contabili di quelle imprese che hanno una funzione di revisione interna.[17] Nell'applicazione delle regole contenute in tali principi di revisione nel contesto delle frodi, il revisore può effettuare indagini su specifiche attività della funzione di revisione interna, incluse, per esempio:

- le eventuali procedure svolte dalla funzione di revisione interna durante l'anno per individuare le frodi;
- se la direzione ha risposto adeguatamente a quanto emerso da tali procedure.

Acquisire una comprensione della supervisione dei responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 21)

A20. I responsabili delle attività di governance di un'impresa supervisionano i sistemi di monitoraggio dei rischi, i controlli amministrativi, contabili e finanziari dell'impresa e il rispetto delle leggi. In numerosi paesi, le prassi relative alla governance aziendale sono ben sviluppate ed i responsabili di tali attività svolgono un ruolo attivo nella supervisione della valutazione dell'impresa dei rischi di frode e del relativo controllo interno. Dal momento che le responsabilità dei preposti alle attività di governance e della direzione possono variare nelle diverse imprese e nei diversi paesi, è importante che il revisore comprenda le loro rispettive responsabilità al fine di poter acquisire una comprensione della supervisione esercitata dai soggetti competenti.[18]

A21. La comprensione della supervisione dei responsabili delle attività di governance può fornire indicazioni in merito alla potenziale esposizione dell'impresa a frodi poste in essere dalla direzione, all'adeguatezza del controllo interno sui rischi di frode e alla competenza ed integrità della direzione. Il revisore può acquisire tale comprensione in diversi modi, quali la partecipazione alle riunioni in cui tali argomenti vengono discussi, la lettura dei verbali di tali riunioni e lo svolgimento di indagini presso i responsabili delle attività di governance.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A22. In alcuni casi, tutti i responsabili delle attività di governance sono coinvolti nella gestione dell'impresa. Ciò può accadere nelle imprese di dimensioni minori nelle quali il proprietario unico gestisce l'impresa e nessun altro ha una funzione di governance. In tali casi, il revisore normalmente non svolge alcuna attività in quanto la supervisione non è distinta dalla direzione.

Considerazione di altre informazioni (Rif.: Par. 24)

A23. In aggiunta alle informazioni ottenute per mezzo delle procedure di analisi comparativa, altre informazioni ottenute in merito all'impresa ed al contesto in cui opera possono essere utili per l'identificazione di rischi di errori significativi dovuti a frodi. La discussione tra i membri del team di revisione può fornire informazioni utili all'identificazione di tali rischi. Inoltre, le informazioni raccolte nel processo di valutazione relativo all'accettazione ed al mantenimento del rapporto con il cliente, nonché l'esperienza maturata dal revisore in relazione ad altri incarichi svolti per conto dell'impresa

[17] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafi 6 a) e 23, e principio di revisione internazionale n. 610 "Utilizzo del lavoro dei revisori interni".

[18] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafi A1-A8, definisce con chi il revisore comunica quando la struttura di governance dell'impresa non è ben delineata.

quali, ad esempio, quelli di revisione limitata di situazioni contabili infrannuali, possono essere rilevanti per l'identificazione di rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Valutazione dei fattori di rischio di frodi (Rif.: Par. 25)

A24. Il fatto che una frode sia solitamente occultata può rendere molto difficile la sua individuazione. Cionondimeno, il revisore può identificare fatti o circostanze che indicano l'esistenza di incentivi o di pressioni a commettere frodi ovvero che forniscono un'occasione per commettere frodi (fattori di rischio di frode). Per esempio:

- la necessità di soddisfare le aspettative di terzi per ottenere la ricapitalizzazione dell'impresa può indurre a commettere una frode;
- il riconoscimento di premi significativi legati al raggiungimento di risultati economici non realistici può costituire un incentivo a commettere frodi;
- un ambiente di controllo non efficace può offrire l'occasione per commettere delle frodi.

A25. I fattori di rischio di frodi non possono essere facilmente classificati per ordine di importanza. L'importanza di tali fattori varia notevolmente. Alcuni di essi sono presenti in imprese le cui specifiche condizioni non presentano rischi di errori significativi. Conseguentemente, stabilire se un fattore di rischio di frodi sia presente e se esso debba essere considerato nella valutazione dei rischi di errori significativi in bilancio dovuti a frodi richiede l'esercizio del giudizio professionale.

A26. Esempi di fattori di rischio di frode relativi alla falsa informativa finanziaria ed alle appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa sono elencati nell'Appendice 1. Tali esempi di fattori di rischio sono classificati sulla base delle tre condizioni che sono generalmente presenti al verificarsi di una frode:

- un incentivo o una pressione che induca a commettere la frode;
- la percezione di un'occasione per commettere la frode;
- la capacità di giustificare l'azione fraudolenta.

I fattori di rischio che segnalano la tendenza a giustificare l'azione fraudolenta possono non essere rilevabili da parte del revisore. Ciononostante, il revisore può venire a conoscenza dell'esistenza di tali informazioni. Anche se i fattori di rischio di frode descritti nell'Appendice 1 illustrano una larga casistica di situazioni che possono essere riscontrate dal revisore, essi costituiscono solo alcuni esempi e possono esistere anche altri fattori di rischio.

A27. Le dimensioni, la complessità e le caratteristiche della struttura proprietaria dell'impresa hanno un'influenza significativa sulla considerazione dei relativi fattori di rischio di frode. Ad esempio, nel caso di un'impresa di grandi dimensioni, vi possono essere fattori che di solito ostacolano i comportamenti non corretti della direzione, quali:

- un'efficace supervisione da parte dei responsabili delle attività di governance;
- una funzione di revisione interna efficace;
- l'esistenza e l'applicazione di un codice di comportamento scritto.

Inoltre, i fattori di rischio di frode considerati a livello operativo di singolo settore di attività possono fornire prospettive diverse rispetto a quelle acquisite osservando l'impresa a livello globale.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A28. Nel caso di un'impresa di dimensioni minori, alcune o tutte le considerazioni sopra esposte potrebbero risultare non attuabili o meno pertinenti. Ad esempio, un'impresa di dimensioni minori potrebbe non avere un codice di comportamento scritto, ma potrebbe aver sviluppato una cultura che evidenzia l'importanza dell'integrità morale e di una condotta eticamente corretta attraverso la comunicazione verbale e l'esempio fornito dalla direzione. Il ruolo dominante nella direzione ricoperto da un singolo individuo in un'impresa di dimensioni minori generalmente non è di per sé indicativo dell'incapacità della direzione di mostrare e comunicare un appropriato atteggiamento verso i controlli interni ed il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. In alcune imprese, la necessità dell'autorizzazione da parte della direzione può compensare i controlli altrimenti carenti e ridurre il

rischio di frodi da parte del personale dipendente. Tuttavia, il predominio sulla direzione da parte di un singolo individuo può costituire una potenziale carenza nel controllo interno, in quanto offre l'occasione di forzatura dei controlli da parte della direzione stessa.

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi

Rischi di frode nella rilevazione dei ricavi (Rif.: Par. 27)

A29. Errori significativi dovuti ad una falsa informativa finanziaria relativi alla rilevazione dei ricavi spesso derivano dalla sopravvalutazione degli stessi attraverso, ad esempio, la rilevazione anticipata dei ricavi o la registrazione di ricavi fittizi. Possono anche derivare dalla sottovalutazione dei ricavi, per esempio, attraverso il loro non corretto rinvio ad un periodo amministrativo successivo.

A30. I rischi di frode nella rilevazione dei ricavi possono essere maggiori in alcune imprese rispetto ad altre. Per esempio, vi possono essere pressioni o incentivi sulla direzione a realizzare una falsa informativa finanziaria mediante una rilevazione impropria dei ricavi nel caso di società quotate, quando, per esempio, la performance è misurata in termini di crescita annuale dei ricavi o di profitti generati rispetto all'anno precedente. Allo stesso modo, per esempio, possono sussistere rischi maggiori di frode nella rilevazione di ricavi nel caso di imprese che generano una quota sostanziale di ricavi mediante vendite per contanti.

A31. La presunzione che sussistano rischi di frode nella rilevazione dei ricavi può essere confutata. Per esempio, il revisore può concludere che non sussista alcun rischio di errori significativi dovuti a frodi correlato alla rilevazione dei ricavi nel caso vi sia un'unica tipologia di operazione che generi ricavi, per esempio, ricavi per locazione relativi ad un'unica proprietà immobiliare.

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi e comprensione dei controlli dell'impresa correlati (Rif.: Par. 28)

A32. La direzione può effettuare valutazioni consapevoli sulla natura e sull'ampiezza dei controlli che ha scelto di mettere in atto, nonché sulla natura e sull'ampiezza dei rischi che decide di assumersi.[19] Nel determinare i controlli da porre in essere per la prevenzione e la individuazione delle frodi, la direzione considera i rischi che il bilancio contenga errori significativi dovuti a frodi. Nell'ambito di questa considerazione, la direzione può concludere che non sussista un adeguato rapporto costi/benefici nell'implementare e mantenere un peculiare controllo per ridurre i rischi di errori significativi dovuti a frodi.

A33. È quindi importante che il revisore acquisisca una comprensione dei controlli che la direzione ha configurato, messo in atto e mantenuto per prevenire ed individuare le frodi. Nel fare ciò il revisore può apprendere, per esempio, che la direzione ha deliberatamente deciso di accettare il rischio associato ad una separazione delle funzioni assente o scarsa. Le informazioni ottenute da tale attività di comprensione possono essere utili anche per identificare i fattori di rischio di frode che possono influenzare la valutazione del revisore riguardo i rischi che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi.

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi

Risposte generali di revisione (Rif.: Par. 29)

A34. Stabilire le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi, implica generalmente la considerazione di come lo svolgimento generale della revisione possa riflettere un maggiore scetticismo professionale, ad esempio attraverso:

- una maggiore sensibilità nella scelta della natura e dell'ampiezza della documentazione da esaminare a supporto delle operazioni significative;
- un maggiore riconoscimento della necessità di acquisire elementi di supporto alle spiegazioni e alle attestazioni della direzione in merito ad aspetti significativi.

Tale attività implica altresì considerazioni di carattere più generale distinte dalle specifiche procedure già pianificate; tali considerazioni comprendono gli aspetti elencati nel paragrafo 30, che vengono esaminati di seguito.

[19] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo A56.

Assegnazione e supervisione del personale (Rif.: Par. 30 (a))

A35. Il revisore può fronteggiare un rischio identificato di errore significativo dovuto a frode, per esempio, mediante l'assegnazione di ulteriore personale con conoscenze e competenze di natura specialistica, quali esperti in materia legale o esperti in informatica, oppure assegnando l'incarico a personale con maggiore esperienza.

A36. L'ampiezza della supervisione rispecchia, inoltre, la valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi dovuti a frode e le competenze dei membri del team di revisione che svolgono il lavoro.

Imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione (Rif.: Par. 30 (c))

A37. È importante introdurre un elemento di imprevedibilità nella selezione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione da svolgere in quanto coloro che, all'interno dell'impresa, conoscono le procedure di revisione normalmente svolte durante gli incarichi, possono essere maggiormente in grado di occultare una falsa informativa finanziaria. Ciò è possibile, ad esempio:

- svolgendo procedure di validità su quei saldi contabili e asserzioni che altrimenti non sarebbero verificati dal revisore in ragione della loro significatività o del loro rischio;
- modificando la tempistica delle procedure di revisione rispetto a quella normalmente prevista;
- utilizzando differenti metodi di campionamento;
- svolgendo procedure di revisione presso sedi aziendali diverse ovvero senza preavviso.

Procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di asserzioni (Rif.: Par. 31)

A38. Le risposte del revisore per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di asserzioni possono includere il cambiamento della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione nei seguenti modi:

- può essere necessario modificare la natura delle procedure di revisione da svolgere al fine di acquisire elementi probativi più attendibili e pertinenti o di acquisire ulteriori informazioni di supporto. Ciò può influenzare sia la tipologia di procedure di revisione da svolgere sia la combinazione delle stesse. Per esempio:
    - la verifica fisica o l'ispezione di alcuni beni può acquistare maggiore rilevanza ovvero il revisore può scegliere di utilizzare procedure di revisione basate su tecniche computerizzate al fine di raccogliere ulteriori elementi probativi sui dati contenuti in conti significativi o archivi elettronici di operazioni;
    - il revisore può definire procedure al fine di acquisire ulteriori informazioni di supporto. Ad esempio, se il revisore rileva che la direzione è sottoposta a pressioni per soddisfare aspettative di utili può sussistere il rischio correlato che la direzione gonfi le vendite stipulando contratti di vendita, le cui condizioni non consentono la rilevazione dei ricavi, ovvero emettendo fatture di vendita prima della consegna dei prodotti. In tali circostanze il revisore può ad esempio definire procedure di conferme esterne che non si limitino a chiedere conferma dei saldi in essere, ma che includano anche la conferma dei dettagli delle condizioni di vendita, incluse date, eventuali diritti di reso e termini di consegna. Inoltre, il revisore può ritenere efficace integrare tali conferme esterne mediante indagini presso il personale non amministrativo dell'impresa riguardo le eventuali modifiche apportate ai contratti di vendita ed ai termini di consegna;
- può essere necessario modificare la tempistica delle procedure di validità. Il revisore può concludere che lo svolgimento di procedure di validità alla data di chiusura del periodo amministrativo o ad una data ad essa vicina costituisca una risposta più efficace ad un rischio identificato e valutato di errori significativi dovuti a frodi. Il revisore può concludere che, dati i rischi identificati e valutati di errori intenzionali o di manipolazione, le procedure di revisione finalizzate ad estendere le conclusioni di revisione raggiunte ad una data intermedia fino alla data di chiusura del periodo amministrativo non siano efficaci. Per contro, poiché un errore intenzionale - ad esempio, un errore che implichi una impropria rilevazione dei ricavi - può avere avuto origine in un periodo intermedio, il revisore può

scegliere di applicare le procedure di validità su operazioni che siano state effettuate in un periodo anteriore o nel corso dell'intero periodo amministrativo;

- l'estensione delle procedure applicate riflette la valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi. Ad esempio, può risultare appropriato aumentare la dimensione dei campioni ovvero svolgere procedure di analisi comparativa ad un livello più dettagliato. Inoltre, le procedure di revisione basate su tecniche computerizzate possono consentire verifiche più ampie di operazioni avvenute elettronicamente e di archivi contabili elettronici. Tali tecniche possono essere utilizzate per selezionare campioni di operazioni dai principali archivi elettronici, per estrarre operazioni con caratteristiche specifiche ovvero per sottoporre a verifica l'intera popolazione anziché un campione della stessa.

A39. Se il revisore identifica un rischio di errori significativi dovuti a frodi che riguarda le rimanenze di magazzino, l'esame della contabilità di magazzino può aiutare ad identificare quelle sedi o quelle voci che richiedono una particolare attenzione durante o dopo l'esecuzione dell'inventario fisico. Tale esame può portare alla decisione di assistere all'inventario in alcune sedi senza alcun preavviso ovvero alla decisione di assistere alle conte inventariali in tutte le sedi aziendali alla stessa data.

A40. Il revisore può identificare un rischio di errore significativo dovuto a frode che influenza numerosi conti e asserzioni. Questi possono includere la valutazione di beni, le stime relative a operazioni specifiche (quali acquisizioni, ristrutturazioni, o dismissioni di settori di attività) e altre significative passività accantonate (quali gli accantonamenti per i piani pensionistici e le altre obbligazioni relative a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro o i fondi per il ripristino ambientale). Tale rischio può anche essere inerente a modifiche sostanziali nelle assunzioni correlate alle stime effettuate in maniera ricorrente. Le informazioni raccolte mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera possono aiutare il revisore nel valutare la ragionevolezza di tali stime effettuate dalla direzione, nonché delle valutazioni e delle assunzioni sottostanti a tali stime. Un riesame retrospettivo di analoghe valutazioni e assunzioni utilizzate dalla direzione nei periodi amministrativi precedenti può inoltre fornire indicazioni sulla ragionevolezza delle valutazioni e delle assunzioni che supportano le stime effettuate dalla direzione.

A41. Nell'Appendice 2 sono elencati esempi di possibili procedure di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi, incluse quelle che illustrano l'inserimento di un elemento di imprevedibilità. L'appendice include esempi di risposte alla valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi derivanti sia da una falsa informativa finanziaria, inclusa quella derivante dalla rilevazione dei ricavi, sia da appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa.

Procedure di revisione in risposta ai rischi connessi alla forzatura dei controlli da parte della direzione

Scritture contabili e rettifiche (Rif.: Par 33 (a))

A42. Gli errori significativi nel bilancio dovuti a frodi spesso implicano una manipolazione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria mediante la registrazione di scritture contabili non appropriate ovvero non autorizzate. Ciò può verificarsi durante tutto il corso dell'anno o alla fine del periodo amministrativo, ovvero tramite l'effettuazione da parte della direzione di rettifiche agli importi indicati nel bilancio che non sono rappresentati nelle scritture contabili, quali ad esempio rettifiche e riclassificazioni di consolidamento.

A43. Inoltre, la considerazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi derivanti da una inappropriata forzatura dei controlli sulle scritture contabili è importante poiché i processi e i controlli automatizzati possono ridurre il rischio di errore involontario, ma non eliminano il rischio di forzature di tali processi automatizzati da parte dei singoli, per esempio mediante la modifica degli importi che sono trasferiti automaticamente nei libri contabili o nel sistema di informativa finanziaria. Inoltre, laddove il sistema informatico è utilizzato per trasferire automaticamente le informazioni, possono rimanere poche tracce visibili, ovvero nessuna, di tale intromissione nei sistemi informativi.

A44. Nell'identificare e selezionare le scritture contabili e le rettifiche al fine di verificare e stabilire il metodo di esame appropriato della documentazione di supporto relativa alle voci selezionate, sono rilevanti gli aspetti indicati di seguito:

- *la valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi* – la presenza di fattori di rischio di

frode e di altre informazioni acquisite nel corso della valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi dovuti a frodi possono aiutarlo ad identificare specifiche classi di scritture contabili e di rettifiche da verificare;

- *i controlli che sono stati messi in atto sulle scritture contabili e sulle rettifiche* – i controlli efficaci sulla predisposizione e registrazione delle scritture contabili e delle rettifiche possono ridurre l'estensione delle procedure di validità necessarie, purché il revisore abbia verificato l'efficacia operativa dei controlli;
- *il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria dell'impresa e la natura degli elementi probativi che possono essere acquisiti* – per molte imprese l'elaborazione di routine delle operazioni implica una combinazione di passaggi e di procedure manuali e automatizzati. Analogamente, l'elaborazione delle scritture contabili e delle altre rettifiche può richiedere procedure e controlli sia manuali sia automatizzati. Laddove nel processo di predisposizione dell'informativa finanziaria viene utilizzata la tecnologia informatica, le scritture contabili e le altre rettifiche possono esistere solo in formato elettronico;
- *le caratteristiche delle scritture contabili e delle rettifiche di natura fraudolenta* – scritture contabili o altre rettifiche non appropriate presentano spesso caratteristiche identificative peculiari. Tali caratteristiche possono comprendere scritture a) effettuate in contropartita di conti non pertinenti, inusuali o utilizzati raramente, b) effettuate da soggetti che normalmente non si occupano di scritture contabili, c) registrate alla fine del periodo amministrativo ovvero come scritture di chiusura accompagnate da spiegazioni o descrizioni scarse o del tutto assenti, d) effettuate prima o durante la redazione del bilancio, ma in entrambi i casi prive di indicazioni di codifica di conto, ovvero e) che contengano importi a cifra tonda o con cifre finali ripetute;
- *la natura e la complessità dei conti* – le scritture contabili o le rettifiche non appropriate possono essere imputate in conti che a) contengono operazioni di natura complessa o inusuale, b) contengono stime e rettifiche di fine periodo significative, c) nel passato si sono rivelati soggetti a errori, d) non sono stati riconciliati periodicamente ovvero contengono differenze non riconciliate, e) contengono operazioni infragruppo, ovvero f) siano altrimenti associati ad un rischio identificato di errore significativo dovuto a frode. Nella revisione di imprese che dispongono di più sedi aziendali o componenti, occorre considerare la necessità di selezionare scritture contabili da più sedi;
- *le scritture contabili e le rettifiche che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale* – le scritture contabili diverse da quelle ordinarie possono non essere soggette allo stesso livello di controllo interno delle scritture contabili utilizzate regolarmente per registrare operazioni quali le vendite mensili, gli acquisti e i pagamenti.

A45. Il revisore utilizza il proprio giudizio professionale nel determinare la natura, tempistica ed estensione delle verifiche sulle scritture contabili e sulle rettifiche. Tuttavia, poiché le scritture contabili e le rettifiche false sono spesso effettuate alla fine del periodo amministrativo, nel paragrafo 33 a) ii), si richiede al revisore di selezionare le scritture contabili e le rettifiche registrate in quella sede. Inoltre, poiché errori significativi dovuti a frodi, contenuti nel bilancio, possono verificarsi durante tutto il periodo amministrativo e possono comportare notevoli sforzi per nascondere il modo in cui la frode è stata perpetrata, nel paragrafo 33 a) iii), si richiede al revisore di considerare se vi sia anche la necessità di verificare le scritture contabili e le rettifiche nel corso di tutto il periodo amministrativo.

Stime contabili (Rif.: Par. 33 (b))

A46. La redazione del bilancio richiede che la direzione formuli un certo numero di valutazioni e assunzioni che influenzano le stime contabili significative e controlli la ragionevolezza di tali stime su base continuativa. La falsa informativa finanziaria è spesso realizzata attraverso la formulazione intenzionale di stime contabili non corrette. Ciò si ottiene, ad esempio, sottovalutando o sopravvalutando tutti gli accantonamenti o le riserve allo stesso modo al fine di allineare gli utili di due o più periodi contabili, o al fine di raggiungere un predeterminato livello di redditività con lo scopo di ingannare gli utilizzatori del bilancio influenzando la loro percezione della performance e della redditività dell'impresa.

A47. Lo scopo di effettuare un riesame retrospettivo delle valutazioni e delle assunzioni della direzione relative alle stime contabili significative riportate nel bilancio dell'esercizio precedente è quello di stabilire se vi sia indizio di una possibile ingerenza da parte della direzione. Tale attività peraltro non intende mettere in discussione i giudizi professionali espressi dal revisore nel corso dell'anno precedente che erano basati sulle informazioni allora disponibili.

A48. Anche il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 richiede un riesame retrospettivo.[20] Tale riesame viene effettuato come procedura di valutazione del rischio al fine di acquisire informazioni riguardo:

- l'efficacia del processo adottato precedentemente dalla direzione per l'effettuazione delle stime;
- gli elementi probativi relativi al risultato, ovvero, ove applicabile, alla loro successiva rideterminazione effettuata a supporto dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi nel periodo amministrativo in esame;
- gli elementi probativi relativi ad aspetti, quali l'incertezza nella stima, che possono essere soggetti ad obbligo di informativa in bilancio.

All'atto pratico, il riesame da parte del revisore delle valutazioni e delle assunzioni formulate dalla direzione al fine di individuare eventuali ingerenze che possano rappresentare un rischio di errore significativo dovuto a frode, previsto dal presente principio di revisione può essere svolto congiuntamente al riesame richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540.

Logica economica delle operazioni significative (Rif.: Par. 33 (c))

A49. Tra gli indicatori che possono suggerire che operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale, o che per altre circostanze appaiono inusuali, siano state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per nascondere appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa, rientrano:

- la struttura di tali operazioni appare eccessivamente complessa (ad esempio quando l'operazione coinvolge molteplici imprese incluse nell'area di consolidamento di un gruppo o numerosi soggetti terzi non correlati);
- la direzione non ha discusso la natura ed i criteri di contabilizzazione di tali operazioni con i responsabili dell'attività di governance dell'impresa e non esiste un'adeguata documentazione al riguardo;
- la direzione attribuisce maggiore importanza alla necessità di un particolare trattamento contabile piuttosto che alle sottostanti motivazioni economiche dell'operazione;
- le operazioni che coinvolgono parti correlate non consolidate, ivi incluse eventuali imprese a destinazione specifica, non sono state adeguatamente riesaminate o approvate dai responsabili delle attività di governance dell'impresa;
- le operazioni coinvolgono parti correlate in precedenza non identificate come tali ovvero parti che non hanno la solidità o la forza economica necessaria per sostenere l'operazione senza l'assistenza dell'impresa sottoposta a revisione.

Valutazione degli elementi probativi (Rif.: Parr. 35-38)

A50. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 richiede al revisore, sulla base delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti, di valutare se la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni continui ad essere appropriata.[21] Questa valutazione è fondamentalmente di natura qualitativa e dipende dal giudizio del revisore. Tale valutazione può fornire ulteriori indicazioni sui rischi di errori significativi dovuti a frodi e sulla eventuale necessità di svolgere ulteriori o differenti procedure di revisione. L'Appendice 3 contiene esempi di circostanze che possono indicare l'esistenza di frodi.

[20] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 "Revisione delle stime contabili e della relativa informativa", paragrafo 14.
[21] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 25.

Procedure di analisi comparativa svolte in prossimità della fine della revisione nella formulazione delle conclusioni generali (Rif.: Par. 35)

A51. L'identificazione delle tendenze e relazioni specifiche che possono indicare il rischio di errori significativi dovuti a frodi implica l'esercizio del giudizio professionale. Assumono particolare rilevanza relazioni inusuali che interessano ricavi o proventi di fine esercizio. Queste possono includere, ad esempio: importi inusualmente ingenti di proventi, registrati nelle ultime settimane del periodo amministrativo, o operazioni inusuali; ovvero proventi non coerenti con l'andamento dei flussi di cassa operativi.

Considerazione degli errori identificati (Rif.: Parr. 36-38)

A52. Un caso di frode è improbabile che sia un evento isolato, dal momento che la frode presuppone un incentivo o una pressione per commetterla, la percezione di un'occasione per perpetrarla e la possibilità di giustificare l'atto. Ad esempio, la presenza di numerosi errori relativi ad una particolare sede, anche se il relativo effetto nel complesso non è significativo, può essere indicativa di un rischio di errori significativi dovuti a frodi.

A53. Le implicazioni delle frodi identificate dipendono dalle circostanze. Per esempio, una frode altrimenti non significativa può essere significativa se coinvolge i vertici della direzione. In tali circostanze, può essere messa in discussione l'attendibilità degli elementi probativi precedentemente raccolti, poiché potrebbero sorgere dubbi sulla completezza e sulla veridicità delle attestazioni rilasciate dalla direzione, così come sull'autenticità delle registrazioni contabili e della documentazione. Può sussistere anche la possibilità di collusione che coinvolga i dipendenti, la direzione o soggetti terzi.

A54. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450[22] e il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700[23] contengono regole e linee guida riguardo la valutazione ed il trattamento degli errori e il relativo effetto sul giudizio del revisore nella relazione di revisione.

Impossibilità per il revisore di continuare a svolgere l'incarico (Rif.: Par. 39)

A55. Circostanze di natura eccezionale che possono sorgere e mettere in discussione la capacità del revisore di continuare a svolgere la revisione includono ad esempio i casi in cui:

- l'impresa non intraprende, relativamente alle frodi, le azioni appropriate che il revisore considera necessarie nelle circostanze, anche quando la frode non è significativa per il bilancio;
- la considerazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi dovuti a frode e i risultati delle verifiche di revisione indicano un rischio significativo di frode rilevante e pervasiva; ovvero
- il revisore nutre seri dubbi riguardo la competenza o l'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance.

A56. Date le diverse circostanze che possono verificarsi, non è possibile definire con certezza quando il recesso dall'incarico debba considerarsi appropriato. I fattori che influenzano le conclusioni del revisore comprendono le implicazioni dovute al coinvolgimento di un membro della direzione o di uno dei responsabili delle attività di governance (che può influire sull'attendibilità delle attestazioni della direzione) e gli effetti sul revisore derivanti dalla continuazione dei rapporti con l'impresa.

A57. In tali circostanze il revisore ha responsabilità professionali e legali che possono variare da paese a paese. In alcuni paesi, ad esempio, il revisore può avere il diritto, ovvero l'obbligo, di rilasciare un'attestazione o una relazione al soggetto o ai soggetti che hanno conferito l'incarico di revisione o, in alcuni casi, alle autorità di vigilanza. In ragione della particolare natura delle circostanze e della necessità di tenere conto delle norme di legge, il revisore può ritenere appropriato consultarsi con un legale al momento di

[22] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile".
[23] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio".

decidere se recedere da un incarico e di stabilire le azioni appropriate da intraprendere, inclusa la possibilità di informare i soci dell'impresa, le autorità di vigilanza o altri.[24] [24bis]

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[15ter]

A58. *(omissis).*

Attestazioni scritte (Rif.: Par.40)

A59. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580[25] contiene regole e linee guida per acquisire attestazioni appropriate da parte della direzione, e laddove opportuno, dei responsabili dell'attività di governance, nel corso della revisione. In aggiunta al riconoscimento che essi hanno adempiuto alle loro responsabilità per la redazione del bilancio, è importante che, indipendentemente dalle dimensioni dell'impresa, la direzione e, laddove opportuno, i responsabili dell'attività di governance, riconoscano la propria responsabilità per la configurazione, messa in atto e mantenimento del controllo interno al fine di prevenire ed individuare le frodi.

A60. Data la natura delle frodi e le difficoltà riscontrate dai revisori nell'individuazione di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi, è importante per il revisore acquisire un'attestazione scritta da parte della direzione e, laddove opportuno, da parte dei responsabili dell'attività di governance, in cui si confermi che questi abbiano comunicato al revisore:

a) i risultati della propria valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi;

b) quanto a loro conoscenza in relazione a frodi effettive, sospette o segnalate che riguardino l'impresa.

Comunicazioni alla direzione e con i responsabili delle attività di governance (Rif.: Parr. 41-43 (I))

A61. In alcuni ordinamenti giuridici, leggi o regolamenti possono limitare la comunicazione di determinati aspetti tra revisore, direzione 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 frode 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 opportuno acquisire un parere legale.

Comunicazioni alla direzione (Rif.: Par. 41)

A62. Quando il revisore ha acquisito elementi probativi circa l'effettiva o la possibile esistenza di una frode, è importante che la questione sia posta quanto prima all'attenzione di un appropriato livello della direzione. Ciò anche quando la vicenda possa essere considerata priva di importanza (ad esempio nel caso di un ammanco di scarso rilievo imputabile ad un dipendente di basso livello gerarchico nell'organigramma dell'impresa). L'individuazione di quale sia il livello di direzione appropriato attiene al giudizio professionale del revisore ed è influenzata da fattori quali la probabilità di collusione all'interno dell'impresa o la natura e l'entità della sospetta frode. Normalmente si considera appropriato il livello di direzione che sia almeno un grado al di sopra dei soggetti che appaiono essere coinvolti nella sospetta frode.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 42)

A63. Le comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance possono avvenire in forma verbale o scritta. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 identifica i fattori di cui il

[24] Il Code of Ethics for Professional Accountants dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA) fornisce indicazioni relativamente alle comunicazioni con il revisore entrante.

[24bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs.39/10, in virtù di quanto previsto dall'art. 9-bis, co.5, del medesimo Decreto, il revisore precedente consente al revisore l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'impresa sottoposta a revisione e l'ultima revisione di tale ente. A tale proposito si vedano anche le norme ed i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano. Conseguentemente il riferimento al Codice IESBA non è applicabile.

[25] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580 "Attestazioni scritte".

revisore tiene conto quando decide se effettuare le comunicazioni oralmente o per iscritto.[26] In ragione della natura e della delicatezza delle frodi che coinvolgono i vertici della direzione, o che danno luogo ad un errore significativo nel bilancio, il revisore effettua tempestivamente le comunicazioni su tali questioni e può ritenere anche necessario che le comunicazioni avvengano in forma scritta.

A64. In alcuni casi, il revisore che venga a conoscenza di una frode, che coinvolga i dipendenti, e non la direzione, che non dia luogo ad un errore significativo, può considerare appropriato comunicare tale circostanza ai responsabili delle attività di governance. Analogamente, i responsabili delle attività di governance possono chiedere di essere informati di tali circostanze. Si agevola il processo di comunicazione se il revisore e i responsabili delle attività di governance si accordano all'inizio della revisione sulla natura e l'ampiezza delle comunicazioni del revisore a tale riguardo.

A65. Nelle circostanze di natura eccezionale in cui il revisore nutra dei dubbi circa l'integrità o l'onestà della direzione o dei responsabili delle attività di governance, egli può considerare appropriato richiedere un parere legale di supporto nello stabilire le azioni più appropriate da intraprendere.

Altri aspetti legati alla frode (Rif.: Par. 43)

A66. Altri aspetti legati alla frode da discutere con i responsabili delle attività di governance dell'impresa possono includere, ad esempio:

- dubbi sulla natura, sull'estensione e sulla frequenza della valutazione da parte della direzione dei controlli posti in essere per la prevenzione e l'individuazione di frodi nonché del rischio che il bilancio possa risultare non corretto;
- la mancanza da parte della direzione nel fronteggiare in maniera appropriata le carenze significative riscontrate nel controllo interno, ovvero nel fornire risposte appropriate ad una frode identificata;
- la valutazione da parte del revisore dell'ambiente di controllo dell'impresa, inclusi gli aspetti connessi con la competenza e l'integrità della direzione;
- azioni da parte della direzione che possono indicare una falsa informativa finanziaria, quali ad esempio la scelta e l'applicazione da parte della direzione di principi contabili che possono evidenziare i tentativi da parte della direzione stessa di manipolare i risultati d'esercizio al fine di trarre in inganno gli utilizzatori del bilancio influenzando la loro percezione della performance e della redditività dell'impresa;
- dubbi sull'adeguatezza e completezza delle autorizzazioni ad operazioni che sembrano esulare dal normale svolgimento dell'attività aziendale.

Segnalazione della frode all'autorità competente (Rif.: Parr. 44-44(I))

A67 Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 [27]fornisce linee guida per determinare se sia necessario segnalare all'autorità competente le non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, ovvero se ciò sia appropriato nelle circostanze, considerando altresì l'obbligo di riservatezza del revisore.

A68. La determinazione prevista dal paragrafo 44 può comportare valutazioni complesse e giudizi professionali. Di conseguenza il revisore può valutare di consultarsi internamente (ad esempio, nell'ambito del soggetto incaricato della revisione o dei soggetti appartenenti alla rete) oppure in via confidenziale con una autorità preposta alla vigilanza del revisore o un organismo professionale (tranne qualora ciò sia vietato da leggi o regolamenti o violi l'obbligo di riservatezza). Il revisore può inoltre valutare di acquisire un parere legale per comprendere le opzioni a sua disposizione e le implicazioni professionali o legali derivanti da una specifica linea di condotta.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[15ter]

A69. *(omissis).*

[26] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo A38.

[27] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio", paragrafi A28-A34.

Appendice 1

(Rif.: Par. A26)

Esempi di fattori di rischio di frode

I fattori di rischio di frode indicati nella presente Appendice sono esempi di quei fattori di rischio che possono essere riscontrati dal revisore in un'ampia casistica di situazioni. Gli esempi concernenti i due tipi di frode rilevanti per il revisore, ossia la falsa informativa finanziaria e le appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa, sono presentati separatamente. Per ciascuno di questi tipi di frode, i fattori di rischio sono ulteriormente suddivisi sulla base delle tre condizioni generalmente presenti quando si verificano errori significativi dovuti a frodi: a) incentivi/pressioni, b) occasioni e c) inclinazioni/giustificazioni. Anche se i fattori di rischio qui descritti illustrano una larga casistica di situazioni, essi costituiscono solo degli esempi e, quindi, il revisore può identificarne ulteriori o differenti. Non tutti gli esempi qui descritti sono rilevanti in tutte le circostanze e alcuni di essi possono assumere maggiore o minore rilevanza in imprese di diverse dimensioni o con differenti caratteristiche della struttura proprietaria o per altre circostanze. Inoltre, l'ordine secondo il quale gli esempi dei fattori di rischio sono presentati non intende rifletterne la relativa importanza o frequenza.

Fattori di rischio connessi ad errori derivanti da una falsa informativa finanziaria

Di seguito sono riportati esempi di fattori di rischio connessi ad errori derivanti da una falsa informativa finanziaria.

Incentivi/Pressioni

La stabilità finanziaria o la redditività sono minacciate da condizioni economiche, di settore o da condizioni operative dell'impresa quali (ovvero segnalate da):

- forte concorrenza o saturazione del mercato accompagnate dalla riduzione dei margini;
- profonda vulnerabilità a rapidi cambiamenti, quali quelli connessi alla tecnologia, all'obsolescenza dei prodotti e ai tassi d'interesse;
- significativa riduzione della domanda e crescenti insuccessi commerciali nel settore in cui l'impresa opera o nell'intero sistema economico;
- margini operativi in perdita che comportano una minaccia di fallimento, liquidazione o acquisizione ostile imminente;
- ricorrenti flussi di cassa operativi negativi o incapacità di generare flussi positivi, mentre si segnalano utili o utili in crescita;
- rapida crescita o redditività inusuale specialmente se confrontata con quella di altre società operanti nello stesso settore;
- introduzione di nuove regole contabili, normative o regolamentari.

Sono esercitate eccessive pressioni sulla direzione per soddisfare le richieste o aspettative di terzi, a causa di:

- attese sulla redditività o sugli andamenti da parte di analisti finanziari, investitori istituzionali, creditori importanti ovvero altri soggetti terzi (in particolare le attese eccessivamente aggressive o irrealistiche), comprese le aspettative create dalla direzione stessa per mezzo, ad esempio, di comunicati stampa o messaggi contenuti nelle relazioni annuali eccessivamente ottimistici;
- necessità di trovare nuovi finanziamenti o capitali per mantenere la competitività, incluso il finanziamento di consistenti spese di ricerca e sviluppo o di nuovi investimenti;
- difficoltà nel rispettare i requisiti di quotazione su mercati regolamentati, le scadenze dei debiti o altri vincoli imposti dai contratti di finanziamento;
- effetti negativi, percepiti o reali, derivanti dalla presentazione di risultati economico-finanziari modesti su operazioni rilevanti in corso, quali aggregazioni aziendali o aggiudicazioni di contratti.

Le informazioni disponibili indicano che la situazione finanziaria personale della direzione e dei responsabili dell'attività di governance è minacciata dal risultato economico dell'impresa in quanto:

- sussiste un loro significativo interesse economico nell'impresa;
- una parte considerevole dei loro compensi (per esempio, bonus, stock options, clausole di earn-out) è strettamente correlata al raggiungimento di obiettivi aggressivi relativi ai prezzi delle azioni, ai risultati operativi, alla posizione finanziaria o ai flussi di cassa;[28]
- esistono garanzie personali a fronte dei debiti dell'impresa.

Si riscontra un'eccessiva pressione sulla direzione o sul personale con funzioni operative per il raggiungimento di obiettivi economico-finanziari stabiliti dai responsabili dell'attività di governance, fra cui obiettivi incentivanti relativi alle vendite o alla redditività.

Occasioni

La natura del settore o dell'operatività dell'impresa offre occasioni per realizzare una falsa informativa finanziaria, che possono derivare da:

- significative operazioni con parti correlate non rientranti nella attività ordinaria dell'impresa, oppure con imprese correlate non sottoposte a revisione contabile o assoggettate a revisione da parte di un altro soggetto;
- una posizione economico-finanziaria molto forte o la possibilità di dominare un settore che consenta all'impresa di dettare termini e condizioni ai fornitori o ai clienti che può dar luogo a operazioni non appropriate o a condizioni non di mercato;
- attività, passività, ricavi e costi basati su stime significative che implicano valutazioni soggettive o incertezze che sono difficili da supportare;
- operazioni significative, inusuali o molto complesse, specialmente quelle effettuate in prossimità della fine del periodo amministrativo che pongono difficili questioni riguardo al principio di prevalenza della sostanza sulla forma;
- attività operative significative situate, ovvero effettuate, in paesi esteri nell'ambito di ordinamenti giuridici in cui esistono contesti economici e culturali diversi;
- utilizzo di intermediari per il quale non sembri sussistere una motivazione economica evidente;
- esistenza di significativi conti bancari, società controllate o filiali in paradisi fiscali per i quali non sembri sussistere una motivazione economica evidente.

Il monitoraggio della direzione è inefficace a causa di:

- un ruolo dominante sulla direzione da parte di un singolo individuo o di un piccolo gruppo, in assenza di controlli che compensino tale situazione (non si considera qui il caso dell'impresa diretta dal proprietario);
- l'inefficace supervisione, da parte dei responsabili dell'attività di governance, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria e sul controllo interno.

Vi è una struttura organizzativa complessa o instabile, come si evidenzia in presenza di:

- difficoltà nell'identificazione delle organizzazioni o dei soggetti che controllano l'impresa;
- una struttura organizzativa eccessivamente complessa che comporta la presenza di strutture societarie o linee gerarchiche nella direzione inusuali;
- un'elevata rotazione dei vertici della direzione, del consulente legale e dei responsabili delle attività di governance.

[28] I piani di incentivazione della direzione possono essere condizionati al raggiungimento di obiettivi correlati solo a certi conti o a determinate attività dell'impresa, anche se i conti o le attività correlate possono non essere significativi per l'impresa nel suo complesso.

Le componenti del controllo interno sono carenti a causa di:

- un inadeguato monitoraggio dei controlli, compresi quelli automatizzati e quelli sulla predisposizione della informativa finanziaria infrannuale (nei casi in cui se ne richieda la pubblicazione);
- alti tassi di rotazione del personale o utilizzo di personale non adeguato in contabilità, nei sistemi informativi o nell'attività della funzione di revisione interna;
- l'utilizzo di sistemi contabili ed informativi inefficaci, incluse le situazioni che implicano carenze significative nel controllo interno.

Inclinazioni/Giustificazioni

- Inefficace comunicazione, attuazione, sostegno o verifica del rispetto di valori e di principi etici da parte della direzione o comunicazione di valori o principi etici inappropriati;
- eccessiva partecipazione o interessamento dei membri della direzione non afferenti al settore finanziario/contabile alla selezione dei principi contabili o nella definizione di stime contabili significative;
- la conoscenza di precedenti violazioni di leggi in tema di mercato dei capitali o di altre leggi o regolamenti oppure di contestazioni contro l'impresa, contro i vertici della direzione o contro i responsabili delle attività di governance in cui viene segnalata l'esistenza di frodi e la violazione di leggi e regolamenti;
- un eccessivo interesse da parte della direzione nel mantenimento o nell'aumento del prezzo delle azioni dell'impresa o dell'andamento della redditività;
- l'abitudine della direzione ad impegnarsi con analisti, creditori e altri terzi al raggiungimento di previsioni aggressive o non realistiche;
- il mancato intervento della direzione per porre tempestivo rimedio alle carenze significative conosciute nel controllo interno;
- l'interesse da parte della direzione all'uso di manovre improprie volte alla minimizzazione degli utili di bilancio per ragioni fiscali;
- un basso livello morale tra i vertici della direzione;
- confusione, da parte del proprietario-amministratore, delle operazioni personali con quelle dell'impresa;
- liti tra i soci di una impresa ad azionariato ristretto;
- ripetuti tentativi della direzione di giustificare contabilizzazioni residuali o inappropriate sulla base della loro scarsa significatività;
- rapporti tesi tra la direzione ed il revisore attuale o il precedente revisore, come indicato dalle seguenti circostanze:
    - frequenti contrasti con l'attuale o il precedente revisore su aspetti connessi alla contabilità, alla revisione ed all'informativa finanziaria;
    - irragionevoli pretese nei riguardi del revisore, come nel caso di scadenze irrealistiche per il completamento della revisione o per l'emissione della relazione di revisione;
    - restrizioni imposte al revisore che in modo inappropriato limitano la possibilità di entrare in contatto con persone o accedere ad informazioni, ovvero la possibilità di comunicare efficacemente con i responsabili delle attività di governance;
    - comportamenti prepotenti della direzione con il revisore, in particolare con tentativi di influenzarne la portata del lavoro o la scelta o il mantenimento del personale assegnato o consultato per l'incarico di revisione.

Fattori di rischio che emergono da errori dovuti ad appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa

I fattori di rischio connessi ad errori originati da appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa sono anch'essi classificati in funzione delle tre condizioni che generalmente sussistono nei casi di frode:

incentivi/pressioni, occasioni e inclinazioni/giustificazioni. Alcuni dei fattori di rischio connessi agli errori che derivano da una falsa informativa finanziaria possono essere presenti anche quando gli errori derivano da appropriazioni illecite. Ad esempio, l'inefficace controllo da parte della direzione e le carenze del controllo interno possono essere presenti sia nel caso di errori dovuti ad una falsa informativa finanziaria che ad un'appropriazione illecita. I seguenti sono esempi di fattori di rischio connessi ad errori che derivano da un'appropriazione illecita di beni ed attività dell'impresa.

Incentivi/Pressioni

Obbligazioni pecuniarie personali possono creare pressioni sulla direzione o sui dipendenti che hanno accesso alla gestione delle disponibilità finanziarie e ad altre attività suscettibili di furto, spingendoli a commettere un'appropriazione illecita.

Una situazione conflittuale tra l'impresa ed i dipendenti che hanno accesso alle disponibilità finanziarie o ad altre attività suscettibili di furto, può motivare gli stessi ad appropriarsi illecitamente di questi beni ed attività. Esempi di situazioni conflittuali potrebbero crearsi a seguito di:

- piani futuri di riduzione del personale dipendente noti o attesi;
- modifiche al sistema retributivo del personale dipendente o ai suoi piani di incentivazione note o attese;
- promozioni, remunerazioni o altri riconoscimenti considerati non in linea con le aspettative.

Occasioni

Talune caratteristiche o circostanze possono aumentare la possibilità di appropriazione illecita dei beni e delle attività. Ad esempio le occasioni di appropriazione illecita aumentano in presenza dei seguenti fattori:

- l'esistenza o la gestione di rilevanti disponibilità liquide;
- la presenza di articoli di magazzino di dimensioni ridotte, di rilevante valore unitario, oppure facilmente rivendibili;
- l'esistenza di beni facilmente convertibili come titoli al portatore, diamanti o computer chip;
- immobilizzazioni materiali che siano di ridotte dimensioni, commerciabili, ovvero per le quali non sia possibile accertare la proprietà.

L'inadeguatezza del controllo interno sui beni e sulle attività può aumentare la possibilità di appropriazione illecita dei medesimi. Ad esempio l'appropriazione illecita di taluni beni ed attività può verificarsi in presenza delle seguenti situazioni:

- inadeguatezza nella separazione delle funzioni o nei controlli indipendenti;
- inadeguata supervisione delle spese dei vertici della direzione, come viaggi ed altri rimborsi a piè di lista;
- inadeguata supervisione da parte della direzione sui dipendenti responsabili dei beni e delle attività, ad esempio, inadeguata supervisione e controllo delle sedi periferiche;
- inadeguata selezione dei dipendenti che hanno accesso a beni ed attività;
- inadeguata tenuta delle registrazioni contabili relative alle attività e beni aziendali;
- inadeguato sistema di autorizzazione ed approvazione delle operazioni (ad esempio, degli acquisti);
- inadeguata tutela fisica di cassa, titoli, magazzino ed immobilizzazioni materiali;
- mancanza di una completa e tempestiva riconciliazione dei beni con le risultanze contabili;
- mancanza di una tempestiva ed appropriata documentazione a supporto di operazioni quali, ad esempio, le note di credito per le merci rese;
- mancato obbligo di godere delle ferie per i dipendenti con funzioni di controllo chiave;
- inadeguata comprensione, da parte della direzione, del sistema informativo, che potrebbe consentire ai dipendenti addetti ai sistemi informativi di perpetrare appropriazioni illecite;

- inadeguati controlli sull'accesso alle scritture generate automaticamente dal sistema, ivi inclusi i controlli e il riesame delle liste degli accessi al sistema.

Inclinazioni/Giustificazioni

- Disinteresse per la necessità di monitorare o di ridurre i rischi connessi alle appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa;
- disinteresse per il controllo interno sulla appropriazione illecita di beni ed attività attuata forzando i controlli esistenti, o non prendendo appropriate azioni per rimediare alle carenze conosciute nel controllo interno;
- comportamento che manifesta una forma di mancato apprezzamento o di insoddisfazione nei confronti dell'impresa o del trattamento da questa riservato ai suoi dipendenti;
- cambiamenti nel comportamento o nello stile di vita che possono segnalare che dei beni e delle attività dell'impresa sono stati oggetto di appropriazione illecita;
- tolleranza di piccoli furti.

Appendice 2

(Rif.: Par. A41)

Esempi di possibili procedure di revisione per fronteggiare rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi

Di seguito vengono presentati esempi di possibili procedure di revisione da adottare per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frode, sia nel caso di falsa informativa finanziaria, sia nel caso di appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa. Sebbene tali procedure coprano un'ampia casistica di situazioni, esse costituiscono solo esempi e quindi possono non risultare le più appropriate o necessarie in tutte le circostanze. Inoltre, l'ordine secondo il quale le procedure vengono riportate, non ha lo scopo di rifletterne la relativa importanza.

Considerazioni a livello di asserzioni

Le risposte specifiche alla valutazione effettuata dal revisore dei rischi di errori significativi dovuti a frode variano in base ai tipi e alle combinazioni dei fattori di rischio di frode, o delle condizioni identificate, ed in base alle classi di operazioni, ai saldi contabili, alla informativa ed alle asserzioni che tali fattori di rischio possono influenzare.

Di seguito sono riportati alcuni particolari esempi di risposte.

- Visitare sedi aziendali o svolgere specifiche verifiche a sorpresa o senza preavviso. Ad esempio assistere all'inventario in sedi dell'impresa per le quali non era stata preannunciata la presenza del revisore, ovvero effettuando controlli di cassa ad una certa data e a sorpresa.
- Richiedere che la conta fisica delle rimanenze avvenga alla fine o ad una data prossima alla fine del periodo amministrativo, al fine di minimizzare il rischio di manipolazione dei saldi nel periodo intercorrente tra la data di completamento della conta e quella di chiusura del periodo amministrativo.
- Modificare l'approccio di revisione nell'anno in corso. Ad esempio, in aggiunta all'invio della conferma scritta, contattare verbalmente i principali clienti e fornitori; trasmettere le richieste di conferme ad uno specifico soggetto all'interno dell'organizzazione o cercare ulteriori e diverse informazioni.
- Eseguire un riesame dettagliato delle scritture di rettifica trimestrali o di fine esercizio dell'impresa ed esaminare con attenzione quelle che appaiono inusuali per la loro natura o per il loro ammontare.
- Per le operazioni significative ed inusuali, con particolare riferimento a quelle effettuate in prossimità o alla fine dell'esercizio, esaminare con attenzione la possibilità che siano poste in essere con parti correlate e la provenienza delle risorse finanziarie utilizzate per tali operazioni.
- Svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità esaminando dati disaggregati. Ad esempio, confrontare le vendite e il costo del venduto per sede aziendale, per ramo di attività o per mese con le previsioni elaborate dal revisore.
- Svolgere colloqui con il personale che si occupa delle aree nelle quali sia stato identificato un rischio di errore significativo dovuto a frode, al fine di acquisire la loro percezione circa i rischi stessi e se, o in che modo, i controlli sono in grado di fronteggiare i rischi.
- Nel caso in cui altri revisori indipendenti siano incaricati della revisione del bilancio di una o più imprese controllate, divisioni o filiali, discutere con loro l'ampiezza del lavoro necessario per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi che derivino dalle operazioni o dalle attività che intercorrono fra tali componenti.
- Se il lavoro di un esperto assume particolare rilievo in relazione a una voce di bilancio per la quale il rischio valutato di errori dovuti a frode è elevato, svolgere ulteriori procedure su alcune o tutte le assunzioni, metodi e risultati dell'esperto, al fine di stabilire che detti risultati non siano irragionevoli, oppure rivolgersi ad un altro esperto a tale scopo.
- Svolgere procedure di revisione per analizzare determinati saldi di apertura di bilanci precedentemente

revisionati, al fine di valutare come si siano risolti a posteriori alcuni aspetti che avevano richiesto stime contabili o altre valutazioni quali, ad esempio, il fondo per i resi su vendite.

- Svolgere procedure sulle riconciliazioni contabili o su altre riconciliazioni predisposte dall'impresa, considerando le riconciliazioni svolte in periodi intermedi.
- Svolgere procedure basate su tecniche computerizzate, come ad esempio l'estrazione di dati con l'obiettivo di esaminare le anomalie in una popolazione.
- Verificare l'integrità delle registrazioni e delle operazioni generate dal sistema computerizzato.
- Cercare ulteriori elementi probativi da fonti esterne all'impresa soggetta a revisione.

Specifiche procedure in risposta a errori derivanti da una falsa informativa finanziaria

Esempi di risposte alla valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi dovuti ad una falsa informativa finanziaria sono riportati di seguito:

Rilevazione dei ricavi

- Con riferimento ai ricavi, svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità utilizzando dati disaggregati, ad esempio confrontando i ricavi per mese, per linee di prodotto o per settori di attività relativi al periodo amministrativo in esame con dati omogenei relativi a periodi amministrativi precedenti. Le procedure di revisione basate su tecniche computerizzate possono risultare utili per identificare operazioni o relazioni inusuali o inattese.
- Ottenere conferma dai clienti di alcune condizioni contrattuali rilevanti, dell'assenza di accordi "a latere", in quanto la contabilizzazione appropriata è spesso influenzata da tali condizioni o accordi e il motivo degli sconti o il periodo cui essi si riferiscono sono spesso scarsamente documentati. Ad esempio, i criteri di accettazione, i termini di consegna e di pagamento, l'assenza di obblighi futuri o continuativi del venditore, il diritto di reso delle merci, le quantità garantite di rivendita, nonché le regole di annullamento e di rimborso sono spesso rilevanti in queste circostanze.
- Svolgere indagini presso il personale dell'impresa addetto alle attività di commercializzazione e di vendita, o all'ufficio legale interno, sulle operazioni di vendita e le spedizioni effettuate in prossimità della fine del periodo amministrativo e sulla loro conoscenza di eventuali condizioni e clausole inusuali connesse a tali operazioni.
- Presenziare fisicamente in una o più sedi alla fine del periodo amministrativo per assistere alla spedizione delle merci e alla loro preventiva preparazione (ovvero i resi in attesa di elaborazione), e svolgere altre appropriate procedure sulla competenza economica delle vendite e delle rimanenze.
- Nei casi in cui le operazioni di vendita sono rilevate, elaborate e registrate elettronicamente, verificare i controlli per determinare se essi assicurano che le vendite contabilizzate siano effettivamente avvenute e siano state correttamente registrate.

Quantità delle rimanenze di magazzino

- Esaminare la contabilità di magazzino per identificare sedi o articoli che richiedono una particolare attenzione durante la rilevazione fisica o successivamente ad essa.
- Assistere, senza preavviso, all'inventario in alcune sedi, ovvero assistere alle conte inventariali in tutte le sedi dell'azienda alla stessa data.
- Effettuare le conte inventariali alla fine o in prossimità della fine del periodo amministrativo per minimizzare il rischio di manipolazioni inappropriate nel periodo intercorrente tra la conta e la fine del periodo amministrativo.
- Svolgere procedure di revisione aggiuntive mentre si assiste all'inventario, quali ad esempio un esame più rigoroso dei contenuti dei cartoni delle merci imballate; del modo in cui le merci sono accatastate (che non vi siano vuoti all'interno) o etichettate e della qualità delle sostanze liquide quali profumi o prodotti chimici (ossia purezza, qualità e concentrazione). A tale scopo può essere utile ricorrere al lavoro di un esperto.
- Confrontare le quantità del periodo amministrativo in esame con quelle di periodi precedenti,

suddividendole in classi o categorie di rimanenze, per sede o altri criteri ovvero confrontando le quantità fisiche rilevate con le registrazioni dell'inventario permanente.

- Utilizzare procedure di revisione basate su tecniche computerizzate per svolgere ulteriori verifiche sulla compilazione delle liste inventariali – ad esempio, ordinandole per cartellini di conta o codici di magazzino, al fine di esaminare la possibilità di omissioni o duplicazioni delle voci.

Stime della direzione

- Ricorrere ad un esperto per ottenere una stima indipendente da confrontare con quella fornita dalla direzione.
- Ampliare le indagini a soggetti che non fanno parte della direzione e del settore contabile per acquisire conferma circa la capacità e le intenzioni della direzione di attuare i piani sui quali si basa l'elaborazione delle stime.

Specifiche procedure in risposta a errori dovuti ad appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa

Circostanze diverse tra di loro richiedono necessariamente risposte differenziate. Normalmente, le risposte di revisione al rischio valutato di errori significativi dovuti a frode connessa ad appropriazioni illecite di beni ed attività saranno focalizzate su taluni saldi contabili o classi di operazioni. Anche se alcune delle procedure indicate nelle due precedenti categorie possono essere applicate in queste circostanze, la portata del lavoro di revisione deve essere connessa alle informazioni specifiche concernenti il rischio identificato di appropriazioni illecite. Esempi di procedure di revisione in risposta alla valutazione da parte del revisore di rischi di errori significativi dovuti ad appropriazioni illecite di beni e attività sono:

- la conta di cassa e dei titoli alla fine del periodo amministrativo o in prossimità della stessa;
- la richiesta ai clienti di una conferma diretta circa i movimenti del conto (comprese le informazioni sulle note di accredito, sui resi su vendite e sulle date nelle quali sono stati effettuati i pagamenti) per il periodo soggetto a revisione;
- l'analisi dei recuperi su crediti stralciati;
- l'analisi delle differenze inventariali per sede o per tipo di prodotto;
- il confronto dei principali indici connessi alle rimanenze con quelli prevalenti nel settore;
- il riesame della documentazione a supporto delle differenze negative nelle registrazioni dell'inventario permanente;
- il confronto tramite computer della lista dei soggetti che percepiscono provvigioni (venditori) con quella dei dipendenti, al fine di individuare le corrispondenze negli indirizzi o nei numeri di telefono;
- il confronto tramite computer delle registrazioni contabili degli stipendi al fine di individuare eventuali doppioni di indirizzi, numeri di identificazione dei dipendenti o codici fiscali degli stessi, o conti correnti;
- esame delle schede del personale al fine di individuare quelle che contengono prove scarse o inesistenti delle prestazioni svolte, per esempio, l'assenza di valutazioni del lavoro svolto;
- l'analisi degli sconti sulle vendite o dei resi per identificare andamenti o tendenze inusuali;
- la conferma di particolari condizioni nei contratti conclusi con terzi;
- l'acquisizione di elementi probativi che i contratti siano stati eseguiti in accordo a quanto previsto nelle loro clausole;
- la verifica della pertinenza di spese consistenti ed insolite;
- la verifica dell'autorizzazione e del valore contabile dei prestiti ai vertici della direzione e a parti correlate;
- la verifica del livello e della pertinenza delle note spese presentate dai vertici della direzione.

Appendice 3

(Rif.: Par. A50)

Esempi di circostanze che indicano la possibile esistenza di frodi

Di seguito sono riportati esempi di circostanze che possono segnalare la possibilità che il bilancio contenga un errore significativo dovuto a frode.

Discrepanze nelle registrazioni contabili, incluse:

- operazioni che non siano registrate in maniera completa e tempestiva ovvero siano registrate in maniera impropria per quanto riguarda il loro ammontare, il periodo contabile, la classificazione o le direttive aziendali;
- operazioni o saldi contabili non documentati o non autorizzati;
- rettifiche dell'ultimo minuto che influenzano significativamente i risultati economico-finanziari;
- evidenze di accesso a sistemi e registrazioni da parte dei dipendenti non conforme ai limiti previsti dalle loro funzioni autorizzate;
- segnalazioni e lamentele indirizzate al revisore in merito a presunte frodi.

Evidenze contraddittorie o mancanti, comprese le seguenti:

- documentazione mancante;
- documentazione che sembra aver subito manipolazioni;
- indisponibilità di documentazione diversa da quella fotocopiata o trasmessa elettronicamente nei casi in cui dovrebbe esistere documentazione originale;
- significative partite in riconciliazione non giustificate;
- inusuali variazioni di bilancio, variazioni dei trend o di importanti indici di bilancio o correlazioni tra dati di bilancio, come ad esempio crediti che crescono più rapidamente dei ricavi;
- risposte incoerenti, vaghe o non plausibili fornite dalla direzione o dai dipendenti alle indagini del revisore o alle procedure di analisi comparativa;
- discrepanze inusuali tra le registrazioni contabili dell'impresa e le conferme ricevute;
- numerose registrazioni di crediti e di rettifiche effettuate nei conti dei crediti;
- differenze non giustificate o non adeguatamente giustificate tra partitari e conti dei crediti, o tra gli estratti conto dei clienti e i partitari dei crediti;
- smarrimento o inesistenza di assegni annullati, in circostanze nelle quali, di norma, gli assegni annullati sono riconsegnati all'impresa con una dichiarazione della banca;
- insussistenze significative di magazzino o di altri beni materiali;
- evidenze elettroniche non disponibili o mancanti, incoerenti con le procedure e le direttive di archiviazione e conservazione delle registrazioni da parte dell'impresa;
- un numero di risposte a richieste di conferme minore o maggiore rispetto a quello previsto;
- incapacità di fornire evidenze delle attività di implementazione e verifica dello sviluppo dei principali sistemi informativi e delle modifiche apportate ai programmi relativamente alle modifiche e ai processi di sviluppo dell'anno in corso.

Relazioni problematiche ed inusuali tra il revisore e la direzione, comprese le seguenti:

- rifiuto di concedere l'accesso alle registrazioni contabili, alle strutture dell'impresa, e di consentire il contatto con determinati dipendenti, clienti, fornitori o con altri soggetti presso i quali si potrebbero

ricercare elementi probativi;

- ingiustificata pressione imposta dalla direzione riguardo la tempistica per la risoluzione di aspetti complessi e controversi;
- reclami da parte della direzione in merito allo svolgimento della revisione o atteggiamenti intimidatori della direzione verso i membri del team di revisione con particolare riferimento alla valutazione critica da parte del revisore degli elementi probativi o nella risoluzione di potenziali posizioni di disaccordo con la direzione;
- ritardi inusuali da parte dell'impresa nel fornire le informazioni richieste;
- riluttanza a facilitare l'accesso del revisore ai principali archivi elettronici per il loro esame a mezzo di procedure di revisione basate su tecniche computerizzate;
- rifiuto di consentire il contatto con il personale che si occupa delle principali operazioni informatiche e di accedere ai relativi servizi, incluso il personale addetto alla sicurezza, alle attività operative e allo sviluppo dei sistemi;
- riluttanza ad integrare o modificare l'informativa di bilancio per renderla più completa e comprensibile;
- riluttanza a fronteggiare tempestivamente le carenze identificate nel controllo interno.

Altro

- riluttanza della direzione a consentire incontri diretti tra il revisore ed i responsabili della attività di governance;
- principi contabili che sembrano differire da quelli abituali del settore;
- frequenti mutamenti nelle stime contabili che non sembrano essere originati da mutamenti nelle circostanze;
- tolleranza nei confronti delle violazioni del codice di comportamento dell'impresa.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 250

LA CONSIDERAZIONE DI LEGGI E REGOLAMENTI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

(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

Effetto di leggi e regolamenti 2

Responsabilità connesse alla conformità a leggi e regolamenti 3-9

Data di entrata in vigore 10

Obiettivi **11**

Definizione **12**

Regole

La considerazione della conformità alle leggi e ai regolamenti da parte del revisore 13-18

Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette 19-22

Comunicazione e segnalazione delle non conformità identificate o sospette ..... 23-29(I)

Documentazione 30

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Responsabilità connesse alla conformità a leggi e regolamenti A1-A8

Definizione A9-A10

La considerazione della conformità alle leggi e ai regolamenti da parte del revisore A11-A16

Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette A17-A25

Comunicazione e segnalazione delle non conformità identificate o sospette A26-A34

Documentazione A35-A36

Appendice (Italia): Principali fonti di riferimento relativamente agli obblighi di segnalazione alle autorità competenti in capo ai revisori

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio" 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 that 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 nel considerare leggi e regolamenti durante lo svolgimento della revisione contabile del bilancio. Il presente principio di revisione non si applica ad altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità (incarichi di assurance) nei quali il revisore verifica la conformità a leggi o regolamenti specifici ed emette una autonoma relazione a riguardo.

Effetto di leggi e regolamenti

2. Le leggi e i regolamenti cui un'impresa è soggetta costituiscono il quadro normativo e regolamentare i cui effetti sul bilancio possono variare considerevolmente. Le disposizioni di alcune leggi o regolamenti hanno un effetto diretto sul bilancio in quanto determinano gli importi e l'informativa riportati nel bilancio di un'impresa. Altre leggi o altri regolamenti devono essere rispettati dalla direzione o contengono disposizioni che disciplinano lo svolgimento dell'attività da parte dell'impresa, ma non hanno un effetto diretto sul suo bilancio. Alcune imprese operano in settori fortemente regolamentati (quali banche e società chimiche). Altre sono soggette unicamente alle numerose leggi e regolamenti che in via generale si riferiscono agli aspetti operativi dell'attività (quali, per esempio, quelle relative alla tutela della salute e della sicurezza sul lavoro e alle pari opportunità di impiego). La non conformità alle leggi e ai regolamenti può portare a sanzioni, controversie legali o altre conseguenze per l'impresa, che possono avere un effetto significativo sul bilancio.

Responsabilità connesse alla conformità a leggi e regolamenti (Rif.: Parr. A1-A8)

3. È responsabilità della direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, di assicurare che la gestione dell'impresa avvenga in conformità alle disposizioni di leggi e regolamenti, incluso il rispetto di quelle disposizioni che determinano gli importi e l'informativa riportati nel bilancio di un'impresa.

Responsabilità del revisore

4. Le regole del presente principio di revisione hanno lo scopo di assistere il revisore nell'identificazione degli errori significativi nel bilancio dovuti alla non conformità a leggi e regolamenti. Tuttavia, il revisore non è responsabile della prevenzione della non conformità, né può essere tenuto ad individuare la non conformità a tutte le leggi e a tutti i regolamenti.

5. Il revisore ha la responsabilità di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.[1] Nell'effettuare la revisione contabile del bilancio, il revisore tiene conto del quadro normativo e regolamentare applicabile. A causa dei limiti intrinseci della revisione contabile, esiste il rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, nonostante la revisione sia stata pianificata nel modo appropriato e svolta in conformità ai principi di revisione.[2] Con riferimento alle leggi e ai regolamenti, gli effetti potenziali dei limiti intrinseci sulla capacità del revisore di individuare errori significativi sono maggiori per le ragioni che seguono:

   - esistono molte leggi e regolamenti, che riguardano principalmente gli aspetti operativi dell'impresa, che normalmente non influiscono sul bilancio e non sono rilevati dai sistemi informativi aziendali rilevanti per l'informativa finanziaria;
   - la non conformità può implicare l'esistenza di comportamenti volti ad occultarla, quali la collusione, la falsificazione, la volontaria mancata registrazione di operazioni, la forzatura dei controlli da parte della direzione o le attestazioni intenzionalmente errate fornite al revisore;
   - stabilire se un atto specifico costituisca una non conformità spetta, in ultima analisi, all'autorità giudiziaria o ad altra autorità competente a pronunciarsi.

[1] 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", paragrafo 5.
[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafi A53-A54.

Solitamente, quanto più la non conformità non è direttamente attinente ai fatti ed alle operazioni rappresentati nel bilancio, tanto meno è probabile che il revisore venga a conoscenza della non conformità ovvero la identifichi.

6. Il presente principio di revisione distingue le responsabilità del revisore in relazione alla conformità a due diverse categorie di leggi e regolamenti, come riportato di seguito: (Rif.: Parr. A6, A12–A13)

   a) le disposizioni di quelle leggi e di quei regolamenti di cui è generalmente riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa significativi nel bilancio, quali ad esempio le leggi e i regolamenti tributari e previdenziali (si veda paragrafo 14) (Rif.: Par. A12);

   b) altre leggi e regolamenti che non hanno un effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa nel bilancio, ma la cui osservanza può essere determinante per gli aspetti operativi dell'attività, per la capacità dell'impresa di continuare la sua attività, ovvero per evitare sanzioni significative (ad esempio, l'osservanza dei termini di una licenza di attività, l'osservanza della regolamentazione in materia di solvibilità o in materia ambientale); la non conformità a tali leggi e regolamenti può quindi avere un effetto significativo sul bilancio (si veda paragrafo 15) (Rif.: Par. A13).

7. Nel presente principio di revisione vengono specificate regole diverse per ognuna delle suddette categorie di leggi e regolamenti. Per la categoria di cui al paragrafo 6 a), la responsabilità del revisore è di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti la conformità alle disposizioni di quelle leggi e di quei regolamenti. Per la categoria di cui al paragrafo 6 b), la responsabilità del revisore è limitata a porre in essere specifiche procedure di revisione volte ad agevolare l'identificazione delle non conformità a quelle leggi e a quei regolamenti che possono avere un effetto significativo sul bilancio.

8. Il presente principio di revisione richiede che il revisore vigili sulla possibilità che altre procedure di revisione applicate per la formazione del giudizio sul bilancio possano portare alla sua attenzione casi di non conformità. Considerata la quantità di leggi e regolamenti che riguardano l'impresa, è importante in questo contesto che il revisore mantenga un atteggiamento di scetticismo professionale per tutta la durata della revisione, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200.[3]

9. Il revisore può avere ulteriori responsabilità previste da leggi, regolamenti o principi etici applicabili riguardanti la non conformità dell'impresa a leggi e regolamenti, che possono differire o andare oltre a quanto previsto dal presente principio, quali: (Rif.: Par. A8)

   a) agire in risposta alle non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, inclusi gli obblighi relativi a specifiche comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance, valutare l'appropriatezza delle loro risposte alle non conformità e stabilire se sia necessario intraprendere ulteriori azioni;

   b) comunicare ad altri revisori le non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette (ad esempio, nella revisione di un bilancio di gruppo);

   c) obblighi di documentazione riguardanti le non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette.

   L'adempimento delle ulteriori responsabilità può fornire informazioni aggiuntive rilevanti per il lavoro del revisore in conformità al presente principio e ad altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) (ad esempio, sull'integrità della direzione o, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance).

Data di entrata in vigore

10. 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.

[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 15.

Obiettivi

11. Gli obiettivi del revisore sono:

    a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati circa la conformità alle disposizioni di quelle leggi e di quei regolamenti di cui è generalmente riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa significativi nel bilancio;

    b) svolgere specifiche procedure di revisione volte ad agevolare l'identificazione di casi di non conformità ad altre leggi e regolamenti che possono avere un effetto significativo sul bilancio;

    c) adottare misure appropriate nei casi di non conformità identificate o sospette ~~non conformità~~ a leggi e regolamenti identificati nel corso della revisione contabile.

Definizione

12. Ai fini del presente principio di revisione, il termine seguente ha il significato sotto riportato:

    Non conformità – Atti di tipo omissivo o commissivo, intenzionali o involontari, compiuti dall'impresa, o dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione o da altri soggetti che lavorano per l'impresa o sotto la sua direzione, contrari alle leggi o ai regolamenti vigenti. La non conformità non include comportamenti personali non corretti non connessi alle attività dell'impresa. (Rif.: Parr. A9–A10)

Regole

La considerazione della conformità alle leggi e ai regolamenti da parte del revisore

13. Nell'ambito della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315,[4] il revisore deve acquisire una comprensione generale:

    a) del quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa e al settore di attività in cui opera;

    b) delle modalità con cui l'impresa rispetta tale quadro. (Rif.: Par. A11)

14. Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati circa la conformità alle disposizioni di quelle leggi e di quei regolamenti di cui è generalmente riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa significativi nel bilancio. (Rif.: Par. A12)

15. Il revisore deve svolgere le seguenti procedure di revisione volte ad agevolare l'identificazione dei casi di non conformità alle altre leggi e regolamenti che possono avere un effetto significativo sul bilancio: (Rif.: Parr. A13-A14)

    a) richiesta di informazioni alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, in merito al fatto che l'impresa sia conforme a tali leggi e regolamenti;

    b) esame dell'eventuale corrispondenza intercorsa con le autorità preposte alla concessione delle autorizzazioni o alla vigilanza.

16. Nel corso della revisione, il revisore deve prestare attenzione alla possibilità che altre procedure di revisione applicate possano far emergere casi di non conformità o di sospette non conformità a leggi e regolamenti. (Rif.: Par. A15)

17. Il revisore deve richiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance di fornire attestazioni scritte che tutti i casi conosciuti di non conformità o di sospette non conformità a leggi e regolamenti, i cui effetti dovrebbero essere tenuti in considerazione nella redazione del bilancio, siano stati portati a conoscenza del revisore stesso. (Rif.: Par. A16)

[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", paragrafo 11.

18. In assenza di casi di non conformità, identificate o sospette, il revisore non è tenuto a svolgere procedure di revisione, diverse rispetto a quelle stabilite nei paragrafi 13-17, sulla conformità da parte dell'impresa a leggi e regolamenti.

Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette

19. Se il revisore viene a conoscenza di informazioni su un caso di non conformità, o di sospetta non conformità a leggi e regolamenti, egli deve acquisire: (Rif.: Par. A17-A18)

    a) una comprensione della natura dell'atto e delle circostanze in cui il caso si è verificato;

    b) ulteriori informazioni per valutare il possibile effetto sul bilancio. (Rif.: Par. A19)

20. Se il revisore sospetta che possa sussistere una non conformità, egli deve discutere la questione, ove non vietato da leggi o regolamenti, con la direzione ad un livello appropriato e con i responsabili delle attività di governance, ove appropriato. Se la direzione o, se appropriato, i responsabili delle attività di governance non forniscono informazioni sufficienti a comprovare che l'impresa sia conforme alle leggi e ai regolamenti e se, secondo il giudizio del revisore, l'effetto della sospetta non conformità può essere significativo sul bilancio, egli deve considerare la necessità di acquisire un parere legale. (Rif.: Parr. A20 A22)

21. Quando non è possibile acquisire informazioni sufficienti in merito alla sospetta non conformità, il revisore deve valutare il relativo effetto, ai fini dell'espressione del proprio giudizio, derivante dalla mancanza di elementi probativi sufficienti e appropriati.

22. Il revisore deve valutare le implicazioni della non conformità identificata o sospetta sugli altri aspetti della revisione contabile, incluse la valutazione del rischio da parte del revisore stesso e l'attendibilità delle attestazioni scritte, e adottare misure appropriate. (Rif.: Parr. A23-A25)

Comunicazione e segnalazione delle non conformità identificate o sospette

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance in merito alle non conformità identificate o sospette

23. Ad eccezione dei casi in cui tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella direzione dell'impresa, e quindi siano a conoscenza degli aspetti che riguardano le non conformità identificate o sospette già comunicate dal revisore,[5] quest'ultimo deve comunicare, ove non vietato da leggi o regolamenti, con i responsabili delle attività di governance in merito agli aspetti che riguardano le non conformità a leggi e regolamenti di cui sia venuto a conoscenza nel corso della revisione, a meno che non si tratti di aspetti chiaramente irrilevanti.

24. Se, a giudizio del revisore, la non conformità di cui al paragrafo 23 è ritenuta intenzionale e significativa, egli deve comunicare appena possibile con i responsabili delle attività di governance in merito alla questione.

23-24 (I). Ai sensi dall'art. 7 del Regolamento (UE) 537/14, se il revisore incaricato della revisione legale dei conti di un EIP e, in virtù di quanto previsto dall'art. 19-*ter* del D.Lgs. 39/10, di un ESRI "sospetta o ha validi motivi per sospettare che possano verificarsi o si siano verificate irregolarità, frodi incluse, relative al bilancio dell'ente sottoposto a revisione, ne informa l'ente sottoposto a revisione invitandolo a svolgere accertamenti sulla questione, nonché ad adottare le misure appropriate per porre rimedio alle suddette irregolarità ed evitare che le stesse si ripresentino in futuro".

25. Se il revisore sospetta che la direzione o i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella non conformità, deve comunicare la questione a coloro che nell'ambito dell'impresa occupano il livello gerarchico immediatamente superiore, sempre che tale livello esista, ad esempio il comitato per il controllo interno e la revisione contabile o altro organo di controllo.[5-bis] Qualora un livello gerarchico superiore non esista o il revisore ritenga che la comunicazione non possa aver luogo o sia incerta la persona a cui rivolgerla, egli deve considerare la necessità di acquisire un parere legale.

---

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo 13.

[5-bis] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo A1 (I).

Potenziali implicazioni delle non conformità identificate o sospette per la relazione di revisione (Rif.: Parr. A26-A27)

26. Se il revisore giunge alla conclusione che la non conformità identificata o sospetta abbia un effetto significativo sul bilancio e che non sia stata adeguatamente rappresentata nel bilancio, egli deve, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, esprimere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo sul bilancio.[6]

27. Se al revisore viene preclusa dalla direzione o dai responsabili delle attività di governance la possibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per valutare se sussista, ovvero è probabile che sussista, una non conformità che possa essere significativa ai fini del bilancio, il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio in ragione delle limitazioni allo svolgimento di procedure di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.[7]

28. Se il revisore non è in grado di stabilire se una non conformità sussista, a causa delle limitazioni imposte dalle circostanze, piuttosto che dalla direzione o dai responsabili delle attività di governance, egli deve valutarne l'effetto nell'espressione del proprio giudizio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

Segnalazione delle non conformità identificate o sospette all'autorità competente

29. Se il revisore ha identificato, o sospetta, una non conformità a leggi e regolamenti, egli deve stabilire se leggi, regolamenti o principi etici applicabili (Rif.: Parr. A28-A34)

    a) richiedono al revisore di segnalare tale non conformità all'autorità competente;

    b) attribuiscono al revisore la responsabilità di considerare se la segnalazione della stessa all'autorità competente possa essere appropriata alle circostanze.

29 (I). Ai sensi dall'art. 7 del Regolamento (UE) 537/14, nel caso in cui l'EIP o l'ESRI non svolga accertamenti sulla questione di cui al paragrafo 23-24 (I), il revisore legale "informa le autorità designate dagli Stati membri quali responsabili di esaminare tali irregolarità". Nel considerare gli obblighi di comunicazione alle autorità competenti, il revisore legale degli EIP o degli ESRI tiene anche conto di quanto previsto dall'art. 12 del Regolamento (UE) 537/14. Si rinvia, inoltre, all'Appendice (Italia) che riporta le principali disposizioni contenute nella normativa comunitaria e nazionale che fanno riferimento agli obblighi di segnalazione in capo ai revisori.

Documentazione

30 Il revisore deve includere nella documentazione della revisione[8] le non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette nonché: (Rif.: Parr. A35-A36)

    a) le procedure di revisione svolte, i giudizi professionali significativi formulati e le conclusioni raggiunte in merito;

    b) le discussioni degli aspetti significativi riguardo alle non conformità con la direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti, incluse le modalità con cui la direzione e, ove applicabile, i responsabili delle attività di governance, hanno risposto a detti aspetti.

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Responsabilità connesse alla conformità a leggi e regolamenti (Rif.: Parr. 3-9)

A1. È responsabilità della direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, di assicurare che la gestione dell'impresa avvenga in conformità alle leggi e ai regolamenti. Le leggi e i

[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente", paragrafi 7-8.
[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, paragrafi 7 e 9.
[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 "La documentazione della revisione contabile", paragrafi 8-11 e paragrafo A6.

regolamenti possono influire sul bilancio di un'impresa in diversi modi: per esempio, più direttamente, essi possono influire su specifiche informative richieste all'impresa nel bilancio o possono stabilire il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Essi possono anche stabilire alcuni diritti e obblighi giuridici dell'impresa, alcuni dei quali saranno riflessi nel bilancio. Inoltre, le leggi e i regolamenti possono prevedere sanzioni nei casi di non conformità.

A2. Di seguito sono riportati esempi di tipologie di direttive e procedure che un'impresa può mettere in atto per agevolare la prevenzione e l'individuazione delle non conformità a leggi e regolamenti:

- monitoraggio degli obblighi previsti dalla legge e accertamento che le procedure operative siano configurate in maniera tale da rispettare tali obblighi;
- istituzione e gestione di appropriati sistemi di controllo interno;
- redazione, divulgazione e applicazione di un codice di comportamento;
- accertamento che il personale dipendente sia adeguatamente preparato e comprenda il codice di comportamento;
- monitoraggio del rispetto del codice di comportamento e adozione di appropriate misure disciplinari nei confronti del personale dipendente che non si conformi ad esso;
- utilizzo di consulenti legali per l'assistenza nel monitoraggio degli obblighi di legge;
- mantenimento di una raccolta di leggi e regolamenti rilevanti ai quali l'impresa è tenuta a conformarsi in funzione del settore di attività in cui opera e adozione di un registro dei reclami.

  Nel caso di imprese di grandi dimensioni, le suddette direttive e procedure possono essere integrate assegnando appropriate responsabilità a:

- una funzione di revisione interna;
- un comitato per il controllo interno e la revisione contabile;
- una funzione per la verifica della conformità.

Responsabilità del revisore

A3. La non conformità dell'impresa a leggi e regolamenti può causare un errore significativo nel bilancio. L'individuazione di non conformità, a prescindere dal livello di significatività, può influenzare altri aspetti della revisione inclusa, ad esempio, la considerazione da parte del revisore dell'integrità della direzione, dei responsabili delle attività di governance o del personale dipendente.

A4. Stabilire se un atto costituisca una non conformità alle leggi e ai regolamenti spetta all'autorità giudiziaria o ad altra autorità competente a pronunciarsi; tale determinazione solitamente esula dalla competenza professionale del revisore. Ciò nondimeno, la formazione professionale e l'esperienza del revisore, nonché la comprensione dell'impresa e del settore in cui essa opera, possono fornire una base per riconoscere che alcuni atti, di cui il revisore sia venuto a conoscenza, possono costituire non conformità alle leggi e ai regolamenti.

A5. In conformità a determinati obblighi di legge, il revisore può essere specificamente tenuto, nell'ambito della revisione contabile del bilancio, a riferire se l'impresa rispetta alcune disposizioni di leggi o regolamenti. In tali circostanze i principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 700[9] o n. 800[10] trattano delle modalità con cui il revisore considera tali responsabilità nella relazione di revisione. Inoltre, qualora esistano specifici obblighi legali di reportistica può rendersi necessario includere nel piano di revisione appropriate verifiche sulla conformità a tali disposizioni di leggi e regolamenti.

Categorie di leggi e regolamenti (Rif.: Par. 6)

A6. La natura e le circostanze dell'impresa possono influire sul fatto se le leggi e i regolamenti applicabili rientrino nelle categorie illustrate al paragrafo 6 a) o al paragrafo 6 b). Tra gli esempi di leggi e

[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", paragrafo 43.

[10] 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 11.

regolamenti che possono essere inclusi nelle categorie descritte nel paragrafo 6, rientrano quelli che riguardano:

- frode, corruzione e concussione;
- riciclaggio, finanziamento del terrorismo e appropriazione indebita;
- abusi di informazioni privilegiate e manipolazione del mercato;
- prodotti e servizi bancari e finanziari;
- protezione dei dati personali;
- passività fiscali e previdenziali e relativi pagamenti;
- protezione ambientale;
- tutela della salute e sicurezza pubblica.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche [10-bis]

A7. *(omissis).*

Ulteriori responsabilità stabilite da leggi, regolamenti o principi etici applicabili (Rif.: Par. 9)

A8. Leggi, regolamenti o principi etici applicabili possono richiedere al revisore di svolgere ulteriori procedure e intraprendere ulteriori azioni. Per esempio, il *Code of Ethics for Professional Accountants* dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA) richiede al revisore di adottare misure in risposta alle non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette e di stabilire se si rendano necessarie ulteriori azioni. Tali misure possono includere la comunicazione delle non conformità a leggi e regolamenti identificate o sospette ad altri revisori all'interno del gruppo, incluso il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo, i revisori delle componenti o altri revisori che svolgano la revisione contabile del bilancio delle componenti per finalità diverse dalla revisione contabile del bilancio del gruppo[11] [11-bis].

Definizione (Rif.: Par. 12)

A9. Atti che costituiscono non conformità a leggi e regolamenti includono operazioni poste in essere dall'impresa, o in nome della stessa, o per suo conto, dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione o da altri soggetti che lavorano per l'impresa o sotto la sua direzione.

A10. La non conformità include anche comportamenti personali non corretti connessi alle attività dell'impresa, ad esempio, in circostanze in cui un membro della direzione con poteri e responsabilità strategiche ha accettato, a titolo personale, una tangente da un fornitore dell'impresa e in cambio gli garantisce l'affidamento dell'incarico per la fornitura di servizi all'impresa o contratti con la stessa.

La considerazione della conformità alle leggi e ai regolamenti da parte del revisore

Acquisire una comprensione del quadro normativo e regolamentare (Rif.: Par. 13)

A11. Per acquisire una comprensione generale del quadro normativo e regolamentare e delle modalità con cui l'impresa rispetta tale quadro, il revisore può ad esempio:

- avvalersi della comprensione acquisita relativamente al settore dell'impresa, al quadro regolamentare e agli altri fattori esterni;
- aggiornare la conoscenza di quelle leggi e di quei regolamenti che hanno un effetto diretto sugli importi e sull'informativa riportati nel bilancio;

[10-bis] 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".

[11] Si vedano le sezioni 225.21-225.22 del Codice IESBA (Edizione 2016).

[11-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.

- richiedere informazioni alla direzione in merito ad altre leggi o regolamenti che possano avere un effetto determinante sull'attività dell'impresa;
- richiedere informazioni alla direzione sulle direttive e sulle procedure dell'impresa aventi ad oggetto la conformità alle leggi e ai regolamenti;
- richiedere informazioni alla direzione sulle direttive e sulle procedure adottate ai fini dell'identificazione, valutazione e contabilizzazione delle contestazioni ricevute.

Leggi e regolamenti di cui è generalmente riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione di importi e informativa significativi nel bilancio (Rif.: Parr. 6, 14)

A12. Alcune leggi e regolamenti sono consolidati, conosciuti all'impresa e nel settore in cui opera, e sono rilevanti per il bilancio dell'impresa (come descritto al paragrafo 6 a). Tra tali leggi e regolamenti possono figurare quelli che riguardano, per esempio:

- la forma e il contenuto del bilancio;
- gli aspetti relativi all'informativa finanziaria specifica del settore;
- la contabilizzazione di operazioni connesse ad appalti pubblici; ovvero
- l'accantonamento o la rilevazione degli oneri per imposte sul reddito ovvero degli oneri previdenziali.

Alcune disposizioni di tali leggi e regolamenti possono essere direttamente pertinenti a specifiche asserzioni del bilancio (per esempio, la completezza degli accantonamenti per imposte), mentre altre possono avere un effetto diretto sul bilancio nel suo complesso (per esempio, i prospetti obbligatori che costituiscono il bilancio). Lo scopo della regola di cui al paragrafo 14 è che il revisore acquisisca elementi probativi sufficienti e appropriati riguardanti la determinazione degli importi e dell'informativa nel bilancio in conformità alle disposizioni applicabili di tali leggi e regolamenti.

La non conformità ad altre disposizioni di tali leggi e regolamenti e ad altre leggi e regolamenti può causare sanzioni, controversie legali o altri tipi di conseguenze per l'impresa, a fronte delle quali può essere necessario accantonare gli oneri relativi in bilancio, ma che non si considerano avere un effetto diretto su di esso, come illustrato nel paragrafo 6 a).

Procedure per identificare i casi di non conformità ad altre leggi e regolamenti (Rif.: Parr. 6, 15)

A13. Altre leggi e regolamenti possono richiedere una particolare attenzione da parte del revisore poiché hanno un effetto determinante sulla gestione dell'impresa (come illustrato al paragrafo 6 b). La non conformità a leggi e regolamenti che hanno un effetto determinante sulla gestione dell'impresa può comportare l'interruzione dell'attività imprenditoriale, o mettere in dubbio la possibilità di continuare ad operare come un'entità in funzionamento[12]. Ad esempio, la non conformità agli obblighi che derivano da una licenza o da qualunque altra autorizzazione ad operare potrebbe avere un impatto simile (per esempio per una banca la non conformità ai requisiti di adeguatezza patrimoniale o di politiche di investimento). Ci sono anche molte leggi e regolamenti che riguardano principalmente gli aspetti operativi dell'impresa che normalmente non influiscono sul bilancio e non sono rilevati dai sistemi informativi aziendali rilevanti per l'informativa finanziaria.

A14. Poiché le conseguenze delle altre leggi e regolamenti sulla redazione dell'informativa finanziaria possono variare in base all'attività dell'impresa, le procedure di revisione di cui al paragrafo 15 sono finalizzate a richiamare l'attenzione del revisore sui casi di non conformità a leggi e regolamenti che possono avere un effetto significativo sul bilancio.

Casi di non conformità di cui il revisore venga a conoscenza mediante altre procedure di revisione (Rif.: Par.16)

A15. Le procedure di revisione messe in atto per formarsi un giudizio sul bilancio possono portare all'attenzione del revisore casi di non conformità, o di sospette non conformità, a leggi e regolamenti. Tali procedure di revisione possono includere ad esempio:

[12] Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 "Continuità aziendale".

- lettura di verbali;
- richiesta di informazioni alla direzione dell'impresa e ai consulenti legali interni o esterni su controversie, contestazioni e accertamenti;
- svolgimento di verifiche di dettaglio su classi di operazioni, saldi contabili o informativa.

Attestazioni scritte (Rif.: Par. 17)

A16. Poiché l'effetto di leggi e regolamenti sul bilancio può variare considerevolmente, le attestazioni scritte forniscono elementi probativi necessari sulla conoscenza da parte della direzione di non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, che possono avere un effetto significativo sul bilancio. Tuttavia, le attestazioni scritte non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti ed appropriati e, pertanto, non influiscono sulla natura e sull'estensione di altri elementi probativi che il revisore è tenuto ad acquisire.[13]

Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette

Indizi di non conformità a leggi e regolamenti (Rif.: Par. 19)

A17. Il revisore può venire a conoscenza in altro modo di informazioni riguardanti un caso di non conformità a leggi e regolamenti, oltre che dallo svolgimento delle procedure di cui ai paragrafi 13-17, (ad esempio quando il revisore sia avvertito della non conformità da un *whistle-blower*).

A18. Gli aspetti descritti di seguito possono rappresentare un indizio di non conformità a leggi e regolamenti:

- indagini da parte di organismi di vigilanza e di enti di controllo pubblici o pagamento di sanzioni o penali;
- pagamenti per servizi non specificati o prestiti a consulenti, parti correlate, personale dipendente o dipendenti degli organismi pubblici;
- provvigioni sulle vendite o commissioni di agenzia che appaiano eccessive rispetto a quelle normalmente corrisposte dall'impresa o nell'ambito del settore di attività o rispetto ai servizi effettivamente ricevuti;
- acquisti a prezzi significativamente al di sopra o al di sotto del prezzo di mercato;
- pagamenti inusuali in contanti, acquisti regolati con assegni pagabili al portatore o rimesse su conti correnti cifrati;
- operazioni inusuali con società aventi sede in paradisi fiscali;
- pagamenti per beni o servizi presso paesi diversi da quelli di provenienza dei beni o dei servizi;
- pagamenti non supportati da apposita documentazione di controllo valutario;
- esistenza di un sistema informativo che non fornisca, volutamente o incidentalmente, una documentazione idonea per la revisione contabile o elementi probativi sufficienti;
- operazioni non autorizzate o erroneamente registrate;
- notizie negative divulgate dagli organi di stampa.

Aspetti rilevanti ai fini della valutazione del revisore (Rif.: Par. 19 b)

A19. Gli aspetti rilevanti ai fini della valutazione del revisore del possibile effetto sul bilancio includono:

- le potenziali conseguenze economiche, patrimoniali e finanziarie della non conformità identificata o sospetta a leggi e regolamenti sul bilancio incluse, per esempio, la comminazione di sanzioni, penali, risarcimenti di danni, la minaccia di espropriazione di beni, la sospensione dell'attività, e le controversie legali;
- l'eventualità che le potenziali conseguenze economiche, patrimoniali e finanziarie richiedano un'informativa in bilancio;

[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580 "Attestazioni scritte", paragrafo 4.

- l'eventualità che le potenziali conseguenze economiche, patrimoniali e finanziarie siano talmente gravi da mettere in dubbio la corretta rappresentazione del bilancio, o tali da renderlo fuorviante.

Procedure di revisione e comunicazione con la direzione e con i responsabili delle attività di governance in merito alle non conformità identificate o sospette (Rif.: Par. 20)

A20. Il revisore è tenuto a discutere le non conformità sospette con la direzione a un livello appropriato e con i responsabili delle attività di governance, ove appropriato, poiché questi possono essere in grado di fornire ulteriori elementi probativi. Per esempio, il revisore può appurare che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance abbiano tutti la medesima comprensione dei fatti e delle circostanze attinenti alle operazioni o agli eventi che hanno portato alla sospetta non conformità a leggi e regolamenti.

A21. Tuttavia, in alcuni ordinamenti giuridici, leggi o regolamenti possono limitare la comunicazione di determinati aspetti tra revisore, direzione 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, 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 opportuno acquisire un parere legale.

A22. Se la direzione o, se appropriato, i responsabili delle attività di governance non forniscono informazioni sufficienti al revisore sull'effettiva osservanza di leggi e regolamenti da parte dell'impresa, egli può considerare appropriato confrontarsi con i consulenti legali interni o esterni dell'impresa in merito all'applicazione delle leggi e dei regolamenti nelle circostanze, inclusa la possibilità di frode, e i possibili effetti sul bilancio. Se non si è considerato appropriato confrontarsi con i consulenti legali dell'impresa o se il revisore non è soddisfatto del parere da questi espresso, egli può considerare appropriato consultare in via confidenziale altre persone all'interno del soggetto incaricato della revisione, dei soggetti appartenenti alla rete, di un organismo professionale o il proprio consulente legale per appurare se si tratti di una violazione di una legge o di un regolamento, inclusa la possibilità di frode, quali siano le possibili conseguenze legali e quali siano le eventuali ulteriori azioni che egli può intraprendere.

Valutazione delle implicazioni della non conformità identificata o sospetta (Rif.: Par. 22)

A23. Come stabilito dal paragrafo 22, il revisore valuta le implicazioni della non conformità identificata o sospetta sugli altri aspetti della revisione, incluse la sua valutazione del rischio e l'attendibilità delle attestazioni scritte. Le implicazioni delle specifiche non conformità identificate o sospette dipenderanno dalla correlazione tra l'aver commesso l'atto ed il suo eventuale occultamento alle specifiche attività di controllo, rispetto al livello di responsabilità della direzione o dei soggetti coinvolti che lavorano per l'impresa o sotto la sua direzione, con particolare riferimento al coinvolgimento delle posizioni gerarchicamente più elevate all'interno dell'impresa. Come evidenziato al paragrafo 9, il rispetto da parte del revisore di leggi, regolamenti o principi etici applicabili può fornire ulteriori informazioni che sono rilevanti per le sue responsabilità in conformità al paragrafo 22.

A24. Esempi di circostanze che possono indurre il revisore a valutare le implicazioni delle non conformità, identificate o sospette, sull'attendibilità delle attestazioni scritte della direzione e, ove applicabile, dei responsabili delle attività di governance includono quanto segue:

- il revisore nutre sospetti, o ha evidenze sul coinvolgimento o sul previsto coinvolgimento della direzione e, ove applicabile, dei responsabili delle attività di governance, in una non conformità identificata o sospetta;
- il revisore è consapevole che la direzione e, ove applicabile, i responsabili delle attività di governance sono a conoscenza di tale non conformità e, contrariamente alle disposizioni di leggi o regolamenti, non hanno segnalato né autorizzato la segnalazione dell'aspetto all'autorità competente in un periodo di tempo ragionevole.

A25. In determinate circostanze, il revisore può valutare di recedere dall'incarico, ove consentito da leggi o regolamenti,[13-bis] per esempio, nel caso in cui la direzione o i responsabili delle attività di governance non pongano in essere le misure correttive che il revisore considera appropriate nelle circostanze, oppure nel caso in cui la non conformità, identificata o sospetta, sollevi dubbi sull'integrità della direzione o dei responsabili delle attività di governance, anche quando la non conformità non sia significativa per il bilancio. Il revisore può ritenere opportuno acquisire un parere legale per stabilire se sia appropriato recedere dall'incarico. Stabilire che sia appropriato recedere dall'incarico non esime il revisore dall'adempiere ad altre responsabilità relative alle non conformità, identificate o sospette, che possono essere previste da leggi, regolamenti o principi etici applicabili. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220[14] indica che alcuni principi etici applicabili possono prevedere che il revisore precedente, su richiesta del revisore entrante, fornisca a quest'ultimo le informazioni relative alla non conformità a leggi e regolamenti.[14-*bis*]

Comunicazione e segnalazione delle non conformità identificate o sospette

Potenziali implicazioni delle non conformità identificate o sospette per la relazione di revisione (Rif.: Parr. 26-28)

A26. Le non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, sono comunicate nella relazione di revisione quando il revisore esprime a tale riguardo un giudizio con modifica in conformità ai paragrafi 26-28. In alcune altre circostanze, il revisore può comunicare le non conformità identificate o sospette nella relazione di revisione, per esempio:

- quando il revisore ha altri obblighi di reportistica, in aggiunta a quelli prevista dai principi di revisione internazionali (ISA Italia), come indicato al paragrafo 43 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700;
- quando il revisore stabilisce che le non conformità identificate o sospette costituiscano un aspetto chiave della revisione e le comunica in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701,[15] tranne qualora si applichi il paragrafo 14 di detto principio; ovvero
- in circostanze eccezionali quando la direzione o i responsabili delle attività di governance non abbiano adottato i provvedimenti correttivi che il revisore ritiene appropriati alle circostanze e non sia possibile recedere dall'incarico (si veda il paragrafo A25), il revisore può valutare di descrivere la non conformità identificata o sospetta in un paragrafo relativo ad altri aspetti in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706. [16]

A27. Leggi o regolamenti possono proibire la comunicazione pubblica da parte della direzione, dei responsabili delle attività di governance o del revisore di uno specifico aspetto. Per esempio, leggi o regolamenti possono specificamente vietare una comunicazione, o altra azione, che possa pregiudicare un'indagine da parte dell'autorità competente su un atto illecito, commesso o presunto, incluso il divieto di informare l'impresa. Quando il revisore intende comunicare non conformità identificate o sospette nella relazione di revisione nelle circostanze descritte al paragrafo A26 o in altri casi, tali leggi o regolamenti possono avere implicazioni sulla capacità del revisore di descrivere l'aspetto nella relazione di revisione, o in alcune circostanze di emettere la relazione di revisione. In questi casi, il revisore può valutare di acquisire un parere legale per stabilire la linea di condotta appropriata.

[13-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs.39/10, l'art. 13 del medesimo Decreto e l'apposito regolamento attuativo (D.M. n. 261 del 28 dicembre 2012) disciplinano le circostanze di interruzione anticipata dell'incarico, vale a dire le circostanze di revoca, dimissioni dall'incarico e risoluzione del contratto.

[14] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio".

[14-*bis*] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs.39/10, in virtù di quanto previsto dall'art. 9-bis, co.5, del medesimo Decreto, il revisore precedente consente al revisore l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'impresa sottoposta a revisione e l'ultima revisione di tale ente. A tale proposito si vedano anche le norme ed i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano.

[15] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente".

[16] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706 "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente".

Segnalazione delle non conformità identificate o sospette all'autorità competente (Rif.: Par. 29)

A28. Segnalare le non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, all'autorità competente può essere richiesto o appropriato alle circostanze in quanto:

a) leggi, regolamenti, o principi etici applicabili richiedono al revisore di effettuare la segnalazione (si veda il paragrafo A29);

b) il revisore ha stabilito che effettuare la segnalazione sia una misura appropriata per rispondere alle non conformità identificate o sospette in linea con i principi etici applicabili (si veda il paragrafo A30); ovvero

c) leggi, regolamenti o principi etici applicabili attribuiscono al revisore il diritto di farlo (si veda il paragrafo A31).

A29. In alcuni ordinamenti giuridici, il revisore può essere tenuto in base a leggi, regolamenti o principi etici applicabili, a segnalare le non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette all'autorità competente. Per esempio, in alcuni ordinamenti giuridici, disposizioni normative impongono al revisore di un istituto finanziario di segnalare alle autorità di vigilanza una non conformità a leggi o regolamenti, identificata o sospetta. Inoltre, possono emergere errori derivanti dalle non conformità a leggi e regolamenti e, in alcuni ordinamenti giuridici, il revisore può essere tenuto a segnalare gli errori all'autorità competente nei casi in cui la direzione o i responsabili delle attività di governance non abbiano adottato dei provvedimenti correttivi.

A30. In altri casi, i principi etici applicabili possono richiedere al revisore di stabilire se segnalare le non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, all'autorità competente, sia una misura appropriata alle circostanze. Per esempio, il Codice IESBA richiede al revisore di adottare misure per rispondere alle non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette e stabilire se sia necessario intraprendere ulteriori azioni, che potrebbero includere la segnalazione all'autorità competente.[17] Il Codice IESBA spiega che tale segnalazione non sarebbe considerata una violazione dell'obbligo di riservatezza previsto dal Codice stesso.[18] *11-bis*

A31. Anche quando leggi, regolamenti o principi etici applicabili non includono disposizioni che trattano la segnalazione di non conformità identificate o sospette, gli stessi possono comunque attribuire al revisore il diritto di segnalare le non conformità identificate o sospette all'autorità competente. Per esempio, nell'effettuare la revisione contabile del bilancio di istituti finanziari, il revisore può avere il diritto, in base a leggi o regolamenti, di discutere con l'autorità di vigilanza aspetti quali le non conformità identificate o sospette a leggi o regolamenti.

A32. In altre circostanze, la segnalazione di non conformità a leggi o regolamenti, identificate o sospette, all'autorità competente può essere proibita dall'obbligo di riservatezza del revisore previsto da leggi, regolamenti o principi etici applicabili.

A33. La determinazione prevista dal paragrafo 29 può comportare valutazioni complesse e giudizi professionali. Di conseguenza il revisore può valutare di consultarsi internamente (ad esempio, nell'ambito del soggetto incaricato della revisione o dei soggetti appartenenti alla rete) oppure in via confidenziale con una autorità preposta alla vigilanza del revisore o un organismo professionale (tranne qualora ciò sia vietato da leggi o regolamenti o violi l'obbligo di riservatezza). Il revisore può inoltre valutare di acquisire un parere legale per comprendere le opzioni a sua disposizione e le implicazioni professionali o legali derivanti da una specifica linea di condotta.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[10-*bis*]

A34. *(omissis).*

Documentazione (Rif.: Par. 30)

A35. La documentazione del revisore sui risultati delle attività svolte sulle non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, può includere ad esempio:

[17] Si veda, per esempio, Sezione 225.29 e Sezioni 225.33-225.36 del Codice IESBA (Edizione 2016).
[18] Si veda, per esempio, Sezione 140.7 a) e Sezione 225.35 del Codice IESBA (Edizione 2016).

- copie di registrazioni contabili o documenti;
- verbali delle discussioni avute con la direzione, con i responsabili delle attività di governance o con soggetti esterni all'impresa.

A36. Leggi, regolamenti o principi etici applicabili possono inoltre stabilire ulteriori obblighi sulla documentazione con riferimento alle non conformità identificate o sospette a leggi e regolamenti.[19]

[19] Si veda, per esempio, la Sezione 225.37 del Codice IESBA (Edizione 2016).

Appendice (Italia)

(Rif.: Par. 29(I)

Principali fonti di riferimento relativamente agli obblighi di segnalazione alle autorità competenti in capo ai revisori

Nella tabella che segue vengono riportate le principali disposizioni contenute nella normativa comunitaria e nazionale che fanno riferimento agli obblighi di segnalazione alle autorità competenti in capo ai revisori.

NORMATIVA COMUNITARIA
Art. 7 Reg. 537/2014
"Senza pregiudizio dell'articolo 12 del presente regolamento", se un revisore legale di un EIP *"**sospetta o ha validi motivi per sospettare** che possano verificarsi o si siano verificate **irregolarità, frodi incluse, relative al bilancio dell'ente** sottoposto a revisione, **ne informa l'ente** sottoposto a revisione **invitandolo a svolgere accertamenti** sulla questione, nonché ad adottare le misure appropriate per **porre rimedio** alle suddette irregolarità ed evitare che le stesse si ripresentino in futuro".*
Nel caso in cui l'EIP non svolga accertamenti sulla questione, il revisore legale *"**informa le autorità** designate dagli Stati membri quali responsabili di esaminare tali irregolarità"*
Art. 12, par. 1, Reg. UE 537/2014
Il revisore legale di un EIP *"ha l'obbligo di **segnalare tempestivamente alle autorità competenti preposte alla vigilanza di tale ente [...] qualsiasi informazione** riguardante detto ente di cui sia venuto a conoscenza nell'esecuzione della revisione legale dei conti e **che possa comportare:*** *a) una **violazione significativa delle disposizioni** legislative, regolamentari o amministrative **che stabiliscono**, laddove appropriato, le **condizioni per l'autorizzazione o disciplinano** in modo specifico **l'esercizio delle attività** di tale ente di interesse pubblico;* *b) una **minaccia o un dubbio significativo per la continuità aziendale** dell'ente di interesse pubblico;* *c) il **rifiuto dell'emissione** di un giudizio di revisione riguardante il bilancio o l'emissione di un **giudizio negativo o di un giudizio con rilievi**".*
NORMATIVA NAZIONALE - TUIF
Art. 155, co. 2, TUIF
Per le società con azioni quotate, come definite all'art. 119 del TUIF, i revisori *"**informano senza indugio la Consob e l'organo di controllo dei fatti ritenuti censurabili** rilevati nello svolgimento dell'attività di revisione legale".*
Comunicazione Consob n. 93002422 del 31 marzo 1993
*"Può definirsi **fatto censurabile un fatto irregolare o illecito compiuto derivante da deviazioni dalla norma giuridica o dalla norma statutaria** che abbia un **effetto rilevante ai fini del bilancio**".*
Art. 8, co. 4, TUIF
Il revisore legale di SIM, di società di gestione del risparmio, delle Sicav o delle Sicaf *"**comunicano senza indugio alla Banca d'Italia e alla CONSOB** gli atti o i fatti, rilevati nello svolgimento dell'incarico, che possano costituire una **grave violazione delle norme disciplinanti l'attività delle società sottoposte a revisione** ovvero che possano **pregiudicare la continuità dell'impresa o comportare un giudizio negativo, un giudizio** con rilievi o una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sui bilanci o sui prospetti periodici degli OICR da persone o organi della società".*
NORMATIVA NAZIONALE - TUB
Art. 52, co. 2 TUB
Il revisore legale di una banca *"**comunica senza indugio alla Banca d'Italia** gli atti o i fatti, rilevati nello svolgimento dell'incarico, che possano costituire **una grave violazione delle norme disciplinanti l'attività bancaria** ovvero che possano **pregiudicare la continuità dell'impresa o comportare un giudizio negativo**, un giudizio con rilievi o una dichiarazione di **impossibilità di esprimere un giudizio** sul bilancio".*

NORMATIVA NAZIONALE - COD. ASS. PRIV.
Art. 190, co. 4 e 4-bis Cod. Ass. Priv. I revisori legali di compagnie di assicurazione *"**comunicano senza indugio all'IVASS** gli atti o i fatti, rilevati nello svolgimento dell'incarico, che possano costituire una **grave violazione delle norme disciplinanti l'attività delle società sottoposte a revisione** ovvero che possano **pregiudicare la continuità dell'impresa o comportare un giudizio negativo**, **un giudizio con rilievi o una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio** sul bilancio, o che possano determinare l'inosservanza del Requisito Patrimoniale di Solvibilità o l'inosservanza del Requisito Patrimoniale Minimo".*

NORMATIVA NAZIONALE - D.LGS 231/2007
Art. 35.D. Lgs. 231/2007 I revisori legali, in quanto soggetti obbligati ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs. 231/2007, *"prima di compiere l'operazione, **inviano senza ritardo alla UIF**, una **segnalazione di operazione sospetta** quando sanno, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che **siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo o che comunque i fondi, indipendentemente dalla loro entità, provengano da attività criminosa**".*

PRINCIPIO DI REVISIONE (SA Italia) 250B

LE VERIFICHE DELLA REGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITÀ SOCIALE

(In vigore per le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale svolte dal 1° gennaio 2015)

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione (SA Italia) 1-8

Data di entrata in vigore 9

Obiettivo **10**

Definizioni **11**

Regole

Pianificazione delle verifiche periodiche 12

Decorrenza delle verifiche periodiche 13

Contenuto delle verifiche periodiche 14

Risultati delle verifiche periodiche 15-16

Documentazione delle verifiche periodiche 17-18

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Pianificazione delle verifiche periodiche A1

Decorrenza delle verifiche periodiche A2-A3

Contenuto delle verifiche periodiche A4

Documentazione delle verifiche periodiche A5

Il principio di revisione (SA Italia) n. 250B "Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale" 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)".

Il principio di revisione (SA Italia) n. 250B è stato predisposto al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano non previste dagli ISA Clarified. Tale principio non è stato predisposto né emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione (SA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta delle responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alle verifiche nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e fa parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) indicati nel paragrafo 2(I) del principio internazionale (ISA Italia) n. 200 "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)".

2. Nell'ordinamento italiano, al soggetto incaricato della revisione legale ai sensi del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 (di seguito anche, rispettivamente, "revisore", e "Decreto") è richiesto, dall'art. 14, comma 1, lettera b) del Decreto, di verificare nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

3. La regolare tenuta della contabilità sociale comporta il rispetto delle disposizioni normative in materia civilistica e fiscale con riferimento a modalità e tempi di rilevazione delle scritture contabili, di redazione, vidimazione e conservazione dei libri contabili e dei libri sociali obbligatori, nonché di rilevazione dell'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali.

4. La corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili implica che l'accadimento del fatto di gestione sia rilevato nelle scritture contabili in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile[1].

   Il revisore verifica la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili attraverso lo svolgimento delle procedure di revisione finalizzate all'espressione del giudizio sul bilancio descritte nei principi di revisione internazionali (ISA Italia) che disciplinano la revisione contabile del bilancio.

5. Nell'ordinamento italiano, il Codice Civile stabilisce la responsabilità degli amministratori, o di altro organo che svolge analoghe funzioni, a seconda del modello di amministrazione e controllo adottato, per la corretta redazione del bilancio e dell'informativa finanziaria e per l'adeguatezza del sistema organizzativo, amministrativo e contabile.

6. Ne deriva che è responsabilità degli amministratori, o di altro organo che svolge analoghe funzioni, a seconda del modello di amministrazione e controllo adottato, la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

7. Il revisore ha la responsabilità di verificare la corretta rilevazione dei fatti di gestione attraverso lo svolgimento dell'attività di revisione contabile del bilancio e la regolare tenuta della contabilità sociale attraverso lo svolgimento delle procedure previste nel presente principio.

8. La verifica della regolare tenuta della contabilità sociale comporta lo svolgimento di procedure specifiche consentendo al revisore di acquisire informazioni utili ai fini della revisione contabile del bilancio.

Data di entrata in vigore

9. Il presente principio di revisione entra in vigore per le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale svolte dal 1° gennaio 2015.

[1] Relativamente al quadro normativo sull'informazione finanziaria, il legislatore italiano ha previsto che le società adottino, a seconda delle circostanze, uno dei due seguenti quadri di regole di redazione del bilancio:
• le norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione. Tali norme sono interpretate e integrate dai principi contabili italiani;
• i principi contabili internazionali ("IFRS") adottati dall'Unione Europea e, ove applicabili, i provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 "Esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1606/2002 in materia di principi contabili internazionali".

Obiettivo

10. L'obiettivo del revisore è quello di svolgere le verifiche sulla regolare tenuta della contabilità sociale indicate nel presente principio di revisione al fine di ottemperare a quanto previsto dall'art.14, comma 1, lett. *b*), del Decreto.

Definizioni

11. Ai fini del presente principio di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

    a) Contabilità sociale - L'insieme delle rilevazioni sistematiche di una impresa che permettono di realizzare gli obiettivi:

        i. di una corretta rappresentazione di tutti gli eventi di gestione nelle scritture contabili (ad esempio vendite, acquisti, incassi da clienti, pagamenti a fornitori, ecc.), e

        ii. della predisposizione del bilancio e di eventuali altre situazioni contabili intermedie, incluse le necessarie scritture connesse alla predisposizione di tali situazioni contabili.

    b) Primo incarico di revisione contabile – un incarico in cui:

        i. il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile; ovvero

        ii. il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore

    c) Verifica periodica – Ciascuna verifica svolta nel corso dell'esercizio ai fini della verifica della regolare tenuta della contabilità sociale.

    d) Risultati della verifica periodica – Gli elementi informativi acquisiti dal revisore in esito alle specifiche procedure svolte nel corso di ciascuna verifica periodica, nonché, se riscontrate:

        – carenze nelle procedure adottate dall'impresa per la regolare tenuta della contabilità sociale;

        – non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento.

    I risultati della verifica periodica possono inoltre includere errori nelle scritture contabili laddove riscontrati all'esito delle specifiche procedure svolte.

Regole

Pianificazione delle verifiche periodiche (Rif.: Par. A1)

12. Il revisore deve pianificare la frequenza delle verifiche periodiche in funzione della dimensione e complessità dell'impresa.

Decorrenza delle verifiche periodiche (Rif.: Parr. A2 – A3)

13. In caso di primo incarico di revisione**,** il revisore deve svolgere la prima verifica periodica con riferimento ad un periodo che ha inizio dalla data di conferimento dell'incarico.

Contenuto delle verifiche periodiche (Rif.: Par. A4)

14. Nello svolgimento di ciascuna verifica periodica il revisore deve:

    a) acquisire informazioni ovvero aggiornare le informazioni già acquisite in merito alle procedure adottate dall'impresa al fine di:

        - individuare i libri obbligatori da tenere ed introdurre nuovi libri obbligatori richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale e da eventuali leggi speciali, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;

- assicurare la tempestiva e regolare vidimazione e bollatura dei libri obbligatori, ove applicabile;
- assicurare l'osservanza degli adempimenti fiscali e previdenziali, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;

b) verificare, su base campionaria, l'esistenza dei libri obbligatori di cui alla lettera a) precedente, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;

c) verificare, su base campionaria, la regolare tenuta ed il tempestivo aggiornamento dei libri di cui alla lettera a) precedente, rilevanti per le finalità di una regolare tenuta della contabilità;

d) verificare, su base campionaria, l'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali richiesti dalla normativa di riferimento, attraverso l'esame della documentazione pertinente e delle relative registrazioni;

e) verificare la sistemazione da parte della direzione di carenze nelle procedure adottate dall'impresa per la regolare tenuta della contabilità sociale e non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento, se riscontrati in esito allo svolgimento della verifica periodica precedente;

f) verificare la sistemazione da parte della direzione di errori nelle scritture contabili laddove riscontrati in esito allo svolgimento della verifica periodica precedente.

Risultati delle verifiche periodiche

15. Il revisore deve valutare i risultati di ciascuna verifica periodica considerando i possibili effetti degli elementi informativi acquisiti sullo svolgimento dell'attività di revisione contabile finalizzata all'espressione del giudizio sul bilancio.

    A tal fine il revisore considera:

    – i possibili effetti di carenze nelle procedure adottate dall'impresa ai fini della regolare tenuta della contabilità sociale ovvero di non conformità nell'esecuzione da parte dell'impresa degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento, riscontrati nello svolgimento delle procedure di ciascuna verifica periodica;

    – i possibili effetti di errori nelle scritture contabili riscontrati nello svolgimento delle procedure di ciascuna verifica periodica.

16. Il revisore deve altresì valutare i risultati di ciascuna verifica periodica ai fini delle eventuali comunicazioni ai responsabili delle attività di governance in conformità a quanto previsto dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) nn. 260 e 265.

Documentazione delle verifiche periodiche

17. Il revisore deve documentare[2]: (Rif.: Par.A5)

    a) la frequenza pianificata delle verifiche periodiche;

    b) le procedure svolte in ciascuna verifica periodica;

    c) i risultati di ciascuna verifica periodica, nonché le considerazioni e le valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, sia con riferimento ai possibili effetti sull'attività di revisione contabile del bilancio, sia ai fini delle comunicazioni ai responsabili delle attività di governance.

18. La documentazione inerente le verifiche periodiche deve essere distintamente individuabile rispetto a quella relativa all'attività di revisione contabile del bilancio.

***

[2] Le regole per le modalità e la tempistica della predisposizione della documentazione dell'attività di revisione contabile del bilancio definite dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 "La documentazione della revisione contabile" sono applicabili anche ai fini del presente principio di revisione (ISA Italia). Il processo di raccolta della documentazione relativa alle verifiche periodiche nella versione definitiva avviene in modo tempestivo dopo la data della relazione di revisione e segue le medesime regole indicate nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafi 14, 15 e 16.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Pianificazione delle verifiche periodiche (Rif.: Par. 12)

A1. Il revisore ha la responsabilità della pianificazione della frequenza delle verifiche periodiche, in funzione della dimensione e della complessità dell'impresa. Esempi di fattori che possono essere considerati dal revisore al fine della definizione della frequenza delle verifiche periodiche sono:

- il settore di attività dell'impresa e la natura delle operazioni svolte;
- la complessità organizzativa dell'impresa;
- la numerosità e/o la frammentazione delle operazioni svolte;
- il riscontro, in precedenti verifiche periodiche, di carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale, di non conformità nell'esecuzione di adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento ovvero di eventuali errori nelle scritture contabili.

Decorrenza delle verifiche periodiche (Rif.: Par. 13)

A2. La data di conferimento dell'incarico in cui ha inizio il periodo della prima verifica periodica corrisponde normalmente alla data dell'assemblea di cui all'art. 13, comma 1, del Decreto.

A3. L'ultima verifica periodica nell'ambito di un incarico di revisione conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 è svolta fino ad un data prossima a quella dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo all'ultimo esercizio dell'incarico.

Contenuto delle verifiche periodiche (Rif.: Par. 14)

A4. Ai fini dello svolgimento delle procedure indicate nel paragrafo 14, il revisore può:

- svolgere indagini presso la direzione ovvero presso le persone, in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno sia all'esterno dell'impresa;
- effettuare procedure di analisi comparativa sulle situazioni contabili periodiche eventualmente predisposte dall'impresa nel corso dell'esercizio;
- effettuare ispezioni mediante l'esame di registrazioni o documenti, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato;
- nei casi di primo incarico di revisione, esaminare la documentazione relativa all'ultima verifica periodica predisposta dal revisore precedente.

Documentazione delle verifiche periodiche (Rif.: Par. 17-18)

A.5 Il revisore può documentare le procedure svolte in ciascuna verifica periodica utilizzando diversi strumenti, quali:

- programmi di lavoro;
- note di commento sulle questioni emerse;
- riepiloghi degli aspetti significativi;
- checklist.

Inoltre, il revisore può considerare utile preparare e allegare nella documentazione di ciascuna verifica periodica, un memorandum contenente la descrizione (ovvero il rinvio ad altra documentazione che fornisca le medesime informazioni):

- dei risultati della verifica periodica, vale a dire gli elementi informativi acquisiti in esito alle procedure svolte nel corso della verifica periodica;
- della sistemazione delle carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale, delle non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento ovvero di eventuali errori nelle scritture contabili, riscontrati nello svolgimento della precedente verifica periodica;

– delle considerazioni e delle valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, sia con riferimento ai possibili effetti sull'attività di revisione contabile del bilancio, sia ai fini delle eventuali comunicazioni ai responsabili delle attività di governance.

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 ISQC Italia 1 e di altri principi

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 il 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. 265[1] 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 specifica;

   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

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

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.

[1-bis] Fattispecie non riscontrabile nel nostro ordinamento giuridico e pertanto non applicabile.

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;
    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;

(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 redazione[3] 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 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

[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.

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 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.

[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.

[5-bis] Si veda il paragrafo 17(l).

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;
- 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

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

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]
- 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;

[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile".
[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 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;
- 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 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

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

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:

- 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)

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

[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".
[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 9.
[14] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 10.

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. 706[18] 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]

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. 300[21] 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

[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(l) e A63.
[20] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafo 40.
[21] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio", paragrafo A13.

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 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.

---

[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).

[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).

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.

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:

- 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 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;

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

- 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;

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

- 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.

Appendice 126-bis

(Rif.: Par.3)

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. 1[27] (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	PARAGRAFI
Principio internazionale sul controllo della qualità n.1 (ISQC Italia 1)	30 a)
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio"	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"	15, 20 e 23-25
Principio di revisione (SA Italia) n. 250B "Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale"	16
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265 "Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione"	9
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile"	12-13
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505 "Conferme esterne"	9
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510 "Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura"	7
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 "Revisione delle stime contabili e della relativa informativa"	38
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550 "Parti correlate"	27
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560 "Eventi successivi"	7 b), c), 10 a), 13 b), 14 a) e 17
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 "Continuità aziendale"	25
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 "La revisione del bilancio del gruppo – considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)"	49
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610 "Utilizzo del lavoro dei revisori interni"	20 e 31
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio"	45
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente"	17
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente"	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"	12
Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710 "Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo"	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"	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"	15

[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".

Appendice 2

(Rif.: Parr. 16 a), A19-A20)

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 sembrino 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.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 265

COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITÀ DI GOVERNANCE ED ALLA DIREZIONE

(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

Data di entrata in vigore 4

Obiettivo **5**

Definizioni **6**

Regole **7-11**

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Stabilire se sono state identificate carenze nel controllo interno A1-A4

Carenze significative nel controllo interno A5-A11

Comunicazione delle carenze nel controllo interno A12-A30

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265 "Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione" 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 di comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione le carenze nel controllo interno[1] che ha identificato nel corso della revisione contabile del bilancio. Il presente principio di revisione non impone ulteriori responsabilità al revisore relativamente all'acquisizione di una comprensione del controllo interno, e alla definizione e allo svolgimento di procedure di conformità oltre a quanto richiesto dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 315 e n. 330.[2] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260[3] stabilisce ulteriori regole e fornisce linee guida in merito alla responsabilità del revisore di comunicare con i responsabili delle attività di governance relativamente alla revisione contabile.

2. Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi il revisore è tenuto ad acquisire una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile.[4] Nell'effettuare tali valutazioni dei rischi, il revisore prende in considerazione il controllo interno al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno. Il revisore può identificare delle carenze nel controllo interno non solo nel corso della valutazione dei rischi ma anche in qualunque altra fase della revisione contabile. Il presente principio di revisione specifica quali delle carenze identificate il revisore sia tenuto a comunicare ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione.

3. Nel presente principio di revisione, nulla impedisce al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione altri aspetti del controllo interno che egli abbia identificato nel corso della revisione contabile.

Data di entrata in vigore

4. 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.

Obiettivo

5. L'obiettivo del revisore è di comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione le carenze nel controllo interno che ha identificato nel corso della revisione contabile e che, secondo il suo giudizio professionale, sono sufficientemente importanti da meritare di essere portate alla loro attenzione.

Definizioni

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

   a) Carenza nel controllo interno – Una carenza esiste quando

      i) un controllo è configurato, messo in atto ovvero opera in modo tale da non consentire la prevenzione, o l'individuazione e la correzione, in modo tempestivo, di errori nel bilancio; ovvero

      ii) non esiste un controllo necessario per prevenire, ovvero per individuare e correggere, in modo tempestivo, errori nel bilancio.

---

[1] 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", paragrafi 4 e 12.

[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".

[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance".

[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 12. I paragrafi A68-A72 forniscono linee guida sui controlli rilevanti ai fini della revisione contabile.

b) Carenza significativa nel controllo interno – Una carenza, o una combinazione di carenze nel controllo interno che, secondo il giudizio professionale del revisore, siano sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance. (Rif.: Par. A5)

Regole

7. Il revisore deve stabilire, sulla base del lavoro di revisione svolto, se ha identificato una o più carenze nel controllo interno. (Rif.: Parr. A1-A4)

8. Nel caso in cui il revisore abbia identificato una o più carenze nel controllo interno, egli deve stabilire, sulla base del lavoro di revisione svolto, se esse, singolarmente o in combinazione, costituiscano carenze significative. (Rif.: Parr. A5-A11)

9. Il revisore deve comunicare tempestivamente per iscritto ai responsabili delle attività di governance le carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione.[4-bis] (Rif.: Parr. A12-A18, A27)

10. Inoltre, il revisore deve comunicare tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, quanto segue: (Rif.: Parr. A19, A27)

    a) per iscritto, le carenze significative nel controllo interno che il revisore ha comunicato o intende comunicare ai responsabili delle attività di governance, a meno che, nelle circostanze, risulti inappropriato comunicarle direttamente alla direzione; (Rif.: Parr. A14, A20-A21)

    b) altre carenze nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile che non siano state già comunicate alla direzione da altri soggetti e che, secondo il giudizio professionale del revisore, siano sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione della direzione stessa. (Rif.: Parr. A22-A26)

11. Nella comunicazione scritta relativa alle carenze significative nel controllo interno, il revisore deve includere:

    a) una descrizione delle carenze ed una spiegazione dei loro potenziali effetti; (Rif.: Par. A28)

    b) sufficienti informazioni per permettere ai responsabili delle attività di governance e alla direzione di comprendere il contesto della comunicazione. In particolare, il revisore deve chiarire che: (Rif.: Parr. A29-A30)

        i) lo scopo della revisione contabile era quello di esprimere un giudizio sul bilancio;

        ii) la revisione contabile ha tenuto in considerazione il controllo interno pertinente alla redazione del bilancio, al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno;

        iii) gli aspetti riportati sono limitati a quelle carenze che il revisore ha identificato nel corso della revisione contabile e che ritiene sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Stabilire se sono state identificate carenze nel controllo interno (Rif.: Par. 7)

A1. Nello stabilire se sono state identificate una o più carenze nel controllo interno, il revisore può discutere

[4-bis] Nei casi di revisione legale dei conti degli enti di interesse pubblico ai sensi del D.Lgs. 39/10, le carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione, oltre a quanto previsto nel paragrafo 9, sono anche oggetto di presentazione, su base annuale, al comitato per il controllo interno e la revisione contabile nella relazione emessa ai sensi art. 11 del Regolamento (UE) 537/14.

con la direzione ad un livello appropriato in merito ai fatti e alle circostanze rilevanti risultanti dal lavoro svolto. Tale discussione offre al revisore l'opportunità di avvertire tempestivamente la direzione circa l'esistenza di carenze di cui la direzione può non essere stata precedentemente a conoscenza. Il livello della direzione con cui è appropriato discutere dei risultati è quello che ha competenza nell'area del controllo interno interessata e ha il potere di adottare azioni correttive relativamente a carenze identificate nel controllo interno. In alcune circostanze, quando ad esempio i risultati del lavoro sembrano mettere in discussione l'integrità o la competenza della direzione, può non essere appropriato che il revisore ne discuta direttamente con la direzione (si veda Par. A20).

A2. Nel discutere con la direzione i fatti e le circostanze risultanti dal lavoro svolto, il revisore può ottenere altre informazioni pertinenti per ulteriori considerazioni, quali, ad esempio:

- la comprensione da parte della direzione riguardo le cause reali o presunte di tali carenze;
- le eccezioni derivanti dalle carenze che la direzione può aver rilevato, ad esempio, gli errori che i relativi controlli IT non hanno prevenuto;
- un'indicazione preliminare della risposta della direzione ai risultati del lavoro svolto.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A3. È probabile che i concetti alla base delle attività di controllo nelle imprese di dimensioni minori siano simili a quelli delle imprese di dimensioni maggiori; tuttavia, il grado di formalizzazione di tali attività potrebbe variare. Inoltre, per le imprese di dimensioni minori, alcuni tipi di attività di controllo possono non essere necessari alla luce dei controlli eseguiti dalla direzione. Ad esempio, il fatto che sia esclusivo potere della direzione concedere dilazioni di pagamento ai clienti ed approvare acquisti significativi può fornire un controllo efficace su importanti saldi contabili ed operazioni, riducendo o eliminando la necessità di attività di controllo più dettagliate.

A4. Inoltre, le imprese di dimensioni minori hanno solitamente meno dipendenti e ciò può limitare la misura in cui la separazione di funzioni è attuabile. Tuttavia, in una piccola impresa amministrata dal suo proprietario, il proprietario-amministratore può essere in grado di esercitare una supervisione più efficace rispetto ad un'impresa di dimensioni maggiori. È necessario che tale maggior livello di supervisione della direzione sia bilanciato per contrastare la maggiore possibilità di forzatura dei controlli da parte della direzione.

Carenze significative nel controllo interno (Rif.: Parr. 6 b), 8)

A5. La significatività di una carenza o di una combinazione di carenze nel controllo interno dipende non solo dal fatto che si sia realmente verificato un errore, ma anche dalla probabilità che un errore possa verificarsi e dalla sua potenziale entità. Pertanto, carenze significative possono esistere anche se il revisore non ha identificato errori nel corso della revisione contabile.

A6. Gli aspetti che il revisore può considerare nello stabilire se una carenza o una combinazione di carenze nel controllo interno costituisce una carenza significativa includono ad esempio:

- la probabilità che le carenze portino in futuro ad errori significativi nel bilancio;
- la possibilità della relativa attività o passività di essere oggetto di perdita o frode;
- la soggettività e la complessità della determinazione di importi stimati, quali le stime contabili del fair value;
- gli importi di bilancio esposti a tali carenze;
- il volume di movimenti che si è registrato o che potrebbe essere registrato nel saldo contabile o nella classe di operazioni esposti alla carenza o alle carenze;
- l'importanza dei controlli ai fini del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, ad esempio:
    - controlli generali di monitoraggio (quali la supervisione da parte della direzione);
    - controlli ai fini della prevenzione ed individuazione di frodi;
    - controlli sulla scelta ed applicazione di principi contabili significativi;

  - controlli su operazioni significative con parti correlate;
  - controlli su operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale;
  - controlli sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria di fine esercizio (quali i controlli sulle scritture contabili non ricorrenti);
- la causa e la frequenza delle eccezioni individuate a seguito delle carenze nei controlli;
- l'interazione della carenza con altre carenze nel controllo interno.

A7. Gli indicatori di carenze significative nel controllo interno includono, per esempio:

- l'evidenza di aspetti inefficaci dell'ambiente di controllo, quali:
  - indizi che le operazioni significative in cui la direzione ha un interesse finanziario non sono esaminate in modo appropriato dai responsabili delle attività di governance;
  - l'identificazione di frodi, siano esse significative o meno, poste in essere dalla direzione, che il controllo interno dell'impresa non è stato in grado di prevenire;
  - la mancata attuazione, da parte della direzione, di azioni correttive appropriate relative a carenze significative comunicate in precedenza;
- l'assenza di un processo di valutazione dei rischi nell'impresa laddove normalmente ci si aspetterebbe che tale processo fosse presente;
- l'evidenza dell'inefficacia del processo di valutazione dei rischi dell'impresa, quale la mancata identificazione, da parte della direzione, di un rischio di errore significativo che, secondo il revisore, tale processo avrebbe dovuto invece identificare;
- l'evidenza dell'inefficacia della risposta ai rischi significativi identificati (per esempio, l'assenza di controlli su tali rischi);
- errori individuati dalle procedure di revisione che il controllo interno dell'impresa non ha prevenuto, o individuato e corretto;
- la nuova redazione del bilancio già approvato per riflettere la correzione di un errore significativo dovuto a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- l'evidenza dell'incapacità della direzione di supervisionare la redazione del bilancio.

A8. I controlli possono essere configurati per operare singolarmente o in combinazione con altri con lo scopo di prevenire, o individuare e correggere efficacemente gli errori.[5] Ad esempio, i controlli sui crediti possono consistere in controlli sia automatici sia manuali, configurati per operare congiuntamente allo scopo di prevenire, o individuare e correggere, errori nel saldo contabile. Una carenza nel controllo interno potrebbe di per sé non essere sufficientemente importante da costituire una carenza significativa. Tuttavia, una combinazione di carenze relative allo stesso saldo contabile o informativa, asserzione o componente del controllo interno può aumentare i rischi di errore in misura tale da generare una carenza significativa.

A9. Le leggi o i regolamenti di alcuni ordinamenti giuridici possono stabilire un obbligo per il revisore (in particolare nel caso delle revisioni contabili di società quotate) di comunicare ai responsabili delle attività di governance o ad altre parti rilevanti (ad esempio, le autorità di vigilanza) una o più tipologie specifiche di carenze nel controllo interno identificate dal revisore nel corso della revisione contabile. Se leggi o regolamenti stabiliscono per tali tipologie di carenze terminologie e definizioni specifiche e richiedono al revisore di utilizzare tali terminologie e definizioni ai fini della comunicazione, quest'ultimo li utilizza nelle proprie comunicazioni in conformità alle disposizioni di legge o regolamentari.

A10. Qualora l'ordinamento giuridico stabilisca terminologie specifiche per le tipologie di carenze nel controllo interno da comunicare, senza però averne definito il significato, può essere necessario che il

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo A74.

revisore eserciti il proprio giudizio professionale per stabilire gli aspetti da comunicare in base alla disposizione di legge o regolamentare. A tal fine, il revisore può ritenere appropriato considerare le regole e le linee guida del presente principio di revisione. Ad esempio, se lo scopo della disposizione di legge o regolamentare è di portare all'attenzione dei responsabili delle attività di governance alcuni aspetti del controllo interno di cui gli stessi dovrebbero essere a conoscenza, può essere appropriato considerare tali aspetti come equivalenti in linea generale alle carenze significative che il presente principio di revisione richiede di comunicare ai responsabili delle attività di governance.

A11. Le regole del presente principio di revisione continuano ad essere applicabili indipendentemente dal fatto che leggi o regolamenti possano richiedere al revisore di utilizzare terminologie o definizioni specifiche.

Comunicazione delle carenze nel controllo interno

Comunicazione delle carenze significative nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 9)

A12. La comunicazione per iscritto delle carenze significative ai responsabili delle attività di governance sottolinea l'importanza di tali aspetti ed aiuta i suddetti responsabili ad adempiere alle loro responsabilità di supervisione. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 stabilisce gli aspetti specifici da considerare in relazione alle comunicazioni ai responsabili delle attività di governance nei casi in cui siano tutti coinvolti nella gestione dell'impresa.[6]

A13. Nello stabilire quando emettere la comunicazione scritta, il revisore può tenere in considerazione se la ricezione di tale comunicazione sia un fattore importante per permettere ai responsabili delle attività di governance di assolvere le proprie responsabilità di supervisione. Inoltre, nel caso di società quotate, in alcuni ordinamenti giuridici, i responsabili delle attività di governance possono aver bisogno di ricevere una comunicazione scritta del revisore prima della data di redazione del bilancio, al fine di assolvere alle proprie specifiche responsabilità in relazione al controllo interno ai fini di legge o per altre finalità. Per le altre imprese, il revisore può emettere tale comunicazione scritta in data successiva. Tuttavia, in quest'ultimo caso, dal momento che la comunicazione scritta del revisore sulle carenze significative è parte integrante della documentazione della revisione nella versione definitiva, essa è soggetta alla regola per il revisore di completare tempestivamente la raccolta di tale documentazione.[7] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 stabilisce che un appropriato limite di tempo entro il quale completare la raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva è normalmente non superiore a 60 giorni dalla data della relazione di revisione.[8]

A14. Indipendentemente dalla tempistica della comunicazione scritta delle carenze significative, il revisore può comunicarle verbalmente in primo luogo alla direzione e, se appropriato, ai responsabili delle attività di governance al fine di aiutarli nel porre in essere azioni correttive tempestive per ridurre al minimo i rischi di errori significativi. Tuttavia, ciò non esime il revisore dalla responsabilità di comunicare per iscritto le carenze significative, come richiesto dal presente principio di revisione.

A15. Il livello di dettaglio delle comunicazioni sulle carenze significative è oggetto di giudizio professionale da parte del revisore nelle specifiche circostanze. Nel definire il livello di dettaglio appropriato per tali comunicazioni, il revisore può considerare, ad esempio, i seguenti fattori:

- la natura dell'impresa. Ad esempio, la comunicazione richiesta per un ente di interesse pubblico può essere diversa da quella richiesta per le altre imprese;
- la dimensione e la complessità dell'impresa. Ad esempio, la comunicazione richiesta per un'impresa complessa può essere diversa da quella richiesta per un'impresa che svolge attività semplici;
- la natura delle carenze significative identificate dal revisore;
- la composizione della governance dell'impresa. Ad esempio, può essere necessario un maggiore livello di dettaglio quando, tra i responsabili delle attività di governance, figurano soggetti che non

[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 13.
[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, "La documentazione della revisione contabile", paragrafo 14.
[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafo A21.

hanno una esperienza significativa nel settore in cui opera l'impresa o nelle aree interessate;

- le disposizioni di legge o regolamentari relative alla comunicazione di particolari tipologie di carenze nel controllo interno.

A16. La direzione ed i responsabili delle attività di governance possono essere già a conoscenza delle carenze significative identificate dal revisore nel corso della revisione contabile e possono aver deciso di non porvi rimedio per ragioni di costo o per altre considerazioni. La responsabilità di valutare i costi ed i benefici derivanti dall'attuazione di azioni correttive spetta alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance. Pertanto, la regola di cui al paragrafo 9 si applica indipendentemente dal fatto che la direzione e i responsabili delle attività di governance possano considerare rilevanti il costo o altri fattori nella decisione se porre rimedio o meno a tali carenze.

A17. Il fatto che il revisore abbia comunicato una carenza significativa ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione in revisioni precedenti non elimina la necessità che il revisore ripeta la comunicazione qualora non sia stata ancora intrapresa alcuna azione correttiva. Se una carenza significativa comunicata in precedenza permane, la comunicazione relativa all'esercizio in esame può riprodurre la descrizione fornita nella comunicazione precedente, o fare semplicemente riferimento alla comunicazione precedente. Il revisore può chiedere alla direzione o, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance il motivo per cui non è stato ancora posto rimedio alla carenza significativa. In assenza di una valida spiegazione, la mancata attuazione di una misura correttiva può rappresentare di per sé una carenza significativa.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A18. Nel caso della revisione contabile di imprese di dimensioni minori, la comunicazione del revisore ai responsabili delle attività di governance può essere meno strutturata di quella prevista per imprese di maggiori dimensioni.

Comunicazione delle carenze nel controllo interno alla direzione (Rif.: Par. 10)

A19. Normalmente, il livello appropriato della direzione è quello che ha la responsabilità e il potere di valutare le carenze nel controllo interno e prendere le necessarie azioni correttive. Nel caso di carenze significative, il livello appropriato è probabilmente rappresentato dall'amministratore delegato o dal direttore amministrativo e finanziario (o figura equivalente), in quanto è richiesto che tali aspetti siano comunicati anche ai responsabili delle attività di governance. Nel caso di altre carenze nel controllo interno, il livello appropriato può essere rappresentato dalla direzione operativa che ha un coinvolgimento più diretto nelle aree di controllo interessate e il potere di porre in essere le azioni correttive appropriate.

Comunicazione delle carenze significative nel controllo interno alla direzione (Rif.: Par. 10 a)

A20. L'identificazione di alcune carenze significative nel controllo interno può mettere in discussione l'integrità o la competenza della direzione. Ad esempio, possono essere identificati elementi che indicano una frode o il mancato rispetto intenzionale da parte della direzione di leggi e regolamenti, o la direzione può mostrarsi non in grado di supervisionare la redazione di un bilancio adeguato, mettendo in dubbio la competenza della direzione. Di conseguenza, comunicare queste carenze direttamente alla direzione può non essere appropriato.

A21. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 stabilisce regole e fornisce linee guida per la comunicazione di casi identificati o sospetti di non conformità a leggi e regolamenti, anche quando coinvolgano i responsabili delle attività di governance stessi.[9] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 stabilisce regole e fornisce linee guida sulle comunicazioni con i responsabili delle attività di governance nel caso in cui il revisore abbia identificato frodi o sospette frodi che coinvolgono la direzione.[10]

[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio", paragrafi 23-29 (I).

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", paragrafo 42.

Comunicazione di altre carenze nel controllo interno alla direzione (Rif.: Par. 10 b)

A22. Nel corso della revisione contabile, il revisore può identificare altre carenze nel controllo interno che non sono significative, ma comunque sufficientemente importanti da meritare l'attenzione della direzione. La determinazione di quali di queste altre carenze nel controllo interno meritino l'attenzione della direzione è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale nelle specifiche circostanze, considerando la probabilità e la potenziale entità degli errori che possono verificarsi nel bilancio a causa di tali carenze.

A23. Non è necessario che la comunicazione di altre carenze nel controllo interno che meritano l'attenzione della direzione avvenga per iscritto, ma può essere verbale. Laddove il revisore abbia discusso con la direzione i relativi fatti e le relative circostanze risultanti dal proprio lavoro, egli può considerare di aver comunicato verbalmente alla direzione le altre carenze al momento di tale discussione. Di conseguenza, non è necessario effettuare una comunicazione formale successiva.

A24. Se il revisore, in un periodo amministrativo precedente, aveva comunicato alla direzione delle carenze nel controllo interno diverse dalle carenze significative e la direzione aveva deciso di non porvi rimedio per ragioni di costo o per altri motivi, non è necessario che il revisore ripeta tale comunicazione nel periodo in esame. Allo stesso modo il revisore non è tenuto a comunicare nuovamente informazioni su tali carenze se la direzione è già stata informata da altri soggetti, quali la funzione di revisione interna o le autorità di vigilanza. Tuttavia, può essere appropriato che il revisore comunichi nuovamente tali altre carenze in caso siano intervenuti cambiamenti nella direzione, o quando il revisore sia venuto a conoscenza di nuove informazioni che modificano la precedente comprensione di tali carenze da parte del revisore medesimo e della direzione. Ciononostante, il fatto che la direzione non ponga rimedio alle altre carenze nel controllo interno comunicate in precedenza può diventare una carenza significativa che richiede di essere comunicata ai responsabili delle attività di governance. Spetta al revisore, in base al proprio giudizio professionale nelle specifiche circostanze, decidere se effettuare tale comunicazione.

A25. In alcune circostanze, i responsabili delle attività di governance possono richiedere di essere messi a conoscenza dei dettagli delle altre carenze nel controllo interno che il revisore ha comunicato alla direzione, o essere brevemente informati sulla loro natura. In alternativa, il revisore può considerare appropriato informare i responsabili delle attività di governance in merito alle altre carenze comunicate alla direzione. In entrambi i casi, la comunicazione del revisore ai responsabili delle attività di governance può avvenire verbalmente o per iscritto, come appropriato.

A26. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 stabilisce gli aspetti specifici da considerare in relazione alle comunicazioni con i responsabili delle attività di governance nei casi in cui siano tutti coinvolti nella gestione dell'impresa.[11]

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche (Rif.: Parr. 9-10)11-bis

A27. *(omissis).*

Contenuto della comunicazione scritta sulle carenze significative nel controllo interno (Rif.: Par. 11)

A28. Nella spiegazione dei potenziali effetti delle carenze significative, non è necessario che il revisore quantifichi tali effetti. Le carenze significative possono essere raggruppate ai fini della comunicazione, ove ritenuto appropriato. Il revisore può altresì includere nella sua comunicazione scritta suggerimenti sulle azioni da intraprendere per correggere tali carenze, le risposte della direzione, sia quelle effettive che quelle previste, e una dichiarazione in cui viene indicato se il revisore abbia o meno posto in essere eventuali azioni per verificare se le risposte della direzione siano state messe in atto.

A29. Il revisore può considerare appropriato inserire nella comunicazione le seguenti ulteriori informazioni:

- un'indicazione del fatto che, se il revisore avesse svolto procedure più ampie sul controllo interno, avrebbe potuto identificare un maggior numero di carenze da comunicare, o avrebbe potuto concludere che, in realtà, non occorreva comunicare alcune delle carenze comunicate;

[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 13.

[11-bis] 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".

- un'indicazione del fatto che tale comunicazione è stata fornita per le finalità dei responsabili delle attività di governance, e che può non essere adatta per altre finalità.

A30. Leggi o regolamenti possono richiedere al revisore o alla direzione di fornire copia della comunicazione scritta del revisore sulle carenze significative alle autorità di vigilanza competenti. In tali circostanze, il revisore può indicare tali autorità nella sua comunicazione scritta.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 300

PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

(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

Il ruolo e la tempistica della pianificazione 2

Data di entrata in vigore 3

Obiettivo **4**

Regole

Coinvolgimento dei membri chiave del team di revisione 5

Attività preliminari dell'incarico 6

Attività di pianificazione 7-11

Documentazione 12

Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione 13

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Il ruolo e la tempistica della pianificazione A1-A3

Coinvolgimento dei membri chiave del team di revisione A4

Attività preliminari dell'incarico A5-A7

Attività di pianificazione A8-A17

Documentazione A18-A21

Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione A22

Appendice: Considerazioni in sede di definizione della strategia generale di revisione

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio" 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 that 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 nel pianificare la revisione contabile del bilancio. Il presente principio di revisione è predisposto facendo riferimento ad incarichi di revisione contabile ricorrenti. Gli ulteriori aspetti da considerare nel caso di un primo incarico di revisione sono identificati separatamente.

Il ruolo e la tempistica della pianificazione

2. La pianificazione della revisione richiede la definizione della strategia generale di revisione per l'incarico e l'elaborazione di un piano di revisione. Una pianificazione adeguata favorisce la revisione del bilancio in diversi modi, tra cui: (Rif.: Parr. A1-A3)

   - aiuta il revisore a dedicare la dovuta attenzione ad aree importanti della revisione;
   - aiuta il revisore a identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;
   - aiuta il revisore a organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione affinché sia svolto in modo efficace ed efficiente;
   - fornisce supporto nella selezione dei membri del team di revisione con un livello appropriato di capacità e competenze per fronteggiare i rischi attesi, e nell'appropriata assegnazione del lavoro agli stessi;
   - facilita le attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro;
   - fornisce supporto, ove applicabile, al coordinamento del lavoro svolto dai revisori delle componenti e dagli esperti.

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 1° gennaio 2020 o successivamente.

Obiettivo

4. L'obiettivo del revisore è di pianificare la revisione contabile affinché sia svolta in modo efficace.

Regole

Coinvolgimento dei membri chiave del team di revisione

5. Il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione devono essere coinvolti nella pianificazione della revisione, incluse l'organizzazione e la partecipazione alla discussione tra i membri del team di revisione. (Rif.: Par. A4)

Attività preliminari dell'incarico

6. All'inizio di ogni incarico di revisione contabile**,** il revisore deve porre in essere le seguenti attività:

   a) svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 relativamente al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico specifico di revisione;[1]

   b) valutare il rispetto dei principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220;[2] e

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", parr.12,13
[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafi 9-11.

c) comprendere i termini dell'incarico, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.[3] (Rif.: Parr. A5-A7)

Attività di pianificazione

7. Il revisore deve definire una strategia generale di revisione che stabilisca la portata, la tempistica e la direzione della revisione e che guidi l'elaborazione del piano di revisione.

8. Nel definire la strategia generale di revisione, il revisore deve:

   a) identificare le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono la portata;

   b) determinare gli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste;

   c) considerare i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione;

   d) considerare i risultati delle attività preliminari dell'incarico e, ove applicabile, se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico siano pertinenti;

   e) determinare la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico. (Rif.: Parr. A8-A11)

9. Il revisore deve elaborare un piano di revisione che deve includere una descrizione dei seguenti aspetti:

   a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315; [4]

   b) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati (nel seguito anche "procedure di revisione conseguenti") pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330; [5]

   c) le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione. (Rif.: Par. A12 – A14)

10. Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione. (Rif.: Par. A15)

11. Il revisore deve pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro. (Rif.: Parr. A16-A17)

Documentazione

12. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione:[6]

   a) la strategia generale di revisione;

   b) il piano di revisione;

   c) qualunque modifica significativa apportata ad essi nel corso dell'incarico di revisione, e le ragioni di tali modifiche. (Rif.: Parr. A18-A21)

Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione

13. Prima di iniziare il primo incarico di revisione, il revisore deve porre in essere le seguenti attività:

   a) svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 riguardanti l'accettazione del rapporto con il cliente e dello specifico incarico di revisione; [7]

---

[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione", paragrafi 9-13.
[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. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".
[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 "La documentazione della revisione contabile", paragrafi 8-11 e paragrafo A6.
[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafi 12-13.

b) comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili.[7-bis] (Rif.: Par. A22)

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Il ruolo e la tempistica della pianificazione (Rif.: Par. 2)

A1. La natura e l'estensione delle attività di pianificazione variano in ragione delle dimensioni e della complessità dell'impresa, dell'esperienza maturata dai membri chiave del team di revisione durante lo svolgimento dei precedenti incarichi presso l'impresa, e dei cambiamenti nelle circostanze che si verificano durante lo svolgimento dell'incarico di revisione.

A2. La pianificazione non rappresenta una fase separata della revisione ma, al contrario, un processo continuo e iterativo che spesso inizia poco dopo - o in coincidenza con - la conclusione della precedente revisione e prosegue sino alla conclusione dell'incarico di revisione in corso. La pianificazione implica tuttavia la considerazione della tempistica di talune attività e procedure di revisione che è necessario completare prima di svolgere le procedure di revisione conseguenti. Ad esempio, la pianificazione implica la necessità di considerare, prima dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi da parte del revisore, alcuni aspetti quali:

- le procedure di analisi comparativa da utilizzare come procedure di valutazione del rischio;
- le attività da svolgere per acquisire una comprensione generale del quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa e di come l'impresa lo rispetti;
- la determinazione della significatività;
- il coinvolgimento di esperti;
- lo svolgimento di altre procedure di valutazione del rischio.

A3. Il revisore può decidere di discutere con la direzione dell'impresa sugli elementi inerenti la pianificazione al fine di facilitare lo svolgimento e la gestione dell'incarico di revisione (per esempio, per coordinare alcune tra le procedure di revisione pianificate con le esigenze di lavoro del personale dell'impresa). Sebbene queste discussioni possano essere frequenti, il revisore ha, comunque, la responsabilità della strategia generale di revisione e del piano di revisione. In occasione di discussioni riguardanti aspetti inclusi nella strategia generale di revisione o nel piano di revisione**,** è necessario fare attenzione a non compromettere l'efficacia della revisione. Ad esempio, la discussione con la direzione sulla natura e sulla tempistica delle procedure di revisione di dettaglio può compromettere l'efficacia della revisione rendendo le procedure di revisione eccessivamente prevedibili.

Coinvolgimento dei membri chiave del team di revisione (Rif.: Par. 5)

A4. Il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione sono coinvolti nella pianificazione della revisione per la loro esperienza e conoscenza, incrementando in tal modo l'efficacia e l'efficienza del processo di pianificazione.[8]

Attività preliminari dell'incarico (Rif.: Par. 6)

A5. Lo svolgimento delle attività preliminari indicate al paragrafo 6 all'inizio di ogni incarico di revisione aiuta il revisore a identificare e valutare eventi o circostanze che possono incidere sfavorevolmente sulla

[7-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 9 bis, co.5, del Decreto medesimo prevede che "quando un revisore legale o una societa' di revisione legale e' sostituito da un altro revisore legale o da un'altra societa' di revisione legale, il revisore legale o la societa' di revisione legale uscente consente al revisore legale o alla societa' di revisione legale entrante l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente."

[8] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 10, stabilisce regole e fornisce linee guida in merito alle discussioni del team di revisione sulla possibilità di errori significativi nel bilancio dell'impresa. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", paragrafo 16, fornisce linee guida sull'importanza attribuita in tali discussioni alla possibilità di errori significativi nel bilancio dell'impresa dovuti a frodi.

capacità del revisore di pianificare e svolgere l'incarico di revisione.

A6. Lo svolgimento di tali attività preliminari consente al revisore di pianificare un incarico di revisione per il quale ad esempio:

- il revisore mantenga l'indipendenza e la capacità necessarie per svolgere l'incarico;
- non vi siano problematiche riguardanti l'integrità della direzione che possono influenzare la disponibilità del revisore di proseguire l'incarico;
- non vi siano malintesi con il cliente circa i termini dell'incarico.

A7. Il revisore presta attenzione al mantenimento dei rapporti con il cliente e ai principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza, durante tutto lo svolgimento dell'incarico di revisione, tenendo conto delle condizioni e dei cambiamenti nelle circostanze. Lo svolgimento delle procedure iniziali sia in tema di mantenimento dei rapporti con il cliente**,** sia in tema di valutazione dei principi etici applicabili (inclusa l'indipendenza), all'inizio di ogni incarico di revisione, implica che esse siano completate prima di svolgere altre attività rilevanti per lo stesso incarico. Per incarichi di revisione ricorrenti, tali procedure iniziali spesso sono svolte poco dopo - o in concomitanza con - la conclusione della precedente revisione contabile.

Attività di pianificazione

La strategia generale di revisione (Rif.: Parr. 7-8)

A8. Il processo di definizione della strategia generale di revisione aiuta il revisore a determinare, subordinatamente al completamento delle procedure di valutazione del rischio, aspetti quali:

- le risorse da impiegare in specifiche aree di revisione, quali l'utilizzo di membri del team con appropriata esperienza per aree ad alto rischio o il coinvolgimento di esperti per materie complesse;
- la quantità di risorse da attribuire a specifiche aree di revisione, quali il numero di membri del team assegnati all'osservazione delle conte fisiche delle rimanenze presso i magazzini significativi, l'estensione del riesame del lavoro svolto da altri revisori in caso di revisione di gruppi, o il budget di revisione espresso in ore da assegnare alle aree ad alto rischio;
- quando impiegare tali risorse, se durante una fase di interim ovvero a date prossime a quelle di chiusura;
- come gestire, dirigere e supervisionare tali risorse, con riferimento alla tempistica delle riunioni di organizzazione e di consuntivazione con il team di revisione, alle modalità di svolgimento delle attività di riesame da parte del responsabile dell'incarico e del manager (per esempio presso l'impresa o in un'altra sede) e all'opportunità di eseguire il riesame della qualità dell'incarico.

A9. L'Appendice fornisce taluni esempi degli aspetti considerati al momento della definizione della strategia generale di revisione.

A10. Una volta definita la strategia generale di revisione, si può elaborare un piano di revisione per fronteggiare i diversi aspetti identificati nella suddetta strategia, tenendo conto della necessità di conseguire gli obiettivi di revisione tramite un uso efficiente delle risorse a disposizione del revisore. La definizione della strategia generale di revisione e del piano di revisione dettagliato non rappresentano necessariamente processi separati o sequenziali, ma sono strettamente correlati dal momento che cambiamenti nell'uno possono determinare conseguenti cambiamenti nell'altro.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A11. Nella revisione delle imprese di dimensioni minori, il lavoro può essere interamente svolto da un team di revisione molto ristretto. Spesso nella revisione di tali imprese il responsabile dell'incarico (che può anche essere un professionista singolo) svolge il lavoro con un solo collaboratore (ovvero senza l'ausilio di un team di revisione). In presenza di un team di revisione ristretto, il coordinamento e la comunicazione tra i suoi membri sono più semplici. La definizione della strategia generale di revisione per un'impresa di dimensioni minori non rappresenta necessariamente un'attività complessa o laboriosa; essa varia a seconda delle dimensioni dell'impresa, della complessità della revisione e della dimensione del team di revisione. Per esempio, un breve memorandum predisposto al completamento della

precedente revisione, basato sul riesame delle carte di lavoro e che evidenzi le problematiche identificate nella revisione appena conclusa, aggiornato ai fini dell'incarico in corso sulla base delle discussioni con il proprietario-amministratore, può servire come documentazione della strategia di revisione per l'incarico di revisione in corso a condizione che comprenda gli aspetti elencati nel paragrafo 8.

Il piano di revisione (Rif.: Par. 9)

A12. Il piano di revisione è più dettagliato della strategia generale di revisione, in quanto include la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione che devono essere svolte dai membri del team di revisione. La pianificazione di tali procedure di revisione avviene nel corso della revisione man mano che il piano di revisione relativo all'incarico viene elaborato. Ad esempio, la pianificazione delle procedure di valutazione del rischio avviene nelle fasi iniziali del processo di revisione. Tuttavia, la pianificazione della natura, della tempistica e dell'estensione di specifiche procedure di revisione conseguenti dipende dal risultato di tali procedure di valutazione del rischio. Inoltre, il revisore può iniziare a svolgere le procedure di revisione conseguenti per alcune classi di operazioni, saldi contabili e informative prima di pianificare tutte le rimanenti procedure di revisione conseguenti.

A13. È importante stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate e delle procedure di revisione conseguenti con riferimento all'informativa, alla luce sia dell'ampia gamma di informazioni sia del livello di dettaglio che può essere compreso in tale informativa. Inoltre, una informativa può contenere informazioni che non provengono dalla contabilità generale e sezionale, che possono influire anche sui rischi identificati e valutati e sulla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione per fronteggiare tali rischi.

A14. Prendere in considerazione l'informativa nelle fasi iniziali della revisione contabile aiuta il revisore ad affrontarla allo stesso modo delle classi di operazioni, degli eventi e dei saldi contabili e a pianificare le procedure con una tempistica adeguata. La considerazione nella fase iniziale può inoltre aiutare il revisore a stabilire gli effetti sulla revisione contabile di quanto segue:

- una informativa significativa nuova o aggiornata alla luce dei cambiamenti nel contesto in cui opera l'impresa, nella sua situazione patrimoniale, economica e finanziaria o nella sua attività (per esempio, una modifica nella identificazione richiesta dei settori operativi e nella comunicazione dell'informativa di settore a seguito di un'aggregazione aziendale significativa);
- una informativa significativa nuova o aggiornata derivante da cambiamenti nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- la necessità di coinvolgere un esperto del revisore a supporto delle procedure di revisione relative a una specifica informativa (per esempio, informativa relativa ai piani pensionistici e alle altre obbligazioni relative a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro);
- gli aspetti relativi all'informativa che il revisore può volere discutere con i responsabili delle attività di governance.[9]

Modifica delle decisioni prese in sede di pianificazione durante lo svolgimento della revisione (Rif.: Par. 10)

A15. A causa di eventi inattesi, o 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. Ciò si può verificare nel caso in cui il revisore venga a conoscenza di informazioni che divergono significativamente da quelle disponibili all'epoca della pianificazione delle procedure di revisione. Ad esempio, gli elementi probativi acquisiti svolgendo le procedure di validità possono contraddire gli elementi probativi acquisiti attraverso le procedure di conformità.

Direzione, supervisione e riesame del lavoro (Rif.: Par. 11)

A16. La natura, la tempistica e l'estensione della direzione e supervisione dei membri del team di revisione, e del riesame del loro lavoro, dipendono da molti fattori quali:

[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo A13.

- le dimensioni e la complessità dell'impresa;
- l'area della revisione;
- i rischi identificati e valutati di errori significativi (ad esempio, un aumento nei rischi identificati e valutati di errori significativi in una data area della revisione richiede di norma un corrispondente incremento nell'estensione e nella tempestività della direzione e supervisione dei membri del team di revisione e un riesame più dettagliato del loro lavoro);
- le capacità e la competenza dei singoli membri del team che svolgono il lavoro di revisione.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 contiene ulteriori linee guida in merito alla direzione, alla supervisione e al riesame del lavoro di revisione.[10]

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A17. Se la revisione viene svolta interamente dal responsabile dell'incarico, non insorgono questioni legate alla direzione e supervisione dei membri del team di revisione e al riesame del loro lavoro. In tali casi, il responsabile dell'incarico, avendo personalmente curato tutti gli aspetti del lavoro, sarà consapevole di tutte le problematiche significative. Quando la stessa persona svolge interamente la revisione, può essere difficile, in pratica, che si formi un punto di vista obiettivo sull'appropriatezza dei giudizi maturati nel corso della revisione. In presenza di problematiche particolarmente complesse o inusuali, e se la revisione è svolta da un professionista singolo, può essere opportuno consultare altri revisori di adeguata esperienza ovvero l'ordine professionale di appartenenza.

Documentazione (Rif.: Par. 12)

A18. La documentazione della strategia generale di revisione rappresenta l'evidenza delle principali decisioni assunte dal revisore, considerate necessarie per un'adeguata pianificazione della revisione e per la comunicazione di aspetti significativi al team di revisione. Ad esempio, il revisore può riepilogare la strategia generale di revisione in forma di memorandum contenente le principali decisioni che riguardano in generale la portata, la tempistica e lo svolgimento della revisione.

A19. La documentazione del piano di revisione rappresenta l'evidenza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate e delle procedure di revisione conseguenti pianificate a livello di asserzioni in risposta ai rischi identificati e valutati. La documentazione del piano di revisione rappresenta inoltre l'evidenza dell'adeguata pianificazione delle procedure di revisione e consente il riesame e l'approvazione delle stesse prima del loro svolgimento. Il revisore può utilizzare programmi di revisione standard ovvero check-list per il completamento del lavoro, opportunamente adattati alle particolari circostanze dell'incarico.

A20. L'evidenza delle modifiche significative apportate alla strategia generale di revisione ed al piano di revisione, e dei conseguenti cambiamenti nella natura, nella tempistica e nell'estensione delle procedure di revisione pianificate, spiega le motivazioni delle modifiche significative apportate, e della strategia generale e del piano di revisione definitivamente adottati per la revisione. Tale evidenza riflette altresì la risposta appropriata ai cambiamenti significativi che si verificano nel corso della revisione.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A21. Come illustrato nel paragrafo A11, un memorandum breve e appropriato può risultare utile quale documentazione della strategia per la revisione di un'impresa di dimensioni minori. Per il piano di revisione, possono essere utilizzati programmi di revisione standard o check-list (si veda il paragrafo A19), redatti sulla base del presupposto di un numero ridotto di attività di controllo pertinenti, come è probabile si verifichi in un'impresa di dimensioni minori, purché siano adattati alle circostanze dell'incarico, incluse le valutazioni del rischio da parte del revisore.

Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione (Rif.: Par. 13)

A22. La finalità e l'obiettivo della pianificazione della revisione sono i medesimi, indipendentemente dal fatto che si tratti di un primo incarico o di un incarico ricorrente. Tuttavia, nel caso di un primo incarico, il revisore può avere necessità di estendere le attività di pianificazione in quanto, di norma, non dispone di

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafi 15-17.

precedenti esperienze con l'impresa, che sono invece considerate in sede di pianificazione degli incarichi ricorrenti. Gli ulteriori aspetti che il revisore può considerare nella definizione della strategia generale di revisione e del piano di revisione, nel caso di un primo incarico, comprendono:

- accordi con il revisore precedente finalizzati, ad esempio, al riesame delle sue carte di lavoro, salvo che ciò non sia vietato da leggi o regolamenti;
- eventuali problematiche di maggior rilievo (tra cui l'applicazione di principi contabili, di principi di revisione o le modalità di emissione delle relazioni) discusse con la direzione nella fase iniziale di acquisizione dell'incarico, la comunicazione di tali problematiche ai responsabili delle attività di governance, la loro influenza sulla strategia generale di revisione e sul piano di revisione;
- le procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura;[11]
- altre procedure richieste dal sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione applicabile ai nuovi incarichi di revisione (per esempio, il sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione può richiedere il coinvolgimento di un altro partner, o di un altro soggetto dotato della necessaria esperienza, per riesaminare la strategia generale di revisione prima di avviare procedure di revisione significative o per rivedere le relazioni di revisione prima della loro emissione).

[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510 "Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura".

Appendice

(Rif.: Parr. 7-8, A8-A11)

Considerazioni in sede di definizione della strategia generale di revisione

Questa appendice fornisce taluni esempi degli aspetti che il revisore può prendere in considerazione nella definizione della strategia generale di revisione. Molti di tali aspetti possono influenzare anche il piano dettagliato di revisione. Gli esempi forniti riguardano un'ampia gamma di aspetti applicabili a numerosi incarichi. Benché alcuni degli aspetti di seguito indicati possono essere stabiliti in altri principi di revisione, non tutti sono pertinenti in ogni incarico di revisione e l'elenco non è necessariamente completo.

Caratteristiche dell'incarico

- il quadro normativo sull'informazione finanziaria secondo il quale sono state predisposte le informazioni oggetto di revisione, inclusa l'eventuale necessità di riconciliare tali informazioni con altro quadro normativo;
- obblighi di informativa specifici del settore di appartenenza dell'impresa, ad esempio specifici obblighi imposti dall'autorità di vigilanza del settore;
- la copertura di revisione attesa, compresi il numero e la dislocazione delle componenti da includere;
- la natura delle relazioni di controllo tra una capogruppo e le sue componenti, che determina le modalità di consolidamento del gruppo;
- l'estensione con cui le componenti sono oggetto di revisione contabile da parte di altri revisori;
- la natura dei settori di attività oggetto di revisione, inclusa la necessità di conoscenze specialistiche;
- la valuta di conto da utilizzare, inclusa l'eventuale necessità di procedere alla conversione valutaria delle informazioni oggetto di revisione;
- la necessità di sottoporre i singoli bilanci ad una revisione legale dei conti, in aggiunta alla loro revisione contabile per le finalità del consolidamento;
- se l'impresa ha una funzione di revisione interna e, in tal caso, se, in quali aree e in quale misura sia possibile utilizzare il lavoro di tale funzione, o sia possibile utilizzare i revisori interni affinchè forniscano assistenza diretta[11bis], ai fini della revisione;
- l'uso da parte dell'impresa di fornitori di servizi e il modo in cui il revisore può acquisire elementi probativi sulla struttura o sull'operatività dei controlli svolti da tali fornitori;
- l'utilizzo previsto di elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni quali, ad esempio, gli elementi probativi relativi a procedure di valutazione del rischio e procedure di conformità;
- l'effetto delle tecnologie informatiche sulle procedure di revisione, inclusa la disponibilità dei dati e l'utilizzo previsto di tecniche di revisione computerizzate;
- il coordinamento delle attività da svolgere per ottenere la copertura e la tempistica attese del periodo oggetto di revisione, con eventuali attività di revisione limitata di bilanci intermedi, e l'effetto sulla revisione delle informazioni acquisite durante tali revisioni limitate;
- la disponibilità del personale dell'impresa e delle informazioni.

[11bis] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.610, paragrafo 26(I).

Obiettivi della relazione di revisione, tempistica della revisione e natura delle comunicazioni

- le scadenze dell'impresa per l'informativa periodica, come quelle relative alle fasi di interim e finali;
- l'organizzazione degli incontri con la direzione e con i responsabili delle attività di governance per discutere sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione del lavoro di revisione;
- la discussione con la direzione e con i responsabili delle attività di governance circa la tipologia e la tempistica previste delle relazioni da emettere e delle altre comunicazioni, sia scritte, sia verbali, inclusa la relazione di revisione, le lettere di commento alla direzione e le comunicazioni con i responsabili delle attività di governance;
- la discussione con la direzione circa le comunicazioni previste in merito allo stato di avanzamento del lavoro di revisione durante lo svolgimento dell'incarico;
- la comunicazione con i revisori delle componenti riguardanti la tipologia e la tempistica previste delle relazioni da emettere e delle altre comunicazioni relative alla revisione delle componenti;
- la natura e la tempistica previste delle comunicazioni tra i membri del team di revisione, ivi compresi la natura e la tempistica degli incontri tra i membri del team e la tempistica del riesame del lavoro svolto;
- il fatto che siano previste altre eventuali comunicazioni con terzi, incluso qualsiasi obbligo di reportistica stabilito da disposizioni di legge o contrattuali, derivanti dalla revisione contabile.

Fattori significativi, attività preliminari dell'incarico e conoscenza acquisita in altri incarichi

- la determinazione della significatività in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320[12] e, ove applicabile:
  - la determinazione della significatività per le componenti e la comunicazione della stessa ai rispettivi revisori in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600;[13]
  - l'identificazione preliminare delle componenti significative e delle classi di operazioni, dei saldi contabili e dell'informativa significativi;
- l'identificazione preliminare delle aree in cui può sussistere un livello di rischio più elevato di errori significativi;
- l'impatto dei rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio nel suo complesso sulle attività di direzione, supervisione e riesame;
- il modo nel quale il revisore evidenzia ai membri del team di revisione la necessità di mantenere un approccio critico e un atteggiamento di scetticismo professionale nel raccogliere e valutare gli elementi probativi;
- i risultati di precedenti revisioni che hanno comportato la valutazione dell'efficacia operativa del controllo interno, inclusa la natura delle carenze identificate e le azioni intraprese per fronteggiarle;
- la discussione con il personale del soggetto incaricato della revisione responsabile dello svolgimento di altri servizi per l'impresa, in merito agli aspetti che possono influenzare la revisione;
- l'evidenza dell'impegno posto dalla direzione nella configurazione, nella messa in atto e nel mantenimento di un solido controllo interno, inclusa l'evidenza di una sua appropriata documentazione;
- i cambiamenti nel quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile, quali i cambiamenti nei principi contabili, che possono richiedere di fornire una informativa significativa nuova o aggiornata;
- il volume delle operazioni, che può servire a determinare se sia più efficiente per il revisore fare affidamento sul controllo interno;

[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile".
[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 "La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)", paragrafi 21-23 e 40 c).

- l'importanza attribuita al controllo interno in tutta l'impresa per il successo della gestione della stessa;
- il processo o i processi utilizzati dalla direzione per identificare e predisporre l'informativa richiesta dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa l'informativa che non proviene dalla contabilità generale e sezionale;
- gli sviluppi significativi nell'attività dell'impresa, inclusi i cambiamenti nelle tecnologie informatiche e nei processi aziendali, i cambiamenti dei membri della direzione con responsabilità strategiche, le acquisizioni, le fusioni e i disinvestimenti;
- gli sviluppi significativi intervenuti nel settore in cui opera l'impresa come cambiamenti nella regolamentazione di settore e nuovi obblighi informativi;
- altri sviluppi significativi e pertinenti, quali i cambiamenti nel contesto giuridico che si ripercuotono sull'impresa.

Natura, tempistica ed entità delle risorse

- la selezione del team di revisione (incluso, ove necessario, il responsabile del riesame della qualità dell'incarico) e l'assegnazione del lavoro di revisione ai membri del team, inclusa l'assegnazione delle aree dove possono esistere rischi più elevati di errori significativi ai membri del team con appropriata esperienza;
- la predisposizione del budget dell'incarico, inclusa l'assegnazione di tempi adeguati per le aree in cui possono esistere rischi più elevati di errori significativi.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 315

L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA COMPRENSIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

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

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 1

Data di entrata in vigore 2

Obiettivo **3**

Definizioni **4**

Regole

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate 5-10

La necessaria comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno 11-24

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi 25-31

Documentazione 32

Linee guida e altro materiale esplicativo

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate A1-A24

La necessaria comprensione dell'impresa e del contesto ove opera, incluso il suo controllo interno A25-A121

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi A122-A152

Documentazione A153-A156

Appendice 1: Le componenti del controllo interno

Appendice 2: Condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi

Il 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" 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 that 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 nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.

Data di entrata in vigore

2. 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.

Obiettivo

3. L'obiettivo del revisore è quello di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi.

Definizioni

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

   a) Asserzioni – Attestazioni della direzione, esplicite e non, contenute nel bilancio, utilizzate dal revisore per prendere in considerazione le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi.

   b) Rischi connessi all'attività – Un rischio derivante da condizioni, eventi, circostanze, azioni o inattività significative che potrebbero incidere sfavorevolmente sulla capacità dell'impresa di raggiungere i propri obiettivi e di realizzare le proprie strategie, ovvero un rischio derivante dalla definizione di obiettivi e strategie non appropriate.

   c) Controllo interno - Il processo configurato, messo in atto e mantenuto dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione e da altro personale dell'impresa al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi aziendali con riguardo all'attendibilità dell'informativa finanziaria, all'efficacia e all'efficienza della sua attività operativa ed alla conformità alle leggi e ai regolamenti applicabili. Il termine "controlli" si riferisce a qualsiasi aspetto di una o più componenti del controllo interno.

   d) Procedure di valutazione del rischio – Le procedure di revisione svolte per acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, al fine di identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni.

   e) Rischio significativo – Un rischio di errore significativo identificato e valutato che, a giudizio del revisore, richiede una speciale considerazione nella revisione.

Regole

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

5. Il revisore deve svolgere le procedure di valutazione del rischio per conseguire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni. Le procedure di valutazione del rischio non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il giudizio di revisione. (Rif.: Parr. A1–A5)

6. Le procedure di valutazione del rischio devono includere le seguenti attività:

   (a) Indagini presso la direzione, le persone appropriate nell'ambito della funzione di revisione interna (laddove tale funzione sia presente) e altri soggetti all'interno dell'impresa che, a giudizio del revisore, possono essere in possesso di informazioni che potrebbero aiutarlo ad identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. (Rif.: Parr. A6–A13)

   (b) Procedure di analisi comparativa. (Rif.: Parr. A14–A17)

   (c) Osservazioni ed ispezioni. (Rif.: Par. A18)

7. Il revisore deve considerare se le informazioni acquisite nel processo di accettazione o di mantenimento dell'incarico siano rilevanti anche per l'identificazione di rischi di errori significativi.

8. Se il responsabile dell'incarico ha svolto altri incarichi per l'impresa, egli deve considerare se le informazioni acquisite siano ancora rilevanti per l'identificazione dei rischi di errori significativi.

9. Nel caso in cui il revisore intenda utilizzare informazioni acquisite in precedenti esperienze presso l'impresa e mediante le procedure di revisione svolte in precedenti revisioni, egli deve stabilire se siano intervenuti cambiamenti che possano aver effetto sulla rilevanza di tali informazioni per la revisione in corso. (Rif.: Parr. A19–A20)

10. Il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione devono discutere sulla possibilità che i bilanci dell'impresa contengano errori significativi e sull'applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento ai fatti ed alle circostanze dell'impresa. Il responsabile dell'incarico deve stabilire quali aspetti devono essere comunicati ai membri del team di revisione non coinvolti nella discussione. (Rif.: Parr. A21–A24)

La necessaria comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno

L'impresa ed il contesto in cui opera

11. Il revisore deve acquisire una comprensione di quanto segue:

    (a) settore di attività, regolamentazione ed altri fattori esterni rilevanti, incluso il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; (Rif.: Parr. A25–A30)

    (b) la natura dell'impresa, che include:

        (i) le attività operative;

        (ii) l'assetto proprietario e la struttura di governance;

        (iii) le tipologie degli investimenti in essere e quelli pianificati per il futuro, inclusi gli investimenti in imprese a destinazione specifica;

        (iv) il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata.

        Tale conoscenza permette al revisore di comprendere le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa che ci si attende siano presenti nel bilancio; (Rif.: Parr. A31–A35)

    (c) la scelta e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, incluse le ragioni per una loro eventuale modifica. Il revisore deve valutare se i principi contabili dell'impresa siano appropriati per l'attività svolta dalla medesima e coerenti con il quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile e con i principi contabili utilizzati nello specifico settore di attività; (Rif.: Par. A36)

    (d) gli obiettivi e le strategie dell'impresa ed i relativi rischi connessi all'attività svolta, che possono comportare rischi di errori significativi; (Rif.: Parr. A37–A43)

    (e) la misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria dell'impresa. (Rif.: Parr. A44–A49)

Il controllo interno dell'impresa

12. Il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile. Sebbene la maggior parte dei controlli rilevanti ai fini della revisione è probabile sia relativa all'informativa finanziaria, non tutti i controlli ad essa relativi sono rilevanti ai fini della revisione. La rilevanza ai fini della revisione di un controllo, singolarmente o in combinazione con altri, è oggetto di giudizio professionale da parte del revisore. (Rif.: Parr. A50–A73)

Natura e livello di comprensione dei controlli rilevanti

13. Nell'acquisire una comprensione dei controlli rilevanti ai fini della revisione, il revisore deve valutare la configurazione di tali controlli e stabilire se siano stati messi in atto, svolgendo ulteriori procedure rispetto alle indagini presso il personale dell'impresa. (Rif.: Parr. A74–A76)

Componenti del controllo interno

Ambiente di controllo

14. Il revisore deve acquisire una comprensione dell'ambiente di controllo. A tal fine, il revisore deve valutare se:

    (a) la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà ed a comportamenti eticamente corretti;

    (b) i punti di forza negli elementi dell'ambiente di controllo forniscano nel loro insieme un fondamento appropriato per le altre componenti del controllo interno, e se tali altre componenti non siano compromesse dalle carenze nell'ambiente di controllo. (Rif.: Parr. A77–A87)

Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio

15. Il revisore deve comprendere se l'impresa disponga di un processo finalizzato a:

    (a) identificare i rischi connessi all'attività rilevanti per gli obiettivi di informativa finanziaria;

    (b) stimare la significatività dei rischi;

    (c) valutare la probabilità che si verifichino tali rischi;

    (d) decidere le azioni da intraprendere per fronteggiare tali rischi. (Rif.: Par. A88)

16. Se l'impresa ha predisposto tale processo (di seguito "processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio"), il revisore deve acquisire una comprensione del processo stesso e dei relativi risultati. Se il revisore identifica rischi di errori significativi non identificati dalla direzione, egli deve valutare se sussisteva una tipologia di rischio sottostante che il processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa avrebbe dovuto identificare. In caso affermativo, il revisore deve comprendere le ragioni per cui non è stato identificato e valutare se il processo sia appropriato alle circostanze ovvero stabilire se vi sia una carenza significativa nel controllo interno con riferimento al processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio.

17. Se l'impresa non ha invece predisposto tale processo ovvero non dispone di un processo "ad hoc", il revisore deve discutere con la direzione se i rischi connessi alle attività rilevanti ai fini degli obiettivi relativi all'informativa finanziaria siano stati identificati e come siano stati fronteggiati. Il revisore deve valutare se la mancanza di un processo documentato per la valutazione del rischio sia appropriata alle circostanze, ovvero stabilire se essa rappresenti una carenza significativa nel controllo interno dell'impresa. (Rif.: Par. A89)

Il sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, e la comunicazione

18. Il revisore deve acquisire una comprensione del sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, comprendenti le seguenti aree: (Rif.: Parr. A90–A92 e A95-A96)

    (a) le classi di operazioni nella gestione dell'impresa che siano rilevanti per il bilancio;

(b) le procedure, nell'ambito dei sistemi informatici (IT) e dei sistemi manuali, mediante le quali dette operazioni sono rilevate, registrate, elaborate, corrette secondo necessità, trasferite nei libri contabili e riportate nel bilancio;

(c) le registrazioni contabili correlate, le informazioni di supporto e gli specifici conti del bilancio che sono utilizzati per rilevare, registrare, elaborare le operazioni e darne informativa; ciò include la correzione delle informazioni non corrette e il modo in cui le informazioni sono trasferite nei libri contabili. Le registrazioni possono avvenire sia in forma manuale che in forma elettronica;

(d) il modo in cui il sistema informativo recepisce eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, che siano rilevanti ai fini del bilancio;

(e) il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria utilizzato dall'impresa per redigere il bilancio, incluse le stime contabili significative e l'informativa;

(f) i controlli relativi alle scritture contabili, incluse le scritture non standard utilizzate per registrare le operazioni o le scritture di rettifica non ricorrenti o inusuali. (Rif.: Parr. A93–A94)

Tale comprensione del sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria deve includere gli aspetti rilevanti di tale sistema relativi alle informazioni esposte in bilancio che provengano o meno dalla contabilità generale e sezionale.

19. Il revisore deve comprendere le modalità con cui l'impresa comunica i ruoli, le responsabilità e gli aspetti significativi in relazione alla predisposizione dell'informativa finanziaria, incluse: (Rif.: Parr. A97–A98)

(a) le comunicazioni tra la direzione e i responsabili delle attività di governance;

(b) le comunicazioni esterne, quali quelle con le autorità di vigilanza.

Attività di controllo rilevanti ai fini della revisione

20. Il revisore deve acquisire una comprensione delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione, che sono quelle che il revisore considera necessario comprendere al fine di valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni e per definire procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi identificati e valutati. La revisione contabile non richiede una comprensione di tutte le attività di controllo relative a ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile o informativa di bilancio ovvero a ciascuna asserzione ad essi correlata. (Rif.: Parr. A99–A106)

21. In fase di comprensione delle attività di controllo dell'impresa, il revisore deve acquisire una comprensione di come l'impresa ha fronteggiato i rischi derivanti dall'IT. (Rif.: Parr.A107–A109)

Monitoraggio dei controlli

22. Il revisore deve acquisire una comprensione delle principali attività utilizzate dall'impresa per monitorare il controllo interno relativo alla redazione dell'informativa finanziaria ed in particolare quelle riguardanti le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione, e deve comprendere in che modo l'impresa intraprende azioni correttive riguardo alle carenze nei propri controlli. (Rif.: Parr. A110–A112)

23. Se l'impresa ha una funzione di revisione interna[1], il revisore deve acquisire una comprensione della natura delle responsabilità della funzione di revisione interna, della sua collocazione nell'organizzazione, e delle attività da essa svolte o che deve svolgere. (Rif.: Parr. A113–A120)

24. Il revisore deve acquisire una comprensione delle fonti di informazione utilizzate per le attività di monitoraggio svolte dall'impresa e delle ragioni per cui la direzione considera le informazioni sufficientemente attendibili a tale scopo. (Rif.: Par. A121)

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

25. Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi:

(a) a livello di bilancio; (Rif.: Parr. A122–A125)

[1] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610 "Utilizzo del lavoro dei revisori interni", paragrafo 14 a), definisce il termine "funzione di revisione interna" ai fini dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

(b) a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa, (Rif.: Parr. A126–A131)

su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti.

26. A tale scopo, il revisore deve:

(a) identificare i rischi nel corso di tutto il processo volto ad acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, inclusi i relativi controlli istituiti per fronteggiare tali rischi, considerando le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa (inclusi gli aspetti quantitativi o qualitativi di tale informativa) presenti in bilancio; (Rif.: Parr. A132–A136)

(b) valutare i rischi identificati, e valutare se si riferiscano in modo più esteso al bilancio nel suo complesso e interessino potenzialmente più asserzioni;

(c) collegare i rischi identificati con quanto può risultare errato a livello di asserzioni, tenendo conto dei controlli rilevanti che il revisore intende verificare; (Rif.: Parr. A137–A139)

(d) considerare la probabilità di errore, inclusa la possibilità della presenza di molteplici errori, e se i potenziali errori possano comportare errori significativi nel bilancio. (Rif.: Par. A140)

Rischi che richiedono una speciale considerazione nel processo di revisione

27. Nell'ambito della valutazione del rischio, così come descritta nel paragrafo 25, il revisore deve stabilire se i rischi identificati, a suo giudizio, rappresentino un rischio significativo. Nell'esercizio di tale giudizio, il revisore deve escludere gli effetti dei controlli individuati su tali rischi.

28. Nell'esercitare il giudizio su quali siano i rischi significativi, il revisore deve considerare almeno quanto segue:

(a) se il rischio sia un rischio di frode;

(b) se il rischio sia connesso a recenti e significativi sviluppi economici, contabili o di altra natura e richieda quindi un'attenzione particolare;

(c) la complessità delle operazioni;

(d) se il rischio sia connesso a operazioni significative con parti correlate;

(e) il grado di soggettività nella quantificazione delle informazioni finanziarie connesse al rischio, specialmente in quelle quantificazioni che comportino un ampio grado di incertezza;

(f) se il rischio sia connesso ad operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale o che, sotto altri aspetti, sembrino essere inusuali. (Rif.: Parr. A141–A145)

29. Se il revisore ha stabilito che sussiste un rischio significativo, egli deve acquisire una comprensione dei controlli dell'impresa, incluse le attività di controllo, rilevanti per tale rischio. (Rif.: Parr. A146–A148)

Rischi per i quali le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti ed appropriati

30. Relativamente ad alcuni rischi, il revisore può ritenere che non sia possibile o praticabile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante le sole procedure di validità. Tali rischi possono riferirsi alla inesatta o incompleta registrazione di classi di operazioni o saldi contabili di routine e significativi, le cui caratteristiche spesso permettono un'elaborazione altamente automatizzata con interventi manuali ridotti o del tutto assenti. In tali casi, i controlli dell'impresa riguardo quei rischi sono rilevanti per la revisione e il revisore ne deve quindi acquisire una comprensione. (Rif.: Parr. A149–A151)

Riconsiderazione della valutazione del rischio

31. La valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni da parte del revisore può cambiare nel corso della revisione man mano che si acquisiscono ulteriori elementi probativi. Quando il revisore acquisisce elementi probativi mediante lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti ovvero vengono acquisite nuove informazioni e tali elementi probativi o nuove informazioni non sono coerenti con gli elementi probativi su cui aveva originariamente basato la sua valutazione, egli deve riconsiderare la valutazione e modificare di conseguenza le procedure di revisione pianificate in risposta ai rischi identificati e valutati. (Rif.: Par. A152)

Documentazione

32. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile[2]:

    (a) La discussione tra i membri del team di revisione, ove richiesto dal paragrafo 10, e le principali decisioni assunte;

    (b) gli elementi chiave della comprensione di ciascun aspetto dell'impresa e del contesto in cui opera, indicati nel paragrafo 11, e di ciascuna delle componenti del controllo interno, indicate nei paragrafi 14-24; le fonti di informazione mediante le quali è stata acquisita la comprensione; le procedure di valutazione del rischio svolte;

    (c) i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni come richiesto nel paragrafo 25;

    (d) i rischi identificati ed i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione, in ragione delle regole di cui ai paragrafi 27-30. (Rif.: Parr. A153–A156)

***

Linee guida e altro materiale esplicativo

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate (Rif.: Par. 5)

A1. L'acquisizione di una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno (di qui in avanti definita "comprensione dell'impresa") è un processo continuo e dinamico di raccolta, aggiornamento ed analisi delle informazioni per tutta la durata della revisione. La comprensione costituisce un quadro di riferimento nell'ambito del quale il revisore pianifica la revisione ed esercita il suo giudizio professionale per tutta la durata della revisione, ad esempio quando si tratta di:

- valutare i rischi di errori significativi nel bilancio;
- stabilire la significatività in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320[3];
- considerare se la scelta e l'applicazione dei principi contabili sia appropriata e se l'informativa di bilancio sia adeguata;
- identificare le aree relative a importi o a informativa in bilancio che possono richiedere una speciale considerazione nel processo di revisione, per esempio le operazioni con parti correlate, o la valutazione da parte della direzione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento o quando si considera la finalità economica delle operazioni;
- sviluppare le aspettative da utilizzare nello svolgimento delle procedure di analisi comparativa;
- fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi, inclusi la definizione e lo svolgimento delle procedure di revisione conseguenti per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati;
- valutare se gli elementi probativi acquisiti siano sufficienti ed appropriati, per esempio, valutare l'appropriatezza delle ipotesi assunte e delle attestazioni, scritte e orali, rilasciate dalla direzione.

A2. Le informazioni acquisite svolgendo le procedure di valutazione del rischio e le attività correlate possono essere utilizzate dal revisore come elementi probativi a supporto della valutazione dei rischi di errori significativi. Inoltre, il revisore può acquisire elementi probativi in merito a classi di operazioni, saldi contabili o informativa, e relative asserzioni, nonché in merito all'efficacia operativa dei controlli, anche nel caso in cui tali procedure di revisione non siano state specificamente pianificate come procedure di validità o procedure di conformità. Il revisore può altresì scegliere di svolgere procedure di validità o procedure di conformità in concomitanza con le procedure di valutazione del rischio per motivi di efficienza.

[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 "La documentazione della revisione contabile", paragrafi 8-11, e paragrafo A6.
[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile".

A3. Il revisore utilizza il proprio giudizio professionale per determinare il livello di comprensione necessario. Il revisore considera in via principale se la comprensione acquisita sia sufficiente per conseguire gli obiettivi stabiliti nel presente principio di revisione. Il livello di comprensione generale richiesto al revisore è minore rispetto a quello necessario alla direzione per gestire l'impresa.

A4. I rischi da identificare e valutare includono quelli derivanti da errori dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, entrambi trattati nel presente principio di revisione. Tuttavia, la rilevanza delle frodi è tale che ulteriori regole e linee guida sono incluse nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, relativamente alle procedure di valutazione del rischio e alle attività correlate per acquisire informazioni che siano utilizzate per identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.[4]

A5. Sebbene nell'acquisire la necessaria comprensione dell'impresa (si vedano i paragrafi 11-24) sia richiesto al revisore lo svolgimento di tutte le procedure di valutazione del rischio descritte nel paragrafo 6, ciò non viene richiesto con riferimento a ciascun aspetto da comprendere. Altre procedure possono essere svolte quando le informazioni da esse ottenibili possono essere utili nell'identificazione dei rischi di errori significativi.

Tali procedure includono ad esempio:

- il riesame delle informazioni acquisite da fonti esterne quali riviste economiche e del settore, relazioni di analisti, banche o agenzie di rating; ovvero pubblicazioni finanziarie o delle autorità di vigilanza;
- lo svolgimento di indagini presso il consulente legale esterno all'impresa o altri esperti in valutazione utilizzati dall'impresa.

Indagini presso la direzione, la funzione di revisione interna e altri soggetti all'interno dell'impresa (Rif.: Par. 6 a)

A6. Molte delle informazioni acquisite attraverso le indagini del revisore provengono dalla direzione e dai responsabili dell'informativa finanziaria. Le informazioni possono essere acquisite dal revisore anche mediante indagini presso la funzione di revisione interna, qualora l'impresa abbia tale funzione, e altri soggetti all'interno dell'impresa.

A7. Tuttavia, il revisore può anche acquisire informazioni, ovvero una diversa prospettiva nell'identificazione dei rischi di errori significativi, attraverso indagini presso altri soggetti all'interno dell'impresa e altri dipendenti aventi diversi livelli di autorità. Per esempio:

- le indagini presso i responsabili delle attività di governance possono aiutare il revisore a comprendere il contesto in cui viene redatto il bilancio. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260[5] segnala l'importanza di una efficace comunicazione reciproca in quanto assiste il revisore nell'acquisire informazioni dai responsabili delle attività di governance a tale riguardo.
- le indagini presso i dipendenti coinvolti nella rilevazione, elaborazione o registrazione di operazioni complesse o inusuali possono aiutare il revisore nel valutare l'appropriatezza della scelta e dell'applicazione di taluni principi contabili;
- le indagini presso il consulente legale interno possono fornire informazioni riguardo aspetti quali controversie, conformità alle leggi e ai regolamenti, conoscenza di frodi o presunte frodi riguardanti l'impresa, garanzie, obblighi post-vendita, accordi (come joint-venture) con partner d'affari e significato di clausole contrattuali;
- le indagini presso il personale di marketing o di vendita possono fornire informazioni sui cambiamenti nelle strategie commerciali dell'impresa, sull'andamento delle vendite o su accordi contrattuali con la clientela;
- le indagini presso la funzione di gestione del rischio (o coloro che ricoprono tali ruoli) possono fornire informazioni sui rischi operativi e regolamentari che possono influenzare l'informativa finanziaria;

[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", paragrafi 13-25.

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo 4 b).

- le indagini presso il personale addetto ai sistemi informativi possono fornire informazioni sulle modifiche ai sistemi, sulle carenze nei sistemi o nei controlli, ovvero su altri rischi connessi ai sistemi informativi.

A8. Poiché acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera è un processo continuo e dinamico, le indagini del revisore possono svolgersi nel corso di tutta la durata dell'incarico di revisione.

Indagini presso la funzione di revisione interna

A9. Se l'impresa ha una funzione di revisione interna, lo svolgimento di indagini presso le persone appropriate nell'ambito di tale funzione può fornire informazioni utili al revisore per acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e per identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni. Nello svolgere il proprio lavoro, è probabile che la funzione di revisione interna abbia acquisito una conoscenza specifica sulle attività operative dell'impresa e sui rischi ad esse connessi, e che possa avere ottenuto dei riscontri, quali carenze o rischi identificati nei controlli, che possono fornire al revisore elementi utili per la sua comprensione dell'impresa, per le sue valutazioni del rischio o per altri aspetti della revisione contabile. Pertanto, il revisore svolge le indagini a prescindere dalle sue previsioni di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna per modificare la natura o la tempistica, ovvero ridurre l'estensione delle procedure di revisione da svolgere[6]. Indagini particolarmente significative possono riguardare aspetti che la funzione di revisione interna ha rappresentato ai responsabili delle attività di governance e i risultati del processo di valutazione del rischio svolto dalla funzione stessa.

A10. Se il revisore, sulla base delle risposte ottenute dalle indagini, ritiene che vi possano essere risultati rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria dell'impresa e della revisione contabile, può considerare appropriato leggere le relative relazioni della funzione di revisione interna. Esempi di relazioni della funzione di revisione interna che possono essere rilevanti includono i documenti sulla strategia e sulla pianificazione di tale funzione e le relazioni predisposte per la direzione o per i responsabili delle attività di governance che descrivono i risultati delle verifiche svolte dalla funzione stessa.

A11. Inoltre, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240,[7] se la funzione di revisione interna fornisce informazioni al revisore in merito a eventuali frodi effettive, sospette o segnalate, il revisore ne tiene conto nell'identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.

A12. Le persone appropriate nell'ambito della funzione di revisione interna presso le quali svolgere le indagini sono coloro che, a giudizio del revisore, hanno le conoscenze, l'esperienza e il livello di autorità appropriati, quali il responsabile di tale funzione ovvero, in base alle circostanze, altro personale nell'ambito della funzione stessa. Il revisore può anche considerare appropriato avere riunioni periodiche con tali persone.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche (Rif.: Par. 6 a)[7-bis]

A13. (*omissis*)

Procedure di analisi comparativa (Rif.: Par. 6 b)

A14. Le procedure di analisi comparativa eseguite come procedure di valutazione del rischio possono identificare aspetti dell'impresa dei quali il revisore non era a conoscenza e possono assistere nella valutazione dei rischi di errori significativi al fine di fornire una base per definire e attuare risposte di revisione ai rischi identificati e valutati. Le procedure di analisi comparativa eseguite come procedure di valutazione del rischio possono includere sia informazioni finanziarie sia informazioni non finanziarie, per esempio, la relazione tra le vendite e le superfici degli spazi di vendita o il volume delle merci vendute.

A15. Le procedure di analisi comparativa possono essere utili per identificare l'esistenza di operazioni o di fatti inusuali e di importi, indici e andamenti che potrebbero segnalare aspetti aventi implicazioni sulla

[6] Le regole relative sono contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610.

[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 20.

[7-bis] 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".

revisione. L'individuazione di relazioni inusuali o inattese può aiutare il revisore nell'identificazione dei rischi di errori significativi, specialmente rischi di errori significativi dovuti a frodi.

A16. Tuttavia, quando tali procedure di analisi comparativa utilizzano dati aggregati ad alto livello (come nel caso di procedure di analisi comparativa svolte come procedure di valutazione del rischio), i risultati forniscono unicamente un'indicazione iniziale di massima sulla possibile esistenza di errori significativi. Di conseguenza, in tali casi, l'analisi di altre informazioni, che siano state raccolte nel corso dell'identificazione di errori significativi, congiuntamente ai risultati di tali procedure di analisi comparativa, possono aiutare il revisore nella comprensione e valutazione dei risultati delle procedure di analisi comparativa.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A17. Alcune imprese di minori dimensioni possono non disporre di informazioni finanziarie intermedie o mensili da utilizzare ai fini delle procedure di analisi comparativa. In queste circostanze, sebbene il revisore possa essere in grado di eseguire limitate procedure di analisi comparativa al fine della pianificazione della revisione o di ottenere alcune informazioni attraverso le indagini, il revisore può aver bisogno di pianificare procedure di analisi comparativa per identificare e valutare i rischi di errori significativi quando è disponibile una prima bozza del bilancio.

Osservazioni e ispezioni. (Rif: Par. 6 c))

A18. Le osservazioni e le ispezioni possono essere di supporto alle indagini presso la direzione e altri soggetti ed inoltre possono fornire informazioni sull'impresa e sul contesto in cui opera. Tali procedure di revisione includono ad esempio osservazioni ovvero ispezioni su quanto segue:

- le attività operative dell'impresa;
- documenti (quali piani industriali e strategie), dati contabili e manuali di controllo interno;
- relazioni predisposte dalla direzione (quali relazioni sulla gestione trimestrali e bilanci intermedi) e dai responsabili delle attività di governance (quali verbali delle riunioni dell'organo amministrativo);
- sedi e stabilimenti dell'impresa.

Informazioni acquisite in periodi amministrativi precedenti (Rif: Par. 9)

A19. L'esperienza con l'impresa, maturata dal revisore, e le procedure di revisione svolte in precedenti revisioni possono fornire al revisore informazioni su aspetti quali:

- errori riscontrati in passato e se questi siano stati corretti tempestivamente;
- la natura dell'impresa e del contesto in cui opera e il controllo interno dell'impresa stessa (incluse le carenze nel controllo interno);
- i cambiamenti significativi che possono essere intervenuti nell'impresa o nelle sue attività operative a partire dal periodo amministrativo precedente, che possono aiutare il revisore ad acquisire una comprensione dell'impresa sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi;
- le particolari tipologie di operazioni e altri eventi o saldi contabili (e relativa informativa) in cui il revisore ha incontrato delle difficoltà nello svolgere le procedure di revisione necessarie, per esempio a causa della loro complessità.

A20. Al revisore è richiesto di stabilire se le informazioni acquisite in periodi amministrativi precedenti rimangano significative anche ai fini dello svolgimento della revisione corrente. Ciò in quanto le modifiche nell'ambiente di controllo, ad esempio, possono influire sulla significatività delle informazioni acquisite nell'anno precedente. Per stabilire se siano intercorse modifiche che possano influire sulla significatività di tali informazioni, il revisore può svolgere indagini e altre procedure di revisione appropriate, quali verifiche "walk-through" dei sistemi ad esse pertinenti.

La discussione tra i membri del team di revisione (Rif.: Par. 10)

A21. La discussione tra i membri del team di revisione in merito alla possibilità che il bilancio contenga errori significativi:

- fornisce un'opportunità ai membri più esperti del team di revisione, compreso il responsabile dell'incarico, di condividere le proprie considerazioni basate sulla personale conoscenza dell'impresa;
- consente ai membri del team di revisione di scambiare informazioni sui rischi connessi all'attività cui l'impresa sia soggetta nonché sulle modalità e le aree del bilancio che potrebbero essere soggette a errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- permette ai membri del team di revisione di comprendere meglio la possibile esistenza nel bilancio di errori significativi nelle specifiche aree a loro assegnate e di comprendere in quale modo i risultati delle procedure di revisione da loro svolte possano influenzare altri aspetti della revisione, incluse le decisioni sulla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione da effettuare in risposta ai rischi identificati e valutati;
- costituisce una base su cui i membri del team di revisione comunicano e condividono nuove informazioni acquisite nel corso della revisione che possono influire sulla valutazione dei rischi di errori significativi o sulle procedure di revisione svolte per fronteggiare tali rischi.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 fornisce ulteriori regole e linee guida in merito alle discussioni tra i membri del team di revisione sui rischi di frode.[8]

A22. Nell'ambito della discussione tra i membri del team di revisione richiesta dal paragrafo 10, la considerazione degli obblighi di informativa del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile aiuta ad identificare, nelle fasi iniziali dell'incarico di revisione, dove possano esserci rischi di errori significativi relativamente all'informativa. Aspetti che il team di revisione può discutere includono ad esempio:

- le modifiche alle disposizioni sull'informativa finanziaria che possono dare origine ad un'informativa significativa nuova o aggiornata;
- i cambiamenti nel contesto in cui opera l'impresa, nella situazione patrimoniale, economica e finanziaria o nell'attività dell'impresa che possono dare luogo ad un'informativa significativa nuova o aggiornata, per esempio, una aggregazione aziendale significativa nel periodo amministrativo sottoposto a revisione;
- un'informativa per la quale in passato sia stato difficile acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati; e
- un'informativa su aspetti complessi, inclusi quelli che comportano valutazioni significative da parte della direzione in merito a quali informazioni esporre.

A23. Non è sempre necessario o pratico far partecipare tutti i membri ad ogni singola discussione (nel caso ad esempio di una revisione che si svolge in più sedi), né informarli di tutte le decisioni prese nel corso della stessa. Il responsabile dell'incarico può discutere su alcuni aspetti con i membri chiave del team di revisione inclusi, ove considerato appropriato, gli specialisti ed i responsabili delle revisioni contabili delle componenti, mentre può delegare le discussioni con altri, tenendo conto del livello di comunicazione considerato necessario nell'ambito del team di revisione. Può risultare utile un piano di comunicazione approvato dal responsabile dell'incarico.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A24. Molti lavori di revisione di ridotte dimensioni sono interamente condotti dal responsabile dell'incarico (il quale può essere un professionista singolo). In questi casi, il responsabile dell'incarico, avendo personalmente pianificato la revisione, ha la responsabilità di considerare la possibilità che il bilancio dell'impresa contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

La necessaria comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno. L'impresa ed il contesto in cui opera

[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 16.

Settore di attività, regolamentazione e altri fattori esterni (Rif.: Par. 11 a)

Fattori relativi al settore di attività

A25. I fattori relativi al settore di attività comprendono le condizioni relative all'ambiente competitivo, ai rapporti con fornitori e clienti ed al grado di sviluppo tecnologico. Tra gli aspetti che il revisore può considerare ci sono:

- il mercato e la concorrenza, incluse domanda, capacità produttiva e concorrenza dei prezzi;
- attività ciclica o stagionale;
- contenuto tecnologico dei prodotti dell'impresa;
- approvvigionamento energetico e costi.

A26. Il settore in cui opera l'impresa può dare origine a specifici rischi di errori significativi legati alla natura dell'attività svolta o al livello di regolamentazione. Per esempio, i contratti a lungo termine possono richiedere stime significative di ricavi e costi che danno origine a rischi di errori significativi. In tali casi, è importante che il team di revisione includa membri con sufficienti e significative conoscenze ed esperienze.[9]

Fattori relativi alla regolamentazione

A27. I fattori relativi alla regolamentazione comprendono il contesto regolamentare. Il contesto regolamentare comprende, tra gli altri aspetti, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ed il contesto giuridico e politico. Aspetti che il revisore può considerare includono ad esempio:

- principi contabili e specifiche prassi di settore;
- quadro normativo di riferimento per i settori regolamentati, incluse le disposizioni sull'informativa;
- leggi e regolamenti che influenzano in modo significativo le attività operative dell'impresa, incluse le attività di vigilanza diretta;
- imposte (dirette e altre);
- le politiche del governo che, in quel dato momento, influenzano la gestione dell'attività dell'impresa, come quelle monetarie, inclusi il controllo sui cambi, e quelle fiscali, gli incentivi finanziari (ad esempio i programmi di aiuti governativi), e le politiche tariffarie e di restrizione agli scambi commerciali;
- norme ambientali che influenzano il settore e l'attività dell'impresa.

A28. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 comprende alcune specifiche regole in merito al quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa e al settore nel quale l'impresa opera.[10]

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[7- bis]

A29. (*omissis*)

Altri fattori esterni

A30. Altri fattori esterni che influenzano l'impresa e che il revisore può considerare comprendono, ad esempio, le condizioni economiche generali, i tassi di interesse, la disponibilità di finanziamenti, l'inflazione e la rivalutazione monetaria.

Natura dell'impresa (Rif.: Par. 11 b)

A31. La comprensione della natura di un'impresa consente al revisore di conoscere:

[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", paragrafi 14 e 14(l).

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio", paragrafo 13.

- se l'impresa ha una struttura complessa, ad esempio con società controllate o altre componenti in più sedi. Le strutture complesse spesso presentano problematiche che possono generare rischi di errori significativi. Tali problematiche possono includere il fatto che siano stati contabilizzati in maniera appropriata l'avviamento, le joint venture, le partecipazioni e le imprese a destinazione specifica e che su tali aspetti sia stata fornita una informativa adeguata in bilancio;
- l'assetto proprietario e le relazioni tra i soci ed altri soggetti o imprese. Questa comprensione aiuta a determinare se le operazioni con parti correlate siano state identificate e contabilizzate in maniera appropriata e se ne sia fornita adeguata informativa in bilancio. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550[11] contiene regole e fornisce linee guida sulle considerazioni del revisore riguardo le parti correlate.

A32. Gli aspetti che il revisore può considerare nell'acquisire una comprensione della natura dell'impresa includono ad esempio:

- Attività operative dell'impresa, quali:
  - la natura delle fonti di ricavo, prodotti o servizi, ed i mercati, incluso l'utilizzo del commercio elettronico, come le attività di vendita e di marketing su Internet;
  - la gestione delle attività operative (per esempio, fasi e metodi di produzione, ovvero attività esposte a rischi ambientali);
  - alleanze, joint venture ed attività in outsourcing;
  - dispersione geografica e segmentazione settoriale;
  - localizzazione degli impianti di produzione, dei magazzini e degli uffici, ubicazione e quantità delle rimanenze;
  - i principali clienti e i fornitori di merci e servizi, la contrattazione aziendale (inclusa l'esistenza di contratti sindacali, pensioni e altri benefici successivi al rapporto di lavoro, stock option o altri sistemi di incentivazione, regolamenti governativi relativi a questioni occupazionali);
  - attività di ricerca e sviluppo e relative spese;
  - operazioni con parti correlate.
- Partecipazioni e attività di investimento, quali:
  - acquisizioni o disinvestimenti, pianificati o eseguiti recentemente;
  - investimenti e smobilizzi di titoli e finanziamenti;
  - attività di investimento di capitali;
  - partecipazioni in imprese non consolidate, incluse partnership, joint venture e imprese a destinazione specifica.
- Finanziamenti e attività finanziarie, quali:
  - principali imprese controllate e collegate, incluse quelle consolidate e non;
  - struttura del debito e relative condizioni, inclusi gli impegni fuori bilancio (off-balance-sheet financing) e di leasing;
  - assetto proprietario (nazionale, straniero, reputazione negli affari ed esperienza) e parti correlate;
  - utilizzo di strumenti finanziari derivati.
- Prassi relative al processo di predisposizione dell'informativa finanziaria dell'impresa, quali:
  - principi contabili e specifiche prassi di settore, inclusi_quelli riferiti a classi di operazioni, saldi contabili e relativa informativa in bilancio che siano significativi per il settore specifico

[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550 "Parti correlate".

(per esempio, finanziamenti ed investimenti per banche, ricerca e sviluppo per imprese farmaceutiche);

- rilevazione dei ricavi;
- contabilizzazione al fair value;
- attività, passività e operazioni in valuta estera;
- contabilizzazione di operazioni inusuali o complesse, incluse quelle in aree controverse o di recente introduzione (per esempio, la contabilizzazione di remunerazioni mediante stock option).

A33. I cambiamenti significativi intervenuti nell'impresa rispetto a periodi amministrativi precedenti possono dare origine, o modificare, i rischi di errori significativi.

Natura delle imprese a destinazione specifica

A34. Un'impresa a destinazione specifica (talvolta denominata "special purpose vehicle") è un'impresa costituita, di solito, per uno scopo ristretto e ben definito, quale la stipula di un contratto di leasing, la cartolarizzazione di attività finanziarie o lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo. Essa può assumere la forma di una società, di un trust, di un'associazione o di una entità priva di personalità giuridica. L'impresa nell'interesse della quale è stata costituita l'impresa a destinazione specifica spesso può trasferire dei beni a quest'ultima (ad esempio, come parte di una eliminazione contabile riguardante attività finanziarie), ottenere il diritto di utilizzare i beni di quest'ultima, o svolgere servizi per quest'ultima, mentre altre parti possono finanziarla. Come specifica il principio di revisione internazionale ISA Italia n. 550, in alcune circostanze, un'impresa a destinazione specifica può essere una parte correlata dell'impresa.[12]

A35. I quadri normativi sull'informativa finanziaria spesso specificano in modo dettagliato le condizioni al verificarsi delle quali l'impresa a destinazione specifica è considerata controllata o dovrebbe essere inclusa nel consolidamento. L'interpretazione delle regole di questi quadri normativi spesso richiede una dettagliata conoscenza degli accordi pertinenti che interessano l'impresa a destinazione specifica.

Scelta e applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa (Rif: Par. 11 c))

A36. La comprensione della scelta e dell'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa può contemplare aspetti quali:

- i metodi utilizzati dall'impresa per contabilizzare le operazioni significative ed inusuali;
- l'influenza di principi contabili che hanno effetti significativi su aree controverse o di recente introduzione per le quali manchino interpretazioni ufficiali o condivise;
- cambiamenti nei principi contabili adottati dall'impresa;
- principi, normativa e regolamenti sull'informativa finanziaria che costituiscono una novità per l'impresa nonché i tempi e le modalità con cui saranno adottati.

Obiettivi, strategie e relativi rischi connessi all'attività (Rif.: Par. 11 d)

A37. L'impresa svolge la sua attività in un contesto caratterizzato dal settore di appartenenza, dalla normativa e da altri fattori interni ed esterni. In risposta a questi fattori, la direzione dell'impresa o i responsabili delle attività di governance definiscono gli obiettivi che costituiscono i piani generali dell'impresa. Le strategie rappresentano le modalità con cui la direzione intende raggiungere i propri obiettivi. Gli obiettivi e le strategie dell'impresa possono cambiare nel corso del tempo.

A38. Il rischio connesso all'attività è più ampio del rischio di errori significativi nel bilancio, sebbene includa quest'ultimo. Il rischio connesso all'attività può essere originato da cambiamenti ovvero da situazioni complesse. Un rischio connesso all'attività può essere generato anche dal fatto che non sia stata riconosciuta la necessità di un cambiamento. Il rischio connesso all'attività può essere originato ad esempio da:

[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550, paragrafo A7.

- lo sviluppo di nuovi prodotti o servizi che possono non avere una buona riuscita;
- un mercato che, sebbene sviluppato con successo, non è adeguato a sostenere un prodotto o un servizio; ovvero
- difetti in un prodotto o servizio che possono causare passività e rischi di reputazione.

A39. La comprensione dei rischi connessi all'attività che interessano l'impresa aumenta la probabilità di identificare rischi di errori significativi, dal momento che la maggior parte dei rischi connessi all'attività potrebbe avere conseguenze economiche e patrimoniali e, quindi, effetti sul bilancio. Tuttavia, il revisore non ha la responsabilità di identificare e valutare tutti i rischi connessi alla attività perché non tutti danno origine a rischi di errori significativi.

A40. Gli aspetti che il revisore può prendere in considerazione per acquisire una comprensione degli obiettivi, delle strategie dell'impresa e dei relativi rischi connessi all'attività che possono causare rischi di errori significativi in bilancio includono ad esempio:

- sviluppi del settore di attività (un rischio potenziale connesso all'attività potrebbe essere, per esempio, che l'impresa non disponga del personale o dell'esperienza necessari per trattare i cambiamenti nel settore di attività);
- nuovi prodotti e servizi (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, che si verifichi una crescente responsabilità del produttore);
- espansione dell'attività (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, che la domanda non sia stata accuratamente stimata);
- nuovi obblighi in materia contabile (un rischio potenziale correlato all'attività, per esempio, potrebbe risultare da un'adozione incompleta o non corretta ovvero da maggiori costi);
- disposizioni regolamentari (un rischio potenziale correlato all'attività, per esempio, potrebbe derivare da una maggiore esposizione a rischi legali);
- requisiti per il soddisfacimento del fabbisogno finanziario corrente e prospettico (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, la perdita di un finanziamento dovuta all'incapacità dell'impresa di soddisfarne i requisiti);
- utilizzo dell'IT (un rischio potenziale correlato all'attività potrebbe essere, per esempio, che sistemi e processi non siano compatibili);
- effetti derivanti dall'adozione di una strategia, con particolare riferimento a quelli che possono comportare nuovi obblighi in materia contabile (un rischio potenziale correlato all'attività, per esempio, potrebbe essere dato da un'adozione incompleta o non corretta).

A41. Un rischio connesso all'attività può avere un'immediata conseguenza sul rischio di errori significativi per classi di operazioni, saldi contabili ed informativa a livello di asserzioni o di bilancio. Per esempio, il rischio connesso all'attività dell'impresa derivante da un portafoglio clienti in contrazione può accrescere il rischio di errori significativi nella valutazione dei crediti. Tuttavia, lo stesso rischio, in particolare in concomitanza con un'economia in contrazione, può avere altresì conseguenze a lungo termine che il revisore considera nella valutazione della sussistenza del presupposto della continuità aziendale. La considerazione sulla possibilità che un rischio connesso all'attività generi rischi di errori significativi è dunque formulata alla luce delle circostanze in cui opera l'impresa. Esempi di condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi sono illustrati nell'Appendice 2.

A42. Di norma, la direzione identifica i rischi connessi alla attività e sviluppa strategie per farvi fronte. Questo processo di valutazione del rischio è parte del controllo interno ed è illustrato ai paragrafi 15 e A88–A89.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[7 bis]

A43. (*omissis*)

Misurazione ed esame della performance economico-finanziaria dell'impresa (Rif.: Par. 11 e)

A44. La direzione e altri soggetti svolgono misurazioni ed esami di ciò che considerano rilevante. Le misurazioni della performance, siano esse esterne o interne, creano pressioni sull'impresa. Tali pressioni, a loro volta, possono indurre la direzione a intraprendere azioni volte a migliorare i risultati dell'impresa o a predisporre il bilancio in modo errato. Di conseguenza, comprendere le modalità di misurazione della performance dell'impresa aiuta il revisore a valutare se tali pressioni, che spingono a migliorare i risultati, possano dar luogo ad azioni della direzione che possono aver aumentato i rischi di errori significativi, inclusi quelli dovuti a frodi. Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 per regole e linee guida relative ai rischi di frode.

A45. La misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria si differenziano dal monitoraggio dei controlli (illustrato come una componente del controllo interno nei paragrafi da A110 a A121), sebbene i loro scopi possano coincidere:

- la misurazione e l'esame della performance sono diretti a determinare se la performance dell'attività dell'impresa soddisfi gli obiettivi fissati dalla direzione (o da terzi),
- il monitoraggio dei controlli è specificamente rivolto a verificare l'efficacia operativa del controllo interno.

In alcuni casi, tuttavia, gli indicatori di performance forniscono anche informazioni che permettono alla direzione di identificare carenze nel controllo interno.

A46. Le informazioni prodotte internamente, utilizzate dalla direzione per la misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria, che possono essere considerate dal revisore, includono, ad esempio:

- indicatori chiave di performance (sia di natura economico-finanziaria sia di altra natura) e indici chiave, tendenze e statistiche operative;
- analisi della performance economico-finanziaria da un periodo amministrativo all'altro;
- budget, previsioni, analisi della varianza, informazioni settoriali e rapporti sulla performance di reparto, di divisione o ad altro livello;
- misurazione della performance dei dipendenti e politiche retributive di incentivazione;
- raffronti tra la performance dell'impresa e quella dei concorrenti.

A47. La performance economico-finanziaria dell'impresa può essere misurata ed esaminata anche da soggetti esterni. Per esempio, informazioni esterne, quali le relazioni degli analisti ed i rapporti delle agenzie di rating, possono risultare utili per il revisore. È spesso possibile ottenere questi rapporti dalla stessa impresa sottoposta a revisione contabile.

A48. Le misurazioni interne possono evidenziare risultati inattesi o andamenti che richiedono alla direzione di determinarne le cause e di intraprendere le conseguenti azioni correttive (incluse, in alcuni casi, l'individuazione e la correzione di errori in modo tempestivo). Le misurazioni della performance possono altresì indicare al revisore l'esistenza di rischi di errori nell'informativa di bilancio correlata. Per esempio, le misurazioni della performance possono mettere in evidenza che l'impresa mostra una crescita rapida o una redditività inusuali rispetto a quelle di altre imprese dello stesso settore. Queste informazioni, in particolare se unite ad altri fattori quali premi di rendimento basati sulle performance o compensi incentivanti, possono indicare il rischio potenziale di ingerenze della direzione nella redazione del bilancio.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A49. Le imprese di dimensioni minori solitamente non dispongono di processi per misurare ed esaminare la performance economico-finanziaria. Le indagini presso la direzione possono rivelare che essa si affida a taluni indicatori chiave per valutare la performance economico-finanziaria e per intraprendere azioni appropriate. Se tali indagini indicano l'assenza di misurazioni o di esami della performance, può aumentare il rischio di errori non individuati e corretti.

Il controllo interno dell'impresa (Rif: Par. 12)

A50. La comprensione del controllo interno aiuta il revisore ad identificare le tipologie di errori potenziali ed i fattori che incidono sui rischi di errori significativi, nonché a determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti.

A51. Le linee guida sul controllo interno di seguito presentate sono suddivise nelle quattro seguenti sezioni:

- natura e caratteristiche generali del controllo interno;
- controlli rilevanti ai fini della revisione;
- natura e livello di comprensione dei controlli rilevanti;
- componenti del controllo interno.

Natura e caratteristiche generali del controllo interno

Finalità del controllo interno

A52. Il controllo interno è configurato, messo in atto e mantenuto per affrontare i rischi connessi all'attività che minacciano il raggiungimento di qualunque obiettivo dell'impresa che riguardi:

- l'attendibilità dell'informativa finanziaria dell'impresa;
- l'efficacia e l'efficienza della sua attività operativa;
- la conformità alle leggi e ai regolamenti.

Il modo in cui il controllo interno viene configurato, messo in atto e mantenuto varia in funzione della dimensione e della complessità di un'impresa.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A53. Le imprese di dimensioni minori possono utilizzare modalità meno strutturate nonché processi e procedure più semplici per raggiungere i propri obiettivi.

Limiti del controllo interno

A54. Il controllo interno, a prescindere dalla sua efficacia, può fornire ad un'impresa solo una ragionevole sicurezza sulla realizzazione degli obiettivi di informativa finanziaria. La probabilità della loro realizzazione dipende dai limiti insiti nel controllo interno. Tali limiti comportano di fatto la possibilità che il giudizio umano, nel prendere decisioni, possa essere errato e che il mancato funzionamento del controllo interno possa verificarsi a causa di un errore umano. Per esempio, vi può essere un errore nella configurazione o nella modifica di un controllo. Allo stesso modo, l'operatività di un controllo può non essere efficace, come nel caso in cui le informazioni prodotte ai fini del controllo interno (per esempio, una relazione sulle eccezioni) non sono utilizzate in modo efficace perché la persona incaricata dell'esame non comprende lo scopo di tali informazioni o non intraprende le azioni appropriate.

A55. Inoltre, i controlli possono essere elusi dalla collusione tra due o più persone o mediante impropria forzatura del controllo interno da parte della direzione. Per esempio, la direzione può stipulare accordi separati con clienti alterando i termini e le condizioni dei contratti di vendita standard dell'impresa, e ciò può comportare una rilevazione impropria dei ricavi. Inoltre, i controlli di convalida in un software, volti ad identificare e riportare le operazioni che superano i limiti di credito previsti, possono essere forzati o disabilitati.

A56. Infine, nel configurare e mettere in atto tali controlli, la direzione può formulare valutazioni sulla natura e sull'ampiezza dei controlli che ha scelto di mettere in atto, nonché sulla natura e sull'ampiezza dei rischi che decide di assumersi.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A57. Le imprese di dimensioni minori hanno spesso un minor numero di dipendenti con conseguente limitazione dell'applicabilità del principio di separazione delle funzioni. Tuttavia, in una piccola impresa amministrata dal suo proprietario, il proprietario-amministratore può essere in grado di esercitare una supervisione più efficace rispetto a quella possibile nelle imprese di maggiori dimensioni. Tale supervisione può compensare le opportunità, generalmente più limitate, di realizzare la separazione delle funzioni.

A58. D'altra parte, il proprietario-amministratore può essere maggiormente in grado di forzare i controlli allo scopo di eluderli a causa della natura meno strutturata del sistema di controllo interno. Tali circostanze sono prese in considerazione dal revisore nell'identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Suddivisione del controllo interno nelle componenti

A59. Ai fini dei principi di revisione, la suddivisione del controllo interno nelle seguenti cinque componenti, fornisce al revisore un utile quadro di riferimento per considerare in che modo differenti aspetti del controllo interno di un'impresa possano influenzare la revisione:

(a) l'ambiente di controllo;

(b) il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio;

(c) il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione;

(d) le attività di controllo;

(e) il monitoraggio dei controlli.

La suddivisione non riflette necessariamente il modo in cui l'impresa configura, mette in atto e mantiene il controllo interno, né la modalità con cui essa può classificare una delle specifiche componenti. I revisori possono utilizzare una terminologia o un quadro di riferimento diversi per descrivere i vari aspetti del controllo interno - ed i relativi effetti sulla revisione - rispetto a quelli utilizzati nel presente documento, purché tutte le componenti illustrate nel presente principio di revisione siano prese in considerazione e valutate.

A60. Nei successivi paragrafi A77-A121 sono riportate le linee guida riferite alle cinque componenti del controllo interno e come esse afferiscono a una revisione contabile del bilancio. Un ulteriore approfondimento sulle componenti del controllo interno è contenuto nell'Appendice 1.

Caratteristiche degli elementi manuali ed automatizzati del controllo interno rilevanti per la valutazione del rischio da parte del revisore

A61. Il sistema di controllo interno di un'impresa è costituito da elementi manuali e spesso da elementi automatizzati. Le caratteristiche degli elementi manuali e automatizzati sono rilevanti per la valutazione del rischio da parte del revisore e per le procedure conseguenti pianificate in base a tale valutazione.

A62. L'utilizzo di elementi manuali ed automatizzati nel controllo interno influenza altresì il modo in cui le operazioni sono rilevate, registrate, elaborate e con cui se ne dà informativa:

- i controlli in un sistema manuale possono includere procedure, quali approvazioni, esami delle operazioni e riconciliazioni con successivo chiarimento degli importi in riconciliazione. In alternativa, un'impresa può utilizzare procedure automatizzate per rilevare, registrare, elaborare operazioni e darne informativa, in tal caso, le registrazioni in formato elettronico sostituiscono i documenti cartacei;

- i controlli nei sistemi IT prevedono una combinazione di controlli automatizzati (per esempio, controlli integrati incorporati nei programmi informatici) e controlli manuali. Inoltre, i controlli manuali possono essere indipendenti dall'IT, possono utilizzare informazioni prodotte dall'IT, o possono limitarsi a monitorare l'effettivo funzionamento dell'IT e dei controlli automatizzati e a gestire le eccezioni. Quando viene utilizzata l'elaborazione informatica per rilevare, registrare, elaborare o dare informativa su operazioni o altri dati economico-finanziari da includere in bilancio, il sistema ed i programmi possono comprendere controlli riferiti alle corrispondenti asserzioni per i conti significativi e possono essere decisivi per l'efficace funzionamento dei controlli manuali che dipendono dall'IT.

La combinazione di elementi manuali ed automatizzati nel controllo interno di un'impresa varia in funzione della natura e della difficoltà di utilizzo dell'IT da parte dell'impresa.

A63. In linea generale, l'elaborazione informatica favorisce il controllo interno consentendo all'impresa di:

- applicare uniformemente regole di gestione predefinite ed eseguire calcoli complessi, nell'elaborazione di elevati volumi di operazioni o dati;

- migliorare la tempestività, la disponibilità e l'accuratezza delle informazioni;
- facilitare l'ulteriore analisi di informazioni;
- rafforzare la capacità di monitorare la performance delle attività dell'impresa e delle relative direttive e procedure;
- ridurre il rischio di elusione dei controlli;
- rafforzare la capacità di raggiungere un'effettiva separazione delle funzioni attraverso l'implementazione di controlli di sicurezza in relazione ad applicazioni, database e sistemi operativi.

A64. L'IT comporta anche specifici rischi per il controllo interno di un'impresa, inclusi, ad esempio:

- affidamento su sistemi o programmi che elaborano dati in modo non accurato o che elaborano dati non accurati od entrambe le fattispecie;
- accesso non autorizzato ai dati che può causare la loro distruzione o la loro modifica impropria, compresa la registrazione di operazioni non autorizzate o inesistenti o l'inesatta registrazione di operazioni. Rischi particolari possono sorgere nei casi in cui più utenti accedono ad un comune database;
- la possibilità che il personale IT goda di privilegi nell'accesso, oltre quelli necessari, per eseguire le funzioni assegnate, violando in questo modo il principio della separazione delle funzioni;
- modifiche non autorizzate a dati di master file;
- modifiche non autorizzate a sistemi o programmi;
- mancata effettuazione delle necessarie modifiche a sistemi o programmi;
- intervento manuale improprio;
- potenziale perdita di dati o incapacità di accedere ai dati come necessario.

A65. Gli elementi manuali nel controllo interno possono essere più adatti in circostanze ove sono richieste valutazione e discrezione, quali ad esempio:

- operazioni complesse, inusuali o non ricorrenti;
- circostanze in cui è difficile individuare, anticipare o predire gli errori;
- circostanze che variano e che richiedono un controllo al di fuori dell'ambito del controllo automatizzato esistente;
- monitoraggio dell'efficacia dei controlli automatizzati.

A66. Gli elementi manuali nel controllo interno possono essere meno affidabili degli elementi automatizzati poiché possono essere aggirati, ignorati e forzati con maggiore facilità e sono altresì più soggetti a semplici errori e disattenzioni. Non è quindi possibile presupporre la coerenza di applicazione di un elemento del controllo manuale. Gli elementi del controllo manuale sono meno appropriati nelle seguenti circostanze:

- elevato volume di operazioni o operazioni ricorrenti, o situazioni in cui è possibile prevenire od individuare e correggere gli errori anticipabili o prevedibili mediante parametri di controllo automatizzati;
- attività di controllo in cui le modalità specifiche utilizzate per eseguire il controllo possono essere adeguatamente definite ed automatizzate.

A67. L'estensione e la natura dei rischi sul controllo interno variano in relazione alla natura e alle caratteristiche del sistema informativo dell'impresa. L'impresa fronteggia i rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT o degli elementi manuali del controllo interno predisponendo controlli efficaci alla luce delle caratteristiche del sistema informativo dell'impresa stessa.

Controlli rilevanti ai fini della revisione

A68. Sussiste un rapporto diretto tra gli obiettivi di un'impresa ed i controlli che vengono messi in atto al fine di fornire una ragionevole sicurezza sul loro raggiungimento. Gli obiettivi dell'impresa, e quindi i controlli, riguardano l'informativa finanziaria, la gestione e la conformità alle leggi e ai regolamenti; tuttavia, non tutti questi obiettivi e controlli sono rilevanti per la valutazione del rischio che viene effettuata dal revisore.

A69. Tra i fattori rilevanti ai fini del giudizio professionale del revisore volto a valutare se un controllo, singolarmente o in combinazione con altri, è rilevante per il lavoro di revisione possono essere inclusi aspetti quali:

- la significatività;
- la rilevanza del rischio correlato;
- la dimensione dell'impresa;
- le caratteristiche dell'attività dell'impresa, inclusi la sua organizzazione ed il suo assetto proprietario;
- la varietà e la complessità delle attività operative dell'impresa;
- le disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- le circostanze e le componenti applicabili del controllo interno;
- la natura e la complessità dei sistemi che fanno parte del controllo interno dell'impresa, incluso l'utilizzo di fornitori di servizi;
- se, e con che modalità, un controllo specifico, singolarmente o congiuntamente con altri, prevenga, o individui e corregga, errori significativi.

A70. I controlli sulla completezza ed accuratezza delle informazioni prodotte dall'impresa possono essere rilevanti ai fini della revisione, qualora il revisore intenda utilizzare tali informazioni per definire e svolgere procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati. I controlli relativi ad operazioni e obiettivi di conformità alle leggi e ai regolamenti possono essere rilevanti ai fini della revisione, qualora siano pertinenti a dati che il revisore valuta o utilizza nell'applicare le procedure di revisione.

A71. Il controllo interno per la salvaguardia dei beni volto a prevenire acquisti, utilizzi o vendite non autorizzati può includere controlli che riguardano obiettivi sia di informativa finanziaria sia gestionali. L'attenzione del revisore in merito a tali controlli si limita generalmente a quelli rilevanti ai fini dell'attendibilità dell'informativa finanziaria.

A72. Un'impresa generalmente mette in atto anche controlli riguardanti obiettivi che non sono rilevanti ai fini della revisione e che quindi non è necessario prendere in considerazione. Per esempio, un'impresa può fare affidamento su un sistema sofisticato di controlli automatizzati per assicurare una efficiente ed efficace operatività (ad esempio, un sistema di controlli automatizzati utilizzato da una compagnia aerea per gestire gli orari dei voli) ma solitamente questi controlli non sono rilevanti ai fini della revisione. Inoltre, sebbene il controllo interno riguardi l'impresa nella sua interezza o una delle unità operative o processi aziendali, una comprensione del controllo interno relativo a ciascuna delle unità operative o dei processi aziendali dell'impresa può non essere rilevante ai fini della revisione.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[7- bis]

A73. (*omissis*)

Natura e livello di comprensione dei controlli rilevanti (Rif: Par. 13)

A74. Per valutare la configurazione di un controllo è necessario considerare se esso, singolarmente o in combinazione con altri controlli, sia in grado effettivamente di prevenire o di individuare e correggere errori significativi. La messa in atto di un controllo significa che il controllo esiste e che l'impresa lo sta utilizzando. Si considera prima la configurazione di un controllo in quanto è di scarso rilievo valutare la messa in atto di un controllo che non sia efficace. Un controllo configurato in modo inappropriato può rappresentare una carenza significativa nel controllo interno dell'impresa.

A75. Le procedure di valutazione del rischio volte ad ottenere elementi probativi in merito alla configurazione e alla messa in atto dei controlli rilevanti possono includere:

- indagini presso il personale dell'impresa;
- osservazioni sull'applicazione di controlli specifici;
- ispezioni di documenti e relazioni;
- verifiche per ripercorrere le operazioni attraverso il sistema informativo rilevante ai fini dell'informativa finanziaria.

Le indagini presso il personale dell'impresa da sole non sono tuttavia sufficienti a realizzare tali scopi.

A76. Acquisire una comprensione dei controlli di un'impresa non è sufficiente per verificarne l'efficacia operativa, a meno che sussista una certa automatizzazione in grado di garantire un'uniforme e costante operatività dei controlli. Per esempio, l'acquisizione di elementi probativi sulla messa in atto di un controllo manuale in un dato momento non fornisce elementi probativi sull'efficacia operativa del controllo in altri momenti del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile. Quindi, data l'intrinseca coerenza dell'elaborazione informatica (si veda il paragrafo A63), il fatto che lo svolgimento di procedure di revisione, per determinare se un controllo automatizzato sia stato messo in atto, possa essere utilizzato per la verifica sull'efficacia operativa del controllo stesso, dipende sia dalla valutazione del revisore che dalla necessità di svolgere verifiche di conformità, come avviene in caso di cambiamenti nei programmi informatici. Le verifiche sull'efficacia operativa dei controlli sono descritte in modo più approfondito nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330[13].

Le componenti del controllo interno – L'ambiente di controllo (Rif: Par. 14)

A77. L'ambiente di controllo include le attività di governance e di direzione nonché l'atteggiamento, la consapevolezza e le azioni dei responsabili delle attività di governance e della direzione riguardo al controllo interno ed alla sua importanza all'interno dell'impresa. L'ambiente di controllo definisce l'atteggiamento di un'organizzazione, influenzando la consapevolezza del controllo in chi vi opera.

A78. Ai fini della comprensione dell'ambiente di controllo, gli elementi che possono assumere rilievo sono i seguenti:

(a) *Comunicazione e applicazione dei valori etici e di integrità* – Sono elementi fondamentali che influenzano l'efficacia della struttura, della operatività e del monitoraggio dei controlli.

(b) *Considerazione dell'importanza della competenza* – Si tratta di aspetti quali la considerazione della direzione sui livelli di competenza necessari per particolari mansioni e di come tali livelli si traducano in requisiti di capacità e conoscenza.

(c) *Partecipazione dei responsabili delle attività di governance* – Si tratta delle caratteristiche dei responsabili delle attività di governance quali:

- la loro indipendenza dalla direzione;
- la loro esperienza ed autorevolezza;
- la misura del loro coinvolgimento, le informazioni che ricevono, e il livello di approfondimento delle loro attività;
- l'appropriatezza delle loro azioni, incluso il modo in cui le questioni complesse sono rappresentate alla direzione e da questa prese in considerazione, nonché la loro interazione con revisori interni ed esterni;

(d) *Filosofia e stile operativo della direzione* - Caratteristiche della direzione quali:

- l'approccio alla assunzione e gestione dei rischi connessi alla attività;
- l'atteggiamento e le azioni rispetto alla informativa finanziaria;

[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".

- l'atteggiamento rispetto alla funzione di elaborazione dati, alla funzione contabile e al personale;

(e) *Struttura organizzativa* – Il quadro di riferimento entro cui sono pianificate, eseguite, controllate e supervisionate le attività dell'impresa dirette al raggiungimento dei suoi obiettivi.

(f) *Attribuzione di autorità e responsabilità* – Si tratta delle modalità con cui vengono attribuite autorità e responsabilità delle attività operative e di come vengono stabiliti i rapporti gerarchici e di autorizzazione.

(g) *Direttive e procedure in tema di risorse umane* – Direttive e procedure che riguardano, ad esempio, assunzioni, orientamento, formazione, valutazione, counselling, promozioni, retribuzioni ed azioni correttive.

Elementi probativi sui diversi aspetti dell'ambiente di controllo

A79. Elementi probativi significativi possono essere acquisiti mediante una combinazione di indagini e di altre procedure di valutazione del rischio, quali indagini di supporto mediante osservazioni o ispezioni della documentazione. Per esempio, il revisore, mediante indagini presso la direzione ed i dipendenti, può acquisire una comprensione delle modalità attraverso le quali la direzione comunica ai dipendenti i propri orientamenti in merito alle prassi aziendali ed al comportamento eticamente corretto.

A80. Il revisore può quindi determinare se siano stati messi in atto controlli rilevanti considerando, ad esempio, se la direzione possegga un codice di comportamento scritto e se agisca in modo da sostenerlo. Il revisore può considerare altresì in che modo la direzione ha risposto ai risultati e alle raccomandazioni della funzione di revisione interna riguardanti le carenze identificate negli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile, incluso se e in che modo tali risposte siano state messe in atto, e se siano state successivamente valutate dalla funzione di revisione interna.

Effetti dell'ambiente di controllo sulla valutazione dei rischi di errori significativi

A81. Alcuni aspetti dell'ambiente di controllo di un'impresa hanno un effetto pervasivo sulla valutazione dei rischi di errori significativi. Per esempio, la consapevolezza del controllo di un'impresa è influenzata in maniera significativa dai responsabili delle attività di governance, poiché uno dei loro ruoli è di controbilanciare le pressioni sulla direzione in merito all'informativa finanziaria che possono scaturire dalle richieste del mercato ovvero da piani retributivi. L'efficacia della configurazione dell'ambiente di controllo rispetto alla partecipazione da parte dei responsabili delle attività di governance è influenzata quindi da aspetti quali:

- la loro indipendenza dalla direzione e la loro capacità di valutarne le azioni;
- se essi abbiano un'adeguata conoscenza dell'attività dell'impresa;
- la misura in cui essi sanno valutare se il bilancio è redatto in conformità con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso se il bilancio includa un'informativa adeguata.

A82. Un organo amministrativo attivo e indipendente può influenzare la filosofia e lo stile operativo dei vertici della direzione. Tuttavia, altri aspetti possono avere effetti più limitati. Per esempio, sebbene direttive e procedure della funzione risorse umane dirette all'assunzione di personale competente in ambito finanziario, contabile e di IT possano ridurre il rischio di errori nell'elaborazione dell'informativa finanziaria, esse possono non mitigare una forte ingerenza dell'alta direzione a sovrastimare gli utili.

A83. L'esistenza di un ambiente di controllo soddisfacente può rappresentare un fattore positivo quando il revisore valuta i rischi di errori significativi. Sebbene un ambiente di controllo soddisfacente possa aiutare a ridurre il rischio di frode, esso non costituisce tuttavia un deterrente assoluto contro le frodi. Al contrario, carenze nell'ambiente di controllo possono indebolire l'efficacia dei controlli, in particolare in relazione alle frodi. Per esempio, il mancato impiego da parte della direzione di risorse sufficienti per affrontare i rischi di sicurezza presenti nell'IT può influenzare in modo negativo il controllo interno consentendo cambiamenti impropri a programmi o dati informatici, o l'elaborazione di operazioni non autorizzate. Come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, l'ambiente di

controllo influenza anche la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti[14].

A84. L'ambiente di controllo di per sé non previene, o individua e corregge, un errore significativo. Esso può tuttavia influenzare la valutazione del revisore sull'efficacia di altri controlli (ad esempio, il monitoraggio dei controlli e il funzionamento di specifiche attività di controllo) e quindi la sua valutazione dei rischi di errori significativi.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A85. L'ambiente di controllo nell'ambito delle imprese di dimensioni minori differisce probabilmente da quello delle imprese più grandi. Per esempio, tra i responsabili delle attività di governance nelle imprese di dimensioni minori può non figurare un membro indipendente o esterno, l'attività di governance può essere svolta direttamente dal proprietario-amministratore, ove non vi siano altri soci. La natura dell'ambiente di controllo può altresì influenzare la significatività degli altri controlli, ovvero la loro assenza. Per esempio, il coinvolgimento attivo di un proprietario-amministratore può mitigare alcuni dei rischi derivanti dalla mancata separazione delle funzioni in un'impresa di dimensioni minori, tuttavia tale coinvolgimento può aumentare altri rischi, ad esempio quello di forzatura dei controlli.

A86. Inoltre, nelle imprese di dimensioni minori, gli elementi probativi relativi ai diversi aspetti dell'ambiente di controllo possono non essere disponibili in forma documentale, specie laddove la comunicazione tra direzione e personale sia informale seppure efficace. Per esempio, è possibile che le imprese minori non dispongano di un codice di comportamento scritto, ma sviluppino, invece, una cultura aziendale che evidenzi l'importanza dell'integrità e di comportamenti eticamente corretti attraverso la comunicazione verbale e l'esempio della direzione.

A87. Di conseguenza, gli atteggiamenti, la consapevolezza e le azioni della direzione o del proprietario-amministratore rivestono particolare importanza per la comprensione da parte del revisore dell'ambiente di controllo di un'impresa di dimensioni minori.

Componenti del controllo interno - Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio
(Rif: Par. 15)

A88. Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio rappresenta la base con cui la direzione determina i rischi da gestire. Se tale processo è appropriato alle circostanze, incluse la natura, dimensione e complessità dell'impresa, esso aiuta il revisore ad identificare i rischi di errori significativi. Stabilire se il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio sia appropriato alle circostanze, è un aspetto oggetto di giudizio.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori (Rif.: Par. 17)

A89. È improbabile che in un'impresa di dimensioni minori esista un processo prestabilito per la valutazione del rischio. In tali casi, è probabile che la direzione identifichi i rischi mediante il proprio diretto coinvolgimento nell'attività. Indipendentemente dalle circostanze, è tuttavia sempre necessaria un'indagine sui rischi identificati e su come vengono gestiti dalla direzione.

Componenti del controllo interno – Il sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, e la comunicazione

Il sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati (Rif.: Par. 18)

A90. Il sistema informativo rilevante per gli obiettivi dell'informativa finanziaria, incluso il sistema contabile, è costituito dalle procedure e dalle registrazioni contabili definite e stabilite per:

- rilevare, registrare, elaborare operazioni dell'impresa (come anche eventi e condizioni) e darne informativa e mantenere la responsabilità di informativa delle relative voci di attività, passività e patrimonio netto;
- risolvere l'errata elaborazione di operazioni, ad esempio, gli archivi automatizzati di sospesi e le procedure utilizzate per eliminare tempestivamente le voci in sospeso;

[14] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi A2-A3.

- elaborare e rendicontare le forzature sui sistemi e le elusioni dei controlli;
- trasferire le informazioni dai sistemi di elaborazione delle operazioni ai libri contabili;
- cogliere le informazioni rilevanti per l'informativa finanziaria in relazione ad eventi e condizioni diversi dalle operazioni, quali la svalutazione e l'ammortamento delle attività ed i cambiamenti nella recuperabilità dei crediti;
- assicurare che le informazioni da fornire in base al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile siano raccolte, registrate, elaborate, sintetizzate e che ne sia data appropriata informativa in bilancio.

A91. Il bilancio può contenere informazioni che non provengono dalla contabilità generale e sezionale, ad esempio:

- informazioni esposte in bilancio relative ad accordi di leasing, quali le opzioni di rinnovo o i futuri pagamenti dovuti per il leasing;
- informazioni esposte in bilancio prodotte da un sistema di gestione del rischio adottato dall'impresa;
- informazioni sul fair value prodotte dagli esperti della direzione ed esposte in bilancio;
- informazioni esposte in bilancio che sono state acquisite mediante modelli, o mediante altri calcoli utilizzati per sviluppare le stime rilevate o oggetto di informativa nel bilancio, incluse le informazioni relative ai dati e alle assunzioni sottostanti utilizzati in tali modelli, quali ad esempio:
  - assunzioni elaborate internamente che possono influenzare la vita utile di un'attività, o
  - dati, ad esempio tassi di interesse, che siano influenzati da fattori fuori dal controllo dell'impresa;
- informazioni esposte in bilancio sulle analisi di sensitività derivanti da modelli finanziari che dimostrano che la direzione ha considerato assunzioni alternative;
- informazioni rilevate o esposte in bilancio che siano state acquisite da rilevazioni e dichiarazioni fiscali;
- informazioni esposte in bilancio che siano state acquisite da analisi predisposte per supportare la valutazione da parte della direzione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, quali l'informativa, ove presente, relativa all'identificazione di eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi in merito a tale capacità.[15]

A92. La comprensione del sistema informativo dell'impresa rilevante per l'informativa finanziaria richiesta dal paragrafo 18 del presente principio (inclusa la comprensione degli aspetti rilevanti di tale sistema relativi alle informazioni esposte in bilancio che provengono o meno dalla contabilità generale e sezionale) è oggetto di giudizio professionale da parte del revisore. Per esempio, alcuni importi o un'informativa nel bilancio dell'impresa (come l'informativa sul rischio di credito, rischio di liquidità e rischio di mercato) possono basarsi su informazioni acquisite dal sistema di gestione del rischio adottato dall'impresa. Tuttavia, il revisore non è tenuto a comprendere tutti gli aspetti di tale sistema e utilizza il giudizio professionale nel determinare l'estensione del livello di comprensione necessaria.

Scritture contabili (Rif.: Par. 18 f))

A93. Il sistema informativo di un'impresa comporta tipicamente l'utilizzo di scritture contabili standard necessarie per registrare operazioni in modo ricorrente. Esempi potrebbero essere le scritture contabili per registrare vendite, acquisti, e esborsi di cassa nei libri contabili, ovvero per registrare stime contabili effettuate periodicamente dalla direzione, quali le modifiche della stima di crediti inesigibili.

A94. Il processo di informativa finanziaria di un'impresa include altresì l'utilizzo di scritture contabili non standard per registrare operazioni non ricorrenti, inusuali o rettifiche. Esempi di tali registrazioni includono rettifiche di consolidamento e registrazioni per le aggregazioni aziendali e le dismissioni di società ovvero per stime non ricorrenti, quale la perdita di valore di un'attività. In sistemi contabili tenuti

[15] Si vedano i paragrafi A19–20 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.

manualmente, le scritture contabili non-standard possono essere individuate attraverso l'ispezione di partitari, libri giornali e relativa documentazione di supporto. In presenza di procedure automatizzate per la tenuta dei libri contabili e la redazione del bilancio, tali registrazioni possono esistere unicamente in forma elettronica e possono quindi essere individuate più facilmente mediante l'utilizzo di procedure di revisione computerizzate.

I processi di gestione correlati (Rif.: Par. 18)

A95. I processi di gestione di un'impresa sono rappresentati dalle attività volte a:

- sviluppare, acquistare, produrre, vendere e distribuire i prodotti e i servizi di un'impresa;
- garantire la conformità alle leggi e ai regolamenti;
- registrare informazioni, incluse le informazioni contabili e quelle relative all'informativa finanziaria.

I processi di gestione risultano nelle operazioni che sono registrate, elaborate e riportate dal sistema informativo. Acquisire una comprensione dei processi di gestione connessi all'attività dell'impresa, che include le modalità con cui le operazioni sono generate, aiuta il revisore a acquisire una comprensione del sistema informativo dell'impresa rilevante ai fini dell'informativa finanziaria in maniera appropriata alle circostanze in cui opera l'impresa.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori (Rif.: Par. 18)

A96. Il sistema informativo ed i processi di gestione correlati rilevanti per l'informativa finanziaria inclusi gli aspetti rilevanti di tale sistema relativamente alle informazioni esposte in bilancio che provengono o meno dalla contabilità generale e sezionale, sono probabilmente meno sofisticati nelle imprese minori rispetto ad imprese più grandi, ma il loro ruolo riveste la stessa importanza. Nelle imprese di dimensioni minori, in cui vi è un attivo coinvolgimento della direzione, possono non essere necessarie ampie descrizioni delle procedure contabili, registrazioni contabili sofisticate o direttive scritte. Comprendere il sistema informativo dell'impresa rilevante per l'informativa finanziaria può quindi essere più agevole nella revisione di imprese di dimensioni minori e può dipendere maggiormente dalle indagini che dall'esame della documentazione. La necessità di acquisirne una comprensione conserva tuttavia la sua importanza.

Comunicazioni (Rif.: Par. 19)

A97. La comunicazione da parte dell'impresa di ruoli, di responsabilità e di aspetti significativi attinenti alla predisposizione dell'informativa finanziaria, comporta la comprensione dei ruoli e delle responsabilità individuali riguardanti il controllo interno sull'informativa finanziaria. Essa include alcune questioni quali la misura in cui il personale comprende in che modo le proprie attività per l'informativa finanziaria interagiscono con il lavoro di altri soggetti e con quali modalità si comunicano le eccezioni ad un livello più alto e appropriato nell'ambito dell'impresa. La comunicazione può assumere la forma di manuale delle procedure e di manuale amministrativo-contabile. La presenza di canali di comunicazione aperti aiuta ad assicurare che le eccezioni siano segnalate e gestite.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A98. La comunicazione può essere meno strutturata e più facile da attuare in un'impresa di dimensioni minori rispetto ad una grande impresa per via dei livelli gerarchici meno numerosi e della maggiore visibilità e disponibilità della direzione.

Le componenti del controllo interno - Attività di controllo rilevanti ai fini della revisione contabile
(Rif: Par. 20)

A99. Le attività di controllo sono le direttive e le procedure che aiutano a garantire che le indicazioni della direzione siano eseguite. Le attività di controllo, nell'ambito sia di sistemi IT che manuali, hanno diversi obiettivi e vengono applicate a vari livelli organizzativi e funzionali. Le attività specifiche di controllo includono ad esempio quelle riguardanti:

- l'autorizzazione;
- l'esame della performance;

- le elaborazioni informatiche;
- i controlli fisici;
- la separazione delle funzioni.

A100. Le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione sono:

- quelle che è necessario trattare come tali, in quanto costituiscono attività di controllo che riguardano rischi significativi, e quelle che riguardano i rischi per i quali le procedure di validità non forniscono, da sole, sufficienti e appropriati elementi probativi, come richiesto rispettivamente nei paragrafi 29 e 30; ovvero
- quelle considerate rilevanti a giudizio del revisore.

A101. Il giudizio del revisore sulla rilevanza o meno di un'attività di controllo ai fini della revisione è influenzato dal rischio identificato dal revisore che può dare origine ad un errore significativo e dal fatto che il revisore ritenga appropriato verificare l'efficacia operativa del controllo ai fini della determinazione dell'estensione delle procedure di validità.

A102. L'attenzione del revisore può essere concentrata sull'individuazione e sulla comprensione delle attività di controllo che interessano le aree in cui il revisore presume siano più alti i rischi di errori significativi. Quando più attività di controllo raggiungono lo stesso obiettivo, non è necessario acquisire una comprensione di ciascuna di esse relativamente a tale obiettivo.

A103. Le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione contabile possono includere i controlli istituiti dalla direzione che fronteggiano i rischi di errori significativi relativi a un'informativa che non sia redatta in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, in aggiunta ai controlli che fronteggiano i rischi relativi ai saldi contabili e alle operazioni. Tali attività di controllo possono riguardare le informazioni incluse nel bilancio che non provengono dalla contabilità generale e sezionale.

A104. Le conoscenze del revisore riguardo la presenza o l'assenza di attività di controllo, acquisite mediante la comprensione delle altre componenti del controllo interno, assistono il revisore medesimo nel determinare se sia necessario un ulteriore approfondimento per comprendere tali attività.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A105. I concetti sottostanti le attività di controllo nelle imprese di dimensioni minori sono, probabilmente, simili a quelli delle imprese più grandi, ma le modalità formali con cui operano possono variare. Inoltre, le imprese di dimensioni minori possono ritenere che certi tipi di attività di controllo non siano rilevanti a causa dei controlli applicati dalla direzione. Per esempio, il potere esclusivo della direzione di concedere crediti ai clienti ed approvare gli acquisti rilevanti può rappresentare un forte controllo su importanti operazioni e saldi contabili, diminuendo o eliminando la necessità di attività di controllo più minuziose.

A106. È probabile che le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione di imprese di dimensioni minori riguardino i principali cicli di operazioni quali ricavi, acquisti e spese per il personale.

Rischi derivanti dall'IT (Rif: Par. 21)

A107. L'utilizzo dell'IT influenza il modo in cui sono messe in atto le attività di controllo. Dal punto di vista del revisore, i controlli sui sistemi IT sono efficaci se mantengono l'integrità delle informazioni, la protezione dei dati elaborati da tali sistemi ed includono controlli generali IT e controlli specifici efficaci.

A108. I controlli generali IT sono costituiti da direttive e procedure che riguardano molte applicazioni e contribuiscono all'efficace funzionamento dei controlli specifici. Tali controlli si applicano agli ambienti del mainframe, del miniframe e dell'utente finale. I controlli generali IT, che mantengono l'integrità delle informazioni e la protezione dei dati, comprendono solitamente controlli su:

- centro elaborazione dati ed operatività di rete;
- acquisto, sostituzione e manutenzione del software di sistema;
- modifiche di programma;

- sicurezza di accesso;
- acquisto, sviluppo e manutenzione dei sistemi applicativi.

In genere, tali controlli sono messi in atto per affrontare i rischi illustrati nel paragrafo A64 di cui sopra.

A109. I controlli specifici sono procedure manuali o automatizzate che, di norma, operano a livello di processi gestionali e riguardano l'elaborazione di operazioni di singole applicazioni. I controlli specifici possono essere di natura preventiva o investigativa e sono progettati per assicurare l'integrità delle registrazioni contabili. Di conseguenza, i controlli specifici si riferiscono alle procedure utilizzate per rilevare, registrare, elaborare e riportare in bilancio operazioni o altri dati economico-finanziari. Questi controlli servono a garantire che le operazioni effettuate siano autorizzate, registrate ed elaborate in modo completo ed accurato. Ne sono un esempio le verifiche di convalida dei dati in entrata e le verifiche di sequenza numerica con successiva verifica manuale delle relazioni su eccezioni o correzioni al momento dell'inserimento dei dati.

Componenti del controllo interno – Monitoraggio dei controlli (Rif.: Par. 22)

A110. Il monitoraggio dei controlli rappresenta un processo per valutare nel tempo l'efficacia del controllo interno. Tale attività consiste nella tempestiva valutazione dell'efficacia dei controlli e nell'adozione delle necessarie azioni correttive. La direzione esegue il monitoraggio dei controlli attraverso attività continuative, valutazioni separate o attraverso una combinazione delle due modalità. Le attività di monitoraggio continuative fanno spesso parte delle normali attività ricorrenti di un'impresa ed includono le attività ordinarie direzionali e di supervisione.

A111. Le attività di monitoraggio della direzione possono altresì includere l'utilizzo di informazioni provenienti da comunicazioni di soggetti esterni, quali reclami della clientela e osservazioni formulate dalla autorità di vigilanza, che possono indicare problemi o evidenziare aree che necessitano di miglioramento.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A112. Il monitoraggio dei controlli da parte della direzione si realizza spesso mediante lo stretto coinvolgimento nelle attività operative della direzione ovvero del proprietario-amministratore. Tale coinvolgimento consente spesso di identificare scostamenti significativi dalle aspettative e inesattezze nei dati economico-finanziari determinando un'azione correttiva nei confronti del controllo.

La funzione di revisione interna dell'impresa (Rif.: Par. 23)

A113. Se l'impresa ha una funzione di revisione interna, acquisire una comprensione di tale funzione aiuta il revisore a comprendere l'impresa e il contesto in cui opera, incluso il controllo interno, in particolare il ruolo che la funzione svolge nel monitoraggio da parte dell'impresa del controllo interno sull'informativa finanziaria. Tale comprensione, insieme alle informazioni acquisite a seguito delle indagini del revisore descritte al paragrafo 6 a) del presente principio di revisione, può fornire altresì al revisore informazioni direttamente pertinenti ai fini della sua identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi.

A114. Gli obiettivi e l'ambito di attività della funzione di revisione interna, la natura delle sue responsabilità e la sua collocazione nell'organizzazione, incluso il livello nella gerarchia dell'impresa e gli obblighi di rendicontazione della propria attività, variano considerevolmente e dipendono dalla dimensione e dalla struttura dell'impresa, nonché dalle regole fissate dalla direzione e, ove applicabile, dai responsabili delle attività di governance. Tali aspetti possono essere definiti nel regolamento o negli obiettivi della revisione interna.

A115. Le responsabilità della funzione di revisione interna possono includere lo svolgimento di procedure e la valutazione dei risultati per fornire alla direzione e ai responsabili delle attività di governance un livello di affidabilità alla configurazione e all'efficacia dei processi di gestione del rischio, di controllo interno e di governance. In questo caso, la funzione di revisione interna può svolgere un ruolo importante nel monitoraggio da parte dell'impresa del controllo interno sull'informativa finanziaria. Tuttavia, le responsabilità della funzione di revisione interna possono concentrarsi sulla valutazione dell'economicità, dell'efficienza e dell'efficacia delle attività operative, e in questo caso, il lavoro della funzione può non essere connesso direttamente all'informativa finanziaria dell'impresa.

A116. Le indagini del revisore presso le persone appropriate nell'ambito della funzione di revisione interna in conformità al paragrafo 6 a) del presente principio di revisione aiutano il revisore ad acquisire una comprensione della natura delle responsabilità di tale funzione. Se il revisore stabilisce che le responsabilità della funzione di revisione interna sono connesse all'informativa finanziaria dell'impresa, il revisore può acquisire una maggiore comprensione delle attività svolte da tale funzione, o che essa deve svolgere, mediante il riesame dell'eventuale piano di revisione della funzione stessa per il periodo amministrativo e la discussione di tale piano con le persone appropriate nel suo ambito.

A117. Se la natura delle responsabilità della funzione di revisione interna e delle attività finalizzate a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione da questa svolte sono connesse all'informativa finanziaria dell'impresa, il revisore può essere anche in grado di utilizzare il lavoro svolto dalla funzione di revisione interna per modificare la natura o la tempistica, ovvero ridurre l'estensione delle procedure di revisione che il revisore deve svolgere direttamente al fine di acquisire elementi probativi. È più probabile che il revisore sia in grado di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna quando per esempio, in base all'esperienza dei precedenti incarichi di revisione contabile o alle procedure di valutazione del rischio svolte dal revisore, risulta che l'impresa ha una funzione di revisione interna che dispone di risorse adeguate ed appropriate in rapporto alla dimensione dell'impresa e alla natura delle sue attività operative e che essa riferisce direttamente ai responsabili delle attività di governance.

A118. Se il revisore, sulla base della comprensione preliminare della funzione di revisione interna, prevede di utilizzare il lavoro di tale funzione per modificare la natura o la tempistica, ovvero ridurre l'estensione delle procedure di revisione da svolgere, si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610.

A119. Come ulteriormente approfondito nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610, le attività della funzione di revisione interna sono distinte dalle altre attività di monitoraggio dei controlli che possono essere rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria, quali i riesami delle informazioni del controllo di gestione che sono configurati per contribuire a prevenire o a individuare gli errori.

A120. Instaurare un rapporto di comunicazione con le persone appropriate nell'ambito della funzione di revisione interna dell'impresa all'inizio dell'incarico, e mantenerlo per tutta la sua durata, può facilitare un'efficace condivisione delle informazioni. Ciò crea un contesto in cui il revisore può essere informato sugli aspetti significativi che possono giungere all'attenzione della funzione di revisione interna, qualora tali aspetti possano influire sul suo lavoro. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 tratta dell'importanza che il revisore pianifichi e svolga la revisione contabile con scetticismo professionale, prestando anche attenzione alle informazioni che mettono in discussione l'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini da utilizzare come elementi probativi. Di conseguenza, la comunicazione con la funzione di revisione interna per tutta la durata dell'incarico può fornire ai revisori interni le occasioni per portare tali informazioni all'attenzione del revisore. Il revisore è quindi in grado di tener conto di tali informazioni nella propria identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi.

Fonti di informazione (Rif.: Par. 24)

A121. Molte delle informazioni utilizzate nel monitoraggio possono essere prodotte dal sistema informativo dell'impresa. Se la direzione assume che i dati utilizzati per il monitoraggio siano accurati senza che tale assunzione abbia un fondamento, gli errori che si possono presentare nelle informazioni potrebbero potenzialmente indurre la direzione a trarre conclusioni errate dalle sue attività di monitoraggio. Di conseguenza, la comprensione dei seguenti aspetti:

- le fonti di informazione connesse alle attività di monitoraggio dell'impresa;
- le ragioni per cui la direzione considera le informazioni sufficientemente attendibili a tale scopo,

è necessaria ai fini della comprensione, da parte del revisore, delle attività di monitoraggio dell'impresa che costituiscono una componente del controllo interno.

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio (Rif.: Par. 25 a)

A122. I rischi di errori significativi a livello di bilancio riguardano i rischi che sono connessi in modo pervasivo al bilancio nel suo complesso e influenzano potenzialmente molte asserzioni. I rischi di tale natura non sono necessariamente rischi identificabili con specifiche asserzioni a livello di classe di operazioni, saldo contabile o informativa. Essi rappresentano piuttosto circostanze in grado di aumentare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni, per esempio, mediante la forzatura del controllo interno da parte della direzione. I rischi a livello di bilancio possono essere particolarmente significativi ai fini della considerazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi derivanti da frodi.

A123. I rischi a livello di bilancio possono derivare in particolare da un ambiente di controllo carente (sebbene tali rischi possano anche collegarsi ad altri fattori, quali il peggioramento delle condizioni economiche). Per esempio, carenze quali la mancanza di competenza da parte della direzione, o la mancanza di supervisione sul processo di predisposizione del bilancio possono avere un effetto più pervasivo sul bilancio e richiedere una risposta generale di revisione da parte del revisore.

A124. La comprensione del controllo interno da parte del revisore può far sorgere dubbi circa la possibilità di sottoporre a revisione contabile il bilancio di un'impresa. Per esempio:

- dubbi in merito all'integrità della direzione dell'impresa possono essere talmente seri da indurre il revisore a concludere che il rischio di false rappresentazioni nel bilancio da parte della direzione sia tale da non consentire lo svolgimento della revisione contabile;
- dubbi sullo stato e l'attendibilità delle scritture contabili dell'impresa possono indurre il revisore a concludere che non saranno probabilmente disponibili elementi probativi sufficienti ed appropriati per supportare un giudizio senza modifica sul bilancio.

A125. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705[16] stabilisce regole e linee guida per determinare se sia necessario che il revisore esprima un giudizio con rilievi o dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio ovvero, in alcuni casi, receda dall'incarico, purché consentito dalla legge o dai regolamenti.

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni (Rif.: Par. 25 b)

A126. I rischi di errori significativi a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa devono essere considerati poiché tali considerazioni aiutano direttamente a determinare la natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti a livello di asserzioni necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni, il revisore può giungere alla conclusione che i rischi identificati si riferiscono in modo più esteso al bilancio nel suo complesso e potenzialmente interessano molte asserzioni.

L'utilizzo delle asserzioni

A127. Nell'attestare che il bilancio è conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, la direzione, implicitamente o esplicitamente, formula delle asserzioni sulla rilevazione, quantificazione e presentazione delle classi di operazioni e degli eventi, dei saldi contabili e dell'informativa.

A128. Il revisore può utilizzare le asserzioni secondo le modalità descritte al successivo paragrafo A129 a) - b) o può esprimerle in modo diverso purché tutti gli aspetti sotto menzionati siano stati considerati. Per esempio, il revisore può scegliere di combinare le asserzioni relative alle classi di operazioni ed agli eventi, e alla relativa informativa, con le asserzioni relative ai saldi contabili, e alla relativa informativa.

Asserzioni su classi di operazioni, saldi contabili e relativa informativa

A129. Le asserzioni utilizzate dal revisore nel considerare i diversi tipi di errori potenziali possono rientrare nelle seguenti categorie:

(a) asserzioni relative a classi di operazioni ed eventi e alla relativa informativa del periodo amministrativo sottoposto a revisione contabile:

(i) manifestazione - le operazioni e gli eventi che sono stati registrati o sono oggetto di informativa si sono verificati e tali operazioni ed eventi riguardano l'impresa;

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

(ii) completezza – tutte le operazioni e gli eventi che avrebbero dovuto essere registrati sono stati effettivamente registrati, e tutta l'informativa che avrebbe dovuto essere inclusa nel bilancio è stata inclusa;

(iii) accuratezza – gli importi e gli altri dati relativi alle operazioni ed agli eventi registrati sono stati registrati in modo appropriato, e la relativa informativa è stata determinata e descritta in modo appropriato;

(iv) competenza - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nel corretto periodo amministrativo;

(v) classificazione - le operazioni e gli eventi sono stati registrati nei conti appropriati;

(vi) presentazione - le operazioni e gli eventi sono stati aggregati o disaggregati in modo appropriato e descritti con chiarezza, e la relativa informativa è pertinente e comprensibile nel contesto delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

(b) asserzioni relative ai saldi contabili e alla relativa informativa, di fine periodo amministrativo:

(i) esistenza – le attività, le passività e le componenti del patrimonio netto esistono;

(ii) diritti ed obblighi – l'impresa possiede, o controlla, i diritti sulle attività, mentre le passività sono effettivamente obbligazioni dell'impresa;

(iii) completezza – tutte le attività, passività e le componenti del patrimonio netto che avrebbero dovuto essere registrate sono state effettivamente registrate e tutta l'informativa che avrebbe dovuta essere inclusa in bilancio è stata inclusa;

(iv) accuratezza, valutazione e allocazione – le attività, le passività e le componenti del patrimonio netto sono esposte in bilancio per un importo appropriato, ogni rettifica di valutazione o di allocazione è stata registrata correttamente e la relativa informativa è stata valutata e descritta in modo appropriato;

(v) classificazione - le attività, le passività e le componenti del patrimonio netto sono state registrate nei conti appropriati;

(vi) presentazione - le attività, le passività e le componenti del patrimonio netto sono state aggregate o disaggregate in modo appropriato e descritte con chiarezza e la relativa informativa è pertinente e comprensibile nel contesto delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Asserzioni su altra informativa

A130. Le asserzioni descritte al precedente paragrafo A129 a) - b), adattate nel modo appropriato, possono essere utilizzate dal revisore anche nel considerare le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi in una informativa che non riguardi direttamente classi di operazioni, eventi o saldi contabili registrati. Per esempio, l'impresa può essere tenuta a descrivere la propria esposizione ai rischi derivanti dagli strumenti finanziari, incluso il modo in cui sorgono i rischi, gli obiettivi, le direttive e le procedure per la gestione dei rischi e i metodi utilizzati per misurare i rischi.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[7-bis]

A131. (*omissis*)

Processo di identificazione dei rischi di errori significativi (Rif.: Par. 26 a)

A132. Le informazioni raccolte nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio, inclusi gli elementi probativi acquisiti per valutare la struttura dei controlli e per accertare se siano stati messi in atto, sono utilizzate come elementi probativi per supportare la valutazione del rischio. La valutazione del rischio determina la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti da

svolgere. Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, il revisore esercita lo scetticismo professionale in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200.[17]

A133. L'Appendice 2 fornisce esempi di condizioni ed eventi che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi, inclusi i rischi di errori significativi relativi all'informativa.

A134. Come spiegato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320,[18] la significatività e il rischio di revisione sono tenuti in considerazione nell'identificazione e nella valutazione dei rischi di errori significativi nelle classi di operazioni, nei saldi contabili e nell'informativa. La determinazione della significatività da parte del revisore è oggetto di giudizio professionale ed è influenzata dalla percezione del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio.[19]

A135. La considerazione da parte del revisore dell'informativa di bilancio nell'identificare e valutare i rischi include le informazioni di natura quantitativa e qualitativa, i cui errori potrebbero essere significativi (in generale, gli errori sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio nel suo complesso). In base alle circostanze dell'impresa e dell'incarico, esempi di informativa che presentano aspetti qualitativi e che possono essere pertinenti nella valutazione dei rischi di errori significativi includono le informazioni in merito:

- alla liquidità e alle clausole dei contratti di finanziamento di un'impresa in crisi finanziaria;
- ad eventi o circostanze che hanno portato alla rilevazione di una perdita per riduzione di valore;
- alle principali fonti di incertezza nella stima, incluse le assunzioni sul futuro;
- alla natura di un cambiamento in un principio contabile, e delle altre informazioni pertinenti richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, nei casi in cui, per esempio, ci si attende che le nuove disposizioni sull'informativa abbiano un impatto significativo sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sul risultato economico dell'impresa;
- agli accordi per pagamenti basati su azioni, incluse le informazioni su come siano stati determinati eventuali importi rilevati, e altre informazioni pertinenti;
- alle parti correlate, e alle operazioni con parti correlate;
- all'analisi di sensitività, inclusi gli effetti delle modifiche nelle assunzioni utilizzate nelle tecniche di valutazione dell'impresa volte a consentire agli utilizzatori di comprendere la sottostante incertezza nella quantificazione di un importo registrato o oggetto di informativa.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A136. L'informativa nel bilancio delle imprese di dimensioni minori può essere meno dettagliata o meno complessa (ad esempio, alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria consentono alle imprese di dimensioni minori di fornire in bilancio un'informativa più limitata). Tuttavia, questo non solleva il revisore dalla responsabilità di acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno, per quella parte che riguarda l'informativa.

Collegare i controlli alle asserzioni (Rif.: Par. 26 c))

A137. Nell'effettuare le valutazioni dei rischi, il revisore può identificare i controlli che presumibilmente prevengono, o individuano e correggono, errori significativi in specifiche asserzioni. Generalmente, è utile acquisire una comprensione dei controlli e metterli in relazione con le asserzioni nel contesto dei processi e dei sistemi cui essi appartengono poiché le singole attività di controllo spesso, di per sé, non fronteggiano un rischio. Spesso, solamente più attività di controllo, unite ad altre componenti del controllo interno, consentono di fronteggiare un rischio.

[17] 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 15.

[18] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile", paragrafo A1.

[19] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo 4.

A138. Al contrario, alcune attività di controllo possono avere uno specifico effetto su una singola asserzione insita in una particolare classe di operazioni o saldo di bilancio. Per esempio, le attività di controllo stabilite dall'impresa per assicurare una corretta rilevazione e registrazione dell'inventario fisico annuale da parte del proprio personale, hanno un'attinenza diretta con le asserzioni di esistenza e completezza delle giacenze di magazzino.

A139. I controlli possono avere un'attinenza diretta o indiretta con una asserzione. Più il rapporto è indiretto, meno efficace può risultare il controllo nel prevenire, o individuare e correggere, errori nell'asserzione stessa. Per esempio, l'esame da parte di un direttore commerciale di un riepilogo delle attività di vendita, per negozio e per regione, di solito, ha un'attinenza solo indiretta con l'asserzione di completezza dei ricavi delle vendite. Di conseguenza, questo esame può risultare meno efficace per ridurre il rischio afferente a tale asserzione rispetto a controlli più direttamente attinenti l'asserzione stessa, come l'abbinamento dei documenti di spedizione con le fatture di vendita.

Errori significativi

A140. Errori potenziali nei singoli prospetti e nell'informativa possono essere valutati come significativi a causa della loro entità, natura o circostanze. (Rif.: Par. 26 d)

I rischi significativi

L'identificazione dei rischi significativi (Rif.: Par. 28)

A141. I rischi significativi hanno spesso attinenza con significative operazioni non di routine e con materie soggette a valutazioni. Le operazioni non di routine sono operazioni inusuali per dimensione o per natura, e che non avvengono quindi di frequente. Le materie soggette a valutazione possono includere la formulazione di stime contabili in cui sussiste un significativo grado di incertezza nella quantificazione. Le operazioni non complesse e di routine, che sono oggetto di elaborazione sistematica, hanno minori probabilità di generare rischi significativi.

A142. I rischi di errori significativi possono essere maggiori per le operazioni significative non di routine derivanti da questioni quali:

- maggior intervento da parte della direzione per definire il trattamento contabile;
- maggior intervento manuale per la raccolta e l'elaborazione dei dati;
- calcoli o principi contabili complessi;
- natura delle operazioni non di routine che può rendere difficile per l'impresa mettere in atto controlli efficaci sui rischi.

A143. I rischi di errori significativi possono essere maggiori per gli aspetti significativi soggetti a valutazione che richiedono lo sviluppo di stime contabili, in presenza di:

- principi contabili relativi a stime contabili o al riconoscimento di ricavi che possono essere soggetti a differente interpretazione;
- una valutazione richiesta che può essere soggettiva, complessa, ovvero prevedere assunzioni sugli effetti di eventi futuri, come, per esempio, una valutazione concernente il fair value.

A144. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 descrive le conseguenze dell'identificazione di un rischio come significativo sulle procedure di revisione conseguenti.[20]

Rischi significativi connessi ai rischi di errori significativi dovuti a frode

A145. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 fornisce ulteriori regole e linee guida in merito all'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frode.[21]

Comprensione dei controlli connessi ai rischi significativi (Rif: Par. 29)

A146. Sebbene i rischi relativi ad aspetti significativi non di routine ovvero a materie soggette a valutazione abbiano spesso minori probabilità di essere sottoposti a controlli di routine, la direzione può disporre di

[20] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 15 e 21.
[21] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafi 26-28.

altre forme di controllo per trattare tali rischi. Pertanto, nel valutare se l'impresa abbia configurato e messo in atto controlli sui rischi significativi derivanti da aspetti non di routine o da questioni soggette a valutazione, il revisore deve comprendere se e in quale modo la direzione risponda a tali rischi. Tali risposte possono includere:

- attività di controllo, quali il riesame delle ipotesi utilizzate da parte dei vertici della direzione o di esperti;
- processi documentati per le stime;
- approvazione da parte dei responsabili delle attività di governance.

A147. Per esempio, nel caso di eventi isolati, come la notizia di una rilevante causa legale, nel valutare le risposte dell'impresa si può tener conto di aspetti quali: se la questione sia stata affidata ad esperti appropriati (consulenti legali interni o esterni), se siano stati valutati i potenziali effetti e in quale modo si intenda darne informativa in bilancio.

A148. In alcuni casi la direzione può non aver risposto in modo appropriato a rischi di errori significativi mettendo in atto appropriati controlli su tali rischi. L'insuccesso da parte della direzione nella implementazione di questi controlli è un indicatore di una significativa carenza nel controllo interno.[22]

Rischi per i quali le sole procedure di validità non forniscono sufficienti ed appropriati elementi probativi (Rif.: Par. 30)

A149. I rischi di errori significativi possono riguardare direttamente la registrazione di classi di operazioni o saldi contabili di routine e la redazione di bilanci attendibili. Tali rischi possono includere rischi di elaborazione errata o incompleta per classi di operazioni significative e di routine, quali i ricavi, gli acquisti, gli incassi ed i pagamenti.

A150. Ove tali operazioni aziendali di routine siano soggette ad una elaborazione altamente automatizzata con intervento manuale ridotto o del tutto assente, può non essere sufficiente svolgere soltanto procedure di validità in relazione al rischio. Per esempio, il revisore può considerare questa eventualità quando si trovi in presenza di un volume elevato di informazioni dell'impresa rilevate, registrate, elaborate e rendicontate in forma elettronica, come avviene in un sistema integrato. In tali casi:

- gli elementi probativi possono essere disponibili solo in forma elettronica e la loro sufficienza ed appropriatezza dipendono solitamente dall'efficacia dei controlli sulla loro accuratezza e completezza;
- la possibilità che si verifichi un'impropria rilevazione o un'alterazione delle informazioni senza che ciò sia individuato, può essere maggiore se non ci sono controlli appropriati che operino in modo efficace.

A151. Le conseguenze dell'identificazione di tali rischi sulle procedure di revisione conseguenti sono descritte nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.[23]

Riconsiderazione della valutazione del rischio (Rif.: Par. 31)

A152. Nel corso della revisione contabile, il revisore può venire a conoscenza di informazioni che differiscono in modo significativo da quelle su cui era basata la valutazione del rischio. Per esempio, la valutazione del rischio può basarsi sull'aspettativa che alcuni controlli stiano operando efficacemente. Nell'eseguire le procedure di conformità su tali controlli, il revisore può, invece, acquisire elementi probativi sul fatto che essi non siano stati efficacemente operativi nei momenti in cui avrebbero dovuto operare durante la revisione contabile. Analogamente, nell'eseguire procedure di validità, il revisore può individuare errori di importo e di frequenza più elevati rispetto alle proprie valutazioni del rischio. In tali circostanze, la valutazione del rischio può non rispecchiare in modo appropriato le reali condizioni dell'impresa e le procedure di revisione conseguenti pianificate possono non risultare efficaci ai fini dell'individuazione di errori significativi. Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 per maggiori indicazioni.

[22] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265 "Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione", paragrafo A7.
[23] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 8.

Documentazione (Rif.: Par. 32)

A153. Il revisore stabilisce, in base al proprio giudizio professionale, il modo in cui documentare le regole contenute nel paragrafo 32. Ad esempio, per la revisione contabile di imprese di revisore sulla strategia generale e del piano di revisione.[24] Analogamente, i risultati della valutazione del rischio possono essere, ad esempio, documentati in modo separato, ovvero inseriti nella documentazione del revisore sulle procedure conseguenti.[25] La forma e l'estensione di tale documentazione dipende dalla natura, dimensione e complessità dell'impresa e del suo controllo interno, dalla disponibilità di informazioni provenienti dall'impresa e dalla metodologia e dalle tecniche utilizzate nel corso della revisione.

A154. Per le imprese che hanno attività e processi non complessi, rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria, la documentazione può essere di forma semplice e relativamente breve. Non è necessario documentare per intero l'attività svolta dal revisore per la comprensione dell'impresa e gli aspetti ad essa correlati: gli elementi chiave da documentare sono quelli sui cui il revisore ha basato la valutazione dei rischi di errori significativi.

A155. L'ampiezza della documentazione può riflettere anche l'esperienza e le capacità dei membri del team di revisione. Posto che le regole contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 devono comunque essere rispettate, un team di revisione che comprende membri con minore esperienza – rispetto ad un team che include membri esperti – può necessitare di una documentazione più dettagliata per poter acquisire una comprensione appropriata dell'impresa.

A156. Per gli incarichi di revisione ricorrenti, la documentazione può essere in alcune parti ripresa ed aggiornata come opportuno in modo da riflettere i cambiamenti intervenuti nelle attività e nei processi dell'impresa.

[24] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio", paragrafi 7 e 9.
[25] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 28.

Appendice 1

(Rif.: Parr. 4 c), 14-24, A77-A121)

Le componenti del controllo interno

1 La presente appendice illustra ulteriormente le componenti del controllo interno, presentate ai paragrafi 4 c), 14-24 e A77–A121, e come le stesse si pongano in relazione alla revisione contabile del bilancio.

Ambiente di controllo

2. L'ambiente di controllo comprende i seguenti elementi:

(a) *Comunicazione e applicazione dei valori etici e di integrità*. L'efficacia dei controlli non può sostituirsi all'integrità e ai valori etici di coloro che definiscono, gestiscono e monitorano i controlli medesimi. L'integrità ed il comportamento eticamente corretto sono il risultato dei principi etici e di comportamento dell'impresa, del modo in cui vengono comunicati e di come se ne dà enfasi nella pratica. L'applicazione dell'integrità e dei valori etici include, per esempio, le azioni della direzione volte ad eliminare o mitigare gli incentivi e le circostanze che potrebbero indurre il personale a compiere atti disonesti, illegali o non etici. La comunicazione delle direttive dell'impresa su integrità e valori etici può includere la comunicazione al personale dei principi di comportamento attraverso la divulgazione delle direttive aziendali e dei codici di comportamento ed attraverso l'esempio;

(b) *Considerazione dell'importanza della competenza*. La competenza si esplica nella conoscenza e nelle capacità necessarie per adempiere i compiti che definiscono il lavoro di ciascuno;

(c) *Partecipazione dei responsabili delle attività di governance*. La consapevolezza dell'importanza del controllo in un'impresa è influenzata, in modo significativo, dai responsabili delle attività di governance. L'importanza delle responsabilità dei preposti alle attività di governance è riconosciuta nei codici di comportamento e nelle altre leggi e regolamenti o linee guida predisposte a sostegno della loro azione. Le altre responsabilità di tali soggetti includono la supervisione della configurazione e dell'efficace funzionamento delle procedure di segnalazione di anomalie, nonché del processo diretto al riesame dell'efficacia del controllo interno dell'impresa;

(d) *Filosofia e stile operativo della direzione*. La filosofia e lo stile operativo della direzione comprendono un'ampia serie di caratteristiche. Per esempio, l'atteggiamento e le azioni della direzione verso l'informativa finanziaria possono manifestarsi mediante una scelta prudente od aggressiva tra principi contabili alternativi a disposizione, nonché coscienziosità e prudenza nello sviluppare stime contabili;

(e) *Struttura organizzativa*. La creazione di un'adeguata struttura organizzativa comporta la considerazione delle aree chiave di autorità e responsabilità e delle appropriate linee di rendicontazione. L'appropriatezza della struttura organizzativa dell'impresa dipende, in parte, dalle sue dimensioni e dalla natura delle sue attività;

(f) *Attribuzione di autorità e responsabilità.* L'attribuzione di autorità e di responsabilità comprende le direttive in tema di appropriate prassi aziendali, la preparazione ed esperienza del personale chiave e delle altre risorse preposte ai diversi compiti. Inoltre, può includere direttive e comunicazioni dirette ad assicurare che tutto il personale comprenda gli obiettivi aziendali, sappia come le azioni individuali interagiscono e contribuiscono al raggiungimento di quegli obiettivi e riconosca in che modo e per cosa ognuno sarà chiamato a rispondere.

(g) *Direttive e procedure in tema di risorse umane*. Le direttive e procedure in tema di risorse umane si dimostrano spesso rilevanti ai fini della consapevolezza del controllo di un'impresa. Per esempio, gli standard per assumere le persone più qualificate – con enfasi posta sulla carriera negli studi, la precedente esperienza lavorativa, i risultati raggiunti e l'evidenza di un comportamento etico e di integrità – dimostrano l'attenzione dell'impresa nei confronti di persone competenti ed affidabili. Le politiche di formazione, che comunicano i percorsi nel ruolo e nelle responsabilità e comprendono attività quali corsi di formazione e seminari, illustrano i livelli attesi di performance e di comportamento. Le promozioni decise in base a valutazioni periodiche di performance

dimostrano l'impegno dell'impresa per l'avanzamento del personale qualificato ai più alti livelli di responsabilità.

Processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio

3. Ai fini dell'informativa finanziaria, il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio include le modalità con cui la direzione identifica i rischi attinenti alla redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile all'impresa, ne stima la rilevanza, ne valuta la probabilità di manifestazione e decide le azioni da intraprendere per fronteggiarli e gestirli e i relativi risultati. Per esempio, il processo di valutazione del rischio adottato dall'impresa può riguardare le modalità con cui l'impresa considera la possibilità di operazioni non registrate o identifica ed analizza stime significative iscritte in bilancio.

4. I rischi rilevanti ai fini di un'informativa finanziaria attendibile includono eventi, operazioni e circostanze esterni ed interni che possono manifestarsi ed influenzare negativamente la capacità dell'impresa di rilevare, registrare, elaborare e dare informativa sui dati economico-finanziari in modo coerente con le asserzioni della direzione nel bilancio.

   La direzione può avviare piani, programmi o azioni per affrontare specifici rischi o può decidere di accettare un rischio a causa dei costi o di altre considerazioni. Rischi possono emergere o modificarsi in seguito a circostanze quali:

   - *Cambiamenti nell'ambiente operativo*. I cambiamenti nella regolamentazione o nell'ambiente operativo possono modificare le pressioni concorrenziali e generare rischi completamente differenti.
   - *Nuovo personale*. Il personale nuovo può focalizzare o comprendere il controllo interno in modo differente.
   - *Sistemi informativi nuovi o aggiornati*. Significativi e rapidi cambiamenti nei sistemi informativi possono modificare il rischio relativo al controllo interno.
   - *Crescita rapida*. Un'espansione rapida e significativa delle attività può mettere a dura prova i controlli ed aumentare il rischio di un loro fallimento.
   - *Nuova tecnologia*. Incorporare nuove tecnologie nei processi di produzione o nei sistemi informativi può modificare il rischio associato al controllo interno.
   - *Nuovi modelli aziendali, nuovi prodotti o nuove attività*. Entrare in aree di attività od operazioni in cui l'impresa ha poca esperienza può introdurre nuovi rischi associati al controllo interno.
   - *Ristrutturazioni aziendali*. Le ristrutturazioni possono essere accompagnate da riduzione di personale e da cambiamenti nella supervisione e separazione delle funzioni che possono modificare il rischio associato al controllo interno.
   - *Incremento delle attività estere*. L'incremento o l'acquisizione di attività estere porta nuovi e spesso isolati rischi che possono influenzare il controllo interno, per esempio, rischi ulteriori o modificati derivanti da operazioni in valuta estera.
   - *Nuovi pronunciamenti in materia contabile*. L'adozione di nuovi principi contabili o cambiamenti nei principi contabili possono influenzare i rischi di redazione del bilancio.

Sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, e la comunicazione

5. Un sistema informativo è costituito da infrastruttura (componenti fisiche e hardware), software, persone, procedure e dati. Molti sistemi informativi fanno un ampio uso delle tecnologie informatiche (IT).

6. Il sistema informativo rilevante per gli obiettivi di informativa finanziaria, che include il sistema informativo per la redazione del bilancio, è costituito da metodi e registrazioni che:

   - identificano e registrano tutte le operazioni valide;
   - descrivono tempestivamente le operazioni in modo sufficientemente dettagliato da permetterne una corretta classificazione ai fini dell'informativa finanziaria;

- misurano il valore delle operazioni in maniera tale da permettere la registrazione del loro corretto valore monetario nel bilancio;
- determinano il momento temporale in cui si sono manifestate le operazioni al fine di permettere la registrazione delle operazioni nel corretto periodo amministrativo;
- presentano in modo corretto le operazioni e la relativa informativa nel bilancio.

7. La qualità delle informazioni generate dal sistema influenza la capacità della direzione di prendere decisioni appropriate nel gestire e controllare le attività dell'impresa, nonché di redigere relazioni economico-finanziarie attendibili.

8. La comunicazione, che implica la comprensione dei ruoli e delle responsabilità individuali riguardanti il controllo interno sull'informativa finanziaria, può assumere diverse forme, quali manuali sulle procedure, manuali contabili e sull'informativa finanziaria, nonché comunicazioni interne. La comunicazione può avvenire anche elettronicamente, verbalmente e attraverso le azioni della direzione.

Attività di controllo

9. In linea generale, le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione contabile possono essere classificate come direttive e procedure attinenti ai seguenti aspetti:

   - *L'esame della performance*. Tali attività di controllo includono: esami ed analisi dell'effettiva performance rispetto a budget, previsioni e performance di periodi amministrativi precedenti; rapporti tra differenti serie di dati – operativi o finanziari – con analisi di correlazioni e conseguenti azioni investigative e correttive; comparazione di dati interni con fonti esterne di informazione; esame della performance per funzione o per attività.
   - *Le elaborazioni informatiche*. I due principali raggruppamenti di attività di controllo in tema di sistemi informativi sono i controlli specifici, che riguardano l'elaborazione di singole applicazioni, ed i controlli generali IT, che sono costituiti da direttive e procedure relative a più applicazioni e supportano l'efficace funzionamento dei controlli specifici assicurando il funzionamento continuativo e regolare dei sistemi informativi. I controlli specifici includono ad esempio la verifica dell'accuratezza aritmetica delle registrazioni, il mantenimento ed esame dei conti e dei bilanci di verifica, i controlli automatizzati, quali la convalida dei dati in entrata ed i controlli di sequenza numerica, nonché la successiva verifica manuale dei rapporti sulle eccezioni. I controlli generali IT sono, ad esempio, i controlli per le modifiche ai programmi, i controlli che limitano l'accesso a programmi o dati, i controlli sull'attuazione di nuove applicazioni di pacchetti software e controlli sui software dei sistemi che limitano l'accesso, o monitorano l'utilizzo di funzioni del sistema che potrebbero modificare dati finanziari o registrazioni senza lasciare una traccia di riferimento per la revisione.
   - *Controlli fisici*. Tali controlli riguardano:
     - la sicurezza fisica dei beni, incluse adeguate tutele, quali le strutture di sicurezza sull'accesso a beni e registrazioni;
     - l'autorizzazione di accesso a programmi e archivi di dati;
     - il conteggio periodico e la comparazione con i valori risultanti da documentazione di controllo (per esempio, comparare i risultati delle conte fisiche di cassa, di titoli e di giacenze di magazzino con le registrazioni contabili).

     Il grado di rilevanza dei controlli fisici diretti ad impedire il furto di beni, ai fini di un'attendibile redazione del bilancio e quindi della revisione, dipende da circostanze quali il fatto che i beni siano molto esposti ad appropriazione illecita.
   - *Separazione delle funzioni*. L'assegnazione a differenti persone della responsabilità di autorizzare le operazioni, di registrarle e di custodire i beni. La separazione delle funzioni è volta a ridurre l'evenienza che qualcuno possa perpetrare ed occultare errori dovuti a comportamenti od eventi non intenzionali o a frodi nel normale esercizio delle proprie funzioni.

10. Talune attività di controllo possono dipendere dall'esistenza di appropriate direttive di più alto livello stabilite dalla direzione o dai responsabili delle attività di governance. Per esempio, i controlli di autorizzazione possono essere delegati in conformità a linee guida stabilite, quali i criteri di investimento fissati dai responsabili delle attività di governance; al contrario, le operazioni non di routine, quali le acquisizioni o i disinvestimenti principali, possono richiedere una specifica approvazione di alto livello, quale in alcuni casi quella dell'assemblea dei soci.

Monitoraggio dei controlli

11. Un'importante responsabilità della direzione è di stabilire e mantenere il controllo interno su base continuativa. Il monitoraggio dei controlli da parte della direzione richiede di valutare se i controlli stiano operando come programmato e se siano stati modificati in modo appropriato al variare delle condizioni. Il monitoraggio dei controlli può includere attività quali l'esame della direzione per accertare se le riconciliazioni bancarie siano puntualmente preparate, la valutazione dei revisori interni sul rispetto da parte dei venditori delle direttive aziendali sulle condizioni dei contratti di vendita oppure la supervisione da parte dell'ufficio legale in merito all'osservanza delle direttive aziendali in tema di etica e pratiche operative. Si effettua il monitoraggio anche per garantire che i controlli continuino ad operare efficacemente nel tempo. Per esempio, se la puntualità e l'accuratezza delle riconciliazioni bancarie non fossero monitorate, è probabile che il personale preposto ne interrompa la preparazione.

12. I revisori interni, o altre persone preposte ad analoghe funzioni, possono contribuire al monitoraggio dei controlli di un'impresa attraverso valutazioni separate. Di solito, essi forniscono regolarmente informazioni sul funzionamento del controllo interno, ponendo considerevole attenzione sulla valutazione dell'efficacia del controllo interno e comunicano informazioni sui punti di forza e sulle carenze nel controllo interno e raccomandazioni per il miglioramento dello stesso.

13. Le attività di monitoraggio possono includere l'utilizzo di informazioni provenienti da comunicazioni di soggetti esterni che possono indicare problemi od evidenziare aree che necessitano di miglioramento. I clienti implicitamente corroborano i dati di fatturazione pagando le loro fatture o lamentandosi degli addebiti errati. Inoltre, le autorità di vigilanza possono comunicare all'impresa aspetti che influenzano l'operatività del controllo interno, per esempio, con comunicazioni riguardanti le ispezioni da parte di autorità di vigilanza bancaria. Inoltre, la direzione può considerare le comunicazioni sul controllo interno provenienti da revisori esterni nello svolgimento delle attività di monitoraggio.

Appendice 2

(Rif.: Parr. A41, A133)

Condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi

Di seguito sono riportati esempi di condizioni o eventi che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi in bilancio. Gli esempi forniti coprono un'ampia gamma di condizioni ed eventi; tuttavia, non tutte le condizioni e gli eventi sono rilevanti ai fini di ciascun incarico di revisione e l'elenco degli esempi non è necessariamente completo.

- Operatività in aree che sono economicamente instabili, per esempio, paesi con una svalutazione monetaria significativa od economie ad alta inflazione.
- Operatività esposte a mercati volatili, per esempio, negoziazione di futures.
- Operatività soggette ad un alto grado di complessità nel quadro regolamentare.
- Problemi di continuità aziendale e di liquidità, inclusa la perdita di clienti significativi.
- Limitazioni alla disponibilità di capitale e di credito.
- Cambiamenti nel settore di attività in cui opera l'impresa.
- Cambiamenti nella catena di fornitori.
- Sviluppo o offerta di nuovi prodotti o servizi, o ingresso in nuove linee di attività.
- Espansione su nuove aree geografiche.
- Cambiamenti nell'impresa, quali grandi acquisizioni o ristrutturazioni o altri eventi inusuali.
- Partecipazioni o settori di attività in via di smobilizzo.
- La presenza di alleanze e joint venture complesse.
- Utilizzo di operazioni finanziarie fuori bilancio, imprese a destinazione specifica ed altri accordi finanziari complessi.
- Operazioni significative con parti correlate.
- Assenza di personale con competenze appropriate riguardo alla contabilità ed al bilancio.
- Cambiamenti del personale chiave, in particolare allontanamento di figure chiave a livello dirigenziale.
- Carenze nel controllo interno, specialmente quelle non affrontate dalla direzione.
- Incentivi per la direzione e per i dipendenti a presentare un'informativa finanziaria fraudolenta.
- Incoerenza tra la strategia IT dell'impresa e le sue strategie di gestione.
- Cambiamenti dell'ambiente IT.
- Installazione di nuovi significativi sistemi IT rilevanti per l'informativa finanziaria.
- Indagini in merito ad attività od a risultati finanziari dell'impresa da parte di autorità di vigilanza o dell'autorità governativa.
- Errori significativi avvenuti in passato, casistica degli errori o numero significativo di rettifiche a fine periodo amministrativo.
- Numero significativo di operazioni non di routine o non sistematiche, incluse le operazioni infragruppo e le operazioni con ricavi significativi a fine periodo amministrativo.
- Operazioni registrate secondo le intenzioni della direzione, per esempio il rifinanziamento del debito, beni da vendere e classificazione dei titoli negoziabili.

- Applicazione di nuove normative in materia contabile.
- Quantificazioni contabili che implicano processi complessi.
- Eventi od operazioni che comportano una significativa incertezza nella quantificazione, incluse le stime contabili, e la relativa informativa.
- Omissione od occultamento di informazioni significative nell'informativa.
- Contenziosi in corso e passività potenziali, per esempio garanzie di vendita, garanzie finanziarie e bonifiche ambientali.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 320

SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

(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

Significatività nel contesto della revisione contabile 2-6

Data di entrata in vigore 7

Obiettivo **8**

Definizione **9**

Regole

Determinazione della significatività (anche operativa) nella pianificazione della revisione 10-11

Modifica della significatività nel corso della revisione contabile 12-13

Documentazione 14

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Significatività e rischio di revisione A1

Significatività nel contesto della revisione contabile A2

Determinazione della significatività (anche operativa) nella pianificazione della revisione A3-A13

Modifica della significatività nel corso della revisione contabile A14

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile" 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 that 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 nell'applicare il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450[1] illustra il modo in cui la significatività è applicata nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio.

Significatività nel contesto della revisione contabile

2. I quadri normativi sull'informazione finanziaria spesso trattano il concetto di significatività nel contesto della redazione del bilancio. Sebbene i quadri normativi sull'informazione finanziaria possano trattare la significatività in termini diversi, essi generalmente chiariscono che:
   - gli errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi se ci si possa ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio;
   - i giudizi sulla significatività vengono elaborati alla luce delle circostanze contingenti, e sono influenzati dall'entità o dalla natura di un errore, o da una combinazione di entrambe;
   - i giudizi su aspetti che sono significativi per gli utilizzatori del bilancio sono basati sulla considerazione delle esigenze comuni di informativa finanziaria degli utilizzatori come gruppo.[2] Non è considerato il possibile effetto di errori sui singoli utilizzatori specifici, le cui esigenze possono variare considerevolmente.
3. Una simile trattazione, se presente nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, fornisce al revisore un quadro di riferimento ai fini della determinazione della significatività per la revisione contabi. Laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non preveda una trattazione del concetto di significatività, le indicazioni di cui al paragrafo 2 forniscono al revisore un quadro di riferimento.
4. La determinazione della significatività da parte del revisore è una questione oggetto di giudizio professionale, ed è influenzata dalla percezione del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio. In questo contesto, è ragionevole per il revisore presumere che gli utilizzatori:
   a) abbiano una ragionevole conoscenza delle attività aziendali ed economiche e della contabilità e la volontà di esaminare con ragionevole diligenza le informazioni contenute nel bilancio;
   b) comprendano che il bilancio viene redatto e sottoposto a revisione contabile in base a livelli di significatività;
   c) riconoscano le incertezze intrinseche nelle quantificazioni di importi basate sull'uso di stime, nelle valutazioni soggettive e nella considerazione di eventi futuri;
   d) prendano decisioni economiche ragionevoli sulla base delle informazioni contenute in bilancio.
5. Il concetto di significatività è applicato dal revisore sia nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile, sia nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio, nonché nella formazione del giudizio nella relazione di revisione. (Rif.: Par. A1)
6. Nella pianificazione della revisione contabile, il revisore applica il proprio giudizio professionale per stabilire gli errori che saranno considerati significativi. Tale giudizio fornisce una base per:

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile".
[2] Per esempio, il "Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio" emanato dallo International Accounting Standards Board nell'aprile del 2001, indica che, per un'impresa con scopi di lucro, poiché gli investitori forniscono capitale di rischio all'impresa, la predisposizione di un bilancio che soddisfi le loro esigenze soddisferà anche la maggior parte delle esigenze degli altri utilizzatori che il bilancio può soddisfare.

a) stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio;

b) identificare e valutare i rischi di errori significativi;

c) stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti.

La significatività determinata in sede di pianificazione della revisione contabile non stabilisce necessariamente un importo al di sotto del quale gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, saranno sempre valutati come non significativi. Le circostanze relative ad alcuni errori possono indurre il revisore a valutarli come significativi sebbene essi siano al di sotto della significatività. Non è fattibile definire procedure di revisione per individuare tutti gli errori che potrebbero essere significativi esclusivamente a causa della loro natura. Tuttavia, la considerazione della natura degli errori potenziali nell'informativa è rilevante ai fini della definizione delle procedure di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi.[3] Inoltre, nel valutare l'effetto di tutti gli errori non corretti sul bilancio, il revisore considera non soltanto l'entità ma anche la natura degli errori non corretti e le particolari circostanze in cui essi si verificano.[4] (Rif.: Par. A2)

Data di entrata in vigore

7. 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.

Obiettivo

8. L'obiettivo del revisore è di applicare appropriatamente il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile.

Definizione

9. Ai fini dei principi di revisione, la significatività operativa per la revisione si riferisce all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività per il bilancio nel suo complesso. Ove applicabile, la significatività operativa per la revisione si riferisce anche all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore al livello o ai livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa.

Regole

Determinazione della significatività e della significatività operativa nella pianificazione della revisione contabile

10. In fase di definizione della strategia generale di revisione, il revisore deve determinare la significatività per il bilancio nel suo complesso. Qualora, nelle specifiche circostanze dell'impresa, sussistano una o più particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa per le quali ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo inferiore alla significatività considerata per il bilancio nel suo complesso possano influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio, il revisore deve anche stabilire il livello o i livelli di significatività da applicare a tali particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa. (Rif.: Parr. A3-A12)

11. Il revisore deve determinare la significatività operativa per la revisione ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti. (Rif.: Par. A13)

[3] Si veda il 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", paragrafi A134-A135.

[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, paragrafo A21.

Modifica della significatività nel corso della revisione contabile

12. Il revisore deve modificare la significatività per il bilancio nel suo complesso (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per classi di operazioni, saldi contabili o informativa) nel caso in cui, nel corso della revisione contabile, venga a conoscenza di informazioni che lo avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso (o importi diversi). (Rif.: Par. A14)

13. Qualora il revisore giunga a ritenere appropriato un livello di significatività per il bilancio nel suo complesso (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa) inferiore rispetto a quello inizialmente determinato, egli deve stabilire se sia necessario modificare la significatività operativa per la revisione e se la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti continuino ad essere appropriate.

Documentazione

14. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione gli importi di seguito riportati, nonché i fattori considerati ai fini della loro determinazione:[5]

    a) la significatività per il bilancio nel suo complesso (si veda il paragrafo 10);

    b) ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa (si veda il paragrafo 10);

    c) la significatività operativa per la revisione (si veda il paragrafo 11);

    d) qualunque modifica degli importi di cui ai punti a)-c) effettuata nel corso della revisione contabile (si vedano i paragrafi 12 e 13).

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Significatività e rischio di revisione (Rif.: Par. 5)

A1. Nello svolgimento della revisione contabile del bilancio, gli obiettivi generali del revisore sono:

- acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- predisporre una relazione di revisione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione in conformità ai risultati raggiunti.[6]

Il revisore ottiene una ragionevole sicurezza acquisendo elementi probativi sufficienti e appropriati tali da ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso.[7] Il rischio di revisione è il rischio che il revisore esprima un giudizio non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato. Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di individuazione.[8] La significatività ed il rischio di revisione sono tenuti in considerazione per tutta la durata della revisione contabile, in particolare:

a) nell'identificazione e nella valutazione dei rischi di errori significativi;[9]

b) nella determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione conseguenti;[10]

---

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 "La documentazione della revisione contabile", paragrafi 8-11 e paragrafo A6.
[6] 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 11.
[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 17.
[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 13 c).
[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315.
[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".

c) nella valutazione dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio[11] e nella formazione del giudizio nella relazione di revisione.[12]

Significatività nel contesto della revisione contabile (Rif.: Par. 6)

A2. Identificare e valutare i rischi di errori significativi[13] implica l'utilizzo del giudizio professionale per identificare quelle classi di operazioni, saldi contabili e informativa, inclusa l'informativa di natura qualitativa, i cui errori potrebbero essere significativi (in generale, gli errori sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio nel suo complesso). Nel considerare se gli errori nell'informativa di natura qualitativa possano essere significativi, il revisore può identificare fattori rilevanti quali:

- le circostanze dell'impresa per il periodo amministrativo in esame (per esempio, l'impresa può avere compiuto un'aggregazione aziendale significativa nel corso del periodo amministrativo);
- il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusi i cambiamenti allo stesso (per esempio, un nuovo principio contabile può richiedere nuova informativa di natura qualitativa che è significativa per l'impresa);
- l'informativa di natura qualitativa che risulta importante per gli utilizzatori del bilancio a causa della tipologia dell'impresa (per esempio, l'informativa sul rischio di liquidità può essere importante per gli utilizzatori del bilancio di un istituto finanziario).

Determinazione della significatività e della significatività operativa nella pianificazione della revisione contabile

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche (Rif.: Par. 10)13-bis

A3. *(omissis).*

Utilizzo dei valori di riferimento nella determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso

(Rif.: Par. 10)

A4. La determinazione della significatività implica l'esercizio del giudizio professionale. Come punto di partenza nella determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso, viene spesso applicata una percentuale ad un valore di riferimento prescelto. I fattori che possono influenzare l'identificazione di un appropriato valore di riferimento includono i seguenti:

- gli elementi del bilancio (per esempio, attività, passività, patrimonio netto, ricavi, costi);
- se ci sono voci su cui tendenzialmente si concentra l'attenzione degli utilizzatori del particolare bilancio dell'impresa (per esempio, ai fini della valutazione della performance economico-finanziaria, gli utilizzatori possono tendere a focalizzarsi su profitti, ricavi o attivo netto);
- la natura dell'impresa, la fase del ciclo di vita aziendale in cui si colloca la stessa, nonché il settore ed il contesto economico in cui essa opera;
- l'assetto proprietario dell'impresa e le modalità di finanziamento della stessa (per esempio, se un'impresa è finanziata unicamente mediante l'indebitamento e non con capitale proprio, gli utilizzatori possono attribuire maggiore importanza alle attività, e ai relativi diritti, piuttosto che agli utili dell'impresa);
- la volatilità del valore di riferimento.

A5. I valori di riferimento che possono risultare appropriati, in relazione alle circostanze dell'impresa, includono ad esempio le categorie di redditi dichiarati quali l'utile prima delle imposte, i ricavi totali,

[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450.

[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio".

[13] Il Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 25, richiede al revisore di identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni.

[13-*bis*] 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".

l'utile lordo e i costi totali, il totale del patrimonio netto ovvero il valore dell'attivo netto. L'utile prima delle imposte è spesso utilizzato per le imprese con fini di lucro. Qualora l'utile prima delle imposte sia volatile, possono risultare più appropriati altri valori di riferimento, quali l'utile lordo o i ricavi totali.

A6. In relazione al valore di riferimento prescelto, i dati economico-finanziari pertinenti includono solitamente il risultato economico e la situazione patrimoniale e finanziaria relativi a periodi amministrativi precedenti, quelli relativi al periodo amministrativo in esame, e i budget o le previsioni relative al periodo amministrativo in esame, rettificati sulla base dei cambiamenti significativi intervenuti nelle condizioni finanziarie dell'impresa (per esempio, una acquisizione significativa) e dei cambiamenti pertinenti alle condizioni del settore o del contesto economico in cui opera l'impresa. Per esempio, qualora, come punto di partenza, si determini per una data impresa la significatività per il bilancio nel suo complesso in base alla percentuale dell'utile prima delle imposte, circostanze che diano origine ad una diminuzione o ad un aumento insolito di tale utile possono indurre il revisore a concludere che la significatività per il bilancio nel suo complesso sia determinata più appropriatamente utilizzando il valore dell'utile normalizzato prima delle imposte basato sui risultati passati.

A7. La significatività riguarda il bilancio su cui il revisore predispone la relazione di revisione. Laddove il bilancio sia redatto per un periodo amministrativo di durata superiore o inferiore ai dodici mesi, come nel caso di una nuova impresa o di una modifica del periodo amministrativo, la significatività riguarda il bilancio redatto per quel periodo amministrativo.

A8. La determinazione di una percentuale da applicare ad un valore di riferimento prescelto implica l'esercizio del giudizio professionale. Esiste una relazione tra la percentuale applicata dal revisore ed il valore di riferimento prescelto, tale che, ad esempio, la percentuale applicata agli utili ante imposte sarà di norma più elevata rispetto alla percentuale applicata ai ricavi totali. Per esempio, il revisore può considerare che il cinque percento dell'utile ante imposte sia appropriato per un'impresa con fini di lucro operante nel settore manifatturiero, mentre per un'impresa senza scopo di lucro egli può considerare appropriato l'un percento dei ricavi totali o dei costi totali. Comunque, a seconda delle circostanze, possono ritenersi appropriate percentuali maggiori o minori.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A9. Qualora in un'impresa l'utile ante imposte sia un valore costantemente simbolico, come nel caso di un'attività gestita dal proprietario-amministratore in cui il proprietario prelevi la maggior parte dell'utile prima delle imposte sotto forma di remunerazione, può essere più pertinente un valore di riferimento quale l'utile prima della remunerazione e delle imposte.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[13-*bis*]

A10. *(omissis).*

Livello o livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa (Rif.: Par. 10)

A11. Tra i fattori che possono indicare l'esistenza di una o più particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa per i quali ci si può ragionevolmente attendere che errori di importo inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso possano influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio, rientrano i seguenti:

- se le leggi, i regolamenti o il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile influenzano le aspettative degli utilizzatori del bilancio in merito alla quantificazione o alla informativa di alcune voci (per esempio, le operazioni con parti correlate, la remunerazione della direzione e dei responsabili delle attività di governance e l'analisi di sensitività per le stime contabili del fair value con una elevata incertezza nella stima);
- le informazioni chiave in relazione al settore in cui opera l'impresa (per esempio, i costi di ricerca e sviluppo per una società farmaceutica);
- se l'attenzione è concentrata su un particolare aspetto dell'attività dell'impresa di cui viene fornita specifica informativa in bilancio (per esempio, l'informativa sui settori o su un'aggregazione aziendale significativa).

A12. Per stabilire se esistano tali classi di operazioni, saldi contabili o informativa nelle circostanze particolari

dell'impresa, il revisore può ritenere utile acquisire una comprensione dei punti di vista e delle aspettative dei responsabili delle attività di governance e della direzione.

Significatività operativa per la revisione (Rif.: Par. 11)

A13. Nella pianificazione della revisione contabile unicamente rivolta ad individuare errori singolarmente significativi, si trascura il fatto che un insieme di errori, che singolarmente non sono significativi, può rendere il bilancio significativamente errato, non lasciando alcun margine per possibili errori non individuati. La significatività operativa per la revisione (che, come definita, è rappresentata da uno o più importi) è determinata per ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nel bilancio superi la significatività per il bilancio nel suo complesso. Analogamente, la significatività operativa per la revisione, relativa ad un livello di significatività stabilito per una particolare classe di operazioni, saldo contabile o informativa, è determinata per ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati in quella particolare classe di operazioni, saldo contabile o informativa superi il relativo livello di significatività. La determinazione della significatività operativa per la revisione non è un semplice calcolo meccanico e richiede l'esercizio del giudizio professionale. Essa è influenzata dalla comprensione che il revisore ha dell'impresa, aggiornata nel corso dello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio, e dalla natura e dall'entità degli errori identificati nel corso delle precedenti revisioni contabili e quindi dalle aspettative del revisore relativamente agli errori nel periodo amministrativo in esame.

Modifica della significatività nel corso della revisione contabile (Rif.: Par. 12)

A14. Può essere necessario modificare la significatività per il bilancio nel suo complesso (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa) come conseguenza di un cambiamento nelle circostanze verificatosi nel corso della revisione contabile (per esempio, la decisione di cedere una parte importante delle attività dell'impresa), di nuove informazioni ovvero di un cambiamento nella comprensione del revisore dell'impresa e delle sue attività in esito allo svolgimento delle procedure di revisione conseguenti. Per esempio, il revisore modifica tale significatività, se nel corso della revisione contabile vi sia l'opinione che i risultati finanziari effettivi saranno con ogni probabilità sostanzialmente diversi da quelli attesi per la fine dell'esercizio, inizialmente utilizzati per determinare la significatività per il bilancio nel suo complesso.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 330

LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

(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

Data di entrata in vigore 2

Obiettivo **3**

Definizioni **4**

Regole

Risposte generali di revisione 5

Procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni (nel seguito anche "procedure di revisione conseguenti") 6-23

Adeguatezza della presentazione del bilancio 24

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi 25-27

Documentazione 28-30

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Risposte generali di revisione A1-A3

Procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni A4-A58

Adeguatezza della presentazione del bilancio A59

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi A60-A62

Documentazione A63

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 “Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati” 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 that 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 nel definire e mettere in atto risposte di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati dal revisore medesimo in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315[1] nella revisione contabile del bilancio.

Data di entrata in vigore

2. 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.

Obiettivo

3. L'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate a tali rischi.

Definizioni

4. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno i significati sotto riportati:
   a) Procedura di validità – Una procedura di revisione definita per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Le procedure di validità comprendono:
      i) verifiche di dettaglio (sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa);
      ii) procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.
   b) Procedura di conformità – Una procedura di revisione definita per valutare l'efficacia operativa dei controlli nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni.

Regole

Risposte generali di revisione

5. Il revisore deve definire e porre in essere le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio. (Rif.: Parr. A1–A3)

Procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni (nel seguito anche "procedure di revisione conseguenti")

6. Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni. (Rif.: Parr. A4-A8)

7. Nel definire le procedure di revisione conseguenti da svolgere, il revisore deve:
   a) considerare le ragioni alla base della valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa, incluso:
      i) la probabilità di errori significativi dovuti alle caratteristiche particolari delle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti (ossia, il rischio intrinseco);

[1] 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".

ii) se la valutazione del rischio tenga conto dei controlli pertinenti (ossia il rischio di controllo), richiedendo in tal modo al revisore di acquisire elementi probativi per stabilire se i controlli operino efficacemente (ossia, il revisore intende fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità); (Rif.: Parr. A9-A18)

b) acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta sia la valutazione del rischio da parte del revisore. (Rif.: Par. A19)

Procedure di conformità

8. Il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, se:

a) nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetti che i controlli operino efficacemente (ossia il revisore intenda fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità); ovvero

b) le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni. (Rif.: Parr. A20-A24)

9. Nel definire e svolgere procedure di conformità, il revisore deve acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto maggiore è l'affidamento riposto dal revisore sull'efficacia di un controllo. (Rif.: Par. A25)

Natura ed estensione delle procedure di conformità

10. Nel definire e svolgere le procedure di conformità, il revisore deve:

a) svolgere altre procedure di revisione in combinazione con indagini al fine di acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli, incluso:

i) come siano stati eseguiti i controlli nei momenti in cui avrebbero dovuto operare durante il periodo amministrativo sottoposto a revisione;

ii) l'uniformità con cui i controlli siano stati applicati;

iii) da chi o con quali mezzi siano stati eseguiti (Rif.: Parr. A26-29);

b) determinare se i controlli da verificare dipendano a loro volta da altri controlli (controlli indiretti) e, in tal caso, se sia necessario acquisire elementi probativi che supportino l'efficace funzionamento di tali controlli indiretti. (Rif.: Parr. A30-A31).

Tempistica delle procedure di conformità

11. Il revisore deve verificare i controlli nel momento specifico, ovvero durante tutto il periodo, per il quale egli intenda fare affidamento su tali controlli, in conformità ai paragrafi 12 e 15 seguenti, al fine di conseguire un'appropriata base per supportare il livello di affidamento previsto. (Rif.: Par. A32)

Utilizzo di elementi probativi acquisiti durante un periodo intermedio

12. Se il revisore acquisisce elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli durante un periodo intermedio, il revisore deve:

a) acquisire elementi probativi sui cambiamenti significativi relativi a tali controlli, successivi al periodo intermedio;

b) determinare gli ulteriori elementi probativi da acquisire nel periodo rimanente. (Rif.: Parr. A33-A34)

Utilizzo di elementi probativi acquisiti durante precedenti revisioni

13. Nel determinare se sia appropriato o meno utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti revisioni e, in caso affermativo, nello stabilire il lasso di tempo che può intercorrere prima di verificare nuovamente un controllo, il revisore deve considerare i seguenti aspetti:

a) l'efficacia di altri elementi del controllo interno, inclusi l'ambiente di controllo, il monitoraggio dei controlli dell'impresa e il processo per la valutazione dei rischi adottato dall'impresa;

b) i rischi derivanti dalle caratteristiche del controllo, incluso se esso sia manuale ovvero automatizzato;

c) l'efficacia dei controlli generali IT;

d) l'efficacia del controllo e la sua applicazione da parte dell'impresa, inclusa la natura e l'estensione delle deviazioni nell'applicazione del controllo rilevate in precedenti revisioni, e se siano avvenuti cambiamenti di personale che influenzino in modo significativo l'applicazione del controllo;

e) se, in presenza di mutamenti nelle circostanze, la mancanza di modifiche in uno specifico controllo comporti un rischio;

f) i rischi di errori significativi ed il grado di affidamento riposto sul controllo. (Rif.: Par. A35)

14. Se il revisore pianifica di utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa di controlli specifici, acquisiti in una precedente revisione, egli deve stabilire l'attuale rilevanza di tali evidenze mediante l'acquisizione di elementi probativi atti a dimostrare se, successivamente al completamento della revisione precedente, siano intervenuti cambiamenti significativi in tali controlli. Il revisore deve acquisire tali elementi probativi svolgendo indagini in combinazione con osservazioni o ispezioni allo scopo di confermare la comprensione di quei controlli specifici, e:

a) se si sono verificati cambiamenti che incidono sull'attuale rilevanza degli elementi probativi acquisiti nel corso della precedente revisione, il revisore deve verificare i controlli nella revisione in corso; (Rif.: Par. A36)

b) se tali cambiamenti non sono avvenuti, il revisore deve verificare i controlli almeno una volta ogni tre revisioni; egli deve comunque verificare alcuni controlli, durante ogni revisione, al fine di evitare che la verifica di tutti i controlli su cui il revisore intende fare affidamento sia effettuata nel corso di un unico periodo di revisione senza lo svolgimento di verifiche su controlli nei successivi due periodi di revisione. (Rif.: Parr. A37-A39)

Controlli sui rischi significativi

15. Se il revisore pianifica di fare affidamento sui controlli relativi a un rischio che è stato identificato come significativo, egli deve verificare tali controlli durante il periodo amministrativo in esame.

Valutazione dell'efficacia operativa dei controlli

16. Nella valutazione dell'efficacia operativa dei controlli rilevanti ai fini della revisione contabile, il revisore deve valutare se gli errori che sono stati individuati mediante le procedure di validità indichino che i controlli non stanno operando efficacemente. L'assenza di errori riscontrata mediante lo svolgimento di procedure di validità non fornisce tuttavia elementi probativi sull'efficacia dei controlli relativi all'asserzione oggetto di verifica. (Rif.: Par. A40)

17. Se siano individuate deviazioni nell'applicazione dei controlli sui quali il revisore intenda fare affidamento, il revisore deve svolgere specifiche indagini per comprendere tali aspetti e le loro potenziali conseguenze e deve stabilire se: (Rif.: Par. A41)

a) le procedure di conformità che sono state svolte forniscano una base appropriata ai fini dell'affidabilità dei controlli;

b) siano necessarie ulteriori procedure di conformità; ovvero

c) i rischi potenziali di errore richiedano di essere affrontati utilizzando procedure di validità.

Procedure di validità

18. Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa. (Rif.: Parr. A42-A47)

19. Il revisore deve considerare se le procedure di conferma esterna siano da svolgere come procedure di validità. (Rif.: Parr. A48-A51)

Procedure di validità relative alla fase di chiusura del bilancio

20. Le procedure di validità del revisore devono includere le seguenti procedure di revisione relative alla fase di chiusura del bilancio:

    a) il controllo della corrispondenza o la riconciliazione delle informazioni contenute nel bilancio con le sottostanti registrazioni contabili, incluso concordare o riconciliare i diversi elementi dell'informativa, qualora tali informazioni provengano o meno dalla contabilità generale e sezionale;

    b) l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio. (Rif.: Par. A52)

Procedure di validità in risposta ai rischi significativi

21. Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenti un rischio significativo, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio. Qualora l'approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio. (Rif.: Par. A53)

Tempistica delle procedure di validità

22. Se le procedure di validità sono svolte ad una data intermedia, il revisore deve coprire il restante periodo svolgendo:

    a) procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per il periodo intercorrente; ovvero

    b) esclusivamente procedure di validità conseguenti, se il revisore le ritiene sufficienti,

    che forniscano una base ragionevole per estendere le conclusioni di revisione dalla data intermedia fino alla data di chiusura del periodo amministrativo. (Rif.: Parr. A54-A57)

23. Nel caso in cui siano individuati ad una data intermedia errori che il revisore non aveva previsto al momento della valutazione dei rischi di errori significativi, il revisore deve valutare se sia necessario modificare la relativa valutazione del rischio, nonché natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità pianificate per il restante periodo. (Rif.: Par. A58)

Adeguatezza della presentazione del bilancio

24. Il revisore deve svolgere procedure di revisione per valutare se la presentazione del bilancio nel suo complesso sia conforme al quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria. Nell'effettuare tale valutazione, il revisore deve considerare se il bilancio sia presentato in modo da riflettere:

    - l'appropriata classificazione e descrizione delle informazioni finanziarie e delle operazioni, degli eventi e delle condizioni sottostanti;
    - l'appropriata presentazione, struttura e contenuto del bilancio. (Rif.: Par. A59)

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi

25. Sulla base delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti, il revisore deve, prima di concludere la revisione, valutare se le valutazioni dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni continuino ad essere appropriate. (Rif.: Parr. A60-A61)

26. Il revisore deve giungere ad una conclusione relativamente al fatto che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati. Ai fini della formazione del proprio giudizio, il revisore deve considerare tutti gli elementi probativi pertinenti, indipendentemente dal fatto che sembrino confermare o contraddire le asserzioni di bilancio. (Rif.: Par. A62)

27. Se il revisore non ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una significativa asserzione di bilancio, egli deve cercare di ottenere ulteriori elementi probativi. Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.

Documentazione

28. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione:[2]

    a) le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio e la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti svolte;

    b) la correlazione di tali procedure con i rischi identificati e valutati a livello di asserzioni;

    c) i risultati delle procedure di revisione, incluse le conclusioni qualora non altrimenti esplicitate. (Rif.: Par. A63)

29. Se il revisore pianifica di utilizzare gli elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli, acquisiti in precedenti revisioni, egli deve includere nella documentazione della revisione le conclusioni raggiunte sulla possibilità di fare affidamento su quei controlli verificati in una precedente revisione.

30. La documentazione del revisore deve dimostrare che le informazioni contenute nel bilancio corrispondono o si riconciliano con le sottostanti registrazioni contabili, inclusa la corrispondenza o la riconciliazione dei diversi elementi dell'informativa, qualora tali informazioni provengano o meno dalla contabilità generale e sezionale.

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Risposte generali di revisione (Rif.: Par. 5)

A1. Le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio possono includere:

- la segnalazione al team di revisione della necessità di mantenere lo scetticismo professionale;
- l'assegnazione di personale con maggiore esperienza o con speciali competenze o l'impiego di esperti;
- una maggiore supervisione del lavoro;
- l'inclusione di elementi aggiuntivi di imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione conseguenti da svolgere;
- l'effettuazione di modifiche di carattere generale alla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione, ad esempio: svolgere procedure di validità a fine esercizio invece che ad una data intermedia ovvero modificare la natura delle procedure di revisione per acquisire elementi probativi più persuasivi.

A2. La valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e, di conseguenza, le risposte generali di revisione sono influenzate dalla comprensione dell'ambiente di controllo da parte del revisore. Un ambiente di controllo efficace può consentire al revisore di avere più fiducia nel controllo interno e nell'attendibilità degli elementi probativi generati all'interno dell'impresa e, conseguentemente, permette al revisore, per esempio, di eseguire alcune delle procedure di revisione ad una data intermedia piuttosto che a fine esercizio. Le carenze nell'ambiente di controllo, invece, hanno l'effetto contrario; ad esempio, il revisore può fronteggiare un ambiente di controllo inefficace:

- svolgendo un numero maggiore di procedure di revisione a fine esercizio piuttosto che ad una data intermedia;
- acquisendo maggiori elementi probativi mediante procedure di validità;
- aumentando il numero di sedi da includere nella revisione contabile.

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

A3. Tali considerazioni hanno quindi un impatto significativo sull'approccio generale di revisione poiché comportano, per esempio, un maggiore utilizzo delle procedure di validità (approccio di validità), ovvero un approccio che utilizza sia le procedure di conformità, sia le procedure di validità (approccio combinato).

Procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni

La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti (Rif.: Par. 6)

A4. La valutazione, da parte del revisore, dei rischi identificati a livello di asserzioni fornisce una base per considerare l'approccio di revisione appropriato al fine di definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti. Ad esempio, il revisore può stabilire che:

a) per una particolare asserzione, possa far fronte in maniera efficace al rischio identificato e valutato di errori significativi soltanto svolgendo procedure di conformità;

b) per specifiche asserzioni, sia appropriato svolgere unicamente procedure di validità e, quindi, il revisore esclude l'effetto dei controlli dell'impresa dalla valutazione del relativo rischio. Ciò può verificarsi quando, sulla base delle procedure di valutazione del rischio svolte, il revisore non abbia identificato alcun controllo efficace attinente all'asserzione, ovvero quando la verifica dei controlli risulterebbe non efficiente e, quindi, il revisore non intende fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità; ovvero

c) sia efficace un approccio combinato, che preveda l'utilizzo sia di procedure di conformità, sia di procedure di validità.

Tuttavia, come richiesto nel paragrafo 18, indipendentemente dall'approccio scelto, il revisore definisce e svolge procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.

A5. La natura di una procedura di revisione attiene alla sua finalità (ossia procedura di conformità o procedura di validità) ed alla sua tipologia (ossia l'ispezione, l'osservazione, l'indagine, la richiesta di conferma, il ricalcolo, la riesecuzione o la procedura di analisi comparativa). La natura delle procedure di revisione è di primaria importanza per fronteggiare i rischi identificati e valutati.

A6. La tempistica di una procedura di revisione attiene al momento in cui questa viene svolta o al periodo o alla data a cui si riferiscono gli elementi probativi.

A7. L'estensione di una procedura di revisione attiene alla sua ampiezza in termini quantitativi, per esempio, alle dimensioni del campione o al numero di osservazioni di un'attività di controllo.

A8. La definizione e lo svolgimento delle procedure di revisione conseguenti, la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni, forniscono un evidente collegamento tra le procedure di revisione conseguenti e la valutazione del rischio.

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati a livello di asserzioni (Rif.: Par. 7 a)

Natura

A9. I rischi identificati e valutati da parte del revisore possono influenzare sia la tipologia di procedure di revisione da svolgere, sia la loro combinazione. Ad esempio, quando il rischio identificato e valutato è alto, il revisore può richiedere conferma della completezza delle clausole di un contratto alla controparte, oltre ad esaminare il documento. Inoltre, alcune procedure di revisione possono essere più appropriate per determinate asserzioni che per altre. Per esempio, per quanto riguarda i ricavi, le procedure di conformità possono fronteggiare meglio i rischi identificati e valutati di errori relativi all'asserzione della completezza, mentre le procedure di validità possono fronteggiare meglio i rischi identificati e valutati di errori relativi all'asserzione della manifestazione.

A10. Le motivazioni alla base della valutazione di un rischio sono rilevanti al fine di determinare la natura delle procedure di revisione. Ad esempio, qualora un rischio identificato e valutato sia più basso in

ragione delle particolari caratteristiche di una classe di operazioni indipendentemente dalla considerazione dei relativi controlli, il revisore può stabilire che le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità da sole forniscano elementi probativi sufficienti e appropriati. Di contro, se il rischio identificato e valutato è più basso in ragione dei controlli interni, ed il revisore intende basare le procedure di validità su tale valutazione, allora egli svolge le verifiche di tali controlli, come richiesto nel paragrafo 8 a). Ciò può verificarsi, ad esempio, nel caso di una classe di operazioni con caratteristiche ragionevolmente omogenee e non complesse che sono regolarmente elaborate e controllate dal sistema informativo dell'impresa.

Tempistica

A11. Il revisore può eseguire le procedure di conformità o le procedure di validità ad una data intermedia o a fine esercizio. Più è alto il rischio di errore significativo, maggiore è la probabilità che il revisore possa decidere che sia più efficace svolgere procedure di validità in prossimità o a fine esercizio, piuttosto che ad una data precedente, ovvero svolgere procedure di revisione senza preavviso o in tempi non prestabiliti (per esempio, eseguire procedure di revisione in sedi aziendali selezionate senza preavviso). Ciò risulta di particolare rilevanza nel caso si consideri come fronteggiare i rischi di frode. Per esempio, il revisore può giungere alla conclusione che, qualora siano stati identificati rischi di errori intenzionali o di manipolazione, non sia efficace svolgere procedure di revisione allo scopo di estendere le conclusioni di revisione raggiunte ad una data intermedia sino alla fine dell'esercizio.

A12. Di contro, lo svolgimento di procedure di revisione prima della fine dell'esercizio può aiutare il revisore ad identificare problematiche significative nelle prime fasi della revisione e, di conseguenza, a risolverle con l'assistenza della direzione o a sviluppare un efficace approccio di revisione per affrontare tali problematiche.

A13. Inoltre, alcune procedure di revisione possono essere svolte soltanto a fine esercizio ovvero successivamente, ad esempio:

- controllo della corrispondenza o riconciliazione delle informazioni incluse nel bilancio con le sottostanti registrazioni contabili, inclusa l'informativa, provenienti o meno dalla contabilità generale e sezionale;
- esame delle rettifiche apportate nel corso della redazione del bilancio;
- procedure per fronteggiare il rischio che, a fine esercizio, l'impresa possa aver stipulato contratti di vendita non corretti o che le operazioni possano non essersi concluse.

A14. Ulteriori fattori che influenzano la considerazione del revisore su quando svolgere le procedure di revisione includono:

- l'ambiente di controllo;
- la tempistica con cui le informazioni da esaminare si rendono disponibili (per esempio, i file elettronici possono essere successivamente modificati o le procedure da esaminare possono essere operative solo in certi periodi);
- la natura del rischio (per esempio, se esiste il rischio di ricavi gonfiati per rispettare le previsioni di utile mediante la creazione a posteriori di falsi accordi di vendita, il revisore può voler esaminare i contratti disponibili alla data di chiusura dell'esercizio);
- il periodo o la data cui si riferiscono gli elementi probativi;
- la tempistica di predisposizione del bilancio, in particolare di quell'informativa che fornisce ulteriori spiegazioni sugli importi registrati nella situazione patrimoniale-finanziaria, nel conto economico complessivo, nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto, o nel rendiconto finanziario.

Estensione

A15. L'estensione di una procedura di revisione ritenuta necessaria è determinata dopo aver considerato la significatività, il rischio identificato e valutato ed il grado di sicurezza che il revisore intende ottenere. Quando un unico scopo viene raggiunto mediante la combinazione di procedure, si considera

l'estensione di ciascuna procedura separatamente. In generale, l'estensione delle procedure di revisione aumenta all'incrementarsi del rischio di errori significativi. Ad esempio, per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi, può risultare appropriato aumentare le dimensioni dei campioni ovvero svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità ad un livello più dettagliato. Comunque, aumentare l'estensione di una procedura di revisione si rivela efficace soltanto se la stessa è pertinente allo specifico rischio esaminato.

A16. L'utilizzo di procedure di revisione basate su tecniche computerizzate (CAAT) può consentire verifiche più ampie di operazioni avvenute elettronicamente e di archivi contabili elettronici, che possono essere utili quando il revisore decide di modificare l'estensione delle verifiche per fronteggiare, ad esempio, i rischi di errori significativi dovuti a frodi. Tali tecniche possono essere utilizzate per selezionare dei campioni di operazioni dai principali archivi elettronici, per estrarre operazioni con caratteristiche particolari, ovvero per sottoporre a verifica l'intera popolazione anziché un campione della stessa.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[2-bis]

A17. *(omissis).*

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A18. Nel caso di imprese di dimensioni molto piccole, possono non essere presenti molte delle attività di controllo che potrebbero essere individuate dal revisore, ovvero può essere limitata l'ampiezza con cui l'impresa ha documentato la loro esistenza o il loro funzionamento. In tali casi, può essere più efficiente per il revisore svolgere procedure di revisione conseguenti che siano principalmente procedure di validità. In alcuni rari casi, tuttavia, l'assenza di attività di controllo o di altre componenti del controllo può rendere impossibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Valutazione più alta del rischio (Rif.: Par. 7 b)

A19. Quando si acquisiscono elementi probativi maggiormente persuasivi in ragione di una più alta valutazione del rischio, il revisore può aumentare la quantità degli elementi probativi o acquisire elementi più pertinenti o attendibili, attribuendo, ad esempio, maggiore importanza all'acquisizione di elementi probativi forniti da terzi ovvero ottenendo elementi probativi di conferma da diverse fonti indipendenti.

Procedure di conformità

Definizione e svolgimento delle procedure di conformità (Rif.: Par. 8)

A20. Le procedure di conformità vengono svolte solamente su quei controlli che il revisore ha stabilito siano adeguatamente configurati per prevenire, o individuare e correggere, un errore significativo in una asserzione. Qualora siano stati utilizzati controlli sostanzialmente differenti in momenti diversi del periodo amministrativo sottoposto a revisione, ciascun controllo viene considerato separatamente.

A21. Verificare l'efficacia operativa dei controlli è diverso dall'acquisirne una comprensione e dal valutarne la configurazione e la messa in atto. Tuttavia, in entrambi i casi vengono utilizzate le stesse tipologie di procedure di revisione. Il revisore può quindi decidere che sia efficiente verificare l'efficacia operativa dei controlli e, contemporaneamente, valutarne la configurazione e stabilire se siano stati messi in atto.

A22. Inoltre, sebbene alcune procedure di valutazione del rischio possano non essere state specificamente configurate come procedure di conformità, esse possono nondimeno fornire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli e, di conseguenza, fungere da procedure di conformità. Ad esempio, le procedure di valutazione del rischio eseguite dal revisore possono avere incluso:

- indagini sull'utilizzo dei budget da parte della direzione;
- l'analisi del raffronto da parte della direzione tra spese mensili previste ed effettive;
- l'esame dei rapporti relativi all'analisi degli scostamenti tra i dati previsti e quelli effettivi.

[2-bis] 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".

Tali procedure di revisione forniscono una conoscenza sulla configurazione delle politiche di gestione del budget dell'impresa e sulla loro effettiva messa in atto e possono altresì fornire elementi probativi sull'efficacia operativa di tali politiche nel prevenire o individuare errori significativi nella classificazione delle spese.

A23. In aggiunta, il revisore può definire una procedura di conformità da svolgere simultaneamente ad una verifica di dettaglio sulla stessa operazione. Sebbene lo scopo di una procedura di conformità sia diverso da quello di una verifica di dettaglio, è possibile conseguire contemporaneamente entrambi gli scopi mediante l'esecuzione di una procedura di conformità e di una verifica di dettaglio sulla stessa operazione, realizzando il cosiddetto "test con duplice obiettivo". Ad esempio, il revisore può definire e valutare i risultati di un test per l'esame di una fattura, stabilendo se sia stata approvata ed acquisendo elementi probativi di validità in merito all'operazione stessa. Un test con duplice obiettivo viene definito e valutato considerando separatamente ciascuno degli scopi del test.

A24. In alcuni casi, il revisore può non essere in grado di definire efficaci procedure di validità che, di per sé, forniscano elementi probativi sufficienti ed appropriati a livello di asserzioni.[3] Ciò può verificarsi nel caso in cui un'impresa conduca la propria attività utilizzando i sistemi IT e la documentazione delle operazioni sia prodotta o conservata solamente attraverso il sistema IT stesso. In tal caso, il paragrafo 8 b) richiede al revisore di svolgere procedure di conformità sui controlli pertinenti.

Elementi probativi e affidamento previsto (Rif.: Par. 9)

A25. Un livello più alto di sicurezza sull'efficacia operativa dei controlli può essere necessario quando l'approccio adottato è costituito principalmente da procedure di conformità, in particolare quando non è possibile o praticabile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante le sole procedure di validità.

Natura ed estensione delle procedure di conformità

Altre procedure di revisione in combinazione con l'indagine (Rif.: Par. 10 a)

A26. L'indagine da sola non è sufficiente per verificare l'efficacia operativa dei controlli. Di conseguenza, congiuntamente ad essa vengono svolte altre procedure di revisione. A tale proposito, l'indagine in combinazione con procedure di ispezione o di riesecuzione può fornire un livello di sicurezza maggiore rispetto all'indagine e all'osservazione, poiché l'osservazione è pertinente solo con riferimento al momento preciso in cui viene effettuata.

A27. La natura del particolare controllo influenza la tipologia della procedura di revisione necessaria per acquisire gli elementi probativi atti a comprovare che il controllo abbia operato in modo efficace. Ad esempio, se l'efficacia operativa è comprovata dalla documentazione, il revisore può decidere di ispezionarla per acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa. Per altri controlli, tuttavia, la documentazione può non essere disponibile o pertinente. Per esempio, la documentazione relativa all'operatività può non essere presente per alcuni fattori dell'ambiente di controllo, quali l'attribuzione di autorità e responsabilità, o per alcune tipologie di attività di controllo, quali le attività di controllo svolte da un elaboratore elettronico. In tali circostanze, gli elementi probativi sull'efficacia operativa possono essere acquisiti mediante l'indagine in combinazione con altre procedure di revisione, quali l'osservazione e l'utilizzo di tecniche di revisione computerizzate (CAAT).

Estensione delle procedure di conformità

A28. Quando sono necessari elementi probativi più persuasivi relativamente all'efficacia di un controllo, può risultare appropriato aumentare l'estensione delle procedure di conformità relative al controllo. Oltre al grado di affidamento riposto sui controlli, gli aspetti che il revisore può considerare nel determinare l'estensione delle procedure di conformità includono quanto segue:

- la frequenza con cui il controllo viene messo in atto dall'impresa durante il periodo amministrativo;
- l'ampiezza temporale, nell'ambito del periodo amministrativo sottoposto a revisione, in cui fare affidamento sull'efficacia operativa del controllo;

[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 30.

- il grado di deviazione atteso nell'applicazione di un controllo;
- la rilevanza e l'attendibilità degli elementi probativi da acquisire in merito all'efficacia operativa del controllo a livello di asserzioni;
- la misura in cui gli elementi probativi sono acquisiti mediante le procedure di conformità eseguite su altri controlli attinenti all'asserzione.

  Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530[4] contiene ulteriori linee guida sull'estensione della verifica.

A29. A causa dell'intrinseca uniformità dell'elaborazione IT, può non essere necessario aumentare l'estensione della verifica di un controllo automatizzato. Si può presumere che un controllo automatizzato operi in modo uniforme, salvo che il programma (inclusi tabelle, archivi o altri dati permanenti utilizzati dal programma) venga modificato. Dopo aver stabilito che un controllo automatizzato è operante secondo modalità conformi alla sua configurazione (verifica che può essere effettuata quando il controllo viene inizialmente messo in atto o in altra data successiva), il revisore può considerare se eseguire verifiche al fine di stabilire se il controllo continui ad operare in modo efficace. Tali verifiche potrebbero includere l'accertamento che:

- non vengano apportate modifiche al programma senza che queste ultime siano state oggetto di appropriati controlli;
- sia utilizzata la versione autorizzata del programma per l'elaborazione delle operazioni;
- gli altri controlli generali pertinenti siano efficaci.

Tali verifiche potrebbero altresì includere l'accertamento che non siano state apportate modifiche ai programmi, come nel caso di un'impresa che utilizzi pacchetti applicativi senza modificarli od effettuare interventi di manutenzione. Per esempio, il revisore può ispezionare i registri tenuti dai responsabili della sicurezza IT per acquisire elementi probativi atti a dimostrare che non vi sia stato alcun accesso non autorizzato durante il periodo amministrativo.

Verifica dei controlli indiretti (Rif.: Par. 10 b)

A30. In alcune circostanze, può rendersi necessario acquisire elementi probativi che supportino l'efficace funzionamento dei controlli indiretti. Ad esempio, quando il revisore decide di verificare l'efficacia dell'esame svolto dall'impresa sui rapporti contenenti le eccezioni relative alle vendite superiori ai limiti di credito autorizzati, l'esame svolto dall'impresa e le relative verifiche successive costituiscono il controllo direttamente rilevante per il revisore. I controlli relativi all'accuratezza delle informazioni contenute nei rapporti (ad esempio, i controlli generali IT) sono definiti "controlli indiretti".

A31. A causa dell'intrinseca uniformità dell'elaborazione IT, gli elementi probativi sulla messa in atto di un controllo automatizzato specifico possono fornire anche elementi probativi sostanziali sulla sua efficacia operativa, se considerati congiuntamente con elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli generali dell'impresa (in particolare i controlli sulle modifiche del sistema IT).

Tempistica delle procedure di conformità

Periodo su cui si intende fare affidamento (Rif.: Par. 11)

A32. Gli elementi probativi riguardanti soltanto uno specifico momento possono essere sufficienti per le finalità del revisore, per esempio, quando vengano verificati i controlli sulla rilevazione fisica delle giacenze di magazzino dell'impresa alla fine del periodo amministrativo. Se, di contro, il revisore intende fare affidamento su un controllo in un certo periodo, è appropriato svolgere verifiche che possano fornire elementi probativi atti a comprovare che il controllo abbia operato efficacemente nei momenti in cui avrebbe dovuto operare durante quel periodo. Queste possono includere verifiche del monitoraggio dei controlli effettuato dall'impresa.

[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530 "Campionamento di revisione".

Utilizzo di elementi probativi acquisiti durante un periodo intermedio (Rif.: Par. 12 b)

A33. Tra i fattori rilevanti al fine di determinare gli ulteriori elementi probativi da acquisire relativamente ai controlli che hanno operato durante il periodo rimanente, successivo a quello intermedio, vi sono:

- la significatività dei rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni;
- i controlli specifici che sono stati verificati durante il periodo intermedio e le modifiche significative apportate ai controlli dal momento in cui sono stati oggetto di verifica, incluse le modifiche nel sistema informativo, nei processi e nel personale;
- la misura in cui sono stati acquisiti elementi probativi sull'efficacia operativa di tali controlli;
- la durata del periodo rimanente;
- la misura in cui il revisore intende ridurre le procedure di validità conseguenti sulla base dell'affidamento riposto sui controlli;
- l'ambiente di controllo.

A34. Ulteriori elementi probativi possono essere acquisiti, per esempio, estendendo le procedure di conformità per il periodo rimanente ovvero verificando il monitoraggio dei controlli da parte dell'impresa.

Utilizzo di elementi probativi acquisiti durante precedenti revisioni (Rif.: Par. 13)

A35. In alcune circostanze, gli elementi probativi acquisiti da precedenti revisioni possono rappresentare evidenze di revisione qualora il revisore svolga delle procedure di revisione per stabilirne la attuale rilevanza. Ad esempio, durante lo svolgimento di una precedente revisione, il revisore può avere stabilito che un controllo automatizzato stava funzionando in modo conforme alla sua configurazione. Il revisore può acquisire elementi probativi per stabilire se siano stati apportati cambiamenti al controllo automatizzato che ne influenzino il continuo ed efficace funzionamento; per esempio, indagini presso la direzione e l'ispezione di registri informatici per individuare quali controlli siano stati modificati. La considerazione degli elementi probativi inerenti tali cambiamenti può portare ad aumentare o a diminuire gli elementi probativi da acquisire nel periodo amministrativo in esame in merito all'efficacia operativa dei controlli.

Controlli che hanno subito modifiche rispetto a precedenti revisioni (Rif.: Par. 14 a)

A36. I cambiamenti nei controlli possono incidere sulla rilevanza degli elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni in misura tale da non poter più costituire una base su cui continuare a fare affidamento. Ad esempio, le modifiche in un sistema che permettono ad un'impresa di ricevere un nuovo rapporto dal sistema stesso, probabilmente non incidono sulla rilevanza degli elementi probativi acquisiti nella precedente revisione; al contrario, una modifica che determini l'accumulo o il calcolo dei dati secondo modalità differenti influisce su tale rilevanza.

Controlli che non hanno subito modifiche rispetto a precedenti revisioni (Rif.: Par. 14 b)

A37. Per quei controlli che:

a) non sono stati modificati dalla data della loro ultima verifica;

b) non costituiscono controlli che mitigano un rischio significativo,

la decisione del revisore se fare affidamento sugli elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni è oggetto di giudizio professionale. Inoltre, l'intervallo temporale che intercorre tra le verifiche di tali controlli è anch'esso oggetto di giudizio professionale, ma secondo quanto richiesto nel paragrafo 14 b) almeno una volta ogni tre anni.

A38. In linea generale, più elevato è il rischio di errori significativi, ovvero maggiore è l'affidamento riposto sui controlli, tanto più breve è opportuno che sia l'eventuale periodo di tempo intercorrente tra le verifiche del revisore. I fattori che possono ridurre il periodo per effettuare una nuova verifica su un controllo o che portano a non fare del tutto affidamento sugli elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni, includono:

- un ambiente di controllo carente;

- un carente monitoraggio dei controlli;
- una significativa componente manuale nei controlli pertinenti;
- cambiamenti nel personale che influenzino in modo significativo l'applicazione del controllo;
- mutamenti nelle circostanze che indichino la necessità di modifiche nel controllo;
- carenti controlli generali IT.

A39. In presenza di più controlli per i quali il revisore intenda fare affidamento sugli elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni, la verifica di alcuni di tali controlli in ciascuna revisione fornisce informazioni a supporto dell'efficacia attuale dell'ambiente di controllo. Ciò aiuta il revisore a decidere se sia appropriato fare affidamento sugli elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni.

Valutazione dell'efficacia operativa dei controlli (Rif.: Parr. 16-17)

A40. Un errore significativo individuato dalle procedure eseguite dal revisore è un indicatore forte dell'esistenza di una carenza significativa nel controllo interno.

A41. Il concetto di efficacia dell'operatività dei controlli prevede che possano verificarsi talune deviazioni nelle modalità di applicazione degli stessi da parte dell'impresa. Le deviazioni nell'applicazione dei controlli rispetto alle modalità prestabilite possono essere causate da fattori, quali cambiamenti nel personale chiave, significative fluttuazioni stagionali nel volume delle operazioni ed errore umano. Il grado di deviazione individuato, in particolare se confrontato con il grado previsto, può indicare che non è possibile fare affidamento sul controllo per ridurre il rischio, a livello di asserzioni, a quello valutato dal revisore.

Procedure di validità (Rif.: Par. 18)

A42. Il paragrafo 18 richiede al revisore di definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa, indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi. Tale regola riflette il fatto che: a) la valutazione del rischio da parte del revisore è soggettiva e come tale può non identificare tutti i rischi di errori significativi, e b) ci sono limiti intrinseci nel controllo interno, che includono la possibilità di forzature dei controlli da parte della direzione.

Natura ed estensione delle procedure di validità

A43. In relazione alle diverse circostanze, il revisore può stabilire che:

- sia sufficiente svolgere esclusivamente procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso; ad esempio, laddove la valutazione del rischio da parte del revisore sia supportata da elementi probativi derivanti dalle procedure di conformità;
- siano appropriate soltanto le verifiche di dettaglio;
- la risposta di revisione più appropriata per fronteggiare i rischi identificati e valutati sia rappresentata da una combinazione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità e di verifiche di dettaglio.

A44. Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità sono generalmente più adatte a grandi volumi di operazioni che tendono ad essere prevedibili nel tempo. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520[5] stabilisce regole e fornisce linee guida per l'applicazione delle procedure di analisi comparativa nel corso di una revisione contabile.

A45. La natura del rischio e dell'asserzione è rilevante per la configurazione delle verifiche di dettaglio. Ad esempio, le verifiche di dettaglio relative alle asserzioni di esistenza o di manifestazione possono comprendere la selezione di alcune voci incluse in un importo del bilancio e l'acquisizione degli elementi probativi pertinenti. Di contro, le verifiche di dettaglio relative all'asserzione di completezza possono

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520 "Procedure di analisi comparativa".

comportare la selezione da voci che si presume siano incluse nel relativo importo di bilancio e l'accertamento se tali voci siano effettivamente in esso incluse.

A46. Poiché la valutazione del rischio di errori significativi dipende anche dal controllo interno, può rendersi necessario un incremento dell'estensione delle procedure di validità, laddove i risultati delle procedure di conformità risultassero insoddisfacenti. Comunque, è appropriato incrementare l'estensione di una procedura di revisione soltanto se la stessa è pertinente allo specifico rischio esaminato.

A47. Nella definizione delle verifiche di dettaglio, l'estensione di tali verifiche dipende solitamente dalle dimensioni del campione. Tuttavia, anche altri aspetti assumono una certa rilevanza, incluso se sia più efficace utilizzare altri metodi di selezione per l'effettuazione della verifica. Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500.[6]

Considerazioni circa la necessità di svolgimento delle procedure di conferma esterna (Rif.: Par 19)

A48. Le procedure di conferma esterna sono spesso rilevanti quando si riferiscono ad asserzioni concernenti i saldi contabili e i loro elementi costitutivi, ma non sono necessariamente limitate a tali fattispecie. Il revisore può, ad esempio, chiedere conferma esterna di condizioni contrattuali, di contratti o di transazioni tra l'impresa e i terzi. Le procedure di conferma esterna possono anche essere svolte per ottenere elementi probativi in merito all'assenza di certe condizioni. Ad esempio, può richiedersi una conferma specifica in merito all'inesistenza di accordi collaterali che possano riguardare la rilevazione per competenza dei ricavi dell'impresa. Altre situazioni nelle quali le procedure di conferma esterna possono fornire elementi probativi rilevanti per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi, includono:

- saldi bancari e altre informazioni concernenti i rapporti con le banche;
- crediti verso clienti e relative condizioni;
- giacenze di magazzino detenute presso terzi in conto lavorazione o in deposito;
- atti relativi a titoli di proprietà detenuti presso legali o finanziatori in custodia, deposito o a garanzia;
- titoli e partecipazioni custoditi presso terzi o acquistati da intermediari, ma non ancora consegnati alla data del bilancio;
- debiti finanziari, incluse le relative condizioni di rimborso e le clausole limitative ("covenants");
- debiti verso fornitori e relative condizioni.

A49. Sebbene le conferme esterne possano fornire elementi probativi rilevanti relativamente a certe asserzioni, vi sono alcune asserzioni per le quali le conferme esterne forniscono elementi probativi meno rilevanti. Ad esempio, le conferme esterne forniscono elementi probativi meno rilevanti in merito all'esigibilità dei crediti verso clienti, rispetto a quelli concernenti l'esistenza di tali crediti.

A50. Il revisore può stabilire che le procedure di conferma esterna svolte per uno scopo danno la possibilità di acquisire elementi probativi con riguardo ad altri aspetti. Per esempio, le richieste di conferma dei saldi bancari spesso comprendono richieste di informazioni rilevanti per altre asserzioni di bilancio. Tali considerazioni possono influenzare la decisione del revisore se svolgere, o meno, le procedure di conferma esterna.

A51. I fattori che possono aiutare il revisore nello stabilire se le procedure di conferma esterna siano da svolgere come procedure di validità, includono:

- la conoscenza da parte del soggetto circolarizzato di quanto richiesto – le risposte possono risultare più attendibili se fornite da una persona del soggetto circolarizzato che possiede le necessarie conoscenze sull'informazione oggetto di conferma;
- la capacità o la volontà di rispondere del soggetto circolarizzato – per esempio, tale soggetto:
  - può non accettare le responsabilità per rispondere ad una richiesta di conferma;
  - può considerare rispondere troppo costoso o troppo dispendioso in termini temporali;

[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 "Elementi probativi", paragrafo 10.

- può essere preoccupato in merito alle possibili responsabilità legali conseguenti alla risposta;
- può contabilizzare le transazioni in altre valute; ovvero
- può operare in un ambiente nel quale rispondere alle richieste di conferma non rappresenta un aspetto significativo delle proprie attività lavorative giornaliere.

In queste situazioni, i soggetti circolarizzati possono, alternativamente, non rispondere, rispondere in maniera casuale o cercare di limitare l'attendibilità attribuibile alla risposta;

- il grado di obiettività del soggetto circolarizzato – se il soggetto circolarizzato è una parte correlata dell'impresa, le risposte alle richieste di conferma possono risultare meno attendibili.

Procedure di validità relative alla fase di chiusura del bilancio (Rif: Par. 20 b)

A52. La natura e anche l'estensione delle procedure di validità del revisore relative alla fase di chiusura del bilancio dipendono dalla natura e dalla complessità del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria dell'impresa e dai rischi correlati di errori significativi.

Procedure di validità in risposta ai rischi significativi (Rif.: Par. 21)

A53. Il paragrafo 21 del presente principio di revisione richiede che il revisore svolga procedure di validità che siano specificatamente rispondenti a quei rischi che il revisore ha identificato come significativi. Gli elementi probativi ricevuti direttamente dal revisore sotto forma di conferme esterne da appropriati soggetti circolarizzati, possono aiutare il revisore ad ottenere elementi probativi aventi l'elevato livello di attendibilità, necessario al revisore per fronteggiare i rischi significativi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Per esempio, se il revisore riscontra che la direzione è sottoposta a pressioni per rispettare le previsioni di utile, può sussistere il rischio che le vendite vengano gonfiate mediante una non corretta contabilizzazione dei ricavi relativi ad accordi di vendita con condizioni che non ne consentono l'imputazione nel periodo o mediante la fatturazione di vendite prima della spedizione. In tali circostanze il revisore può, ad esempio, definire le richieste di conferme esterne che non si limitino a richiedere conferma dei saldi in essere, ma che includano anche la conferma dei dettagli delle condizioni di vendita, inclusi date, eventuali diritti di reso e termini di consegna. In aggiunta a ciò, il revisore può ritenere efficace integrare tali procedure di conferma esterna con indagini presso il personale non amministrativo dell'impresa, in merito a modifiche delle condizioni di vendita e dei termini di consegna.

Tempistica delle procedure di validità (Rif.: Parr. 22-23)

A54. Nella maggior parte dei casi, gli elementi probativi acquisiti mediante procedure di validità nel corso di una precedente revisione forniscono pochi o nessun elemento probativo per il periodo amministrativo in esame. Ci sono tuttavia eccezioni, ad esempio, un parere legale, acquisito in una precedente revisione in merito alla struttura di un'operazione di cartolarizzazione in relazione alla quale non sono intervenute modifiche, può risultare pertinente nel periodo amministrativo in esame. In tali casi, può risultare appropriato utilizzare elementi probativi acquisiti attraverso procedure di validità svolte in una precedente revisione, se tali elementi e le problematiche in relazione ai quali sono stati acquisiti, non siano sostanzialmente cambiati, e se, nel periodo amministrativo in esame, siano state svolte le procedure di revisione per stabilirne l'attuale rilevanza.

Utilizzo di elementi probativi acquisiti durante un periodo intermedio (Rif.: Par. 22)

A55. In alcune circostanze, il revisore può stabilire che sia efficace svolgere procedure di validità ad una data intermedia e di comparare e riconciliare le informazioni riguardanti i saldi contabili di fine periodo amministrativo con quelle comparabili alla data intermedia, in modo da:

a) identificare importi che appaiono inusuali;

b) indagare su tali importi;

c) svolgere procedure di analisi comparativa o verifiche di dettaglio per verificare il periodo intercorrente.

A56. Svolgere procedure di validità ad una data intermedia senza effettuare ulteriori procedure ad una data successiva fa aumentare il rischio che il revisore non individui quegli errori che potrebbero invece

manifestarsi alla fine del periodo amministrativo. Tale rischio si incrementa all'aumentare della lunghezza del periodo rimanente. I seguenti fattori possono incidere sulla decisione di svolgere procedure di validità ad una data intermedia:

- l'ambiente di controllo e altri controlli correlati;
- la disponibilità ad una data successiva delle informazioni necessarie per l'applicazione delle procedure di revisione;
- la finalità delle procedure di validità;
- il rischio identificato e valutato di errori significativi;
- la natura delle classi di operazioni, dei saldi contabili e delle relative asserzioni;
- la capacità del revisore di svolgere appropriate procedure di validità ovvero procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per coprire il rimanente periodo, al fine di ridurre il rischio che non siano individuati errori che potrebbero manifestarsi alla fine del periodo amministrativo.

A57. I seguenti fattori possono incidere sulla decisione di svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità per il periodo intercorrente tra la data intermedia e la fine del periodo amministrativo:

- se i saldi di fine periodo amministrativo delle particolari classi di operazioni o i saldi contabili siano ragionevolmente prevedibili in relazione al loro ammontare, alla loro rilevanza e composizione;
- se siano appropriate le procedure utilizzate dall'impresa per analizzare e rettificare classi di operazioni o saldi contabili a date intermedie e per effettuare corrette rilevazioni nel rispetto del principio della competenza di periodo;
- se il sistema informativo relativo alla preparazione dell'informativa finanziaria sia in grado di fornire informazioni in merito sia ai saldi di fine periodo amministrativo, sia alle operazioni nel periodo rimanente, che siano sufficienti a consentire indagini riguardo a:
  a) operazioni o scritture contabili significative inusuali (incluse quelle al termine o in prossimità della fine del periodo amministrativo);
  b) altre cause di fluttuazioni significative, ovvero fluttuazioni attese che non si sono verificate;
  c) cambiamenti nella composizione di classi di operazioni o saldi contabili.

Errori individuati ad una data intermedia (Rif.: Par. 23)

A58. Se il revisore conclude che la natura, la tempistica o l'estensione pianificate delle procedure di validità per il periodo rimanente richiedano una modifica in ragione di errori inattesi individuati ad una data intermedia, tali modifiche possono includere l'estensione ovvero la ripetizione a fine periodo amministrativo delle procedure svolte ad una data intermedia.

Adeguatezza della presentazione del bilancio (Rif.: Par. 24)

A59. Valutare l'adeguatezza della presentazione, della struttura e del contenuto del bilancio, include, ad esempio, tenere conto della terminologia utilizzata richiesta dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il livello di dettaglio fornito, l'aggregazione e la disaggregazione di impoti e le basi di determinazione degli importi iscritti.

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi (Rif.: Parr. 25-27)

A60. Una revisione di bilancio è un processo cumulativo ed iterativo. Man mano che il revisore svolge le procedure di revisione pianificate, gli elementi probativi acquisiti possono indurlo a modificare la natura, la tempistica o l'estensione di altre procedure di revisione pianificate. Il revisore può venire a conoscenza di informazioni che differiscono in modo significativo da quelle su cui era basata la valutazione del rischio. Ad esempio:

- l'estensione degli errori individuata dal revisore svolgendo procedure di validità può modificare il proprio giudizio sulla valutazione del rischio e può indicare una carenza significativa nel controllo interno;
- il revisore può venire a conoscenza di incoerenze nelle registrazioni contabili o di elementi probativi contraddittori o mancanti;
- inoltre, le procedure di analisi comparativa svolte nella fase di riesame complessivo della revisione possono indicare un rischio di errori significativi precedentemente non identificato.

In tali circostanze, il revisore può ritenere necessario riesaminare le procedure di revisione pianificate, sulla base della riconsiderazione dei rischi identificati e valutati, per tutte o alcune classi di operazioni, saldi contabili o informativa e relative asserzioni. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 contiene ulteriori linee guida sulla riconsiderazione della valutazione del rischio da parte del revisore.[7]

A61. Il revisore non può assumere che un caso di frode o errore dovuto a comportamento o evento non intenzionale sia un evento isolato. Pertanto, la considerazione di come l'individuazione di un errore influenzi i rischi identificati e valutati di errori significativi è importante per determinare se la valutazione continui ad essere appropriata.

A62. Il giudizio del revisore sulla sufficienza e sull'appropriatezza degli elementi probativi è influenzato da fattori quali:

- significatività dell'errore potenziale nell'asserzione e probabilità che lo stesso abbia un effetto significativo, singolarmente o insieme ad altri errori potenziali, sul bilancio;
- efficacia delle risposte e dei controlli da parte della direzione per fronteggiare i rischi;
- esperienza acquisita durante precedenti revisioni in merito ad errori potenziali simili;
- risultati delle procedure di revisione svolte, incluso se tali procedure di revisione abbiano identificato casi specifici di frode o di errore dovuto a comportamenti od eventi non intenzionali;
- fonte e attendibilità delle informazioni disponibili;
- persuasività degli elementi probativi;
- comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.

Documentazione (Rif.: Par. 28)

A63. La forma e l'ampiezza della documentazione della revisione contabile dipendono dal giudizio professionale del revisore e sono influenzate dalla natura, dalle dimensioni e dalla complessità dell'impresa e del suo controllo interno, dalla disponibilità di informazioni provenienti dall'impresa e dalla metodologia e dalle tecniche utilizzate nel corso della revisione.

[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 31.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 402

CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE CONTABILE DI UN'IMPRESA CHE ESTERNALIZZA ATTIVITÀ AVVALENDOSI DI FORNITORI DI SERVIZI

(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) 1-5

Data di entrata in vigore 6

Obiettivi **7**

Definizioni **8**

Regole

Acquisire la comprensione dei servizi prestati da un fornitore di servizi, incluso il controllo interno 9-14

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi 15-17

Relazioni di tipo 1 e di tipo 2 che non trattano i servizi di un subfornitore 18

Frode, non conformità a leggi e regolamenti ed errori non corretti relativi alle attività svolte presso il fornitore di servizi 19

Relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice 20-22

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Acquisire la comprensione dei servizi prestati da un fornitore di servizi, incluso il controllo interno A1-A23

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi A24-A39

Relazioni di tipo 1 e di tipo 2 che non trattano i servizi di un subfornitore A40

Frode, non conformità a leggi e regolamenti ed errori non corretti relativi alle attività svolte presso il fornitore di servizi A41

Relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice A42-A44

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402 "Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi" 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 that 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 dell'impresa utilizzatrice di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati nei casi in cui l'impresa utilizzatrice esternalizzi attività avvalendosi di uno o più fornitori di servizi. In particolare, esso approfondisce le modalità con cui il revisore dell'impresa utilizzatrice applica i principi di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315[1] e n. 330[2] al fine di acquisire una comprensione dell'impresa utilizzatrice, incluso il suo controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile, che sia sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi nonché a definire e svolgere procedure di revisione conseguenti in risposta a tali rischi.

2. Molte imprese esternalizzano alcuni aspetti delle proprie attività a organizzazioni che forniscono servizi i quali variano dallo svolgimento di uno specifico compito sotto la direzione dell'impresa alla sostituzione di intere unità o funzioni aziendali dell'impresa, come la funzione che si occupa degli adempimenti fiscali. Molti dei servizi forniti da tali organizzazioni sono parte integrante delle attività operative dell'impresa; tuttavia, tali servizi non sono tutti rilevanti ai fini della revisione contabile.

3. I servizi prestati da un fornitore sono rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio di un'impresa utilizzatrice qualora tali servizi, ed i controlli su di essi, siano parte del sistema informativo dell'impresa utilizzatrice, inclusi i processi aziendali correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria. Sebbene la maggior parte dei controlli presso il fornitore di servizi è probabile che riguardino l'informativa finanziaria, possono sussistere altri controlli anch'essi rilevanti ai fini della revisione contabile, quali i controlli sulla salvaguardia del patrimonio. I servizi prestati da un fornitore sono parte del sistema informativo dell'impresa utilizzatrice, inclusi i processi aziendali correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria, se tali servizi influiscono su uno dei seguenti aspetti:

   a) sulle classi di operazioni, nelle attività svolte dall'impresa utilizzatrice, che sono significative per il bilancio dell'impresa utilizzatrice;

   b) sulle procedure, nell'ambito dei sistemi informatici (IT) e dei sistemi manuali, mediante le quali le operazioni dell'impresa utilizzatrice sono rilevate, registrate, elaborate, corrette secondo necessità, trasferite nei libri contabili e riportate nel bilancio;

   c) sulle relative registrazioni contabili, sia manuali sia in formato elettronico, sulle informazioni di supporto e sugli specifici conti del bilancio dell'impresa utilizzatrice che sono utilizzati per rilevare, registrare, elaborare le operazioni dell'impresa utilizzatrice e darne informativa; ciò include la correzione delle informazioni non corrette e il modo in cui le informazioni sono trasferite nei libri contabili;

   d) sul modo in cui il sistema informativo dell'impresa utilizzatrice recepisce eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, che siano significativi ai fini del bilancio;

   e) sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, utilizzato per redigere il bilancio dell'impresa utilizzatrice, incluse le stime contabili significative e l'informativa;

   f) sui controlli relativi alle scritture contabili, incluse quelle non standard utilizzate per registrare le operazioni o le rettifiche non ricorrenti o inusuali.

4. La natura e l'estensione del lavoro da svolgere da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice in merito ai servizi prestati dal fornitore dipendono dalla natura e dalla rilevanza di tali servizi per l'impresa utilizzatrice e dalla loro pertinenza ai fini della revisione contabile.

5. Il presente principio di revisione non si applica ai servizi forniti dagli istituti finanziari che, relativamente ad un conto dell'impresa acceso presso l'istituto finanziario, si limitano all'elaborazione delle operazioni espressamente autorizzate dall'impresa, quali il controllo delle operazioni sul conto da parte di una banca ovvero l'elaborazione di operazioni in titoli da parte di un intermediario. Il presente principio di revisione non si applica inoltre alla revisione contabile delle operazioni derivanti da interessenze finanziarie di

[1] 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".
[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".

natura patrimoniale in altre imprese, quali società di persone, società di capitali e joint venture, quando tali interessenze sono contabilizzate e rendicontate per i relativi detentori.

Data di entrata in vigore

6. 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

7. Qualora l'impresa utilizzatrice esternalizzi attività avvalendosi dei servizi di un fornitore, gli obiettivi del revisore dell'impresa utilizzatrice sono:

   a) acquisire una comprensione della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore e del loro effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile, che sia sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi;

   b) definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi.

Definizioni

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

   a) Controlli complementari dell'impresa utilizzatrice – Controlli che il fornitore, nel configurare i propri servizi, presume saranno messi in atto dalle imprese utilizzatrici e che, se necessario al conseguimento degli obiettivi del controllo, sono identificati nella descrizione del proprio sistema.

   b) Relazione sulla descrizione e sulla configurazione dei controlli presso il fornitore di servizi (indicata nel presente principio di revisione come relazione di tipo 1) – Una relazione che comprende:

      i) una descrizione predisposta dalla direzione del fornitore di servizi riguardante il suo sistema organizzativo, gli obiettivi di controllo e i relativi controlli configurati e messi in atto ad una data specifica;

      ii) una relazione emessa dal revisore del fornitore di servizi con l'obiettivo di fornire una ragionevole sicurezza, che includa il proprio giudizio sulla descrizione del sistema organizzativo, degli obiettivi di controllo e dei relativi controlli del fornitore di servizi, nonché sull'idoneità della configurazione di tali controlli ai fini del conseguimento degli obiettivi di controllo prestabiliti.

   c) Relazione sulla descrizione, configurazione ed efficacia operativa dei controlli presso il fornitore di servizi (indicata nel presente principio di revisione come relazione di tipo 2) – Una relazione che comprende:

      i) una descrizione, predisposta dalla direzione del fornitore di servizi, riguardante il suo sistema organizzativo, gli obiettivi di controllo e i relativi controlli configurati e messi in atto ad una data specifica ovvero nel corso di un periodo prestabilito e, in alcuni casi, la loro efficacia operativa nel corso del periodo prestabilito;

      ii) una relazione emessa dal revisore del fornitore di servizi con l'obiettivo di fornire una ragionevole sicurezza, che includa:

         a. il proprio giudizio sulla descrizione del sistema organizzativo, degli obiettivi di controllo e dei relativi controlli del fornitore di servizi, nonché sull'idoneità della configurazione di tali controlli ai fini del conseguimento degli obiettivi di controllo prestabiliti e sulla loro efficacia operativa;

         b. una descrizione delle procedure di conformità svolte dal revisore del fornitore di servizi ed i relativi risultati.

d) Revisore del fornitore di servizi – Il revisore che, su incarico del fornitore di servizi, predispone una relazione di attendibilità sui controlli del fornitore dei servizi.

e) Fornitore di servizi (di seguito anche "fornitore") – Un'organizzazione terza (ovvero un settore di attività di tale organizzazione terza) che fornisca servizi ad imprese utilizzatrici, che siano parte dei sistemi informativi di tali imprese rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria.

f) Sistema organizzativo del fornitore di servizi – Le direttive e le procedure configurate, messe in atto e mantenute dal fornitore di servizi per prestare alle imprese utilizzatrici i servizi oggetto della relazione del revisore del fornitore di servizi.

g) Subfornitore di servizi (di seguito anche "subfornitore") – Un fornitore di servizi utilizzato da un altro fornitore per svolgere alcuni dei servizi prestati a imprese utilizzatrici, che siano parte dei sistemi informativi di tali imprese rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria.

h) Revisore dell'impresa utilizzatrice – Un revisore che svolge la revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice ed emette la relativa relazione di revisione.

i) Impresa utilizzatrice – Un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di un fornitore di servizi e il cui bilancio sia oggetto di revisione contabile.

Regole

Acquisire la comprensione dei servizi prestati da un fornitore di servizi, incluso il controllo interno

9. Nell'acquisire una comprensione dell'impresa utilizzatrice in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315,[3] il revisore dell'impresa utilizzatrice deve comprendere con quali modalità l'impresa utilizzatrice esternalizza attività avvalendosi dei servizi del fornitore nelle proprie attività operative, ivi inclusi: (Rif.: Parr. A1-A2)

   a) la natura dei servizi prestati dal fornitore e la loro rilevanza per l'impresa utilizzatrice, incluso il relativo effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice; (Rif.: Parr. A3-A5)

   b) la natura e la significatività delle operazioni elaborate dal fornitore di servizi o dei processi relativi alla contabilizzazione o alla predisposizione dell'informativa finanziaria su cui influisce il fornitore; (Rif.: Par. A6)

   c) il livello di interazione tra le attività del fornitore di servizi e quelle dell'impresa utilizzatrice; (Rif.: Par. A7)

   d) la natura del rapporto tra l'impresa utilizzatrice ed il fornitore di servizi, inclusi i relativi termini contrattuali che riguardano le attività poste in essere dal fornitore di servizi. (Rif.: Parr. A8-A11)

10. Nell'acquisire una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315,[4] il revisore dell'impresa utilizzatrice deve valutare la configurazione e la messa in atto dei controlli rilevanti presso l'impresa utilizzatrice che riguardano i servizi prestati dal fornitore, inclusi quelli che sono applicati alle operazioni elaborate dal fornitore di servizi. (Rif.: Parr. A12-A14)

11. Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve stabilire se sia stata acquisita una comprensione sufficiente della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore, nonché del loro effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile, tale da fornire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi.

12. Qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di acquisire una comprensione sufficiente dall'impresa utilizzatrice, egli deve acquisire tale comprensione ponendo in essere una o più delle seguenti procedure:

[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 11.
[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 12.

a) acquisire una relazione di tipo 1 o di tipo 2, ove disponibile;

b) contattare, tramite l'impresa utilizzatrice, il fornitore di servizi al fine di acquisire specifiche informazioni;

c) recarsi presso il fornitore di servizi e svolgere le procedure atte a fornire le informazioni necessarie sui controlli pertinenti presso il fornitore di servizi; ovvero

d) avvalersi di un altro revisore per svolgere le procedure atte a fornire le informazioni necessarie sui controlli pertinenti presso il fornitore di servizi. (Rif.: Parr. A15-A20)

Utilizzo di una relazione di tipo 1 o di tipo 2 a supporto della comprensione del fornitore di servizi da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice

13. Nello stabilire la sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi forniti da una relazione di tipo 1 o di tipo 2, il revisore dell'impresa utilizzatrice deve ritenersi soddisfatto in merito a:

a) la competenza professionale del revisore del fornitore di servizi nonché la sua indipendenza dal fornitore stesso;

b) l'adeguatezza dei principi in base ai quali è stata emessa la relazione di tipo 1 o di tipo 2. (Rif.: Par. A21)

14. Qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice pianifichi di utilizzare una relazione di tipo 1 o di tipo 2 quale elemento probativo a supporto della sua comprensione in merito alla configurazione e alla messa in atto dei controlli presso il fornitore di servizi, egli deve:

a) valutare se la descrizione e la configurazione dei controlli presso il fornitore di servizi siano riferiti ad una data o ad un periodo appropriati per gli scopi del revisore dell'impresa utilizzatrice;

b) valutare la sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi forniti dalla relazione ai fini della comprensione del controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile;

c) stabilire se i controlli complementari dell'impresa utilizzatrice identificati dal fornitore di servizi siano rilevanti per l'impresa utilizzatrice e, in caso affermativo, comprendere se l'impresa utilizzatrice abbia configurato e messo in atto tali controlli. (Rif.: Parr. A22-A23)

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi

15. In risposta ai rischi identificati e valutati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, il revisore dell'impresa utilizzatrice deve:

a) stabilire se nelle evidenze tenute presso l'impresa utilizzatrice siano disponibili elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito alle asserzioni di bilancio oggetto d'esame; e in caso contrario,

b) svolgere procedure di revisione conseguenti al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati ovvero avvalersi di un altro revisore che svolga, per suo conto, tali procedure presso il fornitore di servizi. (Rif.: Parr. A24-A28)

Procedure di conformità

16. Qualora la valutazione del rischio da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice includa l'aspettativa che i controlli presso il fornitore di servizi operino efficacemente, il revisore dell'impresa utilizzatrice deve acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa di tali controlli svolgendo una o più delle seguenti procedure:

a) acquisire una relazione di tipo 2, ove disponibile;

b) svolgere procedure di conformità appropriate presso il fornitore di servizi; ovvero

c) avvalersi di un altro revisore che svolga, per suo conto, le procedure di conformità presso il fornitore di servizi. (Rif.: Parr. A29-A30)

Utilizzo di una relazione di tipo 2 quale elemento probativo dell'efficacia operativa dei controlli presso il fornitore di servizi

17. Qualora, in conformità al paragrafo 16 a), il revisore dell'impresa utilizzatrice pianifichi di utilizzare una relazione di tipo 2 come elemento probativo che i controlli presso il fornitore di servizi operino efficacemente, egli deve stabilire se la relazione del revisore del fornitore di servizi fornisca elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia dei controlli a supporto della valutazione del rischio da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice:

    a) valutando se la descrizione, la configurazione e l'efficacia operativa dei controlli presso il fornitore di servizi siano riferite ad una data o ad un periodo appropriati agli scopi del revisore dell'impresa utilizzatrice;

    b) stabilendo se i controlli complementari dell'impresa utilizzatrice identificati dal fornitore di servizi siano rilevanti per l'impresa utilizzatrice e, in caso affermativo, comprendere se l'impresa utilizzatrice abbia configurato e messo in atto tali controlli e, in caso affermativo, verificarne l'efficacia operativa;

    c) valutando l'adeguatezza del periodo coperto con le procedure di conformità e il tempo trascorso dal momento dello svolgimento di tali procedure;

    d) valutando se le procedure di conformità svolte dal revisore del fornitore di servizi e i relativi risultati, così come illustrati nella sua relazione, siano pertinenti alle asserzioni del bilancio dell'impresa utilizzatrice e forniscano elementi probativi sufficienti ed appropriati a supporto della valutazione del rischio da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice. (Rif.: Parr. A31-A39)

Relazioni di tipo 1 e di tipo 2 che non trattano i servizi di un subfornitore

18. Qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice pianifichi di utilizzare una relazione di tipo 1 o di tipo 2 che non trattano i servizi forniti da un subfornitore e tali servizi siano invece rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice, il revisore dell'impresa utilizzatrice deve applicare le regole del presente principio di revisione con riguardo ai servizi forniti dal subfornitore. (Rif.: Par. A40)

Frode, non conformità a leggi e regolamenti ed errori non corretti relativi alle attività svolte presso il fornitore di servizi

19. Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve svolgere indagini presso la direzione dell'impresa stessa sul fatto se il fornitore di servizi abbia comunicato all'impresa utilizzatrice ovvero se questa sia venuta in altro modo a conoscenza di eventuali frodi, non conformità a leggi e regolamenti o errori non corretti che influiscono sul bilancio dell'impresa utilizzatrice. Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve valutare in che modo tali aspetti influiscano sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure di revisione conseguenti, inclusi gli effetti sulle conclusioni e sulla relazione di revisione. (Rif.: Par. A41)

Relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice

20. Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve esprimere un giudizio con modifica nella propria relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705[5] qualora egli non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ai servizi prestati dal fornitore che siano rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice. (Rif.: Par. A42)

21. Se la relazione di revisione sul bilancio dell'impresa utilizzatrice contiene un giudizio senza modifica, il revisore dell'impresa utilizzatrice non deve fare riferimento al lavoro svolto dal revisore del fornitore di servizi, a meno che ciò sia richiesto da leggi o regolamenti. Qualora tale riferimento sia richiesto da leggi o regolamenti, la relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice deve indicare che il riferimento non attenua la sua responsabilità per il giudizio di revisione espresso. (Rif.: Par. A43)

22. Qualora il riferimento al lavoro del revisore del fornitore di servizi sia rilevante ai fini della comprensione di una modifica al giudizio di revisione, la relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente", paragrafo 6.

deve indicare che tale riferimento non attenua la responsabilità di quest'ultimo per il giudizio di revisione espresso. (Rif.: Par. A44)

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Acquisire la comprensione dei servizi prestati da un fornitore di servizi, incluso il controllo interno

Fonti di informazione (Rif.: Par. 9)

A1. Le informazioni riguardanti la natura dei servizi prestati dal fornitore possono essere reperite da un'ampia varietà di fonti, quali:

- manuali d'istruzioni;
- presentazioni dei sistemi;
- manuali tecnici;
- il contratto o l'accordo sul livello dei servizi tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore di servizi;
- relazioni dei fornitori di servizi, della funzione di revisione interna o delle autorità di vigilanza sui controlli esistenti presso il fornitore di servizi;
- relazioni del revisore del fornitore di servizi, incluse le lettere di commento alla direzione ove disponibili.

A2. La conoscenza del fornitore di servizi, acquisita da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice mediante esperienze precedenti, per esempio nel corso di altri incarichi di revisione, può essere altresì utile nell'acquisire la comprensione della natura dei servizi prestati dal fornitore. Ciò può risultare particolarmente utile nei casi in cui i servizi e i controlli del fornitore su tali servizi siano altamente standardizzati.

Natura dei servizi prestati dal fornitore (Rif.: Par. 9 a)

A3. Un'impresa utilizzatrice può esternalizzare attività avvalendosi di un fornitore di servizi, quale un'impresa che elabori le operazioni e mantenga la relativa rendicontazione, ovvero registri le operazioni ed elabori i dati relativi. I fornitori che prestano tali servizi includono, ad esempio, le banche d'investimento che investono e corrispondono interessi sulle attività connesse ai piani di remunerazione variabile per i dipendenti o per altri soggetti, gli istituti di credito ipotecario che concedono ipoteche a favore di altri soggetti, i fornitori di servizi applicativi che forniscono pacchetti di applicazioni software e ambienti tecnologici che consentono ai clienti di elaborare le operazioni economico-finanziarie e di gestione.

A4. I servizi prestati da fornitori, che sono rilevanti ai fini della revisione contabile, includono ad esempio:

- la tenuta dei libri contabili dell'impresa utilizzatrice;
- la gestione delle attività;
- la rilevazione, registrazione o elaborazione di operazioni in qualità di incaricato dell'impresa utilizzatrice.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A5. Le imprese di dimensioni minori possono avvalersi di servizi di contabilità esterni che vanno dall'elaborazione di specifiche operazioni (ad esempio, il pagamento degli oneri fiscali relativi alle retribuzioni) alla tenuta delle registrazioni contabili sino alla redazione del loro bilancio. L'esternalizzazione di attività per la redazione del bilancio mediante l'utilizzo di fornitori di servizi non

esime la direzione dell'impresa di dimensioni minori e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance dalle loro responsabilità per il bilancio.[6]

Natura e significatività delle operazioni elaborate dal fornitore di servizi (Rif.: Par. 9 b)

A6. Un fornitore di servizi può stabilire direttive e procedure che influiscono sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice. Tali direttive e procedure sono, almeno in parte, fisicamente e operativamente separate dall'impresa utilizzatrice. La rilevanza dei controlli del fornitore di servizi rispetto a quelli dell'impresa utilizzatrice dipende dalla natura dei servizi prestati dal fornitore, inclusa la natura e la significatività delle operazioni che quest'ultimo elabora per conto dell'impresa utilizzatrice. In alcune situazioni, le operazioni elaborate dal fornitore di servizi e i conti che ne sono influenzati possono non apparire come significativi per il bilancio dell'impresa utilizzatrice, ma la natura delle operazioni elaborate può essere significativa ed il revisore dell'impresa utilizzatrice può stabilire che in tali circostanze sia necessaria una comprensione di tali controlli.

Il livello di interazione tra le attività del fornitore di servizi e quelle dell'impresa utilizzatrice (Rif.: Par. 9 c)

A7. La rilevanza dei controlli del fornitore di servizi rispetto a quelli dell'impresa utilizzatrice dipende anche dal livello di interazione tra le sue attività e quelle dell'impresa utilizzatrice. Il livello di interazione attiene alla misura in cui un'impresa utilizzatrice è in grado e sceglie di mettere in atto controlli efficaci sulle attività di elaborazione svolte dal fornitore di servizi. Per esempio, esiste un alto livello di interazione tra le attività dell'impresa utilizzatrice e quelle del fornitore di servizi nel caso in cui le operazioni sono autorizzate dall'impresa utilizzatrice e elaborate e contabilizzate dal fornitore. In tali circostanze, può essere fattibile per l'impresa utilizzatrice mettere in atto controlli efficaci su tali operazioni. D'altra parte, quando un fornitore di servizi rileva ovvero, sin dall'inizio, registra, elabora e contabilizza le operazioni dell'impresa utilizzatrice, esiste un basso livello di interazione tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore medesimo. In tali circostanze, l'impresa utilizzatrice può non essere in grado di mettere in atto, al suo interno, controlli efficaci su tali operazioni, ovvero può scegliere di non metterli in atto, e può fare affidamento sui controlli esistenti presso il fornitore di servizi.

Natura del rapporto tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore di servizi (Rif.: Par. 9 d)

A8. Il contratto o l'accordo sul livello dei servizi tra l'impresa utilizzatrice ed il fornitore di servizi possono contemplare aspetti quali:

- le informazioni da fornire all'impresa utilizzatrice e le responsabilità per la rilevazione delle operazioni in relazione alle attività poste in essere dal fornitore di servizi;
- l'applicazione delle disposizioni degli organismi di vigilanza riguardanti la forma della tenuta delle registrazioni, ovvero l'accesso ad esse;
- l'eventuale indennizzo da corrispondere all'impresa utilizzatrice in caso di inadempimenti relativi alla prestazione;
- se il fornitore di servizi fornirà una relazione sui propri controlli e, in caso affermativo, se tale relazione sarà di tipo 1 o di tipo 2;
- se il revisore dell'impresa utilizzatrice abbia diritto di accedere alle registrazioni contabili dell'impresa utilizzatrice tenute dal fornitore di servizi e alle altre informazioni necessarie allo svolgimento della revisione contabile;
- se l'accordo consenta la comunicazione diretta tra il revisore dell'impresa utilizzatrice e il revisore del fornitore di servizi.

A9. Esiste un rapporto diretto tra il fornitore di servizi e l'impresa utilizzatrice, nonché tra il fornitore di servizi e il suo revisore. Tali rapporti non instaurano necessariamente un rapporto diretto tra il revisore dell'impresa utilizzatrice e il revisore del fornitore di servizi. Qualora non vi sia un rapporto diretto tra il revisore dell'impresa utilizzatrice e quello del fornitore di servizi, le comunicazioni tra i due revisori sono solitamente effettuate attraverso l'impresa utilizzatrice e il fornitore di servizi. Può anche

[6] 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)", paragrafi 4, 4(I) e A2-A3.

instaurarsi un rapporto diretto tra il revisore dell'impresa utilizzatrice e il revisore del fornitore di servizi, tenendo conto delle considerazioni relative all'etica e alla riservatezza applicabili. Il revisore dell'impresa utilizzatrice, per esempio, può ricorrere al revisore del fornitore di servizi affinché quest'ultimo svolga per suo conto procedure, quali:

a) procedure di conformità sui controlli esistenti presso il fornitore di servizi; ovvero

b) procedure di validità sulle operazioni e sui saldi del bilancio dell'impresa utilizzatrice, tenuti dal fornitore di servizi.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[6-bis]

A10. *(omissis).*

A11. *(omissis).*

Comprensione dei controlli relativi ai servizi prestati dal fornitore di servizi (Rif.: Par. 10)

A12. L'impresa utilizzatrice può stabilire controlli sui servizi del fornitore che possono essere verificati dal revisore dell'impresa stessa e che possono consentire a tale revisore di concludere che i controlli dell'impresa utilizzatrice operino efficacemente per alcune o per tutte le relative asserzioni, a prescindere dai controlli in essere presso il fornitore di servizi. Ad esempio, qualora un'impresa utilizzatrice esternalizzi attività avvalendosi di un fornitore di servizi per elaborare le operazioni relative alle retribuzioni, essa può istituire dei controlli, relativi all'invio e alla ricezione delle informazioni relative alle retribuzioni, che potrebbero prevenire o individuare gli errori significativi. Tali controlli possono includere:

- il confronto dei dati inviati al fornitore di servizi con le relazioni sulle informazioni ricevute dallo stesso successivamente all'elaborazione di tali dati;
- il ricalcolo per un campione dell'ammontare delle retribuzioni ai fini di un controllo di accuratezza e il riesame della ragionevolezza dell'ammontare totale delle retribuzioni.

A13. In questa situazione, il revisore dell'impresa utilizzatrice può svolgere procedure di conformità sui controlli dell'impresa utilizzatrice sull'elaborazione delle retribuzioni, da cui potrebbe trarre elementi per concludere che tali controlli operino efficacemente per le asserzioni riguardanti le operazioni relative alle retribuzioni.

A14. Come evidenziato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315[7] relativamente ad alcuni rischi, il revisore dell'impresa utilizzatrice può ritenere che non sia possibile o praticabile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante le sole procedure di validità. Tali rischi possono essere connessi alla inesatta o incompleta registrazione di classi di operazioni e saldi contabili di routine significativi, le cui caratteristiche spesso permettono un'elaborazione altamente automatizzata con interventi manuali ridotti o del tutto assenti. Tali caratteristiche di elaborazione automatizzata possono presentarsi soprattutto quando l'impresa utilizzatrice esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi. In questi casi, i controlli dell'impresa utilizzatrice su tali rischi sono rilevanti ai fini della revisione contabile e al revisore dell'impresa utilizzatrice è richiesta l'acquisizione di una comprensione e la valutazione di tali controlli, in conformità ai paragrafi 9 e 10 del presente principio di revisione.

Procedure conseguenti nel caso in cui non sia possibile acquisire una comprensione sufficiente dall'impresa utilizzatrice (Rif.: Par. 12)

A15. La decisione del revisore dell'impresa utilizzatrice in merito a quale procedura porre in essere, tra quelle di cui al paragrafo 12, singolarmente o in combinazione tra loro, per acquisire le informazioni necessarie all'identificazione e alla valutazione dei rischi di errori significativi relativi all'esternalizzazione di attività mediante l'utilizzo di fornitori di servizi, può essere influenzata da aspetti quali:

- la dimensione sia dell'impresa utilizzatrice che del fornitore di servizi;

[6-bis] 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".

[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 30.

- la complessità delle operazioni dell'impresa utilizzatrice e la complessità dei servizi prestati dal fornitore;
- la sede del fornitore di servizi (per esempio, il revisore dell'impresa utilizzatrice può decidere di avvalersi di un altro revisore affinché quest'ultimo svolga per suo conto procedure presso il fornitore di servizi, qualora la sede del fornitore di servizi sia distante);
- se ci si attende che la procedura (o le procedure) fornisca effettivamente al revisore dell'impresa utilizzatrice elementi probativi sufficienti e appropriati;
- la natura dei rapporti tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore di servizi.

A16. Un fornitore di servizi può incaricare un proprio revisore di emettere una relazione sulla descrizione e sulla configurazione dei propri controlli (relazione di tipo 1) ovvero sulla descrizione e sulla configurazione dei propri controlli e sulla loro efficacia operativa (relazione di tipo 2). Le relazioni di tipo 1 o di tipo 2 possono essere emesse in conformità all'International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402[8] [8-*bis*] ovvero ai principi stabiliti da uno standard-setter autorizzato o riconosciuto (che può identificarli con nomi diversi quali relazioni Tipo A o Tipo B).

A17. La disponibilità di una relazione di tipo 1 o di tipo 2 dipenderà generalmente dal fatto che il contratto tra il fornitore di servizi e l'impresa utilizzatrice preveda che il fornitore di servizi rilasci tale relazione. Un fornitore di servizi può anche scegliere di rendere disponibile alle imprese utilizzatrici una relazione di tipo 1 o di tipo 2, per ragioni di ordine pratico. Tuttavia, in alcuni casi, le imprese utilizzatrici possono non avere a disposizione né una relazione di tipo 1 né una di tipo 2.

A18. In alcune circostanze, un'impresa utilizzatrice può esternalizzare, avvalendosi di uno o più fornitori di servizi, una o più unità o funzioni aziendali significative, quali le proprie funzioni di pianificazione e gestione degli adempimenti fiscali, ovvero di finanza e contabilità o di controllo. Dal momento che in tali circostanze può non essere disponibile una relazione sui controlli presso il fornitore di servizi, la procedura più efficace che il revisore dell'impresa utilizzatrice può svolgere per conseguire una comprensione di tali controlli è quella di recarsi presso il fornitore di servizi, poiché è probabile che vi sia una interazione diretta tra la direzione dell'impresa utilizzatrice e quella del fornitore di servizi.

A19. È possibile avvalersi di un altro revisore per svolgere procedure che forniscano le informazioni necessarie sui controlli pertinenti presso il fornitore di servizi. Qualora sia stata emessa una relazione di tipo 1 o di tipo 2, per svolgere tali procedure il revisore dell'impresa utilizzatrice può avvalersi del revisore del fornitore di servizi, dal momento che quest'ultimo ha già in essere un rapporto con il fornitore. Il revisore dell'impresa utilizzatrice che si avvale del lavoro di un altro revisore può trovare utili le linee guida contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600,[9] in quanto tale principio tratta della comprensione di un altro revisore (incluse la sua indipendenza e la sua competenza professionale),del coinvolgimento nel lavoro dell'altro revisore in sede di pianificazione della natura, dell'estensione e della tempistica di tale lavoro, e di valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti.

A20. Un'impresa utilizzatrice può esternalizzare attività avvalendosi di un fornitore di servizi che a sua volta utilizza un subfornitore per la prestazione di alcuni dei servizi forniti all'impresa utilizzatrice, che sono parte del sistema informativo di tale impresa rilevante ai fini dell'informazione finanziaria. Il subfornitore di servizi può essere un'impresa separata dal fornitore di servizi o a esso collegata. Può essere necessario che il revisore dell'impresa utilizzatrice consideri i controlli presso il subfornitore di servizi. Nei casi in cui sono utilizzati uno o più subfornitori, l'interazione tra le attività dell'impresa utilizzatrice e quelle del fornitore di servizi si estende fino a includere l'interazione tra l'impresa utilizzatrice, il fornitore di servizi ed i subfornitori di servizi. Il livello di tale interazione, nonché la natura e la significatività delle operazioni elaborate dal fornitore di servizi e dai subfornitori sono i fattori più importanti che il revisore dell'impresa

[8] International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402 "Assurance Reports on Controls at a Service Organization"

[8-*bis*] L'International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402 "Assurance Reports on Controls at a Service Organization" non fa parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

[9] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.600 "La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)", paragrafo 2, recita: "Il presente principio di revisione, opportunamente adattato alle circostanze, può essere utile per il revisore che si avvalga di altri revisori nella revisione contabile di bilanci diversi dal bilancio del gruppo...". Si veda anche il paragrafo 19 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.

utilizzatrice deve considerare nel determinare la rilevanza dei controlli del fornitore di servizi e dei subfornitori rispetto ai controlli dell'impresa utilizzatrice.

Utilizzo di una relazione di tipo 1 o di tipo 2 a supporto della comprensione del fornitore dei servizi da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice (Rif.: Parr. 13-14)

A21. Il revisore dell'impresa utilizzatrice può svolgere indagini sul revisore del fornitore di servizi presso l'organizzazione professionale cui questi appartiene ovvero presso altri professionisti e appurare se egli sia soggetto a vigilanza regolamentare. Il revisore del fornitore di servizi può svolgere la sua attività nell'ambito di un ordinamento giuridico in cui sono adottati principi diversi riguardo le relazioni sui controlli presso il fornitore di servizi, ed il revisore dell'impresa utilizzatrice può ottenere informazioni dallo standard-setter sui principi utilizzati dal revisore del fornitore di servizi.

A22. Una relazione di tipo 1 o di tipo 2, insieme alle informazioni sull'impresa utilizzatrice, possono aiutare il revisore dell'impresa utilizzatrice a comprendere:

a) gli aspetti dei controlli presso il fornitore di servizi che possono influire sull'elaborazione delle operazioni dell'impresa utilizzatrice, incluso l'utilizzo di subfornitori di servizi;

b) il flusso delle operazioni significative gestite dal fornitore di servizi per stabilire i punti nell'ambito di tale flusso che potrebbero generare errori significativi nel bilancio dell'impresa utilizzatrice;

c) gli obiettivi di controllo presso il fornitore di servizi, che siano pertinenti alle asserzioni di bilancio dell'impresa utilizzatrice;

d) se i controlli presso il fornitore di servizi siano adeguatamente configurati e messi in atto per prevenire o individuare gli errori di elaborazione che potrebbero dar luogo ad errori significativi nel bilancio dell'impresa utilizzatrice.

Una relazione di tipo 1 o di tipo 2 può aiutare il revisore dell'impresa utilizzatrice ad acquisire una comprensione sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi. Una relazione di tipo 1, tuttavia, non fornisce alcun elemento probativo in merito all'efficacia operativa dei controlli pertinenti.

A23. Una relazione di tipo 1 o di tipo 2 che si riferisca ad una data o ad un periodo non compresi nel periodo amministrativo in esame può aiutare il revisore dell'impresa utilizzatrice ad acquisire una comprensione preliminare dei controlli messi in atto presso il fornitore di servizi, qualora la relazione sia integrata con ulteriori informazioni aggiornate provenienti da altre fonti. Se la descrizione dei controlli del fornitore di servizi si riferisce ad una certa data o ad un periodo precedenti rispetto all'inizio del periodo amministrativo in esame, il revisore dell'impresa utilizzatrice, al fine di aggiornare le informazioni contenute nella relazione di tipo 1 o di tipo 2, può svolgere procedure, quali:

- discutere dei cambiamenti intervenuti presso il fornitore di servizi con il personale dell'impresa utilizzatrice che sia in una posizione tale che gli consenta di essere a conoscenza di tali cambiamenti;
- riesaminare la documentazione e la corrispondenza aggiornata emessa dal fornitore di servizi; ovvero
- discutere dei cambiamenti con il personale del fornitore di servizi.

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi (Rif.: Par. 15)

A24. L'eventualità che l'esternalizzazione di attività mediante il ricorso ad un fornitore di servizi aumenti il rischio di errori significativi per un'impresa utilizzatrice dipende dalla natura dei servizi prestati e dai controlli su tali servizi. In alcuni casi, l'esternalizzazione di attività avvalendosi di un fornitore di servizi può ridurre il rischio di errori significativi per l'impresa utilizzatrice, in particolare qualora questa non possieda le competenze necessarie a porre in essere determinate attività, quali la rilevazione, l'elaborazione e la registrazione delle operazioni, ovvero non abbia le risorse adeguate (ad esempio, un sistema IT).

A25. Qualora il fornitore di servizi conservi elementi significativi delle registrazioni contabili dell'impresa utilizzatrice, può essere necessario che il revisore dell'impresa utilizzatrice abbia l'accesso diretto a tali registrazioni per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'operatività dei controlli su

tali registrazioni ovvero per comprovare le operazioni e i saldi in esse iscritti, o per entrambi gli scopi. Tale accesso può implicare l'ispezione fisica delle registrazioni presso i locali del fornitore di servizi, ovvero la consultazione delle registrazioni tenute in formato elettronico dall'impresa utilizzatrice o in un'altra sede, ovvero entrambe le modalità. Laddove l'accesso diretto sia realizzato elettronicamente, il revisore dell'impresa utilizzatrice può acquisire elementi probativi sull'adeguatezza dei controlli effettuati dal fornitore di servizi con riguardo alla completezza e all'integrità dei dati dell'impresa utilizzatrice per i quali è responsabile il fornitore di servizi.

A26. Nel determinare la natura e l'ampiezza degli elementi probativi da acquisire in merito ai saldi che rappresentano le attività detenute o le operazioni poste in essere da un fornitore di servizi per conto dell'impresa utilizzatrice, il revisore di quest'ultima può prendere in considerazione le seguenti procedure:

a) Ispezione delle registrazioni e dei documenti tenuti dall'impresa utilizzatrice: l'affidabilità di tale fonte di elementi probativi è determinata dalla natura e dall'ampiezza delle registrazioni contabili e della relativa documentazione di supporto conservate dall'impresa utilizzatrice. In alcuni casi, l'impresa utilizzatrice può non tenere registrazioni o documentazione autonome e dettagliate di specifiche operazioni poste in essere per suo conto.

b) Ispezione delle registrazioni e dei documenti tenuti dal fornitore di servizi: l'accesso da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice alle registrazioni del fornitore di servizi può essere stabilito nell'ambito degli accordi contrattuali tra l'impresa utilizzatrice e il fornitore di servizi. Il revisore dell'impresa utilizzatrice può avvalersi anche di un altro revisore per ottenere l'accesso per suo conto alle registrazioni dell'impresa utilizzatrice tenute dal fornitore di servizi.

c) Acquisizione delle conferme dal fornitore di servizi in merito ai saldi e alle operazioni: laddove l'impresa utilizzatrice tenga registrazioni autonome dei saldi e delle operazioni, la conferma da parte del fornitore di servizi a supporto delle registrazioni dell'impresa utilizzatrice può costituire un elemento probativo attendibile sull'esistenza delle operazioni e delle attività in esame. Per esempio, qualora ci si avvalga di fornitori di servizi differenziati, quali un gestore di investimenti e un depositario, e tali fornitori tengano registrazioni autonome, il revisore dell'impresa utilizzatrice può richiedere loro la conferma dei saldi per confrontare queste informazioni con le corrispondenti registrazioni autonome dell'impresa utilizzatrice.

   Qualora l'impresa utilizzatrice non tenga registrazioni autonome, le informazioni acquisite mediante le conferme avute dal fornitore di servizi rappresentano semplicemente una dichiarazione di quanto è riflesso nelle registrazioni tenute dal fornitore stesso. Pertanto, tali conferme, singolarmente considerate, non costituiscono elementi probativi attendibili. In queste circostanze, il revisore dell'impresa utilizzatrice può considerare se sia possibile identificare una fonte alternativa di elementi probativi.

d) Svolgimento di procedure di analisi comparativa sulle registrazioni tenute dall'impresa utilizzatrice ovvero sulle relazioni ricevute dal fornitore di servizi: l'efficacia delle procedure di analisi comparativa può variare a seconda delle asserzioni e sarà influenzata dall'ampiezza e dal dettaglio delle informazioni disponibili.

A27. Un altro revisore può svolgere procedure che possono essere considerate procedure di validità a beneficio dei revisori dell'impresa utilizzatrice. Tale incarico può comportare lo svolgimento, da parte di un altro revisore, delle procedure concordate tra l'impresa utilizzatrice e il suo revisore e tra il fornitore di servizi e il suo revisore. I risultati delle procedure svolte da un altro revisore sono riesaminati dal revisore dell'impresa utilizzatrice al fine di stabilire se costituiscano elementi probativi sufficienti ed appropriati. Inoltre, può essere disposto dalle autorità amministrative ovvero mediante accordi contrattuali che il revisore del fornitore di servizi svolga determinate procedure che possono essere considerate procedure di validità. I risultati dell'applicazione delle procedure richieste sui saldi e sulle operazioni elaborati dal fornitore di servizi possono essere utilizzati dal revisore dell'impresa utilizzatrice come parte degli elementi probativi necessari a supporto del proprio giudizio di revisione. In tali circostanze può risultare utile che, prima dello svolgimento delle procedure, il revisore dell'impresa utilizzatrice e quello del fornitore di servizi si accordino in merito alla documentazione della revisione contabile o all'accesso alla stessa che saranno forniti al revisore dell'impresa utilizzatrice.

A28. In alcune circostanze, in particolare quando l'impresa utilizzatrice esternalizza alcune o tutte le sue funzioni amministrative e finanziarie ad un fornitore di servizi, il revisore dell'impresa utilizzatrice può trovarsi ad affrontare una situazione in cui una parte significativa degli elementi probativi si trova presso il fornitore di servizi. Può essere necessario che il revisore dell'impresa utilizzatrice o, per suo conto, un altro revisore svolgano procedure di validità presso il fornitore di servizi. Il revisore del fornitore di servizi può rilasciare una relazione di tipo 2 e, inoltre, può svolgere procedure di validità per conto del revisore dell'impresa utilizzatrice. Il coinvolgimento di un altro revisore non cambia la responsabilità del revisore dell'impresa utilizzatrice di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per costituirsi una base ragionevole a supporto del proprio giudizio. Di conseguenza, la considerazione, da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice, in merito al fatto se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati e se sia necessario che egli svolga ulteriori procedure di validità, implica il coinvolgimento del revisore dell'impresa utilizzatrice nella definizione, nella supervisione e nello svolgimento delle procedure di validità svolte da un altro revisore, ovvero l'evidenza di tale coinvolgimento.

Procedure di conformità (Rif.: Par. 16)

A29. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330[10] richiede al revisore dell'impresa utilizzatrice di definire e svolgere, in determinate circostanze, procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti. In presenza di un fornitore di servizi, tale regola si applica quando:

a) nella valutazione dei rischi di errori significativi, il revisore dell'impresa utilizzatrice si aspetta che i controlli presso il fornitore di servizi operino efficacemente (ossia il revisore dell'impresa utilizzatrice intende fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli presso il fornitore di servizi nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità); ovvero

b) le procedure di validità non forniscono da sole, o in combinazione alle verifiche sull'efficacia operativa dei controlli presso l'impresa utilizzatrice, elementi probativi sufficienti ed appropriati a livello di asserzioni.

A30. Qualora non sia disponibile una relazione di tipo 2, il revisore dell'impresa utilizzatrice può, mediante l'impresa stessa, contattare il fornitore di servizi per richiedere che un revisore del fornitore sia incaricato di rilasciare una relazione di tipo 2 che includa le verifiche sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, ovvero che il revisore dell'impresa utilizzatrice possa avvalersi di un altro revisore per svolgere, presso il fornitore di servizi, procedure che verifichino l'efficacia operativa di tali controlli. Il revisore dell'impresa utilizzatrice può anche recarsi presso il fornitore di servizi e svolgere verifiche sui controlli pertinenti purché il fornitore stesso sia d'accordo. Le valutazioni del rischio effettuate dal revisore dell'impresa utilizzatrice si basano sull'evidenza combinata fornita dal lavoro di un altro revisore e dalle procedure da lui svolte.

Utilizzo di una relazione di tipo 2 quale elemento probativo dell'efficacia operativa dei controlli presso il fornitore di servizi (Rif.: Par. 17)

A31. Una relazione di tipo 2 può essere destinata a soddisfare le esigenze di diversi revisori delle imprese utilizzatrici dei servizi prestati dal fornitore; quindi, le procedure di conformità e i risultati illustrati nella relazione del revisore del fornitore di servizi possono non essere pertinenti per le asserzioni che risultano significative nel bilancio dell'impresa utilizzatrice in esame. Le procedure di conformità pertinenti per quest'ultima e i relativi risultati sono valutati al fine di stabilire se la relazione del revisore del fornitore di servizi fornisca elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia dei controlli a supporto della valutazione del rischio effettuata dal revisore dell'impresa utilizzatrice. Nel far ciò, il revisore dell'impresa utilizzatrice può considerare i seguenti fattori:

a) il periodo coperto con le procedure di conformità e il tempo trascorso dal momento dello svolgimento di tali procedure;

b) la portata del lavoro del revisore del fornitore di servizi e i servizi e i processi considerati, i controlli verificati e le procedure svolte, nonché le modalità con cui tali controlli verificati sono connessi a quelli dell'impresa utilizzatrice;

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 8.

c) i risultati di tali procedure di conformità e il giudizio del revisore del fornitore di servizi sull'efficacia operativa dei controlli.

A32. Per alcune asserzioni, quanto minore è il periodo coperto da una specifica verifica e quanto maggiore è il tempo trascorso dallo svolgimento della verifica, tanto minori saranno gli elementi probativi che la verifica stessa può fornire. Nel confrontare il periodo di riferimento della relazione di tipo 2 con il periodo amministrativo del bilancio dell'impresa utilizzatrice, il revisore di quest'ultima può concludere che la relazione di tipo 2 offre minori elementi probativi se vi è unicamente una breve sovrapposizione tra il periodo di riferimento della stessa e il periodo per il quale il revisore dell'impresa utilizzatrice intende fare affidamento sulla relazione. In questo caso, una relazione di tipo 2 che si riferisca ad un periodo precedente o successivo può fornire elementi probativi aggiuntivi. In altri casi, il revisore dell'impresa utilizzatrice può stabilire che sia necessario svolgere procedure di conformità presso il fornitore di servizi, ovvero avvalersi, a tal fine, di un altro revisore, per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa di tali controlli.

A33. Per il revisore dell'impresa utilizzatrice può essere necessario, altresì, acquisire elementi probativi aggiuntivi sulle modifiche significative apportate ai controlli pertinenti presso il fornitore di servizi in periodi diversi da quello di riferimento della relazione di tipo 2, ovvero stabilire ulteriori procedure di revisione da svolgere. Tra i fattori rilevanti al fine di determinare gli elementi probativi aggiuntivi da acquisire relativamente ai controlli presso il fornitore di servizi in periodi diversi da quello di riferimento della relazione del revisore del fornitore, vi possono essere:

- la significatività dei rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni;
- i controlli specifici che sono stati verificati durante il periodo intermedio e le modifiche significative apportate ai controlli dal momento in cui sono stati oggetto di verifica, incluse le modifiche nel sistema informativo, nei processi e nel personale;
- la misura in cui sono stati acquisiti elementi probativi sull'efficacia operativa di tali controlli;
- la durata del periodo rimanente;
- la misura in cui il revisore dell'impresa utilizzatrice intende ridurre le procedure di validità conseguenti, sulla base dell'affidamento riposto sui controlli;
- l'efficacia dell'ambiente di controllo e del monitoraggio dei controlli presso l'impresa utilizzatrice.

A34. Elementi probativi aggiuntivi possono essere acquisiti, per esempio, estendendo le procedure di conformità al periodo rimanente ovvero verificando il monitoraggio dei controlli da parte dell'impresa utilizzatrice.

A35. Qualora il periodo di verifica del revisore del fornitore di servizi sia completamente diverso dal periodo amministrativo del bilancio dell'impresa utilizzatrice, il revisore di quest'ultima non potrà fare affidamento su tali verifiche per concludere che i controlli dell'impresa utilizzatrice operino in modo efficace poiché tali verifiche non forniscono elementi probativi aggiornati sull'efficacia dei controlli relativi al periodo amministrativo in esame, a meno che non si svolgano altre procedure.

A36. In alcune circostanze, un servizio prestato da un fornitore può essere configurato assumendo che l'impresa utilizzatrice metterà in atto determinati controlli. Per esempio, il servizio può essere configurato assumendo che l'impresa utilizzatrice porrà in essere controlli sull'autorizzazione delle operazioni prima che le medesime siano inoltrate al fornitore di servizi per l'elaborazione. In tale situazione, la descrizione dei controlli da parte del fornitore di servizi può includere una disamina dei controlli complementari dell'impresa utilizzatrice. Il revisore dell'impresa utilizzatrice considera se tali controlli complementari siano pertinenti al servizio ad essa fornito.

A37. Qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice ritenga che la relazione del revisore del fornitore di servizi possa non fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati, per esempio, ove tale relazione non contenga una descrizione delle procedure di conformità svolte dal revisore del fornitore di servizi e dei relativi risultati, egli può integrare la comprensione delle procedure e delle conclusioni del revisore del fornitore di servizi contattando il fornitore stesso, mediante l'impresa utilizzatrice, per richiedere di discutere con il revisore del fornitore di servizi sulla portata e sui risultati del lavoro di quest'ultimo. Inoltre, qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice lo ritenga necessario, può contattare, mediante

l'impresa utilizzatrice, il fornitore di servizi per richiedere che il suo revisore svolga procedure presso il fornitore stesso. In alternativa, tali procedure possono essere svolte dal revisore dell'impresa utilizzatrice, ovvero, su richiesta di quest'ultimo, da un altro revisore.

A38. La relazione di tipo 2 del revisore del fornitore di servizi evidenzia i risultati delle verifiche svolte, incluse le eccezioni e le altre informazioni che potrebbero influire sulle conclusioni del revisore dell'impresa utilizzatrice. Le eccezioni rilevate dal revisore del fornitore di servizi ovvero un giudizio con modifica, nella relazione di tipo 2 del revisore medesimo, non significano necessariamente che tale relazione non sarà utile per la revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice, ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi. Piuttosto, le eccezioni e gli aspetti che hanno dato origine al giudizio con modifica nella relazione di tipo 2 del revisore del fornitore di servizi sono considerate dal revisore dell'impresa utilizzatrice nella valutazione della verifica dei controlli svolta dal revisore del fornitore di servizi. Nel considerare le eccezioni e gli aspetti che hanno dato origine al giudizio con modifica, il revisore dell'impresa utilizzatrice può discutere tali aspetti con il revisore del fornitore di servizi. Tale comunicazione è subordinata al fatto che l'impresa utilizzatrice contatti il fornitore di servizi e che questi acconsenta a che la comunicazione abbia luogo.

Comunicazione delle carenze del controllo interno identificate nel corso della revisione contabile

A39. Il revisore dell'impresa utilizzatrice è tenuto a comunicare tempestivamente per iscritto le carenze significative identificate nel corso della revisione contabile sia alla direzione sia ai responsabili delle attività di governance.[11] Il revisore dell'impresa utilizzatrice è tenuto altresì a comunicare tempestivamente alla direzione, a un livello di responsabilità appropriato, le altre carenze nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile che, secondo il suo giudizio professionale, siano sufficientemente importanti da meritare l'attenzione della direzione stessa.[12] Gli aspetti che il revisore dell'impresa utilizzatrice può identificare nel corso della revisione contabile e comunicare alla direzione e ai responsabili delle attività di governance dell'impresa utilizzatrice includono:

- eventuali monitoraggi dei controlli che potrebbero essere messi in atto dall'impresa utilizzatrice, inclusi quelli identificati in seguito all'acquisizione di una relazione di tipo 1 ovvero di tipo 2;
- i casi in cui i controlli complementari dell'impresa utilizzatrice siano riportati nella relazione di tipo 1 ovvero di tipo 2 e non siano messi in atto dall'impresa utilizzatrice;
- i controlli che possono essere necessari presso il fornitore di servizi ma che non sembrano essere stati messi in atto o che non sono specificamente considerati nella relazione di tipo 2.

Relazioni di tipo 1 e di tipo 2 che non trattano i servizi di un subfornitore (Rif.: Par. 18)

A40. Qualora un fornitore di servizi si avvalga di un subfornitore, la relazione del revisore del fornitore di servizi può includere, ovvero escludere, gli obiettivi di controllo pertinenti del subfornitore ed i relativi controlli, nella descrizione del suo sistema organizzativo effettuata dal fornitore di servizi e nella portata dell'incarico del revisore del fornitore di servizi. Tali due modalità di reportistica sono conosciute rispettivamente come tecnica di inclusione e tecnica di esclusione. Qualora la relazione di tipo 1 o di tipo 2 non includa i controlli presso il subfornitore, e i servizi da questo prestati siano rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice, il revisore di quest'ultima è tenuto ad applicare al subfornitore le regole del presente principio di revisione. La natura e l'estensione del lavoro che il revisore dell'impresa utilizzatrice svolge sui servizi prestati dal subfornitore dipendono dalla natura e dalla rilevanza di tali servizi per l'impresa utilizzatrice e dalla loro pertinenza ai fini della revisione contabile. L'applicazione della regola di cui al paragrafo 9 aiuta il revisore dell'impresa utilizzatrice a determinare l'effetto del subfornitore di servizi e la natura e l'estensione del lavoro da svolgere.

[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265 "Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione", paragrafi 9-10.
[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265, paragrafo 10.

Frode, non conformità a leggi e regolamenti ed errori non corretti relativi alle attività svolte presso il fornitore di servizi (Rif.: Par. 19)

A41. Un fornitore di servizi può essere tenuto in base ai termini del contratto con le imprese utilizzatrici a portare a conoscenza delle imprese utilizzatrici interessate eventuali frodi, non conformità a leggi e regolamenti nonché errori non corretti attribuibili alla direzione o ai dipendenti del fornitore di servizi. Come richiesto dal paragrafo 19, il revisore dell'impresa utilizzatrice effettua indagini presso la direzione della stessa impresa in merito al fatto se il fornitore di servizi abbia segnalato tali eventuali aspetti e valuta se gli stessi influenzino la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti del revisore dell'impresa utilizzatrice. In alcune circostanze, il revisore dell'impresa utilizzatrice può richiedere informazioni aggiuntive per effettuare tale valutazione e può richiedere all'impresa utilizzatrice di contattare il fornitore di servizi per acquisire le informazioni necessarie.

Relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice (Rif.: Par. 20)

A42. Qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati in merito ai servizi prestati dal fornitore rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice, sussiste una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione. Ciò può verificarsi nei casi in cui:

- il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di acquisire una comprensione sufficiente dei servizi prestati dal fornitore e non disponga di elementi per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi;
- la valutazione dei rischi da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice includa l'aspettativa che i controlli presso il fornitore di servizi operino efficacemente e il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa di tali controlli; ovvero
- gli elementi probativi sufficienti e appropriati siano disponibili unicamente nelle registrazioni tenute presso il fornitore di servizi, e il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di ottenere accesso diretto a tali registrazioni.

Il revisore dell'impresa utilizzatrice esprime un giudizio con rilievi ovvero dichiara l'impossibilità di esprimere un giudizio in base alla sua conclusione sul fatto se i possibili effetti sul bilancio siano significativi ovvero pervasivi.

Riferimento al lavoro del revisore del fornitore di servizi (Rif.: Parr. 21-22)

A43. In alcuni casi, leggi o regolamenti possono richiedere che nella relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice si faccia riferimento al lavoro del revisore del fornitore di servizi. In tali circostanze, prima che il revisore dell'impresa utilizzatrice possa fare tale riferimento, è necessario il consenso del revisore del fornitore di servizi.

A44. Il fatto che un'impresa utilizzatrice esternalizzi attività avvalendosi di un fornitore di servizi non cambia la responsabilità del revisore dell'impresa utilizzatrice, prevista dai principi di revisione, di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati che forniscano una base ragionevole a supporto del proprio giudizio di revisione. Il revisore dell'impresa utilizzatrice, pertanto, non fa riferimento alla relazione del revisore del fornitore di servizi come base su cui fondare, in parte, il proprio giudizio sul bilancio dell'impresa utilizzatrice. Tuttavia, nei casi in cui il revisore dell'impresa utilizzatrice esprima un giudizio con modifica a causa di un giudizio con modifica presente nella relazione del revisore del fornitore di servizi, al revisore dell'impresa utilizzatrice non è precluso di fare riferimento a tale relazione qualora ciò lo aiuti a spiegare le ragioni dell'espressione del giudizio con modifica. In tali circostanze, prima che il revisore dell'impresa utilizzatrice possa fare tale riferimento, è necessario il consenso del revisore del fornitore di servizi.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 450

VALUTAZIONE DEGLI ERRORI IDENTIFICATI NEL CORSO DELLA REVISIONE CONTABILE

(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

Data di entrata in vigore 2

Obiettivo **3**

Definizioni **4**

Regole

Insieme degli errori identificati 5

Considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile 6-7

Comunicazione e correzione degli errori 8-9

Valutazione dell'effetto degli errori non corretti 10-13

Attestazioni scritte 14

Documentazione 15

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizione di errore A1

Insieme degli errori identificati A2-A6

Considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile A7-A9

Comunicazione e correzione degli errori A10-A13

Valutazione dell'effetto degli errori non corretti A14-A28

Attestazioni scritte A29

Documentazione A30

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile" 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 that 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 di valutare l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 tratta della responsabilità del revisore di concludere, nella formazione del proprio giudizio sul bilancio, in merito al fatto se sia stata acquisita una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. Il revisore, nel formulare le sue conclusioni come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, tiene conto della valutazione dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio in conformità al presente principio di revisione.[1] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320[2] tratta della responsabilità del revisore nell'applicare il concetto di significatività in modo appropriato nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

Data di entrata in vigore

2. 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.

Obiettivo

3. L'obiettivo del revisore è di valutare:

   a) l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile;

   b) l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio.

Definizioni

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

   a) Errore – Una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali o da frodi. (Rif.: Par. A1)

      Laddove il revisore esprima un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, gli errori comprendono anche quelle rettifiche a importi, classificazioni, presentazioni o informative che, a giudizio del revisore, sono necessarie affinché il bilancio sia rappresentato correttamente in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta.

   b) Errori non corretti – Errori che il revisore ha complessivamente identificato nel corso della revisione contabile e che non sono stati corretti.

Regole

Insieme degli errori identificati

5. Il revisore deve cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili. (Rif.: Parr. A2-A6)

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", paragrafi 10-11.
[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile".

Considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile

6. Il revisore deve stabilire se sia necessario rivedere la strategia generale di revisione e il piano di revisione qualora:

   a) la natura degli errori identificati e le circostanze in cui essi si sono verificati indichino la possibile esistenza di altri errori che, se considerati insieme agli errori già identificati nel corso della revisione contabile, potrebbero essere significativi; ovvero (Rif.: Par. A7)

   b) l'insieme degli errori identificati nel corso della revisione contabile approssimi la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320. (Rif.: Par. A8)

7. Se, su richiesta del revisore, la direzione abbia esaminato una classe di operazioni, saldo contabile o informativa e corretto gli errori individuati, il revisore deve svolgere ulteriori procedure di revisione per stabilire se permangano errori. (Rif.: Par. A9)

Comunicazione e correzione degli errori

8. Il revisore deve comunicare, ove non vietato da leggi o regolamenti, tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile.[3] Il revisore deve richiedere alla direzione di correggere tali errori. (Rif.: Parr. A10-A12)

9. Qualora la direzione si rifiuti di correggere alcuni o tutti gli errori comunicati dal revisore, egli deve comprendere le ragioni per le quali la direzione non ha effettuato le correzioni e deve tenere conto di tale comprensione nel valutare se il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. (Rif.: Par. A13)

Valutazione dell'effetto degli errori non corretti

10. Prima di valutare l'effetto degli errori non corretti, il revisore deve valutare nuovamente la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 per confermare se rimanga appropriata nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi dell'impresa. (Rif.: Parr. A14-A15)

11. Il revisore deve stabilire se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi. A tal fine, il revisore deve considerare:

    a) l'entità e la natura degli errori, sia relativamente a particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa sia relativamente al bilancio nel suo complesso, e le particolari circostanze in cui si sono verificati; (Rif.: Parr. A16-A22, A24-A25)

    b) l'effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti, e sul bilancio nel suo complesso. (Rif.: Par. A23)

Comunicazioni ai responsabili delle attività di governance

12. Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli errori non corretti e l'effetto che tali errori, considerati singolarmente o nel loro insieme, possono avere sul giudizio nella relazione di revisione, ove non sia vietato da leggi o regolamenti.[4] La comunicazione del revisore deve identificare singolarmente ciascun errore significativo non corretto. Il revisore deve altresì richiedere la correzione degli errori non corretti. (Rif.: Parr. A26-A28)

13. Il revisore deve inoltre comunicare ai responsabili delle attività di governance l'effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa pertinenti, e sul bilancio nel suo complesso.

[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo 7.
[4] Si veda la nota 3.

Attestazioni scritte

14. Il revisore deve richiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, un'attestazione scritta se essi ritengono che gli effetti degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso. Un riepilogo di tali errori non corretti deve essere incluso nell'attestazione scritta ovvero allegato ad essa. (Rif.: Par. A29)

Documentazione

15. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile:[5] (Rif.: Par. A30)

    a) l'importo al di sotto del quale gli errori sono considerati come chiaramente trascurabili (par. 5);

    b) tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile e se essi siano stati corretti (paragrafi 5, 8 e 12);

    c) la conclusione del revisore se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, e gli elementi a supporto di tale conclusione (paragrafo 11).

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizione di errore (Rif.: Par. 4 a)

A1. Gli errori possono derivare:

    a) da una mancata accuratezza nella raccolta o nell'elaborazione dei dati sulla base dei quali viene redatto il bilancio;

    b) dall'omissione di un importo o di informativa di bilancio, inclusa una informativa inadeguata o incompleta, nonché dall'omissione dell'informativa richiesta per soddisfare gli obiettivi informativi del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;[6]

    c) da una errata stima contabile originata dalla mancata rilevazione, o dal chiaro fraintendimento dei fatti;

    d) da valutazioni della direzione sulle stime contabili considerate irragionevoli, ovvero dalla scelta e dall'applicazione di principi contabili considerati inappropriati;

    e) da una inappropriata classificazione, aggregazione o disaggregazione delle informazioni;

    f) per i bilanci redatti in conformità a un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, dall'omissione di informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro normativo di riferimento, che sono necessarie per conseguire la corretta rappresentazione del bilancio. [7]

    Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 riporta esempi di errori dovuti a frodi.[8]

---

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

[6] Per esempio, il Principio contabile internazionale (IFRS) 7, *Strumenti finanziari: informazioni integrative*, al paragrafo 42H prevede che "l'entità deve fornire tutta l'informativa supplementare che considera necessaria per soddisfare gli obiettivi informativi descritti nel paragrafo…".

[7] Per esempio, i Principi contabili internazionali (IFRS) richiedono all'impresa di fornire informazioni integrative qualora la conformità alle specifiche disposizioni degli IFRS non sia sufficiente a consentire agli utilizzatori di comprendere l'impatto di determinate operazioni, altri eventi e condizioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sul risultato economico dell'impresa (Principio contabile internazionale IAS 1, Presentazione del bilancio, paragrafo 17c).

[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", paragrafi A1-A7.

Insieme degli errori identificati (Rif.: Par. 5)

"Chiaramente trascurabili"

A2. Il paragrafo 5 del presente principio richiede al revisore di cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili. "Chiaramente trascurabile" non è un'espressione equivalente a "non significativo". Gli errori chiaramente trascurabili sono di un ordine di grandezza del tutto diverso (minore), o di una natura completamente diversa, rispetto a quelli identificati come significativi. Gli errori chiaramente trascurabili sono irrilevanti sia se considerati singolarmente o nel loro insieme, e sia se valutati alla luce di qualsiasi aspetto relativo alla loro entità, natura o circostanze in cui si sono verificati. Qualora sussistano delle incertezze sul fatto che uno o più errori siano chiaramente trascurabili, tale errore o errori non vanno considerati come chiaramente trascurabili.

Errori nei singoli prospetti

A3. Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori nei singoli prospetti siano chiaramente trascurabili e non necessitino di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali errori chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio.

Gli errori che siano superiori all'importo definito sono cumulati come richiesto dal paragrafo 5 del presente principio. Inoltre, gli errori inferiori all'importo definito possono non essere chiaramente trascurabili se valutati sulla base della loro natura o delle circostanze in cui si sono verificati e in tal caso sono cumulati come richiesto dal paragrafo 5 del presente principio.

Errori nell'informativa

A4. Anche gli errori nell'informativa possono essere chiaramente trascurabili sia se considerati singolarmente o nel loro insieme, e sia se valutati alla luce di qualsiasi aspetto relativo alla loro entità, natura o circostanze in cui si sono verificati. Anche gli errori nell'informativa che non siano chiaramente trascurabili sono cumulati per aiutare il revisore a valutare l'effetto di tali errori sull'informativa pertinente e sul bilancio nel suo complesso. Il paragrafo A17 del presente principio fornisce esempi dei casi in cui gli errori nell'informativa di natura qualitativa possono essere significativi.

Insieme degli errori

A5. Gli errori valutati sulla base della loro natura o delle circostanze in cui si sono verificati, cumulati come descritto nei paragrafi A3–A4, non possono essere sommati come è invece possibile nel caso degli errori valutati sulla base del loro importo. Ciononostante, il paragrafo 11 del presente principio richiede al revisore di valutare tali errori singolarmente e nel loro insieme (ossia, insieme ad altri errori) per stabilire se siano significativi.

A6. Per aiutare il revisore nella valutazione dell'effetto degli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile e nella comunicazione degli errori alla direzione e ai responsabili delle attività di governance, può risultare utile distinguere tra errori oggettivi, errori soggettivi ed errori proiettati. In particolare:

- gli errori oggettivi sono errori sui quali non sussistono dubbi;
- gli errori soggettivi sono costituiti dalle differenze derivanti dalle valutazioni della direzione incluse quelle sulla rilevazione, quantificazione, presentazione e informativa nel bilancio (inclusa la scelta o l'applicazione di principi contabili) che il revisore considera irragionevoli o inappropriate;
- gli errori proiettati sono la migliore stima, da parte del revisore, degli errori nelle popolazioni, che implica la proiezione degli errori identificati nei campioni di revisione alle intere popolazioni da cui i campioni sono stati tratti. Linee guida sulla determinazione degli errori proiettati e sulla valutazione dei risultati sono contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530.[9]

[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530 "Campionamento di revisione", paragrafi 14-15.

Considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile (Rif.: Parr. 6-7)

A7. Un errore può non essere un evento isolato. L'evidenza della possibile esistenza di altri errori include, per esempio, il caso in cui il revisore identifica che un errore deriva da un mancato funzionamento del controllo interno ovvero da una diffusa applicazione da parte dell'impresa di assunzioni o criteri di valutazione inappropriati.

A8. Se l'insieme degli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile approssima la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, può esistere un rischio più elevato rispetto al livello di rischio accettabilmente basso che possibili errori non individuati, se considerati con l'insieme degli errori già identificati nel corso della revisione contabile, possano superare la significatività. Potrebbero esistere errori non individuati in ragione della presenza di rischi di campionamento e di rischi non dipendenti dal campionamento.[10]

A9. Il revisore può richiedere alla direzione di esaminare una classe di operazioni, saldo contabile o informativa affinché la direzione comprenda la causa di un errore identificato dal revisore, svolga le procedure per stabilire l'importo dell'errore effettivo nella classe di operazioni, saldo contabile o informativa, ed apporti le appropriate rettifiche al bilancio. Tale richiesta può essere fatta, per esempio, sulla base della proiezione da parte del revisore degli errori identificati in un campione all'intera popolazione da cui esso è stato estratto.

Comunicazione e correzione degli errori (Rif.: Parr. 8-9)

A10. La tempestiva comunicazione degli errori alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato è importante poiché consente alla stessa direzione di valutare se le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa contengano effettivamente errori, di informare il revisore se essa non è d'accordo, e di intraprendere le azioni necessarie. Solitamente, il livello di direzione appropriato è quello che ha la responsabilità e il potere di valutare gli errori ed intraprendere le azioni necessarie.

A11. In alcuni ordinamenti giuridici, leggi o regolamenti possono limitare la comunicazione di alcuni errori tra revisore, direzione o altri soggetti all'interno dell'impresa. 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.

A12. La correzione da parte della direzione di tutti gli errori, inclusi quelli comunicati dal revisore, consente alla direzione di tenere libri e registrazioni contabili accurati e di ridurre i rischi di errori significativi nei bilanci futuri a causa dell'effetto cumulativo degli errori non significativi non corretti relativi ai periodi amministrativi precedenti.

A13. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 richiede al revisore di valutare se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale valutazione include la considerazione degli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni della direzione,[11] che possono essere influenzati dalla comprensione da parte del revisore delle motivazioni per cui la direzione non ha effettuato le correzioni.

Valutazione dell'effetto degli errori non corretti (Rif.: Parr. 10-11)

A14. La determinazione da parte del revisore della significatività in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, è spesso basata sulle stime dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici dell'impresa, poiché i risultati effettivi possono non essere ancora noti. Quindi, prima della valutazione da parte del revisore dell'effetto degli errori non corretti, può rendersi necessario modificare

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530, paragrafi 5 c)-d).
[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafo 12.

la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 sulla base dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi.

A15. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 illustra che, durante lo svolgimento della revisione contabile, la significatività per il bilancio nel suo complesso (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa) viene modificata nel caso in cui il revisore, nello svolgere la revisione contabile, venga a conoscenza di informazioni che lo avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso (o importi diversi).[12] È probabile, pertanto, che le modifiche significative siano apportate prima che il revisore valuti l'effetto degli errori non corretti. Tuttavia, se, nella nuova valutazione della significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 (si veda il paragrafo 10 del presente principio di revisione), il revisore perviene ad un importo inferiore (o importi inferiori), la significatività operativa per la revisione e l'appropriatezza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione conseguenti sono riconsiderate in modo da acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio di revisione.

A16. Ciascun singolo errore che riguarda un importo è considerato al fine di valutarne l'effetto sulle relative classi di operazioni, saldi contabili o informativa; la considerazione dell'errore include la valutazione in merito al fatto se il livello di significatività per quella particolare classe di operazioni, saldo contabile o informativa, ove presente, sia stato superato.

A17. Inoltre, si tiene conto di ciascun singolo errore nell'informativa di natura qualitativa per valutarne l'effetto sulla relativa informativa, nonché il suo effetto generale sul bilancio nel suo complesso. Stabilire se un errore (o gli errori) nell'informativa di natura qualitativa sia significativo, nell'ambito del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e delle specifiche circostanze dell'impresa, è un aspetto che richiede l'esercizio di giudizio professionale. Circostanze in cui tali errori possono essere significativi includono ad esempio:

- descrizioni inaccurate o incomplete di informazioni riguardanti obiettivi, politiche e processi di gestione del capitale per le imprese con attività assicurative e bancarie;
- omissione di informazioni su eventi o circostanze che hanno portato a una perdita per riduzione di valore (ad esempio, una contrazione significativa di lungo periodo nella domanda di metallo o di materie prime) in un'impresa di attività minerarie;
- descrizione non corretta di un principio contabile relativo a una voce significativa nella situazione patrimoniale-finanziaria, nel conto economico complessivo, nel prospetto delle variazioni del patrimonio netto o nel rendiconto finanziario;
- descrizione inadeguata della sensitività di un tasso di cambio in un'impresa che svolge attività commerciali internazionali.

A18. Nello stabilire se gli errori non corretti siano significativi con riferimento alla loro natura come richiesto dal paragrafo 11 del presente principio, il revisore tiene conto degli errori non corretti negli importi e nell'informativa. Tali errori possono essere considerati significativi sia singolarmente, sia nel loro insieme. Per esempio, a seconda degli errori identificati nell'informativa, il revisore può valutare se:

a) gli errori identificati siano persistenti o pervasivi; o

b) alcuni degli errori identificati siano pertinenti allo stesso aspetto, e considerati nel loro insieme possano influenzare la comprensione di tale aspetto da parte degli utilizzatori.

Tale considerazione degli errori cumulati aiuta inoltre nel valutare il bilancio in conformità al paragrafo 13 d) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, che richiede al revisore di considerare se la presentazione complessiva del bilancio sia stata compromessa dall'inserimento di informazioni che non sono rilevanti od ostacolano una corretta comprensione degli aspetti oggetto di informativa.

[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo 12.

A19. Qualora un singolo errore sia ritenuto significativo, è improbabile che esso possa essere compensato da altri errori. Per esempio, qualora un ricavo sia stato sovrastimato in modo significativo, il bilancio nel suo complesso sarà significativamente errato, anche qualora l'effetto dell'errore sull'utile sia del tutto compensato da una equivalente sovrastima dei costi. Può risultare appropriato compensare gli errori nell'ambito del medesimo saldo contabile o classe di operazioni; tuttavia, prima di concludere che anche la compensazione degli errori non significativi sia appropriata, va considerato il rischio dell'esistenza di ulteriori errori non individuati.[13]

A20. Stabilire se un errore di classificazione sia significativo comporta la valutazione di considerazioni di tipo qualitativo, quali l'effetto dell'errore di classificazione sulle clausole dei contratti di finanziamento o sulle altre clausole contrattuali, l'effetto su singole voci distinte o sui risultati parziali, ovvero l'effetto sugli indici chiave. Possono presentarsi circostanze in cui il revisore conclude che un errore di classificazione non è significativo con riferimento al bilancio nel suo complesso, anche qualora esso superi il livello o i livelli di significatività applicati nella valutazione di altri errori. Per esempio, una errata classificazione nelle voci dello stato patrimoniale può non essere considerata significativa con riferimento al bilancio nel suo complesso qualora l'importo di tale errata classificazione sia di modesta entità rispetto alla dimensione delle voci correlate dello stato patrimoniale e tale errata classificazione non influisca sul conto economico né sugli indici chiave.

A21. Le circostanze relative ad alcuni errori possono indurre il revisore a ritenerli significativi, singolarmente o qualora considerati insieme agli altri errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile, anche laddove siano inferiori alla significatività per il bilancio nel suo complesso. Le circostanze che possono influenzare la valutazione includono la misura in cui l'errore:

- influenza la conformità alle disposizioni regolamentari;
- influenza la conformità alle clausole dei contratti di finanziamento o altri obblighi contrattuali;
- riguarda la non corretta scelta o applicazione di un principio contabile che ha un effetto non significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame ma che è probabile abbia un effetto significativo sui bilanci dei periodi amministrativi futuri;
- maschera un cambiamento nell'andamento degli utili o in altri andamenti, in particolare nel contesto delle condizioni economiche generali e di settore;
- influenza gli indici utilizzati per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa, i risultati operativi o i flussi di cassa;
- influenza l'informativa di settore presentata in bilancio (per esempio, la rilevanza dell'aspetto per un settore o altro comparto dell'attività dell'impresa il cui ruolo sia stato identificato come significativo per le attività operative o la redditività dell'impresa);
- ha l'effetto di aumentare i compensi della direzione, per esempio, assicurando che le condizioni necessarie per ottenere premi o altri incentivi siano soddisfatte;
- è significativo con riferimento alla comprensione da parte del revisore di precedenti comunicazioni agli utilizzatori a lui note, per esempio, riguardo agli utili attesi;
- riguarda voci che coinvolgono particolari soggetti (per esempio, se le parti esterne dell'operazione siano correlate ai membri della direzione dell'impresa);
- è un'omissione di un'informazione non specificamente richiesta dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ma che, a giudizio del revisore, è importante per la comprensione da parte degli utilizzatori della situazione patrimoniale e finanziaria, del risultato economico o dei flussi di cassa dell'impresa; ovvero
- influenza altre informazioni che saranno comunicate nei documenti contenenti il bilancio oggetto di revisione contabile che ci si può ragionevolmente attendere che influenzino le decisioni

[13] L'identificazione di numerosi errori non significativi nell'ambito del medesimo saldo contabile o classe di operazioni può richiedere che il revisore valuti nuovamente il rischio di errori significativi per quel saldo contabile o classe di operazioni.

economiche degli utilizzatori dei bilanci. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720[14] tratta della considerazione da parte del revisore delle altre informazioni, sulle quali egli non ha obblighi di reportistica, presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile.

Le circostanze appena elencate costituiscono solo degli esempi; appare improbabile che tutte siano presenti in tutte le revisioni contabili e l'elenco non è necessariamente completo. La sussistenza di una delle circostanze di questo tipo non porta necessariamente a concludere che l'errore sia significativo.

A22. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240[15] illustra in che modo le implicazioni di un errore che è, o può essere, il risultato di una frode dovrebbero essere considerate con riferimento ad altri aspetti della revisione contabile, anche laddove l'entità dell'errore non sia significativa in relazione al bilancio. A seconda delle circostanze, gli errori nell'informativa potrebbero anche essere un indizio di frodi e, a titolo esemplificativo, possono derivare:

- da un'informativa fuorviante che può essere stata causata da ingerenze nelle valutazioni della direzione; ovvero
- da un'informativa dettagliata e ripetitiva o non utile che intende ostacolare una corretta comprensione degli aspetti esposti in bilancio.

Nel considerare le implicazioni degli errori nelle classi di operazioni, nei saldi contabili e nell'informativa, il revisore esercita lo scetticismo professionale in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200.[16]

A23. L'effetto cumulato degli errori non significativi non corretti relativi ai periodi amministrativi precedenti può avere un effetto significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame. Esistono diversi approcci accettabili per la valutazione da parte del revisore di tali errori non corretti sul bilancio del periodo amministrativo in esame. Utilizzare lo stesso approccio valutativo assicura coerenza tra un periodo amministrativo e l'altro.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[16-bis]

A24. (*omissis*).

A25. (*omissis*).

Comunicazione ai responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 12)

A26. Qualora gli errori non corretti siano stati comunicati a uno o più soggetti con responsabilità direzionali, che abbiano anche responsabilità di governance, non sarà necessario comunicare ai medesimi soggetti gli errori anche nella loro qualità di responsabili delle attività di governance. Ciononostante, il revisore si assicura che la comunicazione ai soggetti con responsabilità direzionali informi adeguatamente tutti coloro che, in qualità di responsabili delle attività di governance, sarebbero stati in altro modo i destinatari di tale comunicazione da parte del revisore.[17]

A27. Laddove vi sia un elevato numero di singoli errori non significativi non corretti, il revisore può comunicare il numero e l'effetto monetario complessivo degli errori non corretti, in luogo dei dettagli relativi a ciascun singolo errore non corretto.

A28. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 richiede al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di governance le attestazioni scritte di cui egli fa richiesta (si veda il paragrafo 14 del presente principio di revisione).[18] Il revisore può discutere con i responsabili delle attività di governance delle ragioni e delle implicazioni della mancata correzione degli errori, tenendo in

[14] 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".
[15] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 36.
[16] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 15.
[16-bis] Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".
[17] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 13.
[18] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 16 c) ii).

considerazione l'entità e la natura dell'errore nel contesto delle circostanze contingenti, e le possibili implicazioni per i bilanci futuri.

Attestazioni scritte (Rif.: Par. 14)

A29. Poiché la redazione del bilancio richiede che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance rettifichino il bilancio al fine di correggere gli errori significativi, il revisore è tenuto a richiedere loro di fornire un'attestazione scritta in merito agli errori non corretti. In alcune circostanze, la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance possono ritenere che alcuni errori non corretti non costituiscano effettivamente errori. Per tale ragione, essi possono voler aggiungere nella propria attestazione scritta espressioni quali: "Non concordiamo sul fatto che tali voci … e … costituiscano errori poiché [descrizione delle motivazioni]". Acquisire tale attestazione non esime tuttavia il revisore dalla necessità di raggiungere una conclusione in merito all'effetto degli errori non corretti.

Documentazione (Rif.: Par. 15)

A30. La documentazione del revisore relativa agli errori non corretti può tenere conto:

a) della considerazione dell'effetto complessivo degli errori non corretti;

b) della valutazione se il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa, ove presenti, siano stati superati;

c) della valutazione dell'effetto degli errori non corretti sui principali indici o andamenti, e della conformità a norme di legge, regolamentari e contrattuali (per esempio, le clausole dei contratti di finanziamento).

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 500
ELEMENTI PROBATIVI

(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) 1-2

Data di entrata in vigore 3

Obiettivo **4**

Definizioni **5**

Regole

Elementi probativi sufficienti ed appropriati 6

Informazioni da utilizzare come elementi probativi 7-9

Selezione delle voci da verificare per acquisire elementi probativi 10

Incoerenza negli elementi probativi o dubbi in merito alla loro attendibilità 11

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Fonte esterna di informazioni A1-A4

Elementi probativi sufficienti ed appropriati A5-A29

Informazioni da utilizzare come elementi probativi A30-A62

Selezione delle voci da verificare per acquisire elementi probativi A63-A67

Incoerenza negli elementi probativi o dubbi in merito alla loro attendibilità A68

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 “Elementi probativi” 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 that 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 illustra ciò che costituisce un elemento probativo nella revisione contabile del bilancio e tratta della responsabilità del revisore nel definire e svolgere le procedure di revisione per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati che gli consentano di trarre conclusioni ragionevoli sulle quali basare il proprio giudizio.

2. Il presente principio di revisione è applicabile a tutti gli elementi probativi acquisiti nel corso dello svolgimento della revisione contabile. Altri principi di revisione trattano aspetti specifici della revisione contabile (per esempio, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315[1]), gli elementi probativi da acquisire relativamente ad un particolare argomento (per esempio, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570[2]), procedure specifiche per acquisire elementi probativi (per esempio, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520[3]) e la valutazione se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati (i principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 200[4] e n. 330[5]).

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 1° gennaio 2020 o successivamente.

Obiettivo

4. L'obiettivo del revisore è quello di definire e svolgere procedure di revisione che gli consentano di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio.

Definizioni

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

   a) Registrazioni contabili – Le registrazioni delle rilevazioni contabili di prima nota e le evidenze di supporto, quali gli assegni e l'evidenza di trasferimenti elettronici di fondi; le fatture; i contratti; la contabilità generale e sezionale, le scritture sul libro giornale ed altre rettifiche di bilancio che non sono riflesse in scritture contabili, le evidenze come fogli di lavoro e prospetti a supporto dell'allocazione di costi, conteggi, riconciliazioni ed altre informazioni.

   b) Appropriatezza (degli elementi probativi) – La misura della qualità degli elementi probativi, cioè, la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore.

   c) Elementi probativi – Le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio. Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio sia le informazioni acquisite da altre fonti.

   d) Fonte esterna di informazioni – Una persona o un'organizzazione esterna che fornisce informazioni che sono state utilizzate dall'impresa nel predisporre il bilancio, o che sono state acquisite dal revisore come elementi probativi, nel caso in cui tali informazioni siano idonee per l'utilizzo da parte di una vasta gamma di utilizzatori. Quando le informazioni sono fornite da una persona o da

[1] 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".
[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 "Continuità aziendale".
[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520 "Procedure di analisi comparativa".
[4] 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".
[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".

un'organizzazione che agisce in qualità di esperto della direzione, di fornitore di servizi[6], o di esperto del revisore[7], la persona o l'organizzazione non è considerata una fonte esterna di informazioni rispetto a quella particolare informazione. (Rif.: Parr. A1-A4)

e) Esperto della direzione – Una persona o un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dall'impresa per assisterla nella redazione del bilancio.

f) Sufficienza (degli elementi probativi) – La misura della quantità degli elementi probativi. La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione effettuata da parte del revisore dei rischi di errori significativi e anche dalla qualità degli elementi probativi stessi.

Regole

Elementi probativi sufficienti ed appropriati

6. Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione che siano appropriate alle circostanze ai fini dell'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati. (Rif.: Parr. A5-A29)

Informazioni da utilizzare come elementi probativi

7. Nel definire e svolgere le procedure di revisione, il revisore deve considerare la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi, incluse le informazioni acquisite da una fonte esterna di informazioni. (Rif.: Parr. A30-A44)

8. Se le informazioni da utilizzare come elementi probativi sono state predisposte avvalendosi del lavoro di un esperto della direzione, il revisore, considerando la rilevanza del lavoro di tale esperto per le proprie finalità, deve, nella misura necessaria: (Rif.: Parr. A45-A47)

   a) valutare la competenza, le capacità e l'obiettività di tale esperto; (Rif.: Parr. A48-A54)

   b) acquisire una comprensione del lavoro di tale esperto; (Rif.: Parr. A55-A58)

   c) valutare l'appropriatezza del lavoro di tale esperto quale elemento probativo per l'asserzione oggetto di verifica. (Rif.: Par. A59)

9. Nell'utilizzare le informazioni generate dall'impresa, il revisore deve valutare se tali informazioni siano sufficientemente attendibili per le proprie finalità; ciò include, secondo quanto necessario nelle circostanze:

   a) l'acquisizione di elementi probativi in merito all'accuratezza ed alla completezza delle informazioni; (Rif.: Parr. A60-A61)

   b) la valutazione se le informazioni siano sufficientemente precise e dettagliate per le finalità del revisore. (Rif.: Par. A62)

Selezione delle voci da verificare per acquisire elementi probativi

10. Nel definire le procedure di conformità e le verifiche di dettaglio, il revisore deve determinare modalità di selezione delle voci da verificare che siano efficaci per raggiungere lo scopo della procedura di revisione. (Rif.: Parr. A63-A67)

Incoerenza negli elementi probativi o dubbi in merito alla loro attendibilità

11. Qualora:

   a) gli elementi probativi acquisiti da una fonte siano incoerenti con quelli acquisiti da un'altra fonte; ovvero

[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402 "Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi", paragrafo 8.
[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.620 "Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore", paragrafo 6.

b) il revisore abbia dei dubbi sull'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi,

il revisore deve determinare quali modifiche alle procedure di revisione o quali ulteriori procedure di revisione siano necessarie a risolvere tale aspetto e deve considerare l'eventuale effetto su altri aspetti della revisione. (Rif.: Par. A68)

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Fonte esterna di informazioni (Rif.: Par. 5 (d))

A1. Le fonti esterne di informazioni possono includere i soggetti che forniscono servizi di determinazione dei prezzi, organismi pubblici, banche centrali o le borse valori riconosciute. Esempi di informazioni che possono essere acquisite dalle fonti esterne di informazioni includono:

- i prezzi e i dati per la determinazione del prezzo;
- i dati macroeconomici, quali i tassi di disoccupazione storici e previsti e i tassi di crescita economica, ovvero i dati del censimento sulla popolazione;
- i dati sulla storia creditizia;
- i dati specifici di settore, ad esempio un indice dei costi di bonifica per determinate industrie estrattive, o le informazioni sull'audience o gli indici di ascolto utilizzati per determinare i ricavi pubblicitari nel settore dell'intrattenimento;
- le tabelle di mortalità utilizzate per determinare le passività nei settori delle assicurazioni sulla vita e delle pensioni.

A2. Una particolare serie di informazioni ha maggiore probabilità di essere idonea per l'utilizzo da parte di una vasta gamma di utilizzatori e una minore probabilità di essere soggetta all'influenza di un particolare utilizzatore se la persona o l'organizzazione esterna la fornisce al pubblico gratuitamente, o la rende disponibile ad una vasta gamma di utilizzatori in cambio del pagamento di una tariffa. Può essere necessario effettuare una valutazione nello stabilire se le informazioni siano idonee per l'utilizzo da parte di una vasta gamma di utilizzatori, tenendo in considerazione la capacità dell'impresa di influenzare la fonte esterna di informazioni.

A3. Con riferimento a una particolare serie di informazioni, una persona o un'organizzazione esterna non può essere sia una fonte esterna di informazioni sia un esperto della direzione, o un fornitore di servizi o un esperto del revisore.

A4. Tuttavia, una persona o un'organizzazione esterna può, per esempio, agire in qualità di esperto della direzione quando fornisce una particolare serie di informazioni, ma può agire come fonte esterna di informazioni quando fornisce una serie diversa di informazioni. In alcune circostanze, può essere necessario esercitare il giudizio professionale per stabilire se una persona o un'organizzazione esterna stia agendo in qualità di fonte esterna di informazioni, ovvero in qualità di esperto della direzione, con riferimento a una specifica serie di informazioni. In altre circostanze, la distinzione può essere chiara. A titolo esemplificativo, si riportano i seguenti casi:

- una persona o un'organizzazione esterna può fornire informazioni sui prezzi degli immobili che sono idonee per l'utilizzo da parte di una vasta gamma di utilizzatori, quali ad esempio, le informazioni comunemente disponibili riguardanti un'area geografica; essa può quindi essere identificata come la fonte esterna rispetto a tale serie di informazioni. La stessa organizzazione esterna può nello stesso tempo agire in qualità di esperto della direzione o esperto del revisore e fornire valutazioni, che le siano state commissionate, riguardo al portafoglio immobiliare dell'impresa specificamente adattate ai fatti e alle circostanze dell'impresa.
- alcune organizzazioni attuariali pubblicano tabelle di mortalità per uso generico che, se utilizzate da un'impresa, sono generalmente considerate come informazioni derivanti da una fonte esterna. È possibile che la stessa organizzazione attuariale sia anche un esperto della direzione riguardo a

informazioni diverse adattate alle specifiche circostanze dell'impresa per aiutare la direzione a determinare le passività delle pensioni per diversi piani pensionistici dell'impresa.

- una persona o un'organizzazione esterna può possedere competenze nell'applicazione dei modelli per la stima del fair value dei titoli per i quali non esiste un mercato osservabile. Qualora la persona o l'organizzazione esterna applichi tali competenze nell'effettuare una stima specificamente per l'impresa e tale lavoro sia utilizzato dalla direzione per redigere il proprio bilancio, è probabile che, con riferimento a quell'informazione, la persona o l'organizzazione esterna sia un esperto della direzione. Se, dall'altro lato, tale persona od organizzazione esterna fornisce soltanto al pubblico i prezzi o i dati relativi ai prezzi riguardanti operazioni private, e l'impresa utilizza tali informazioni nei propri metodi di stima, è probabile che la persona o l'organizzazione esterna sia una fonte esterna di informazioni con riferimento a tale informazione.
- una persona o un'organizzazione esterna può pubblicare informazioni, adatte ad una vasta gamma di utilizzatori, sui rischi o sulle condizioni di un settore. Qualora siano utilizzate da un'impresa nel predisporre la propria informativa sul rischio (per esempio in conformità all'IFRS 7[8]), tali informazioni saranno generalmente considerate come informazioni derivanti da una fonte esterna. Tuttavia, qualora lo stesso tipo di informazioni siano state specificamente commissionate dall'impresa che utilizza tale competenza per elaborare informazioni sui rischi adattate alle circostanze dell'impresa, è probabile che la persona o l'organizzazione esterna stia agendo in qualità di esperto della direzione.
- una persona o un'organizzazione esterna può applicare le proprie competenze nel fornire informazioni sulle tendenze di mercato attuali e future, che rende disponibili, e che sono idonee per l'utilizzo da parte di una vasta gamma di utilizzatori. Qualora siano utilizzate dall'impresa come supporto per prendere delle decisioni sulle assunzioni da utilizzare per l'effettuazione delle stime contabili, è probabile che tali informazioni siano considerate informazioni derivanti da una fonte esterna. Se lo stesso tipo di informazioni è stato commissionato dall'impresa per considerare le tendenze attuali e future pertinenti a specifici fatti e circostanze dell'impresa, è probabile che la persona o l'organizzazione esterna stia agendo in qualità di esperto della direzione.

Elementi probativi sufficienti ed appropriati (Rif.: Par. 6)

A5. Gli elementi probativi sono necessari per supportare il giudizio e la relazione di revisione. Essi sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile. Essi possono, tuttavia, includere anche le informazioni acquisite da altre fonti quali le revisioni contabili precedenti (a condizione che il revisore abbia stabilito se, rispetto alla revisione contabile precedente, siano intervenuti cambiamenti che possano influire sulla rilevanza di tali informazioni ai fini della revisione contabile in corso[9]) o le procedure di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione relative all'accettazione ed al mantenimento del cliente. In aggiunta, una fonte importante di elementi probativi è costituita dalle registrazioni contabili dell'impresa e dalle altre fonti interne all'impresa. Le informazioni che possono essere utilizzate come elementi probativi possono essere state predisposte avvalendosi del lavoro di un esperto della direzione o essere acquisite da una fonte esterna di informazioni. Gli elementi probativi includono sia le informazioni che supportano e confermano le asserzioni della direzione, sia eventuali informazioni che le contraddicono. Inoltre, in alcuni casi l'assenza di informazioni (per esempio, il rifiuto della direzione di fornire un'attestazione richiesta) è utilizzata dal revisore come elemento probativo.

A6. Gran parte del lavoro del revisore per formarsi il proprio giudizio consiste nell'acquisire e valutare gli elementi probativi. Le procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi possono includere, oltre alle indagini, l'ispezione, l'osservazione, la conferma, il ricalcolo, la riesecuzione e le procedure di analisi comparativa, spesso combinati tra loro. Sebbene un'indagine possa fornire elementi probativi importanti e possa anche produrre l'evidenza di un errore, essa da sola non fornisce solitamente elementi probativi sufficienti riguardo l'assenza di un errore significativo a livello di asserzioni, né tantomeno riguardo l'efficacia operativa dei controlli.

[8] Principio contabile internazionale 7 (IFRS) "Strumenti finanziari: informazioni integrative".
[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 9.

A7. Come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200,[10] la ragionevole sicurezza si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato) ad un livello accettabilmente basso.

A8. La sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi sono correlate. La sufficienza è la misura della quantità degli elementi probativi. La quantità necessaria degli elementi probativi è influenzata dalla valutazione effettuata dal revisore dei rischi di errore (più alti sono i rischi identificati e valutati, maggiore è la quantità degli elementi probativi che probabilmente è richiesta) e anche dalla qualità di tali elementi probativi (più alta è la qualità, minore è la quantità di elementi probativi che possono essere richiesti). L'acquisizione di una maggiore quantità di elementi probativi, tuttavia, può non compensarne la scarsa qualità.

A9. L'appropriatezza è la misura della qualità degli elementi probativi, ossia la loro pertinenza ed attendibilità nel fornire supporto alle conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore. L'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro fonte e dalla loro natura e dipende dalle circostanze specifiche in cui sono acquisiti.

A10. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 richiede al revisore di giungere ad una conclusione in merito al fatto se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati.[11] Il fatto che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso e consentire quindi al revisore di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio è un aspetto oggetto di giudizio professionale. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 contiene una disamina di tali aspetti quali la natura delle procedure di revisione, la tempestività dell'informativa finanziaria e l'equilibrio tra costi e benefici, che sono fattori pertinenti nell'esercizio da parte del revisore del proprio giudizio professionale relativamente al fatto che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati.

Fonti di elementi probativi

A11. Alcuni elementi probativi si acquisiscono svolgendo le procedure di revisione per la verifica delle registrazioni contabili, per esempio, mediante la loro analisi ed il loro riesame, rieseguendo le procedure adottate nel processo di predisposizione dell'informativa finanziaria e analizzando la concordanza dei diversi utilizzi della stessa informazione. Mediante lo svolgimento di tali procedure di revisione, il revisore può determinare se le registrazioni contabili siano coerenti tra loro e concordino con il bilancio.

A12. Si ottiene solitamente una maggiore sicurezza da elementi probativi coerenti di diversa natura oppure acquisiti da fonti diverse, piuttosto che da elementi probativi considerati singolarmente. Per esempio, le informazioni di supporto acquisite da una fonte indipendente dall'impresa possono accrescere la sicurezza ottenuta dal revisore tramite elementi probativi prodotti internamente, quali quelli presenti nelle registrazioni contabili, nei verbali delle riunioni o in una attestazione della direzione.

A13. Le informazioni provenienti da fonti indipendenti dall'impresa, che il revisore può utilizzare come elementi probativi, possono includere conferme da parte di soggetti terzi e informazioni da una fonte esterna di informazioni, quali relazioni di analisti e dati comparabili sui concorrenti (valori di riferimento).

Procedure di revisione volte all'acquisizione di elementi probativi

A14. Come richiesto ed ulteriormente illustrato nei principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 315 e n. 330, gli elementi probativi per trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il giudizio del revisore vengono acquisiti mediante lo svolgimento di:

a) procedure di valutazione del rischio;

b) procedure di revisione conseguenti, che comprendono:

i) procedure di conformità, laddove richieste dai principi di revisione o qualora il revisore abbia scelto di svolgerle;

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 5.

[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 26.

ii) procedure di validità, incluse le verifiche di dettaglio e le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

A15. Le procedure di revisione descritte nei successivi paragrafi A14-A25 possono essere utilizzate come procedure di valutazione del rischio, come procedure di conformità o come procedure di validità, in funzione del contesto in cui sono applicate dal revisore. Come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, gli elementi probativi acquisiti da precedenti revisioni contabili possono, in alcune circostanze, fornire elementi probativi appropriati qualora il revisore svolga procedure di revisione per stabilirne l'attuale rilevanza.[12]

A16. La natura e la tempistica delle procedure di revisione da utilizzare possono essere influenzate dal fatto che alcuni dati contabili ed altre informazioni possono essere disponibili soltanto in formato elettronico o in determinati momenti o periodi. Per esempio, documenti originali fonte dei dati e delle informazioni, quali ordini di acquisto e fatture, possono esistere unicamente in formato elettronico laddove l'impresa svolga attività commerciali su base elettronica, o possono essere eliminati dopo averne effettuato la scansione laddove l'impresa si avvalga di sistemi di digitalizzazione dei documenti per facilitarne l'archiviazione e la consultazione.

A17. Alcune informazioni elettroniche possono non essere recuperabili dopo un certo periodo di tempo, per esempio, se gli archivi elettronici sono cambiati e non esistono archivi di backup. Di conseguenza, il revisore può ritenere necessario, in ragione delle direttive dell'impresa per la conservazione dei dati, richiedere la conservazione di alcune informazioni per effettuarne un riesame o svolgere procedure di revisione nel momento in cui tali informazioni si rendano disponibili.

Ispezione

A18. Con il termine convenzionale ispezione si intende l'esame di registrazioni o di documenti, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato, ovvero la verifica fisica di una attività. L'ispezione delle registrazioni e dei documenti fornisce elementi probativi con differenti gradi di attendibilità, in funzione della loro natura e fonte di provenienza e, nel caso di registrazioni e documenti interni, in funzione dell'efficacia dei controlli sulla loro produzione. Un esempio di ispezione utilizzata come procedura di conformità è l'ispezione delle registrazioni per verificarne la relativa autorizzazione.

A19. Alcuni documenti costituiscono elementi probativi diretti dell'esistenza di un'attività; per esempio, un documento che rappresenta uno strumento finanziario, come un'azione o un'obbligazione. L'ispezione di tali documenti non fornisce necessariamente elementi probativi in relazione al titolo di proprietà o al loro valore. Inoltre, l'ispezione di un contratto stipulato può fornire elementi probativi riguardanti l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, come la rilevazione dei ricavi.

A20. L'ispezione delle attività materiali può fornire elementi probativi attendibili per quanto riguarda la loro esistenza, ma non necessariamente per i diritti e le obbligazioni dell'impresa o la valutazione di queste attività. L'ispezione di singole voci delle rimanenze può svolgersi contestualmente all'osservazione della conta delle rimanenze medesime.

Osservazione

A21. L'osservazione consiste nell'assistere ad un processo o ad una procedura svolti da altri, come, ad esempio, l'osservazione della conta fisica delle rimanenze effettuata dal personale dell'impresa oppure dell'effettuazione delle attività di controllo. L'osservazione fornisce elementi probativi in merito all'esecuzione di un processo o di una procedura, che sono tuttavia limitati al momento in cui viene effettuata tale osservazione e dal fatto che l'essere osservati può influenzare il modo in cui il processo o la procedura sono svolti. Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 501 per ulteriori linee guida sull'osservazione della conta fisica delle rimanenze.[13]

Conferma esterna

A22. Una conferma esterna costituisce un elemento probativo acquisito dal revisore come una risposta diretta in forma scritta al medesimo da parte di un soggetto terzo (il soggetto circolarizzato), in formato cartaceo o elettronico ovvero in altro formato. Le procedure di conferma esterna sono spesso rilevanti quando

[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo A35.

[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 501 "Elementi probativi- Considerazioni specifiche su determinate voci".

riguardano asserzioni associate a determinati saldi contabili ed ai relativi elementi. Tuttavia, le conferme esterne non si limitano necessariamente ai saldi contabili. Per esempio, il revisore può richiedere conferma dei termini di accordi o di operazioni dell'impresa con terze parti; la richiesta di conferma può essere configurata per chiedere se siano state apportate modifiche all'accordo e, in caso affermativo, quali siano i dettagli di tali modifiche. Le procedure di conferma esterna sono utilizzate inoltre per acquisire elementi probativi sull'assenza di determinate condizioni, per esempio, l'assenza di "accordi a latere" che possono influenzare la rilevazione dei ricavi. Per ulteriori linee guida si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505.[14]

Ricalcolo

A23. Il ricalcolo consiste nella verifica dell'accuratezza matematica di documenti o registrazioni. Il ricalcolo può essere svolto manualmente o elettronicamente.

Riesecuzione

A24. La riesecuzione comporta un'esecuzione indipendente da parte del revisore di procedure o controlli che sono stati originariamente svolti nell'ambito del controllo interno dell'impresa.

Procedure di analisi comparativa

A25. Le procedure di analisi comparativa consistono in valutazioni dell'informazione finanziaria mediante l'analisi delle relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura. Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l'indagine, per quanto ritenuta necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che sono incoerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo. Per ulteriori linee guida si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520.

Indagine

A26. L'indagine consiste nella ricerca di informazioni di natura finanziaria e di altra natura presso le persone, in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno che all'esterno dell'impresa. L'indagine è utilizzata ampiamente durante lo svolgimento della revisione contabile in aggiunta ad altre procedure di revisione. Le indagini possono variare da quelle formali scritte a quelle informali verbali. La valutazione delle risposte alle indagini costituisce una parte integrante della procedura d'indagine.

A27. Le risposte alle indagini possono fornire al revisore informazioni di cui non era precedentemente in possesso ovvero elementi probativi di conferma. In alternativa, le risposte alle indagini potrebbero fornire informazioni che differiscono significativamente dalle altre informazioni acquisite dal revisore, per esempio informazioni relative alla possibilità di forzatura dei controlli da parte della direzione. In alcuni casi, le risposte alle indagini forniscono al revisore elementi per modificare le procedure di revisione o per svolgerne ulteriori.

A28. Sebbene la conferma di elementi probativi acquisiti mediante le indagini sia spesso di particolare importanza, nel caso di indagini sulle intenzioni della direzione, le informazioni disponibili a supporto di tali intenzioni possono essere limitate. In questi casi, la comprensione dei precedenti storici della direzione nel realizzare le intenzioni dichiarate, delle motivazioni dichiarate per la scelta di determinate linee di condotta, nonché della sua capacità di perseguire specifiche linee di condotta può fornire informazioni pertinenti per supportare gli elementi probativi acquisiti mediante l'indagine.

A29. Riguardo ad alcuni aspetti, il revisore può considerare necessario acquisire attestazioni scritte dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance per confermare le risposte ottenute mediante le indagini verbali. Per ulteriori linee guida si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580.[15]

[14] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505 "Conferme esterne".
[15] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580 "Attestazioni scritte".

Informazioni da utilizzare come elementi probativi

Pertinenza e attendibilità (Rif.: Par. 7)

A30. Come indicato al paragrafo A5, sebbene gli elementi probativi siano acquisiti principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile, essi possono includere altresì informazioni acquisite da altre fonti quali, per esempio, le revisioni contabili precedenti, in determinate circostanze, le procedure di controllo della qualità adottate dal soggetto incaricato della revisione per l'accettazione e il mantenimento dell'incarico e l'adempimento di alcune ulteriori responsabilità previste da leggi, regolamenti o principi etici applicabili (ad esempio, relative alla non conformità dell'impresa a leggi e regolamenti). La qualità di tutti gli elementi probativi è influenzata dalla pertinenza e dall'attendibilità delle informazioni su cui essi si basano.

Pertinenza

A31. La pertinenza si riferisce alla connessione logica o all'attinenza con lo scopo della procedura di revisione e, ove appropriato, con l'asserzione considerata. La pertinenza delle informazioni da utilizzare come elementi probativi può essere influenzata dall'obiettivo della verifica. Per esempio, qualora lo scopo di una procedura di revisione sia quello di verificare l'eventuale sovrastima dell'esistenza ovvero della valutazione dei debiti, la verifica dei debiti registrati in contabilità può rappresentare una procedura di revisione pertinente. D'altro canto, qualora la verifica riguardi una possibile sottostima dell'esistenza ovvero della valutazione dei debiti, la verifica dei debiti registrati in contabilità non rappresenterà una procedura di revisione pertinente, ma lo può essere invece la verifica di informazioni quali pagamenti successivi, fatture insolute, estratti conto fornitori, e documenti di entrata non abbinati.

A32. Un determinato insieme di procedure di revisione può fornire elementi probativi pertinenti per alcune asserzioni ma non per altre. Per esempio, l'ispezione di documenti riguardanti l'incasso dei crediti successivamente alla chiusura del periodo amministrativo può fornire elementi probativi con riferimento all'esistenza e alla valutazione, ma non necessariamente con riferimento alla competenza. Analogamente, l'acquisizione di elementi probativi riguardanti una particolare asserzione, per esempio l'esistenza delle rimanenze, non sostituisce l'acquisizione di elementi probativi su un'altra asserzione, ad esempio la valutazione di tali rimanenze. D'altra parte, spesso gli elementi probativi di diversa natura o provenienti da fonti diverse possono essere pertinenti per la medesima asserzione.

A33. Le procedure di conformità sono definite per valutare l'efficacia operativa dei controlli nel prevenire, od individuare e correggere, errori significativi a livello di asserzioni. La definizione delle procedure di conformità per acquisire elementi probativi pertinenti include l'identificazione delle condizioni (caratteristiche o qualità) che indicano l'esecuzione di un controllo e delle condizioni di deviazione nell'applicazione indicanti scostamenti dalla sua adeguata esecuzione. La presenza o l'assenza di tali condizioni può essere verificata dal revisore.

A34. Le procedure di validità sono definite per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Esse includono le verifiche di dettaglio e le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità. La definizione delle procedure di validità include l'identificazione delle condizioni che, rispetto alla finalità della verifica, potrebbero rappresentare un errore nell'asserzione oggetto di verifica.

Attendibilità

A35. L'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi, e quindi degli elementi probativi stessi, è influenzata dalla loro fonte di provenienza e dalla loro natura, nonché dalle circostanze in cui sono ottenute, inclusi, ove pertinenti, i controlli sulla loro predisposizione e sul loro mantenimento. Pertanto, le considerazioni di carattere generale sull'attendibilità delle diverse tipologie di elementi probativi sono soggette ad importanti eccezioni. Anche quando le informazioni da utilizzare come elementi probativi sono acquisite da fonti esterne all'impresa, possono sussistere circostanze che potrebbero influenzarne l'attendibilità. Per esempio, le informazioni acquisite da una fonte indipendente dall'impresa possono non essere attendibili qualora la fonte non abbia le conoscenze necessarie, o un esperto della direzione possa mancare di obiettività. Pur riconoscendo che possono esistere eccezioni, le seguenti considerazioni di carattere generale in merito all'attendibilità degli elementi probativi possono essere utili:

- l'attendibilità di un elemento probativo aumenta quando esso è acquisito da fonti indipendenti esterne all'impresa;
- l'attendibilità di un elemento probativo generato all'interno dell'impresa aumenta quando i relativi controlli istituiti dall'impresa, inclusi quelli sulla sua predisposizione e sul suo mantenimento, sono efficaci;
- gli elementi probativi acquisiti direttamente dal revisore (per esempio, mediante l'osservazione dell'applicazione di un controllo) sono più attendibili di quelli acquisiti indirettamente o per deduzione (per esempio, mediante indagini sull'applicazione di un controllo);
- gli elementi probativi in forma documentale, siano essi cartacei, in formato elettronico od in altro formato, sono più attendibili rispetto a quelli acquisiti verbalmente (ad esempio, il verbale di una riunione redatto contestualmente è più attendibile di una successiva esposizione verbale degli aspetti discussi);
- gli elementi probativi acquisiti da documenti originali sono più attendibili di quelli provenienti da fotocopie o fax, o da documenti che sono stati filmati, digitalizzati o convertiti in altro modo in formato elettronico, la cui attendibilità può dipendere dai controlli sulla loro predisposizione e sul loro mantenimento.

A36. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520 fornisce ulteriori linee guida in merito all'attendibilità dei dati utilizzati ai fini della definizione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.[16]

A37. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 tratta delle circostanze in cui il revisore ha ragione di ritenere che un documento possa non essere autentico, ovvero possa essere stato modificato senza che tale modifica sia stata portata a sua conoscenza.[17]

A38. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250[18] fornisce linee guida sull'adempimento da parte del revisore delle ulteriori responsabilità, previste da leggi, regolamenti o principi etici applicabili, riguardanti la non conformità di un'impresa a leggi e regolamenti, identificate o sospette, che può fornire informazioni aggiuntive rilevanti per il lavoro del revisore in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) e per la sua valutazione delle implicazioni di tali non conformità rispetto ad altri aspetti della revisione contabile.

Fonti esterne di informazioni

A39. In base al paragrafo 7, il revisore è tenuto a considerare la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni acquisite da una fonte esterna di informazioni da utilizzare come elementi probativi, a prescindere dal fatto se tali informazioni siano state utilizzate dall'impresa nella redazione del bilancio o acquisite dal revisore. Per le informazioni acquisite da una fonte esterna, tale considerazione può, in alcuni casi, includere elementi probativi su tale fonte o sulla predisposizione di informazioni da parte della fonte esterna, acquisiti mediante la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.330 o, ove applicabile, del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540[19].

A40. Acquisire una comprensione della motivazione per cui la direzione o, ove applicabile, l'esperto della direzione utilizzi una fonte esterna di informazioni, e su come sia stata considerata la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni (inclusa la loro accuratezza e completezza), può contribuire a supportare la considerazione del revisore sulla pertinenza e sull'attendibilità di tale informazione.

A41. Nel considerare la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni acquisite da una fonte esterna di informazioni, inclusa la loro accuratezza e completezza, possono essere importanti i seguenti fattori

[16] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520, paragrafo 5 a).
[17] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", paragrafo 14.
[18] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio", paragrafo 9.
[19] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 "Revisione delle stime contabili e relativa informative".

(tenendo conto che alcuni di essi possono essere pertinenti unicamente se le informazioni sono state utilizzate dalla direzione nel redigere il bilancio o sono state acquisite dal revisore):

- la natura e l'autorevolezza della fonte esterna di informazioni. Per esempio, è probabile che una banca centrale o un ufficio statistico pubblico che per legge fornisce al pubblico informazioni di settore sia una fonte autorevole per alcune tipologie di informazioni;
- la capacità di influenzare le informazioni acquisite, attraverso i rapporti tra l'impresa e la fonte di informazioni;
- la competenza e la reputazione della fonte esterna rispetto alle informazioni fornite, incluso se, a giudizio del revisore, la fonte ha dimostrato nel tempo di fornire in modo continuativo informazioni attendibili;
- l'esperienza pregressa del revisore circa l'attendibilità delle informazioni fornite dalla fonte esterna;
- l'evidenza dell'accettazione generale da parte della generalità degli utilizzatori della pertinenza e/o attendibilità delle informazioni derivanti da una fonte esterna per uno scopo simile a quello per cui le informazioni sono state utilizzate dalla direzione o dal revisore;
- se l'impresa abbia in essere controlli a presidio della pertinenza e dell'attendibilità delle informazioni acquisite e utilizzate;
- se la fonte esterna di informazioni raccolga informazioni generali sul mercato o sia direttamente coinvolta in operazioni di mercato;
- se le informazioni siano idonee per l'uso che ne è fatto e, ove applicabile, se siano state elaborate tenendo conto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- le informazioni alternative che possono contraddire quelle utilizzate;
- la natura e l'ampiezza delle dichiarazioni o di altre affermazioni che limitano la responsabilità rispetto alle informazioni acquisite;
- le informazioni sui metodi utilizzati per predisporre le informazioni, il modo in cui essi sono stati applicati, incluso, ove applicabile, il modo in cui i modelli sono stati utilizzati in tale applicazione, e i controlli sui metodi;
- laddove disponibili, le informazioni pertinenti per considerare l'appropriatezza delle assunzioni e degli altri dati applicati dalle fonti esterne di informazioni nell'elaborazione delle informazioni acquisite.

A42. La natura e l'estensione della considerazione da parte del revisore tiene conto:

- dei rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni per i quali l'utilizzo delle informazioni esterne è pertinente,
- della misura in cui l'utilizzo di tali informazioni è pertinente alle ragioni alla base dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi e
- della possibilità che le informazioni derivanti da una fonte esterna possano non essere attendibili (per esempio, se provengano da una fonte credibile).

Sulla base della considerazione da parte del revisore degli aspetti descritti al paragrafo A39, il revisore può stabilire che sia necessario acquisire una ulteriore comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, o che nelle circostanze siano appropriate procedure di revisione conseguenti, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330[20], e al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540[21], ove applicabile, per rispondere ai rischi identificati e valutati di errori significativi relativi all'utilizzo di informazioni derivanti da una fonte esterna. Tali procedure possono includere quanto segue:

[20] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 6.
[21] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540, paragrafo 30.

- effettuare una comparazione delle informazioni acquisite da una fonte esterna con quelle acquisite da una fonte indipendente alternativa;
- acquisire una comprensione dei controlli che la direzione ha in essere per valutare l'attendibilità delle informazioni derivanti da fonti esterne, e possibilmente verificare l'efficacia operativa di tali controlli, laddove sia rilevante per valutare l'utilizzo da parte della direzione di una fonte esterna di informazioni;
- svolgere procedure per acquisire informazioni dalla fonte esterna per comprenderne i processi, le tecniche e le assunzioni, al fine di identificare, comprendere e, ove rilevante, verificare l'efficacia operativa dei suoi controlli.

A43. In alcune situazioni, può esserci un unico fornitore di determinate informazioni, per esempio, le informazioni provenienti da una banca centrale o dallo Stato, ad esempio un tasso di inflazione, o un unico organismo di settore riconosciuto. In questi casi, la determinazione da parte del revisore della natura e dell'estensione delle procedure di revisione che possono essere appropriate nelle circostanze è influenzata dalla natura e dalla credibilità della fonte di informazioni, dai rischi identificati e valutati di errori significativi per i quali tali informazioni siano pertinenti, e dalla misura in cui l'utilizzo di tali informazioni sia rilevante per le ragioni alla base dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi. Per esempio, qualora le informazioni derivino da una fonte autorevole credibile, l'estensione delle procedure di revisione conseguenti può essere minore, ad esempio confermando le informazioni pubblicate tramite il sito web della fonte o in altro modo pubblicate. In altri casi, se una fonte non è valutata come credibile, il revisore può stabilire che siano appropriate procedure più estese e, in assenza di eventuali fonti alternative indipendenti di informazioni con cui effettuare la comparazione, può valutare se lo svolgimento di procedure per acquisire informazioni dalla fonte esterna, ove possibile, sia appropriato al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

A44. Quando il revisore non ha elementi sufficienti sulla base dei quali valutare la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni derivanti da una fonte esterna, può verificarsi una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione qualora non sia possibile acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati mediante procedure alternative. Qualsiasi limitazione imposta allo svolgimento di procedure di revisione viene valutata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705[22].

Attendibilità delle informazioni prodotte da un esperto della direzione (Rif.: Par. 8)

A45. La redazione del bilancio di un'impresa può richiedere competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, come, ad esempio, calcoli attuariali, valutazioni ovvero dati tecnici-specialistici. L'impresa può impiegare o incaricare esperti in tali settori per acquisire le competenze necessarie a redigere il bilancio. Qualora l'impresa non agisca in tal senso e tali competenze siano necessarie, il rischio di errori significativi aumenta.

A46. Qualora le informazioni da utilizzare come elementi probativi siano state predisposte utilizzando il lavoro di un esperto della direzione, si applica la regola di cui al paragrafo 8 del presente principio di revisione. Per esempio, una persona o un'organizzazione può possedere le competenze per l'applicazione dei modelli per la stima del fair value dei titoli per i quali non esiste un mercato osservabile. Qualora la persona o l'organizzazione applichi tale competenza nell'effettuare una stima che l'impresa utilizza per redigere il proprio bilancio, la persona o l'organizzazione rappresenta un esperto della direzione e si applica il paragrafo 8 del presente principio di revisione. Nel caso in cui, invece, tale persona o organizzazione fornisca soltanto dati relativi ai prezzi, riguardanti operazioni fra privati, non altrimenti disponibili all'impresa che li utilizza nei propri metodi di stima, tali informazioni, qualora utilizzate come elementi probativi, sono soggette alla regola di cui al paragrafo 7 del presente principio di revisione, essendo informazioni provenienti da una fonte esterna di informazioni e non rappresentano un utilizzo da parte dell'impresa di un esperto della direzione.

A47. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione relativamente alla regola di cui al paragrafo 8 del presente principio di revisione possono essere influenzate da aspetti quali:

[22] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente", paragrafo 13.

- la natura e la complessità dell'aspetto che riguarda il lavoro dell'esperto della direzione;
- i rischi di errori significativi relativi a questo aspetto;
- la disponibilità di fonti alternative di elementi probativi;
- la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto della direzione;
- se l'esperto della direzione sia un dipendente dell'impresa, ovvero sia un soggetto terzo da questa incaricato per la prestazione dei relativi servizi;
- la misura in cui la direzione può controllare o influenzare il lavoro del proprio esperto;
- se l'esperto della direzione sia soggetto a principi tecnici per lo svolgimento della prestazione o ad altre disposizioni professionali o di settore;
- la natura e l'estensione di qualsiasi controllo nell'ambito dell'impresa sul lavoro dell'esperto della direzione;
- la conoscenza e l'esperienza del revisore in merito al settore di competenza dell'esperto della direzione;
- l'esperienza pregressa del revisore riguardo il lavoro di tale esperto.

La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto della direzione (Rif.: Par. 8 a)

A48. La competenza attiene alla natura ed al livello di competenza dell'esperto della direzione. La capacità attiene all'abilità dell'esperto della direzione nell'applicare tale competenza alle circostanze. I fattori che influenzano la capacità possono includere, per esempio, l'ubicazione geografica e la disponibilità di tempo e di risorse. L'obiettività attiene ai possibili effetti che le ingerenze, il conflitto di interessi ovvero l'influenza di altri soggetti possono avere sul giudizio professionale dell'esperto della direzione. La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto della direzione e gli eventuali controlli nell'ambito dell'impresa sul suo lavoro sono fattori importanti con riferimento all'attendibilità di ogni informazione prodotta dall'esperto della direzione.

A49. Le informazioni relative alla competenza, alle capacità e all'obiettività dell'esperto della direzione possono scaturire da diverse fonti, quali:

- l'esperienza personale relativa a precedenti lavori svolti da tale esperto;
- le discussioni con tale esperto;
- le discussioni con altri soggetti che conoscano il lavoro di tale esperto;
- la conoscenza delle qualifiche di tale esperto, l'appartenenza ad un organismo professionale o ad un'associazione di settore, l'abilitazione alla pratica professionale ovvero altre forme di riconoscimento esterno;
- le pubblicazioni o i libri scritti da tale esperto;
- l'eventuale presenza di un esperto del revisore che lo aiuti ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativamente alle informazioni prodotte dall'esperto della direzione.

A50. Gli aspetti rilevanti ai fini della valutazione della competenza, delle capacità e dell'obiettività dell'esperto della direzione includono la considerazione se il lavoro dell'esperto sia soggetto a principi tecnici per lo svolgimento della prestazione o ad altre disposizioni professionali o di settore; per esempio, principi etici e altri requisiti legati all'appartenenza ad un organismo professionale o ad un'associazione di settore, regole di accreditamento di organismi abilitanti, ovvero disposizioni imposte da leggi o regolamenti.

A51. Altri aspetti che possono essere rilevanti includono:

- la pertinenza della competenza dell'esperto della direzione con l'aspetto per il quale il suo lavoro sarà utilizzato, ivi comprese le eventuali aree di specializzazione nell'ambito del suo settore. Per esempio, un determinato attuario può specializzarsi in assicurazioni sui beni patrimoniali e assicurazioni contro gli infortuni, ma avere limitate competenze sul calcolo delle pensioni;

- la competenza dell'esperto della direzione riguardo le disposizioni in materia di contabilità, ad esempio, la conoscenza delle assunzioni e dei metodi, inclusi, ove applicabile, i modelli che siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- se eventi inattesi, cambiamenti nelle condizioni o elementi probativi acquisiti dai risultati delle procedure di revisione indichino che possa essere necessario riconsiderare, nel corso della revisione contabile, la valutazione iniziale della competenza, delle capacità e dell'obiettività dell'esperto della direzione.

A52. Una vasta gamma di circostanze può costituire delle minacce per l'obiettività, come, ad esempio, l'interesse personale, l'esercizio di patrocinio legale e di consulenza tecnica di parte, la familiarità, l'auto-riesame e l'intimidazione. Tali minacce possono essere ridotte da misure di salvaguardia che possono derivare da fattori esterni (per esempio, dalla professione dell'esperto della direzione e dalle disposizioni legislative o regolamentari che la disciplinano) o dall'ambiente di lavoro dell'esperto della direzione (per esempio, dalle direttive e dalle procedure per il controllo della qualità).

A53. Sebbene le misure di salvaguardia non possano eliminare tutte le minacce all'obiettività dell'esperto della direzione, le minacce quali l'intimidazione possono risultare meno significative per un esperto incaricato dall'impresa che per un esperto alle dipendenze dell'impresa stessa, e può risultare maggiore l'efficacia di misure di salvaguardia quali le direttive e le procedure per il controllo della qualità. Poiché la minaccia all'obiettività costituita dal fatto di essere un dipendente dell'impresa sarà sempre presente, di norma non si può considerare un esperto alle dipendenze dell'impresa come probabilmente più obiettivo rispetto ad altri dipendenti dell'impresa.

A54. Nel valutare l'obiettività di un esperto incaricato dall'impresa, può essere rilevante discutere con la direzione e con tale esperto su eventuali interessi e rapporti che possono costituire una minaccia all'obiettività dell'esperto e su eventuali misure di salvaguardia applicabili, inclusi eventuali requisiti professionali che si applicano a tale esperto, nonché valutare se le misure di salvaguardia siano adeguate. Gli interessi e i rapporti che costituiscono una minaccia possono includere:

- gli interessi finanziari;
- i rapporti di affari e personali;
- la prestazione di altri servizi.

Acquisizione di una comprensione del lavoro dell'esperto della direzione (Rif.: Par. 8 b)

A55. Una comprensione del lavoro dell'esperto della direzione implica una comprensione del relativo settore di competenza. Il revisore può acquisire una comprensione del relativo settore di competenza congiuntamente alla determinazione del fatto se egli stesso possieda la competenza per valutare il lavoro dell'esperto della direzione o se invece, a tale scopo, abbia bisogno di ricorrere ad un proprio esperto.[23]

A56. Gli aspetti del settore di competenza dell'esperto della direzione rilevanti ai fini della comprensione da parte del revisore possono includere:

- se il settore dell'esperto includa aree di specializzazione rilevanti ai fini della revisione contabile;
- se si applichino principi professionali o di altro tipo e disposizioni di legge o regolamentari;
- quali assunzioni e quali metodi sono utilizzati dall'esperto della direzione e se essi siano generalmente accettati nell'ambito del settore dell'esperto e siano appropriati ai fini della redazione dell'informativa finanziaria;
- la natura dei dati o delle informazioni sia interni che esterni che l'esperto della direzione utilizza.

A57. Nel caso di un esperto della direzione incaricato dall'impresa, ci sarà solitamente una lettera di incarico ovvero un'altra forma di accordo scritto tra l'impresa e tale esperto. Nell'acquisire una comprensione del lavoro dell'esperto della direzione, la valutazione di tale accordo può aiutare il revisore a stabilire l'appropriatezza, per le proprie finalità, di quanto segue:

- la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro di tale esperto;

[23] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620, paragrafo 7.

- i rispettivi ruoli e responsabilità della direzione e di tale esperto;
- la natura, la tempistica e l'ampiezza delle comunicazioni tra la direzione e tale esperto, inclusa la forma di eventuali relazioni che tale esperto è chiamato a fornire.

A58. Nel caso di un esperto della direzione dipendente dell'impresa, è meno probabile che vi sia un accordo scritto di questo tipo. Indagini presso l'esperto e altri membri della direzione possono rappresentare per il revisore la modalità più appropriata per acquisire la comprensione necessaria.

Valutazione dell'appropriatezza del lavoro dell'esperto della direzione (Rif.: Par. 8 c)

A59. Le considerazioni effettuate nel valutare l'appropriatezza del lavoro dell'esperto della direzione come elemento probativo per l'asserzione oggetto di verifica possono includere:

- la pertinenza e la ragionevolezza dei risultati o delle conclusioni di tale esperto, la loro coerenza con gli altri elementi probativi e se essi siano stati appropriatamente rappresentati in bilancio;
- laddove il lavoro di tale esperto comporti l'utilizzo di assunzioni e metodi significativi, la loro pertinenza e ragionevolezza;
- laddove il lavoro di tale esperto comporti l'utilizzo significativo di dati di base, la pertinenza, la completezza e l'accuratezza di tali dati;
- laddove il lavoro di tale esperto comporti l'utilizzo di informazioni derivanti da una fonte esterna, la pertinenza e l'attendibilità di tali informazioni.

Informazioni prodotte dall'impresa e utilizzate per le finalità del revisore (Rif.: Parr. 9 a)-b)

A60. Affinché il revisore acquisisca elementi probativi attendibili, è necessario che le informazioni prodotte dall'impresa e utilizzate per lo svolgimento delle procedure di revisione siano sufficientemente complete e accurate. Per esempio, l'efficacia della verifica dei ricavi effettuata mediante l'applicazione di prezzi standard alle registrazioni dei volumi delle vendite è influenzata dall'accuratezza delle informazioni riguardanti i prezzi nonché dalla completezza ed accuratezza dei dati relativi ai volumi delle vendite. Analogamente, se il revisore intende verificare una popolazione (per esempio i pagamenti) per una determinata caratteristica (per esempio l'autorizzazione), i risultati della verifica saranno meno attendibili se la popolazione da cui le voci sono selezionate non è completa.

A61. L'acquisizione di elementi probativi in merito all'accuratezza e alla completezza di tali informazioni può essere realizzata contestualmente alla procedura di revisione specifica applicata alle informazioni stesse qualora l'acquisizione di tali elementi probativi costituisca una parte integrante di questa procedura di revisione. In altre situazioni, il revisore può aver acquisito elementi probativi relativi all'accuratezza e alla completezza di tali informazioni verificando i controlli sulla predisposizione e sul mantenimento delle informazioni stesse. Tuttavia, in alcune situazioni, il revisore può stabilire che siano necessarie ulteriori procedure di revisione.

A62. In alcuni casi, il revisore può volere utilizzare le informazioni prodotte dall'impresa per altre finalità della revisione contabile. Per esempio, il revisore può volere fare uso delle misurazioni della performance dell'impresa ai fini delle procedure di analisi comparativa, ovvero utilizzare le informazioni dell'impresa prodotte per le attività di monitoraggio, quali le relazioni della funzione di revisione interna. In tali casi, l'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti è influenzata dal fatto se le informazioni siano sufficientemente precise o dettagliate per le finalità del revisore. Per esempio, le misurazioni della performance utilizzate dalla direzione possono non essere abbastanza precise da individuare errori significativi.

Selezione delle voci da verificare per acquisire elementi probativi (Rif.: Par. 10)

A63. Una verifica efficace fornisce elementi probativi appropriati tali che, considerati con altri elementi probativi acquisiti o da acquisire, saranno sufficienti per le finalità del revisore. Nel selezionare le voci per la verifica, il paragrafo 7 richiede al revisore di stabilire la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi; nella selezione delle voci da sottoporre a verifica è importante considerare l'altro aspetto dell'efficacia (la sufficienza). I metodi a disposizione del revisore per selezionare le voci da sottoporre a verifica sono:

a) selezione di tutte le voci (esame al 100%);

b) selezione di voci specifiche;

c) campionamento di revisione.

Può essere appropriato applicare uno di questi metodi, ovvero una loro combinazione, a seconda delle particolari circostanze, per esempio i rischi di errori significativi relativi all'asserzione oggetto di verifica, la fattibilità e l'efficienza dei diversi metodi.

Selezione di tutte le voci

A64. Il revisore può decidere che il metodo più appropriato sia esaminare l'intera popolazione delle voci che compongono una classe di operazioni o un saldo contabile (o uno strato all'interno di quella popolazione). Nel caso di procedure di conformità, l'esame di tutte le voci è improbabile, mentre è più comune per le verifiche di dettaglio. L'esame di tutte le voci può essere appropriato, per esempio, quando:

- la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato;
- esiste un rischio significativo e gli altri metodi non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati; ovvero
- la natura ripetitiva di un calcolo o di altri processi svolti automaticamente da un sistema informativo rende conveniente l'esame della totalità delle voci.

Selezione di voci specifiche

A65. Il revisore può decidere di selezionare voci specifiche da una popolazione. Nel prendere tale decisione, i fattori che possono essere considerati includono la comprensione dell'impresa da parte del revisore, i rischi identificati e valutati di errori significativi e le caratteristiche della popolazione da verificare. La selezione soggettiva di voci specifiche da parte del revisore è soggetta al rischio non dipendente dal campionamento. Le voci specifiche selezionate possono includere:

- *Voci di valore elevato o voci chiave.* Il revisore può decidere di selezionare voci specifiche nell'ambito di una popolazione in quanto esse sono di valore elevato, o presentano altre caratteristiche, quali, ad esempio, voci sospette, inusuali, particolarmente soggette a rischio oppure voci nelle quali in passato sono stati riscontrati errori.
- *Tutte le voci superiori ad un determinato importo.* Il revisore può decidere di esaminare voci i cui valori registrati superino un determinato importo, al fine di verificare, in tal modo, una gran parte dell'importo totale di una classe di operazioni o di un saldo contabile.
- *Voci per acquisire informazioni.* Il revisore può esaminare voci al fine di acquisire informazioni su aspetti quali la natura dell'impresa o delle operazioni.

A66. Sebbene l'esame selettivo di voci specifiche da una classe di operazioni o da un saldo contabile spesso rappresenti un metodo efficiente per acquisire elementi probativi, esso non costituisce un campionamento di revisione. I risultati delle procedure di revisione applicate alle voci selezionate con questa modalità non possono essere proiettati sull'intera popolazione, di conseguenza l'esame selettivo delle voci specifiche non fornisce elementi probativi in merito alla parte rimanente della popolazione.

Campionamento di revisione

A67. Il campionamento di revisione è configurato per consentire di trarre conclusioni sull'intera popolazione sulla base della verifica di un campione estratto dalla popolazione stessa. Il campionamento di revisione è trattato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530.[24]

Incoerenza negli elementi probativi o dubbi in merito alla loro attendibilità (Rif.: Par. 11)

A68. Acquisire elementi probativi da fonti diverse o di natura diversa può indicare la non attendibilità di un singolo elemento probativo, come nel caso in cui gli elementi probativi acquisiti da una fonte non siano coerenti con quelli acquisiti da un'altra fonte. Ciò può verificarsi nel caso in cui, per esempio, le risposte

[24] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530 "Campionamento di revisione".

alle indagini presso la direzione, presso i revisori interni e presso altri soggetti non siano coerenti, ovvero qualora le risposte alle indagini presso i responsabili delle attività di governance effettuate per confermare le risposte alle indagini presso la direzione non siano coerenti con queste ultime. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 prevede una regola specifica sulla documentazione nel caso in cui il revisore abbia identificato informazioni che sono incoerenti con le sue conclusioni finali relativamente ad un aspetto significativo.[25]

[25] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 "La documentazione della revisione contabile", paragrafo 11.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 501

ELEMENTI PROBATIVI – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE SU DETERMINATE VOCI

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi
che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente)

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 1

Data di entrata in vigore 2

Obiettivo **3**

Regole

Rimanenze 4-8

Contenziosi e contestazioni 9-12

Informativa in merito ai settori di attività dell'impresa 13

Linee Guida ed altro Materiale Esplicativo

Rimanenze A1-A16

Contenziosi e contestazioni A17-A25

Informativa in merito ai settori di attività dell'impresa A26-A27

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 501 “Elementi probativi - Considerazioni specifiche su determinate voci” 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 Clarified Versione 2009 e l’ISQC 1 versione 2009 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 e Consob nel 2010 e successivamente integrati dagli stessi e dall’INRL 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 delle considerazioni specifiche che il revisore deve svolgere nell'ambito della revisione contabile del bilancio, al fine di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 330[1], n. 500[2] e ad altri principi di revisione pertinenti, con riferimento a particolari aspetti riguardanti le rimanenze, i contenziosi e le contestazioni che coinvolgono l'impresa e l'informativa in merito ai settori di attività dell'impresa.

Data di entrata in vigore

2. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente.

Obiettivo

3. L'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti:
   a) l'esistenza e le condizioni delle rimanenze;
   b) la completezza dei contenziosi e delle contestazioni che coinvolgono l'impresa;
   c) la presentazione e l'informativa di bilancio in merito ai settori di attività dell'impresa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Regole

Rimanenze

4. Qualora le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni, mediante:
   a) la presenza alla conta fisica delle rimanenze, tranne nei casi in cui non risulti fattibile, al fine di: (Rif.: Parr.A1-A3)
      i) valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze da parte dell'impresa; (Rif.: Par. A4)
      ii) osservare lo svolgimento delle procedure di conta della direzione; (Rif.: Par.A5)
      iii) svolgere ispezioni sulle rimanenze; (Rif.: Par.A6)
      iv) svolgere conte di verifica sulle rimanenze; (Rif.: Parr.A7-A8)
   b) lo svolgimento di procedure di revisione sulle registrazioni inventariali finali dell'impresa per stabilire se riflettano accuratamente i risultati effettivi della conta delle rimanenze.
5. Qualora la conta fisica delle rimanenze sia svolta ad una data diversa dalla data di riferimento del bilancio, il revisore, in aggiunta alle procedure richieste al paragrafo 4, deve svolgere procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sul fatto se le variazioni delle rimanenze intervenute tra la data della conta e la data di riferimento del bilancio siano correttamente registrate. (Rif.: Parr.A9-A11)
6. Qualora il revisore non sia in grado di essere presente alla conta fisica delle rimanenze a causa di circostanze impreviste, egli deve effettuare alcune conte fisiche ovvero osservarne lo svolgimento ad una data alternativa e svolgere procedure di revisione sulle operazioni nel frattempo intercorse.

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".
[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, "Gli elementi probativi".

7. Qualora la presenza alla conta fisica delle rimanenze non sia fattibile, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardo l'esistenza e le condizioni delle rimanenze. Qualora ciò non sia possibile, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705.[3] (Rif.: Parr. A12-A14)

8. Qualora le rimanenze detenute presso soggetti terzi siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni svolgendo una od entrambe le seguenti procedure:

   a) richiedere conferma al soggetto terzo in merito alle quantità e alle condizioni delle rimanenze detenute per conto dell'impresa; (Rif.: Par. A15)

   b) svolgere un'ispezione oppure effettuare altre procedure di revisione appropriate alle circostanze. (Rif.: Par.A16)

Contenziosi e contestazioni

9. Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione al fine di identificare i contenziosi e le contestazioni che coinvolgono l'impresa che possono dare origine ad un rischio di errore significativo; tali procedure comprendono: (Rif.: Parr. A17-A19)

   a) le indagini presso la direzione e, ove applicabile, presso altri soggetti all'interno dell'impresa, incluso il consulente legale interno;

   b) il riesame dei verbali delle riunioni dei responsabili delle attività di governance e della corrispondenza intercorsa tra l'impresa ed il suo consulente legale esterno;

   c) il riesame dei conti relativi alle spese legali. (Rif.: Par. A20)

10. Qualora il revisore identifichi e valuti un rischio di errore significativo relativo ai contenziosi o alle contestazioni individuati, ovvero le procedure di revisione svolte indichino la possibile esistenza di altri contenziosi o altre contestazioni significative, il revisore, in aggiunta alle procedure richieste da altri principi di revisione, deve ricercare una comunicazione diretta con il consulente legale esterno dell'impresa. Il revisore deve fare ciò tramite una lettera di richiesta di informazioni, predisposta dalla direzione e spedita dal revisore stesso, in cui si richiede al consulente legale esterno dell'impresa di comunicare direttamente con il revisore. Qualora le leggi, i regolamenti oppure il rispettivo organismo professionale vietino al consulente legale esterno dell'impresa di comunicare direttamente con il revisore, quest'ultimo deve svolgere procedure di revisione alternative. (Rif.: Parr. A21-A25)

11. Nel caso in cui:

   a) la direzione rifiuti di concedere al revisore il permesso di comunicare o di incontrare il consulente legale esterno dell'impresa, ovvero quest'ultimo rifiuti di rispondere appropriatamente alla lettera di richiesta di informazioni, ovvero gli sia vietato di rispondere;

   b) il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati mediante lo svolgimento di procedure di revisione alternative,

   il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

Attestazioni scritte

12. Il revisore deve richiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, di fornire attestazioni scritte che tutti i contenziosi e le contestazioni noti, siano essi in corso o solo potenziali, i cui effetti dovrebbero essere considerati nella redazione del bilancio, siano stati portati a conoscenza del revisore, contabilizzati e oggetto di informativa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

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

Informativa in merito ai settori di attività dell'impresa

13. Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla presentazione e sulla informativa di bilancio in merito ai settori di attività dell'impresa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile mediante: (Rif.: Par.A26)

    a) l'acquisizione della comprensione dei metodi utilizzati dalla direzione nel determinare l'informativa in merito ai settori di attività dell'impresa, nonché: (Rif.: Par.A27)

        i) valutando se tali metodi possano essere adeguati a fornire una informativa conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

        ii) verificando l'applicazione di tali metodi, ove appropriato;

    b) lo svolgimento di procedure di analisi comparativa ovvero di altre procedure di revisione appropriate alle circostanze.

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Rimanenze

Presenza alla conta fisica delle rimanenze (Rif.: Par.4 a)

A1. La direzione stabilisce solitamente procedure sulla base delle quali le rimanenze sono fisicamente contate almeno una volta all'anno per fornire una base per la redazione del bilancio e, se applicabile, per accertare l'affidabilità del sistema di inventario permanente dell'impresa.

A2. La presenza alla conta fisica delle rimanenze comporta:

- l'ispezione delle stesse per accertarne l'esistenza e valutarne le condizioni e lo svolgimento di conte di verifica sulle rimanenze;
- la verifica mediante osservazione della conformità alle istruzioni impartite dalla direzione e dello svolgimento delle procedure per la registrazione ed il controllo dei risultati della conta fisica;
- l'acquisizione di elementi probativi sull'affidabilità delle procedure di conta predisposte dalla direzione.

Tali procedure possono essere utilizzate come procedure di conformità o come procedure di validità, in base alla valutazione del rischio, all'approccio pianificato nonché alle specifiche procedure svolte dal revisore.

A3. Gli aspetti rilevanti nel pianificare la presenza alla conta fisica delle rimanenze (ovvero nella definizione e nello svolgimento delle procedure di revisione di cui ai paragrafi 4-8 del presente principio di revisione) includono, per esempio:

- i rischi di errori significativi relativi alle rimanenze;
- la natura del controllo interno relativo alle rimanenze;
- se ci si attende che, ai fini della conta fisica delle rimanenze, le procedure stabilite siano adeguate e che le istruzioni impartite siano corrette;
- la tempistica della conta fisica delle rimanenze;
- se l'impresa abbia un sistema di inventario permanente;
- i luoghi in cui sono detenute le rimanenze, inclusa la significatività delle rimanenze stesse ed i rischi di errori significativi nei diversi luoghi. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia)

n. 600[4] tratta del coinvolgimento di altri revisori e di conseguenza può essere pertinente se tale coinvolgimento riguarda la presenza alla conta fisica delle rimanenze in un luogo periferico;

- se è necessaria l'assistenza di un esperto del revisore. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620[5] tratta dell'utilizzo dell'esperto del revisore per assisterlo nell'acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati.

Valutare le istruzioni e le procedure della direzione (Rif.: Par.4 a) i)

A4. Gli aspetti pertinenti nella valutazione delle istruzioni e delle procedure della direzione relative alla rilevazione e al controllo della conta fisica delle rimanenze includono il fatto se esse si occupino, per esempio:

- della messa in atto di attività di controllo appropriate, per esempio, la raccolta delle evidenze utilizzate per la conta fisica delle rimanenze, la rilevazione delle evidenze non utilizzate per la conta fisica, nonché le procedure per la conta e per la seconda conta;
- dell'accurata identificazione della fase di completamento dei prodotti in corso di lavorazione, delle voci a lento rigiro, delle voci obsolete o danneggiate e delle rimanenze di proprietà di soggetti terzi, per esempio, in conto deposito;
- delle procedure utilizzate per stimare le quantità fisiche, ove applicabili, come può essere necessario per la stima della quantità fisica di un cumulo di carbone;
- dei controlli sui movimenti delle rimanenze tra diverse aree, sulle spedizioni e sui ricevimenti delle rimanenze prima e dopo la data di riferimento dell'inventario.

Osservare lo svolgimento delle procedure di conta della direzione (Rif.: Par.4 a) ii)

A5. L'osservazione dello svolgimento delle procedure di conta predisposte dalla direzione, per esempio quelle relative al controllo sui movimenti delle rimanenze prima, durante e dopo la conta, aiuta il revisore ad acquisire elementi probativi sul fatto che le istruzioni e le procedure di conta predisposte dalla direzione siano state adeguatamente definite ed attuate. Inoltre, il revisore può acquisire copie di documenti utili ai fini della determinazione della competenza quali i dettagli dei movimenti delle rimanenze, che lo aiutino a svolgere, ad una data successiva, procedure di revisione sulle rilevazioni contabili di tali movimenti.

Svolgere ispezioni sulle rimanenze (Rif.: Par.4 a) iii)

A6. Lo svolgimento di ispezioni sulle rimanenze durante la presenza alla conta fisica, aiuta il revisore ad accertare la loro esistenza (sebbene non necessariamente la loro proprietà) e ad identificare, per esempio, le rimanenze obsolete, danneggiate o di vecchia data.

Svolgere conte di verifica sulle rimanenze (Rif.: Par.4 a) iv)

A7. Lo svolgimento di conte di verifica sulle rimanenze, per esempio riconducendo le voci selezionate dalle evidenze di conta della direzione alle rimanenze fisiche e viceversa riconducendo le voci selezionate dalle rimanenze fisiche alle evidenze di conta, fornisce elementi probativi sulla completezza e sull'accuratezza di tali evidenze.

A8. In aggiunta alla formalizzazione delle conte di verifica sulle rimanenze effettuate dal revisore, l'acquisizione delle copie delle evidenze della direzione relative alle conte fisiche concluse aiuta il revisore a svolgere successivamente procedure di revisione per stabilire se le registrazioni inventariali finali dell'impresa riflettono accuratamente i risultati effettivi della conta delle rimanenze.

Conta fisica delle rimanenze svolta ad una data diversa dalla data di riferimento del bilancio (Rif.: Par. 5)

A9. Per ragioni di ordine pratico, la conta fisica delle rimanenze può essere svolta in data o in date diverse dalla data di riferimento del bilancio. Ciò può verificarsi a prescindere dal fatto che la direzione determini la quantità delle rimanenze mediante una conta fisica annuale delle stesse ovvero adotti un

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

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620, "Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore".

sistema di inventario permanente. In entrambi i casi, l'efficacia della configurazione, della messa in atto e del mantenimento dei controlli sulle variazioni delle rimanenze è determinante per stabilire se lo svolgimento della conta fisica delle rimanenze in una data o in date diverse dalla data di riferimento del bilancio sia appropriato ai fini della revisione contabile. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.330 stabilisce regole e fornisce linee guida sulle procedure di validità svolte ad una data intermedia.[6]

A10. Laddove si utilizzi un sistema di inventario permanente, la direzione può svolgere conte fisiche o altre verifiche per accertare l'attendibilità delle informazioni sulle quantità delle rimanenze incluse nelle registrazioni dell'inventario permanente dell'impresa. In alcuni casi, la direzione o il revisore possono identificare differenze tra le registrazioni dell'inventario permanente e le quantità effettive delle rimanenze fisiche; ciò può indicare che i controlli sulle variazioni delle rimanenze non operano efficacemente.

A11. Gli aspetti pertinenti da considerare, nella definizione delle procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi sulla corretta registrazione delle variazioni nell'ammontare delle rimanenze tra la data, o le date, della conta fisica e le registrazioni inventariali finali, includono:

- il fatto se le registrazioni dell'inventario permanente siano correttamente rettificate;
- l'attendibilità delle registrazioni dell'inventario permanente;
- le motivazioni delle differenze significative tra le informazioni acquisite durante la conta fisica e le registrazioni dell'inventario permanente.

Presenza alla conta fisica delle rimanenze non fattibile (Rif.: Par.7)

A12. In alcuni casi, la presenza alla conta fisica delle rimanenze può non essere fattibile. Ciò può dipendere da fattori quali la natura e l'ubicazione delle rimanenze, per esempio, nel caso in cui tali rimanenze siano detenute in un luogo che può comportare minacce per la sicurezza del revisore. Un disagio di carattere generale per il revisore, comunque, non è sufficiente a supportare la sua decisione che la presenza non sia fattibile. Inoltre, come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200,[7] la questione della difficoltà, della tempistica o del costo relativo non è di per sé una valida ragione perché il revisore ometta una procedura di revisione per la quale non ci siano alternative o si ritenga soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi.

A13. In alcuni casi, laddove la presenza non sia fattibile, procedure di revisione alternative, quali ad esempio l'ispezione della documentazione della vendita successiva di voci specifiche delle rimanenze, acquisite o acquistate prima della conta fisica, possono fornire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni.

A14. In altri casi, tuttavia, può non essere possibile acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sull'esistenza e sulle condizioni delle rimanenze svolgendo procedure di revisione alternative. In tali casi il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 richiede al revisore di esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione come conseguenza della limitazione allo svolgimento di procedure di revisione.[8]

Rimanenze detenute presso soggetti terzi

Conferma (Rif.: Par. 8 a)

A15. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505[9] stabilisce regole e fornisce linee guida per lo svolgimento delle procedure di conferma esterna.

Altre procedure di revisione (Rif.: Par. 8 b)

A16. A seconda delle circostanze, per esempio laddove siano acquisite informazioni che fanno sorgere dubbi

[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 22-23.

[7] 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 A48.

[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705, paragrafo 13.

[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505, "Conferme esterne".

in merito all'integrità e all'obiettività del soggetto terzo, il revisore può considerare appropriato svolgere altre procedure di revisione in sostituzione ovvero aggiuntive rispetto alla conferma da parte del soggetto terzo. Tali altre procedure di revisione includono ad esempio:

- la presenza, ovvero fare in modo che un altro revisore sia presente, alla conta fisica delle rimanenze effettuata dal soggetto terzo, ove fattibile;
- l'acquisizione della relazione di un altro revisore, ovvero della relazione del revisore del fornitore di servizi, sull'adeguatezza del controllo interno del soggetto terzo, per assicurarsi che le rimanenze siano correttamente contate e adeguatamente custodite;
- l'ispezione della documentazione relativa alle rimanenze detenute da soggetti terzi, per esempio, documenti di entrata;
- la richiesta di conferma da altre parti nel caso in cui le rimanenze siano state impegnate come garanzia.

Contenziosi e contestazioni

Completezza dei contenziosi e delle contestazioni (Rif.: Par. 9)

A17. I contenziosi e le contestazioni che coinvolgono l'impresa possono avere un effetto significativo sul bilancio e quindi può essere necessario che siano oggetto di informativa o siano contabilizzati in bilancio.

A18. In aggiunta alle procedure identificate nel paragrafo 9, altre procedure sono rappresentate, per esempio, dall'utilizzo delle informazioni acquisite mediante le procedure di valutazione del rischio svolte nell'ambito dell'acquisizione della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera per aiutare il revisore a venire a conoscenza di contenziosi e contestazioni che coinvolgano l'impresa.

A19. Gli elementi probativi acquisiti ai fini dell'identificazione di contenziosi e contestazioni che possono dare origine ad un rischio di errori significativi possono fornire altresì elementi probativi in merito ad altre considerazioni sui contenziosi e sulle contestazioni stesse, quali la loro valutazione o la loro quantificazione. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540[10] stabilisce regole e fornisce linee guida rilevanti ai fini della considerazione da parte del revisore di contenziosi e contestazioni che richiedano stime contabili o informativa in bilancio.

Riesame dei conti relativi alle spese legali (Rif.: Par. 9 c)

A20. A seconda delle circostanze, il revisore può ritenere appropriato, nell'ambito del riesame dei conti relativi alle spese legali, esaminare i documenti originali relativi, quali le fatture per le spese legali.

Comunicazione con il consulente legale esterno dell'impresa (Rif.: Parr. 10-11)

A21. La comunicazione diretta con il consulente legale esterno dell'impresa aiuta il revisore ad acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sul fatto se contenziosi e contestazioni potenzialmente significativi siano noti e se le stime della direzione sulle implicazioni economiche, patrimoniali e finanziarie, inclusi i costi, siano ragionevoli.

A22. In alcuni casi, il revisore può cercare di comunicare direttamente con il consulente legale esterno dell'impresa mediante una lettera di richiesta generale di informazioni. A tal fine, nella lettera di richiesta generale di informazioni si richiede al consulente legale esterno dell'impresa di informare il revisore di qualsiasi contenzioso e contestazione di cui il consulente sia a conoscenza, congiuntamente ad una valutazione degli esiti dei contenziosi e delle contestazioni, nonché di una stima delle implicazioni economiche, patrimoniali e finanziarie, inclusi i relativi costi.

A23. Se si considera improbabile che il consulente legale esterno dell'impresa risponderà appropriatamente ad una lettera di richiesta generale di informazioni, per esempio qualora l'organismo professionale di appartenenza vieti al consulente legale esterno di rispondere a detta lettera, il revisore può cercare di comunicare direttamente mediante una lettera di richiesta di informazioni specifiche. A tal fine, la

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540, "Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa".

lettera di richiesta di informazioni specifiche include:

a) l'elenco dei contenziosi e delle contestazioni;

b) ove disponibile, la valutazione della direzione degli esiti di ciascuno dei contenziosi e delle contestazioni identificati e la stima da parte della stessa direzione delle implicazioni economiche, patrimoniali e finanziarie, inclusi i relativi costi;

c) la richiesta che il consulente legale esterno dell'impresa confermi la ragionevolezza delle valutazioni della direzione e fornisca al revisore ulteriori informazioni qualora consideri l'elenco incompleto ovvero non corretto.

A24. In alcune circostanze, il revisore può anche ritenere necessario incontrare il consulente legale esterno dell'impresa per discutere i probabili esiti dei contenziosi o delle contestazioni. Ciò può verificarsi, per esempio, nel caso in cui:

- il revisore stabilisca che la questione comporti un rischio significativo;
- la questione sia complessa;
- vi sia disaccordo tra la direzione e il consulente legale esterno dell'impresa.

Normalmente, tali incontri richiedono l'autorizzazione della direzione e si svolgono alla presenza di un suo rappresentante.

A25. In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700,[11] il revisore è tenuto ad apporre sulla relazione di revisione una data non antecedente a quella in cui ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio. Gli elementi probativi relativi allo stato dei contenziosi e delle contestazioni fino alla data della relazione di revisione possono essere acquisiti mediante un'indagine presso la direzione, incluso il consulente legale interno responsabile per la gestione delle relative questioni. In alcuni casi, il revisore può avere necessità di acquisire informazioni aggiornate dal consulente legale esterno dell'impresa.

Informativa in merito ai settori di attività dell'impresa (Rif.: Par. 13)

A26. In base al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, può essere richiesto o consentito all'impresa di esporre in bilancio l'informativa in merito ai propri settori di attività. La responsabilità del revisore in merito alla presentazione e all'informativa relativa ai settori di attività dell'impresa riguarda il bilancio nel suo complesso. Di conseguenza, al revisore non è richiesto di svolgere procedure di revisione che sarebbero necessarie per esprimere un giudizio su tale informativa considerata singolarmente.

Comprensione dei metodi utilizzati dalla direzione (Rif.: Par.13 a)

A27. A seconda delle circostanze, gli aspetti che possono essere rilevanti nell'acquisire una comprensione dei metodi utilizzati dalla direzione per determinare l'informativa in merito ai settori di attività dell'impresa e se gli stessi possano essere adeguati a fornire una informativa conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, includono ad esempio:

- le vendite, i trasferimenti e gli addebiti tra i settori, e l'elisione degli importi intersettoriali;
- i confronti con i budget e con altri risultati attesi, per esempio, i redditi operativi in percentuale sulle vendite;
- la ripartizione delle attività e dei costi tra i settori;
- la coerenza con i periodi amministrativi precedenti e l'adeguatezza delle informazioni in merito alle incoerenze.

[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", paragrafo 41.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 505
CONFERME ESTERNE

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi
che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente)

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 1

Procedure di conferma esterna per acquisire elementi probativi 2-3

Data di entrata in vigore 4

Obiettivo **5**

Definizioni **6**

Regole

Procedure di conferma esterna 7

Rifiuto della direzione di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma 8-9

Risultati delle procedure di conferma esterna 10-14

Conferme negative 15

Valutazione degli elementi probativi acquisiti 16

Linee Guida ed altro Materiale Esplicativo

Procedure di conferma esterna A1-A7

Rifiuto della direzione di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma A8-A10

Risultati delle procedure di conferma esterna A11-A22

Conferme negative A23

Valutazione degli elementi probativi acquisiti A24-A25

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505 "Conferme esterne" 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 Clarified Versione 2009 e l'ISQC 1 versione 2009 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 e Consob nel 2010 e successivamente integrati dagli stessi e dall'INRL 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 dell'utilizzo da parte del revisore delle procedure di conferma esterna per acquisire elementi probativi in conformità alle regole dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 330[1] e n. 500.[2] Esso non si occupa invece delle indagini in merito a contenziosi e contestazioni, che sono trattati nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 501.[3]

Procedure di conferma esterna per acquisire elementi probativi

2. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 indica che l'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro fonte di provenienza e dalla loro natura e dipende dalle circostanze specifiche in cui sono acquisiti.[4] Tale principio di revisione include altresì le seguenti considerazioni di carattere generale applicabili agli elementi probativi:[5]

   - gli elementi probativi sono più attendibili quando sono acquisiti da fonti indipendenti esterne all'impresa;
   - gli elementi probativi acquisiti direttamente dal revisore sono più attendibili di quelli acquisiti indirettamente o per deduzione;
   - gli elementi probativi sono più attendibili ove esistano in forma documentale, sia essa cartacea, elettronica od in altro formato.

   Di conseguenza, a seconda delle circostanze della revisione contabile, gli elementi probativi nella forma di conferme esterne ricevute direttamente dal revisore da parte dei soggetti destinatari della richiesta di conferma (di seguito soggetti circolarizzati) possono essere più attendibili rispetto a quelli generati internamente dall'impresa. Il presente principio di revisione ha lo scopo di assistere il revisore nel definire e svolgere procedure di conferma esterna per acquisire elementi probativi pertinenti ed attendibili.

3. Altri principi di revisione riconoscono l'importanza delle conferme esterne quali elementi probativi, per esempio:

   - Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 tratta della responsabilità del revisore nel definire e porre in essere le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio e nel definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni.[6] Inoltre, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 richiede che, indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore definisca e svolga le procedure di validità per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa significativi. Il revisore è tenuto altresì a considerare se le procedure di conferma esterna debbano essere svolte come procedure di validità.[7]
   - Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 richiede al revisore di acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta sia la sua valutazione del rischio.[8] A tale fine, il revisore può aumentare la quantità degli elementi probativi ovvero acquisire elementi probativi più pertinenti o attendibili, o procedere in entrambi i modi. Per esempio, il revisore può attribuire maggiore importanza all'acquisizione di elementi probativi direttamente da soggetti terzi o all'acquisizione di elementi probativi di supporto da diverse fonti indipendenti. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 indica altresì che le procedure di conferma esterna possono aiutare il revisore ad acquisire elementi probativi che hanno il livello di attendibilità

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".
[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, "Elementi probativi".
[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 501, " Elementi probativi - Considerazioni specifiche su determinate voci."
[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo A5.
[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo A31.
[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 5-6.
[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 18-19.
[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 7 b.

elevato richiesto dal revisore in risposta ai rischi significativi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.[9]

- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 indica che il revisore può definire le richieste di conferma per acquisire ulteriori informazioni di supporto come risposta di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di asserzioni.[10]
- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 indica che le informazioni di supporto acquisite da una fonte indipendente dall'impresa, quali le conferme esterne, possono aumentare il livello di sicurezza che il revisore acquisisce dagli elementi probativi presenti nell'ambito delle registrazioni contabili ovvero dalle attestazioni rilasciate dalla direzione.[11]

Data di entrata in vigore

4. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente.

Obiettivo

5. L'obiettivo del revisore, nell'utilizzare le procedure di conferma esterna, è quello di definire e di svolgere tali procedure al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.

Definizioni

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

   a) Conferma esterna - Elemento probativo acquisito come una risposta diretta in forma scritta al revisore da parte di un soggetto terzo (il soggetto circolarizzato), in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato.

   b) Richiesta di conferma positiva – Una richiesta al soggetto circolarizzato di rispondere direttamente al revisore indicando se esso sia in accordo o in disaccordo con le informazioni contenute nella richiesta, ovvero fornendo le informazioni richieste.

   c) Richiesta di conferma negativa – Una richiesta al soggetto circolarizzato di rispondere direttamente al revisore soltanto qualora esso sia in disaccordo con le informazioni fornite nella richiesta.

   d) Mancata risposta – Il soggetto circolarizzato non ha risposto, ovvero non ha risposto in modo completo, ad una richiesta di conferma positiva, ovvero una richiesta di conferma restituita in quanto non recapitata.

   e) Eccezione – Una risposta che indica una differenza tra le informazioni per le quali è stata richiesta conferma, o contenute nelle registrazioni dell'impresa, e quelle fornite dal soggetto circolarizzato.

Regole

Procedure di conferma esterna

7. Il revisore, quando utilizza le procedure di conferma esterna, deve mantenere il controllo sulle richieste di conferma, ciò include:

   a) la determinazione delle informazioni da confermare o da richiedere; (Rif.: Par. A1)

   b) la selezione del soggetto circolarizzato appropriato; (Rif.: Par. A2)

[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo A53.
[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", paragrafo A37.
[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafi A8-A9.

c) la definizione delle richieste di conferma, che includa l'accertamento che le richieste siano correttamente indirizzate e contengano le informazioni per far sì che le risposte siano inviate direttamente al revisore; (Rif.: Parr. A3-A6)

d) l'invio delle richieste al soggetto circolarizzato, inclusi i solleciti alle richieste, ove applicabili. (Rif.: Par. A7)

Rifiuto della direzione di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma

8. Qualora la direzione si rifiuti di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma, il revisore deve:

a) svolgere indagini sulle motivazioni del rifiuto della direzione e ricercare elementi probativi in merito alla validità e alla ragionevolezza di tali motivazioni; (Rif.: Par. A8)

b) valutare le implicazioni del rifiuto della direzione sulla sua valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, nonché sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle altre procedure di revisione; (Rif.: Par. A9)

c) svolgere procedure di revisione alternative definite per acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili. (Rif.: Par. A10)

9. Qualora il revisore concluda che il rifiuto della direzione di consentirgli di inviare una richiesta di conferma sia irragionevole, ovvero qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili mediante procedure di revisione alternative, egli deve comunicare tale circostanza ai responsabili delle attività di governance in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.260.[12] Il revisore deve anche stabilirne le implicazioni per la revisione contabile e per il proprio giudizio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705.[13]

Risultati delle procedure di conferma esterna

Attendibilità delle risposte alle richieste di conferma

10. Qualora il revisore identifichi fattori che fanno sorgere dubbi in merito all'attendibilità della risposta ad una richiesta di conferma, egli deve acquisire ulteriori elementi probativi per risolvere tali dubbi. (Rif.: Parr. A11-A16)

11. Qualora il revisore stabilisca che una risposta ad una richiesta di conferma non sia attendibile, egli deve valutarne le implicazioni sulla valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, nonché sulla relativa natura, tempistica e estensione delle altre procedure di revisione. (Rif.: Par. A17)

Mancate risposte

12. Per ciascuna mancata risposta, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili. (Rif.: Parr. A18-A19)

Casi in cui per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati è necessaria una risposta ad una richiesta di conferma positiva

13. Qualora il revisore abbia stabilito che per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sia necessaria una risposta ad una richiesta di conferma positiva, le procedure di revisione alternative non forniranno gli elementi probativi necessari al revisore. Qualora il revisore non ottenga tale conferma, egli deve determinarne le implicazioni per la revisione contabile e per il proprio giudizio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705. (Rif.: Par. A20)

Eccezioni

14. Il revisore deve indagare sulle eccezioni per stabilire se esse siano o meno indicative di errori. (Rif.: Parr. A21-A22)

[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, " Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo 16.
[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, " Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".

Conferme negative

15. Le conferme negative forniscono elementi probativi meno persuasivi rispetto a quelli forniti dalle conferme positive. Di conseguenza, il revisore non deve utilizzare le richieste di conferma negativa come uniche procedure di validità per fronteggiare un rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni, tranne i casi in cui siano presenti tutte le condizioni di seguito riportate: (Rif.: Par. A23)

    a) il revisore ha valutato il rischio di errore significativo basso ed ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati in merito all'efficacia operativa dei controlli relativi all'asserzione;

    b) la popolazione di voci soggette alle procedure di conferma negativa comprende un elevato numero di esigui ed omogenei saldi contabili, operazioni, o termini e condizioni contrattuali omogenei;

    c) la percentuale di eccezioni attesa è molto bassa;

    d) il revisore non è a conoscenza di circostanze o condizioni che indurrebbero i destinatari delle richieste di conferma negativa a ignorare tali richieste.

Valutazione degli elementi probativi acquisiti

16. Il revisore deve valutare se i risultati delle procedure di conferma esterna forniscano elementi probativi pertinenti e attendibili, ovvero se siano necessari ulteriori elementi probativi. (Rif.: Parr. A24-A25)

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Procedure di conferma esterna

Determinazione delle informazioni da confermare o da richiedere (Rif.: Par.7 a)

A1. Le procedure di conferma esterna sono svolte spesso per confermare o richiedere informazioni sui saldi contabili e sui loro elementi. Esse possono essere utilizzate anche per confermare i termini di accordi, contratti, ovvero le operazioni tra un'impresa e le altre parti, ovvero per confermare l'assenza di alcune condizioni, quale un "accordo a latere".

Selezione del soggetto circolarizzato appropriato (Rif.: Par.7 b)

A2. Le risposte alle richieste di conferma forniscono elementi probativi più pertinenti e attendibili quando le richieste di conferma sono inviate ad un soggetto circolarizzato che il revisore ritiene abbia le conoscenze necessarie sulle informazioni da confermare. Per esempio, un funzionario di un istituto finanziario che abbia le conoscenze necessarie sulle operazioni o sugli accordi per i quali è richiesta una conferma può essere, nell'ambito dell'istituto finanziario, la persona più appropriata a cui richiedere la conferma.

Definizione delle richieste di conferma (Rif.: Par.7 c)

A3. La definizione di una richiesta di conferma può influire direttamente sulla percentuale di risposta alle richieste, nonché sull'attendibilità e sulla natura degli elementi probativi acquisiti dalle risposte.

A4. I fattori da considerare nella definizione delle richieste di conferma includono:

- le asserzioni in esame;
- i rischi specifici di errori significativi identificati, inclusi i rischi di frode;
- lo schema e la presentazione della richiesta di conferma;
- le precedenti esperienze in quello stesso incarico o in altri incarichi simili;
- il mezzo di comunicazione (per esempio, in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato);
- l'autorizzazione o l'invito da parte della direzione ai soggetti circolarizzati a rispondere al revisore. I soggetti circolarizzati possono essere disposti unicamente a rispondere ad una richiesta di conferma che contenga l'autorizzazione della direzione;

- la capacità del soggetto circolarizzato di confermare o di fornire le informazioni richieste (per esempio, l'importo di una singola fattura rispetto ad un saldo totale).

A5. In una richiesta di conferma esterna positiva si chiede al soggetto circolarizzato di rispondere al revisore in tutti i casi, indicando il proprio accordo sulle informazioni date ovvero richiedendo al soggetto circolarizzato di fornire informazioni. Solitamente ci si attende che la risposta ad una richiesta di conferma positiva fornisca elementi probativi attendibili. Vi è tuttavia il rischio che il soggetto circolarizzato possa rispondere alla richiesta di conferma senza verificare che le informazioni siano corrette. Il revisore può ridurre tale rischio ricorrendo a richieste di conferma positiva che non esplicitino l'importo (o altre informazioni), ma richiedano al soggetto circolarizzato di indicare l'importo o di fornire altre informazioni. D'altra parte, l'uso di questo tipo di richiesta di conferma "in bianco" può determinare la riduzione delle percentuali di risposta a motivo del maggiore impegno richiesto ai soggetti circolarizzati.

A6. L'accertamento che le richieste siano correttamente indirizzate comporta la verifica della validità di alcuni o di tutti gli indirizzi apposti sulle richieste di conferma prima della loro spedizione.

Solleciti alle richieste di conferma (Rif.: Par.7 d)

A7. Il revisore può inviare un'ulteriore richiesta di conferma nel caso in cui, in un arco di tempo ragionevole, non abbia ricevuto risposta alla precedente richiesta. Per esempio, il revisore può, avendo verificato nuovamente l'accuratezza dell'indirizzo originale, inviare una ulteriore richiesta o un sollecito.

Rifiuto della direzione di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma

Ragionevolezza del rifiuto della direzione (Rif.: Par.8 a)

A8. Il rifiuto da parte della direzione di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma costituisce una limitazione all'acquisizione di elementi probativi che il revisore ritiene utile ottenere. Il revisore è tenuto pertanto a svolgere indagini in merito alle motivazioni della limitazione. Una motivazione comune tra quelle addotte è l'esistenza di una controversia legale ovvero di una trattativa in corso con i soggetti circolarizzati, sul cui esito può incidere una richiesta di conferma inopportuna. Il revisore è tenuto a ricercare elementi probativi sulla validità e sulla ragionevolezza delle motivazioni, a causa del rischio che la direzione possa tentare di negargli l'accesso ad elementi probativi che possono rivelare una frode o un errore dovuto a comportamenti o eventi non intenzionali.

Implicazioni sulla valutazione dei rischi di errori significativi (Rif.: Par. 8 b)

A9. Il revisore può concludere dalla valutazione di cui al paragrafo 8 b) che sarebbe appropriato riconsiderare la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni e modificare le procedure di revisione pianificate, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315.[14] Per esempio, se il rifiuto della direzione di procedere all'invio delle richieste di conferma è irragionevole, ciò può indicare un fattore di rischio di frode che richiede di essere valutato in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240.[15]

Procedure di revisione alternative (Rif.: Par. 8 c)

A10. Le procedure di revisione alternative da svolgere possono essere simili a quelle appropriate nel caso di mancata risposta, come previsto ai paragrafi A18-A19 del presente principio di revisione. Tali procedure terrebbero conto anche dei risultati della valutazione effettuata dal revisore, di cui al paragrafo 8 b) del presente principio di revisione.

Risultati delle procedure di conferma esterna

Attendibilità delle risposte alle richieste di conferma (Rif.: Par. 10)

A11. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.500 indica che, anche qualora gli elementi probativi siano acquisiti da fonti esterne all'impresa, possono presentarsi circostanze che ne influenzano l'attendibilità.[16] Ogni risposta comporta rischi di intercettazione, di alterazione ovvero di frode. Tali

[14] 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", paragrafo 31.
[15] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 24.
[16] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo A31.

rischi sussistono a prescindere dal fatto che le risposte siano acquisite in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato. Fattori che possono suggerire dubbi in merito all'attendibilità di una risposta includono il fatto che questa:

- sia stata ricevuta dal revisore indirettamente; ovvero
- sembri non provenire dal soggetto circolarizzato originariamente designato.

A12. Le risposte ricevute elettronicamente, per esempio per fax o per posta elettronica, comportano rischi sull'attendibilità, poiché può essere difficile ottenere prova della provenienza e della identificazione di colui che risponde e può essere difficile individuare le alterazioni. L'utilizzo da parte del revisore e del soggetto che risponde di un processo che crei un ambiente sicuro per le risposte ricevute elettronicamente può attenuare tali rischi. Laddove il revisore si convinca in merito al fatto che il processo sia sicuro e correttamente controllato, l'attendibilità delle relative risposte aumenta. Un processo di conferma elettronico potrebbe comprendere varie tecniche per la validazione dell'identità di un mittente di informazioni in formato elettronico, per esempio, mediante l'utilizzo di crittografie, di firme elettroniche digitali e di procedure per la verifica dell'autenticità dei siti web.

A13. Qualora un soggetto circolarizzato utilizzi un soggetto terzo per coordinare e fornire le risposte alle richieste di conferma, il revisore può svolgere procedure per fronteggiare il rischio che:

a) la risposta possa non derivare dalla fonte corretta;

b) colui che risponde possa non essere autorizzato a farlo;

c) l'integrità della trasmissione possa essere stata compromessa.

A14. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.500 richiede al revisore di stabilire se modificare o aggiungere procedure allo scopo di risolvere i dubbi sull'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi.[17] Il revisore può scegliere di verificare la fonte e i contenuti di una risposta ad una richiesta di conferma mettendosi in contatto con il soggetto circolarizzato. Per esempio, quando un soggetto circolarizzato risponde per posta elettronica, il revisore può telefonare a detto soggetto per stabilire se la risposta è stata effettivamente inviata da quest'ultimo. Quando una risposta è stata recapitata indirettamente al revisore (per esempio, perché il soggetto circolarizzato l'ha erroneamente indirizzata all'impresa invece che al revisore), il revisore può richiedere al soggetto circolarizzato di rispondergli per iscritto in modo diretto.

A15. La sola risposta verbale ad una richiesta di conferma, di per sé, non risponde alla definizione di conferma esterna in quanto non è una risposta in forma scritta diretta al revisore. Tuttavia, avendo ricevuto una risposta verbale ad una richiesta di conferma, il revisore può, a seconda delle circostanze, richiedere che il soggetto circolarizzato risponda per iscritto direttamente a lui. Qualora non riceva tale risposta, in conformità al paragrafo 12, il revisore ricerca altri elementi probativi a supporto delle informazioni contenute nella risposta verbale.

A16. Una risposta ad una richiesta di conferma può contenere formulazioni limitative riguardo al suo utilizzo. Tali limitazioni non invalidano necessariamente l'attendibilità della risposta quale elemento probativo.

Risposte non attendibili (Rif.: Par. 11)

A17. Qualora il revisore concluda che una risposta non è attendibile, egli può avere necessità di riconsiderare la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni e di modificare di conseguenza le procedure di revisione pianificate, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.315.[18] Per esempio, una risposta non attendibile può indicare un fattore di rischio di frode che richiede di essere valutato in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.240.[19]

Mancate risposte (Rif.: Par. 12)

A18. Procedure di revisione alternative che il revisore può svolgere includono ad esempio:

[17] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo 11.
[18] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 31.
[19] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 24.

- per i saldi dei crediti – l'esame degli specifici incassi successivi, della documentazione di spedizione e delle vendite in prossimità della fine del periodo amministrativo;
- per i saldi dei debiti – l'esame dei pagamenti successivi o della corrispondenza proveniente da soggetti terzi e di altre evidenze, quali i documenti relativi alle merci ricevute.

A19. La natura e l'estensione delle procedure di revisione alternative dipendono dal conto e dall'asserzione in esame. Una mancata risposta ad una richiesta di conferma può indicare un rischio precedentemente non identificato di errore significativo. In tali situazioni, il revisore può avere necessità di riconsiderare la valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni, e di modificare le procedure di revisione pianificate, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.315.[20] Per esempio, un numero minore, ovvero maggiore, di risposte alle richieste di conferma rispetto a quelle previste, può indicare un fattore di rischio di frode precedentemente non identificato che richiede di essere valutato in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240.[21]

Casi in cui per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati è necessaria una risposta ad una richiesta di conferma positiva (Rif.: Par. 13)

A20. In determinate circostanze, il revisore può identificare un rischio di errori significativi a livello di asserzioni in relazione al quale, per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati, sia necessaria una risposta ad una richiesta di conferma positiva. Tali circostanze possono includere i casi in cui:

- le informazioni necessarie per supportare l'asserzione o le asserzioni della direzione sono disponibili unicamente al di fuori dell'impresa;
- fattori specifici di rischio di frode, quali il rischio di una forzatura dei controlli da parte della direzione, ovvero il rischio di collusione che può coinvolgere uno o più dipendenti e/o la direzione, non consentono al revisore di considerare attendibili le evidenze provenienti dall'impresa.

Eccezioni (Rif.: Par. 14)

A21. Le eccezioni rilevate in risposta alle richieste di conferma possono indicare la presenza di errori o di potenziali errori nel bilancio. Quando un errore viene identificato, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.240 richiede al revisore di valutare se tale errore sia indicativo di frode.[22] Le eccezioni possono fornire indicazioni in merito alla qualità delle risposte provenienti dai soggetti circolarizzati similari o su conti similari. Le eccezioni possono anche indicare una o più carenze nel controllo interno dell'impresa sull'informativa finanziaria.

A22. Alcune eccezioni non costituiscono errori. Per esempio, il revisore può concludere che le differenze nelle risposte alle richieste di conferma siano dovute alla tempistica, alla quantificazione ovvero ad errori di trascrizione nelle procedure di conferma esterna.

Conferme negative (Rif.: Par. 15)

A23. Il mancato ricevimento di una risposta ad una richiesta di conferma negativa non indica espressamente la ricezione da parte del soggetto circolarizzato della richiesta di conferma o la verifica dell'accuratezza delle informazioni in essa contenute. Di conseguenza, la mancata risposta del soggetto circolarizzato ad una richiesta di conferma negativa fornisce elementi probativi significativamente meno persuasivi di quelli forniti da una risposta ad una richiesta di conferma positiva. E' anche più probabile che i soggetti circolarizzati possano rispondere segnalando il proprio disaccordo rispetto ad una richiesta di conferma quando le informazioni in essa contenute non sono a loro favorevoli, ed è meno probabile rispondano in altro modo. Per esempio, è maggiormente probabile che i possessori di conti di deposito bancario rispondano, se ritengono che il saldo del loro conto sia sottostimato nella richiesta di conferma, ma può essere meno probabile che essi rispondano qualora invece ritengano che il saldo sia sovrastimato. Pertanto, l'invio di richieste di conferma negativa ai possessori di conti di deposito bancario può rappresentare una procedura utile per considerare se tali saldi possono essere sottostimati, ma è improbabile che sia efficace se il revisore sta cercando elementi probativi sulla loro sovrastima.

[20] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 31.
[21] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 24.
[22] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 35.

Valutazione degli elementi probativi acquisiti (Rif.: Par. 16)

A24. Nel valutare i risultati delle singole richieste di conferma esterna, il revisore può classificare tali risultati come segue:

a) risposta del soggetto circolarizzato in accordo con le informazioni indicate nella richiesta di conferma, ovvero che fornisce le informazioni richieste senza eccezioni;

b) risposta ritenuta inattendibile;

c) mancata risposta; ovvero

d) risposta che indica un'eccezione.

A25. La valutazione del revisore, se considerata con eventuali altre procedure di revisione svolte, può aiutare il revisore a concludere in merito al fatto se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati ovvero se siano necessari ulteriori elementi probativi, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.[23]

[23] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 26-27.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 510

PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE – SALDI DI APERTURA

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi
che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente).

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 1

Data di entrata in vigore 2

Obiettivo **3**

Definizioni **4**

Regole

Procedure di revisione 5-9

Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione 10-13

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Procedure di revisione A1-A7

Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione A8-A9

Appendice (Italia): Esempio di relazione di revisione con giudizio con modifica

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510, Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura, deriva dal principio di revisione internazionale (ISA) 510, Initial audit engagements – Opening balances - versione gennaio 2015 - e recepisce gli adattamenti derivanti dagli ISA Italia emanati con Determine del MEF pubblicate fino al 31 luglio 2017. Esso 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 delle responsabilità del revisore relativamente ai saldi di apertura in un primo incarico di revisione contabile. Oltre agli importi di bilancio, i saldi di apertura comprendono aspetti esistenti all'inizio del periodo amministrativo in esame che richiedono un'informativa di bilancio, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell'impresa. Se il bilancio include informazioni finanziarie comparative, si applicano anche regole e linee guida del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710.[1] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300[2] include ulteriori regole e linee guida riguardo le attività che precedono l'inizio di un primo lavoro di revisione contabile.

Data di entrata in vigore

2. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente.

Obiettivo

3. Nello svolgere un primo incarico di revisione, l'obiettivo del revisore relativamente ai saldi di apertura è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se:

   a) i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame;

   b) appropriati principi contabili, utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura, siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame, ovvero se i cambiamenti di tali principi contabili siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente rappresentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Definizioni

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

   a) Primo incarico di revisione contabile – Un incarico in cui:

      i) il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile; ovvero

      ii) il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato oggetto di revisione contabile da parte di un altro revisore.

   b) Saldi di apertura – I saldi contabili esistenti all'inizio del periodo amministrativo. I saldi di apertura si basano su quelli di chiusura del periodo amministrativo precedente e riflettono gli effetti di operazioni ed eventi dei periodi amministrativi precedenti nonché i principi contabili adottati nel periodo amministrativo precedente. I saldi di apertura comprendono, altresì, aspetti, esistenti all'inizio del periodo amministrativo in esame, che richiedono un'informativa in bilancio, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell'impresa.

   c) Revisore precedente – Il soggetto incaricato che ha svolto la revisione contabile del bilancio di un'impresa nel periodo amministrativo precedente e che è stato sostituito da quello attualmente in carica.

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710, "Informazioni comparative – dati corrispondenti e bilancio comparativo".
[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, "Pianificazione della revisione contabile del bilancio".

Regole

Procedure di revisione

Saldi di apertura

5. Il revisore deve leggere il bilancio più recente, ove presente, e l'eventuale relazione su tale bilancio emessa dal revisore precedente, per acquisire informazioni attinenti ai saldi di apertura, inclusa l'informativa.

6. Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame: (Rif.: Parr. A1–A2)

   a) definendo se i saldi di chiusura del periodo amministrativo precedente siano stati correttamente riportati a nuovo nel periodo amministrativo in esame ovvero, ove appropriato, siano stati rideterminati;

   b) definendo se i saldi di apertura riflettano l'applicazione di appropriati principi contabili;

   c) svolgendo una o alcune delle seguenti attività: (Rif.: Parr. A3–A7)

      i) se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile, riesaminare le carte di lavoro del revisore precedente per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura;

      ii) valutare se le procedure di revisione svolte nel corso del periodo amministrativo in esame forniscano elementi probativi a supporto dei saldi di apertura; ovvero

      iii) svolgere specifiche procedure di revisione per acquisire elementi probativi sui saldi di apertura.

7. Se il revisore acquisisce elementi probativi sul fatto che i saldi di apertura contengono errori che potrebbero influire in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame, egli deve svolgere le procedure di revisione aggiuntive ritenute appropriate alle circostanze al fine di determinare l'impatto sul bilancio del periodo amministrativo in esame. Se il revisore conclude che sussistono tali errori nel bilancio del periodo amministrativo in esame, egli deve comunicarli ad un livello appropriato della direzione e ai responsabili delle attività di governance in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450[3].

Coerenza di applicazione dei principi contabili

8. Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i principi contabili utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame e se i cambiamenti nei principi contabili utilizzati siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente presentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Acquisizione della comprensione della metodologia di revisione utilizzata dal revisore precedente

8(I). Nel caso della revisione legale dei bilanci degli EIP, il revisore deve descrivere nella relazione aggiuntiva la metodologia utilizzata, fornendo le informazioni previste dall'art. 11, co. 2, lettera g), del Regolamento (UE) 537/14. In tale ambito, il revisore deve poter acquisire una comprensione del lavoro svolto dal revisore precedente tale da consentire una spiegazione, nell'ambito della citata descrizione della metodologia, delle eventuali variazioni sostanziali intervenute nelle verifiche di sistema e nelle procedure di conformità rispetto all'anno precedente, così come richiesto dal medesimo art.11, co. 2, lettera g).

[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile", paragrafi 8 e 12.

Informazioni rilevanti nella relazione del revisore precedente

9. Se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore ed è stato espresso un giudizio con modifica, il revisore deve valutare l'impatto di ciò che ha dato origine a tale giudizio sulla valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio del periodo amministrativo in esame, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315.[4]

Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione

Saldi di apertura

10. Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura, egli deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.[5] (Rif.: Par. A8-A8(I))

11. Se il revisore conclude che i saldi di apertura contengono un errore che influisce in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame e l'effetto dell'errore non è appropriatamente contabilizzato o non è adeguatamente presentato o descritto in bilancio, egli deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

Coerenza di applicazione dei principi contabili

12. Se il revisore conclude che:

    a) i principi contabili del periodo amministrativo in esame non sono applicati coerentemente rispetto ai saldi di apertura in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero

    b) un cambiamento nei principi contabili applicati non è appropriatamente contabilizzato o non è adeguatamente presentato o descritto nel bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile,

    egli deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

Modifica al giudizio nella relazione del revisore precedente

13. Se il revisore precedente ha espresso un giudizio con modifica sul bilancio relativo al periodo amministrativo precedente che risulta ancora pertinente e significativo per il bilancio del periodo amministrativo in esame, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica sul bilancio del periodo amministrativo in esame in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 705 e n. 710. (Rif.: Par. A9)

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Procedure di revisione

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche (Rif.: Par. 6)[5-bis]

A1. *(omissis).*

A2. *(omissis).*

---

[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. 705, "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".

[5-bis] 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".

Saldi di apertura (Rif.: Par. 6 c)

A3. La natura e l'estensione delle procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura dipendono da aspetti quali:

- i principi contabili adottati dall'impresa;
- la natura dei saldi contabili, delle classi di operazioni, dell'informativa e dei rischi di errori significativi nel bilancio del periodo amministrativo in esame;
- la rilevanza dei saldi di apertura rispetto al bilancio del periodo amministrativo in esame;
- se il bilancio relativo al periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile e, in caso affermativo, se il revisore precedente ha espresso un giudizio con modifica.

A4. Qualora il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore, il revisore può essere in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura riesaminando le carte di lavoro del revisore precedente. La competenza professionale e l'indipendenza del revisore precedente influiscono sulla possibilità che tale riesame fornisca elementi probativi sufficienti ed appropriati.

A5. Le comunicazioni del revisore in carica con il revisore precedente avvengono sulla base di principi etici e professionali applicabili.

A5(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs.39/10, in virtù di quanto previsto dall'art. 9-bis, co.5, del medesimo Decreto, il revisore precedente consente al revisore l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'impresa sottoposta a revisione e l'ultima revisione di tale ente.

Nel caso della revisione legale dei bilanci degli EIP, oltre a quanto indicato nel precedente capoverso, in virtù di quanto previsto dall'art. 18, co. 2, del Regolamento (UE) 537/14, il revisore precedente consente al revisore l'accesso alle relazioni aggiuntive per gli anni passati e a qualsiasi informazione trasmessa alle autorità competenti di cui, rispettivamente, all'art. 11 e agli artt. 12 e 13 del medesimo Regolamento.

A6. Per quanto attiene alle attività ed alle passività correnti, alcuni elementi probativi sui saldi di apertura possono essere acquisiti nel corso dello svolgimento delle procedure di revisione sul bilancio del periodo amministrativo in esame. Ad esempio, la riscossione (il pagamento) nel periodo amministrativo in esame di crediti (debiti) esposti nei saldi di apertura fornirà alcuni elementi probativi sulla loro esistenza, su diritti e obblighi, sulla loro completezza e valutazione all'inizio del periodo amministrativo. Per le rimanenze di magazzino, tuttavia, le procedure di revisione del periodo amministrativo in esame sulle giacenze finali forniscono pochi elementi probativi sulle quantità esistenti all'inizio del periodo amministrativo. Pertanto, possono rendersi necessarie ulteriori procedure di revisione e una o alcune delle procedure di revisione riportate di seguito possono fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati:

- assistere alle conte fisiche delle rimanenze di magazzino del periodo amministrativo in esame e predisporre la loro riconciliazione con le quantità iniziali;
- svolgere procedure di revisione sulla valorizzazione delle rimanenze di magazzino iniziali;
- svolgere procedure di revisione sui livelli di margine lordo conseguiti e sulla corretta imputazione dei costi e dei ricavi per competenza.

A7. Per quanto attiene alle attività e alle passività non correnti, quali immobili, impianti e macchinari, immobilizzazioni finanziarie e debiti a lungo termine, alcuni elementi probativi possono essere acquisiti esaminando le registrazioni contabili e altre informazioni a supporto dei saldi di apertura. In alcuni casi, il revisore può acquisire alcuni elementi probativi sui saldi di apertura mediante la richiesta di conferma a terzi come, ad esempio, nel caso di debiti a lungo termine e di immobilizzazioni finanziarie. In altri casi, il revisore può avere la necessità di svolgere ulteriori procedure di revisione.

-

Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione

Saldi di apertura (Rif.: Par. 10)

A8. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 stabilisce regole e fornisce linee guida sulle circostanze che possono dar luogo all'espressione di un giudizio con modifica da parte del revisore sul bilancio, sulla tipologia di giudizio appropriato alle circostanze e sul contenuto della relazione di revisione qualora il revisore esprima un giudizio con modifica. Il fatto che il revisore non sia stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura può dar luogo all'espressione nella relazione di revisione di uno dei seguenti giudizi con modifica:

a) un giudizio con rilievi o una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, come appropriato nelle circostanze; ovvero

b) tranne i casi in cui sia vietato da leggi o regolamenti, un giudizio con rilievi o una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, come appropriato, sul conto economico e sui flussi di cassa, se pertinente, e un giudizio senza modifica relativamente alla situazione patrimoniale e finanziaria.

L'Appendice riporta esempi di relazioni di revisione.[5-*ter*]

A8(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, la lettera b) del precedente paragrafo A8 non è applicabile in quanto il giudizio, previsto dall'art. 14, co. 1, lett. a), e co. 2, lett. c) del medesimo Decreto, ed espresso dal revisore, riguarda il bilancio nella sua unitarietà.

Modifica al giudizio nella relazione del revisore precedente (Rif.: Par. 13)

A9. In alcuni casi, un giudizio con modifica espresso dal revisore precedente può non essere pertinente e significativo ai fini del giudizio sul bilancio relativo al periodo amministrativo in esame. Ciò può verificarsi qualora, ad esempio, nella relazione del revisore precedente era presente una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione relativa al precedente periodo amministrativo, mentre nel periodo amministrativo in esame la questione che aveva dato luogo a tale limitazione è stata risolta.

[5-*ter*] L'Appendice (Italia) contiene un esempio nazionale di relazione di revisione sul bilancio. Gli esempi internazionali non sono stati allegati.

Appendice (Italia)

(Rif.: Par. A8)

Esempio di relazione di revisione con giudizio con modifica

Esempio 1(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene un giudizio con rilievi dovuto all'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativamente ai saldi di apertura delle rimanenze di magazzino – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Società diversa da EIP.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.[6]
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore non ha assistito alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio del periodo amministrativo in esame e non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativamente ai saldi di apertura delle rimanenze di magazzino.
- I possibili effetti dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativamente ai saldi di apertura delle rimanenze di magazzino sono ritenuti significativi ma non pervasivi per il bilancio.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10).

[6] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE]|DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL' ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio con rilievi

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società), costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi* della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Elementi alla base del giudizio con rilievi

[Sono stato nominato revisore legale][Siamo stati nominati revisori legali] della Società il [xx][yy][aa] e conseguentemente non [ho][abbiamo] assistito alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio dell'esercizio. Le procedure alternative non hanno fornito elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo le quantità delle rimanenze di magazzino al [gg][mm][aa-1]. Poiché le rimanenze iniziali di magazzino contribuiscono alla determinazione del risultato economico e dei flussi di cassa, non siamo stati in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche al risultato dell'esercizio esposto nel conto economico e ai flussi di cassa derivanti dall'attività operativa riportati nel rendiconto finanziario.

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

Altri aspetti

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

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

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

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

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

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

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

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico
Denominazione della società di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico
Data]

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 520

PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi
che iniziano dal 1° gennaio 2014 o successivamente)

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 1

Data di entrata in vigore 2

Obiettivi **3**

Definizione **4**

Regole

Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità 5

Procedure di analisi comparativa che aiutano nella formazione di una conclusione complessiva 6

Indagine sui risultati delle procedure di analisi comparativa 7

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizione di procedure di analisi comparativa A1-A3

Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità A4-A16

Procedure di analisi comparativa che aiutano nella formazione di una conclusione complessiva A17-A19

Indagine sui risultati delle procedure di analisi comparativa A20-A21

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520 "Procedure di analisi comparativa" 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 Clarified Versione 2009 e l'ISQC 1 versione 2009 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 e Consob nel 2010 e successivamente integrati dagli stessi e dall'INRL 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 dell'utilizzo da parte del revisore delle procedure di analisi comparativa come procedure di validità ("procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità"). Esso tratta altresì della responsabilità del revisore per lo svolgimento di procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che aiutano il revisore nella formazione di una conclusione complessiva sul bilancio. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315[1] tratta dell'utilizzo delle procedure di analisi comparativa come procedure di valutazione del rischio. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 include regole e linee guida sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati; tali procedure di revisione possono includere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.[2]

Data di entrata in vigore

2. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente.

Obiettivi

3. Gli obiettivi del revisore sono:

   a) acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili dall'impiego di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità;

   b) definire e svolgere procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che aiutino il revisore nella formazione di una conclusione complessiva in merito al fatto se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa.

Definizione

4. Ai fini dei principi di revisione, con il termine "procedure di analisi comparativa" si intendono le valutazioni dell'informazione finanziaria mediante analisi di relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura. Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l'indagine, per quanto ritenuta necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo. (Rif.: Parr. A1-A3)

Regole

Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità

5. Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, singolarmente o in combinazione con verifiche di dettaglio, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330[3] il revisore deve: (Rif.: Parr. A4-A5)

   a) stabilire l'idoneità, per determinate asserzioni, di particolari procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, tenendo conto dei rischi identificati e valutati di errori significativi e delle eventuali verifiche di dettaglio per tali asserzioni; (Rif.: Parr. A6-A11)

---

[1] 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", paragrafo 6 b).
[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati", paragrafi 6 e 18.
[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 18.

b) valutare l'attendibilità dei dati in base ai quali il revisore sviluppa le proprie aspettative su importi registrati o su indici, tenendo conto della fonte, della comparabilità, della natura e della pertinenza delle informazioni disponibili e dei controlli sulla loro predisposizione; (Rif.: Parr. A12-A14)

c) sviluppare un'aspettativa su importi registrati o su indici e valutare se tale aspettativa sia sufficientemente precisa da identificare un errore che, singolarmente o insieme ad altri errori, possa rendere il bilancio significativamente errato; (Rif.: Par. A15)

d) stabilire l'ammontare degli scostamenti tra gli importi registrati e i valori attesi ritenuto accettabile senza lo svolgimento di ulteriori indagini come richiesto dal paragrafo 7. (Rif.: Par. A16)

Procedure di analisi comparativa che aiutano nella formazione di una conclusione complessiva

6. Il revisore deve definire e svolgere procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che lo aiutino nella formazione di una conclusione complessiva in merito al fatto se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa. (Rif.: Parr. A17-A19)

Indagine sui risultati delle procedure di analisi comparativa

7. Se le procedure di analisi comparativa svolte in conformità al presente principio di revisione identificano fluttuazioni o relazioni che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti ovvero si discostano dai valori attesi per un ammontare significativo, il revisore deve indagare le ragioni di tali scostamenti mediante:

a) lo svolgimento di indagini presso la direzione e l'acquisizione di elementi probativi appropriati, che siano pertinenti alle risposte ottenute dalla direzione;

b) lo svolgimento di altre procedure di revisione per quanto ritenuto necessario nelle circostanze. (Rif.: Parr. A20-A21)

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizione di procedure di analisi comparativa (Rif.: Par. 4)

A1. Le procedure di analisi comparativa comprendono la considerazione del confronto tra le informazioni finanziarie dell'impresa e altre informazioni quali, ad esempio:

- le informazioni comparabili relative a periodi amministrativi precedenti;
- i risultati che l'impresa prevede di raggiungere, quali budget o previsioni (forecast), o aspettative del revisore, quali, ad esempio, la stima degli ammortamenti;
- informazioni di settore, quali, ad esempio, il confronto tra l'indice di rotazione dei crediti verso clienti dell'impresa con l'indice medio di settore o con l'indice di altre imprese di dimensioni simili nello stesso settore.

A2. Le procedure di analisi comparativa comprendono anche la considerazione di relazioni quali:

- quelle esistenti tra elementi dell'informazione finanziaria che ci si attende seguano un andamento prevedibile in base all'esperienza dell'impresa, quali, ad esempio, le percentuali di margine lordo;
- quelle esistenti tra informazioni finanziarie e informazioni pertinenti di altra natura, quali, ad esempio, il rapporto tra costo complessivo delle retribuzioni e numero dei dipendenti.

A3. Per svolgere le procedure di analisi comparativa è possibile utilizzare diversi metodi. Tali metodi variano dall'effettuazione di semplici confronti allo svolgimento di analisi complesse mediante l'utilizzo di tecniche statistiche avanzate. Le procedure di analisi comparativa possono essere applicate ai bilanci consolidati, alle componenti e a singoli elementi delle informazioni.

Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità (Rif.: Par. 5)

A4. Le procedure di validità a livello di asserzioni possono consistere in verifiche di dettaglio, in procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità o in una combinazione di entrambe. La decisione in merito a quali procedure di revisione svolgere, inclusa quella se avvalersi di procedure di analisi comparativa, è basata sul giudizio professionale del revisore in merito all'efficacia e all'efficienza attesa delle procedure di revisione utilizzabili al fine di ridurre il rischio di revisione a livello di asserzioni ad un livello accettabilmente basso.

A5. Il revisore può svolgere indagini presso la direzione sulla disponibilità e sull'attendibilità delle informazioni necessarie per applicare procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, nonché sui risultati di tali procedure di analisi comparativa eventualmente svolte dall'impresa. L'utilizzo di dati comparativi predisposti dalla direzione può risultare efficace a condizione che il revisore ritenga che tali dati siano predisposti correttamente.

Idoneità per determinate asserzioni di particolari procedure di analisi comparativa (Rif.: Par. 5 a)

A6. Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità sono generalmente più adatte a grandi volumi di operazioni che tendono ad essere prevedibili nel tempo. L'impiego di procedure di analisi comparativa pianificate si basa sull'aspettativa che tra i dati esistano relazioni, e che queste continuino a sussistere in assenza di condizioni note che facciano supporre il contrario. Tuttavia, l'idoneità di una determinata procedura di analisi comparativa dipenderà da quanto il revisore la valuterà efficace nell'individuare un errore che, singolarmente o insieme ad altri errori, può rendere il bilancio significativamente errato.

A7. In alcuni casi, anche un modello previsionale non sofisticato può essere efficace come procedura di analisi comparativa. Per esempio, se l'impresa ha un numero noto di dipendenti a retribuzione fissa nel corso del periodo amministrativo, il revisore può utilizzare tali dati per stimare il costo totale del lavoro per tale periodo con un elevato grado di accuratezza, conseguendo in tal modo elementi probativi per una voce significativa del bilancio e riducendo la necessità di svolgere verifiche di dettaglio sulle retribuzioni. Gli indici di mercato ampiamente riconosciuti (quali i margini di profitto per i diversi tipi di imprese di commercio al dettaglio) possono spesso essere utilizzati in modo efficace nelle procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità per fornire elementi probativi a supporto della ragionevolezza degli importi registrati.

A8. Tipologie differenti di procedure di analisi comparativa forniscono livelli di sicurezza diversi. Le procedure di analisi comparativa che comportano, per esempio, la previsione del totale dei proventi derivanti dalla locazione di un fabbricato suddiviso in appartamenti, tenendo conto dei canoni di locazione, del numero degli appartamenti e della percentuale di appartamenti non locati, possono fornire elementi probativi persuasivi ed escludere la necessità di effettuare ulteriori controlli mediante verifiche di dettaglio, purché gli elementi siano appropriatamente verificati. Per contro, il calcolo ed il confronto delle percentuali di margine lordo utilizzati per confermare un importo relativo ai ricavi possono fornire elementi probativi meno persuasivi, ma possono fornire un supporto utile se utilizzati in combinazione con altre procedure di revisione.

A9. La determinazione dell'idoneità di particolari procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità è influenzata dalla natura dell'asserzione e dalla valutazione da parte del revisore del rischio di errori significativi. Per esempio, se i controlli sull'elaborazione degli ordini di vendita sono carenti, per le asserzioni relative ai crediti il revisore può fare più affidamento sulle verifiche di dettaglio che sulle procedure di analisi comparativa.

A10. Particolari procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità possono altresì essere considerate idonee se sulla medesima asserzione vengono svolte verifiche di dettaglio. Per esempio, nell'acquisire elementi probativi in merito all'asserzione relativa alla valutazione dei saldi dei crediti, il revisore può applicare le procedure di analisi comparativa con riferimento all'anzianità dei crediti scaduti verso clienti in aggiunta allo svolgimento di verifiche di dettaglio sugli incassi successivi al fine di determinare la recuperabilità dei crediti.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche [3-bis]

A11. (*omissis*).

L'attendibilità dei dati (Rif.: Par. 5 b)

A12. L'attendibilità dei dati è influenzata dalla loro fonte e dalla loro natura e dipende dalle circostanze in cui essi sono acquisiti. Di conseguenza, nello stabilire se i dati sono attendibili ai fini della definizione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, sono pertinenti i seguenti aspetti:

a) la fonte delle informazioni disponibili. Per esempio, le informazioni possono essere più attendibili se sono acquisite da fonti indipendenti esterne all'impresa;[4]

b) la comparabilità delle informazioni disponibili. Per esempio, può essere necessario integrare i dati generali di settore per renderli comparabili con quelli di un'impresa che produce e vende prodotti specialistici;

c) la natura e la pertinenza delle informazioni disponibili. Per esempio, se i budget sono stati predisposti come risultati attesi piuttosto che come obiettivi da raggiungere;

d) i controlli sulla predisposizione delle informazioni configurati per assicurarne la completezza, l'accuratezza e la validità. Per esempio, i controlli sulla predisposizione, il riesame e l'aggiornamento dei budget.

A13. Il revisore può considerare di verificare l'efficacia operativa degli eventuali controlli sulla predisposizione da parte dell'impresa delle informazioni utilizzate dal revisore per lo svolgimento di procedure di analisi comparativa in risposta ai rischi identificati e valutati. Quando tali controlli sono efficaci, il revisore ha solitamente maggior fiducia nell'attendibilità delle informazioni e, conseguentemente, nei risultati delle procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità. L'efficacia operativa dei controlli sulle informazioni che non hanno natura finanziaria può spesso essere verificata congiuntamente ad altre procedure di conformità. Per esempio, nell'istituire controlli sull'elaborazione delle fatture di vendita, un'impresa può includere dei controlli sulla rilevazione delle quantità vendute. In tali circostanze, il revisore può verificare l'efficacia operativa dei controlli sulla rilevazione delle quantità vendute congiuntamente alle verifiche dell'efficacia operativa dei controlli sull'elaborazione delle fatture di vendita. In alternativa, il revisore può considerare se le informazioni sono state sottoposte a verifiche di revisione. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 stabilisce regole e fornisce linee guida per determinare le procedure di revisione da svolgere sulle informazioni da impiegare per le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.[5]

A14. Gli aspetti trattati ai paragrafi A12 a)-A12 d) sono pertinenti indipendentemente dal fatto che il revisore svolga procedure di analisi comparativa sul bilancio dell'impresa di fine periodo amministrativo, ovvero ad una data intermedia e pianifichi di svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità per il restante periodo. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 stabilisce regole e fornisce linee guida sulle procedure di validità svolte ad una data intermedia.[6]

Valutare se l'aspettativa sia sufficientemente precisa (Rif.: Par.5 c)

A15. Gli aspetti rilevanti ai fini della valutazione del revisore se l'aspettativa possa essere determinata in modo sufficientemente preciso da identificare un errore che, insieme ad altri errori, può rendere il bilancio significativamente errato, includono:

- il grado di accuratezza con il quale possono essere previsti i risultati attesi derivanti dall'applicazione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità. Per

[3-bis] Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, "Elementi probativi", paragrafo A31.

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo 10.

[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 22-23.

esempio, il revisore può attendersi maggiore coerenza confrontando i margini di profitto lordo di più periodi, piuttosto che le spese discrezionali, quali le spese di ricerca o pubblicitarie;

- il livello al quale le informazioni possono essere disaggregate. Per esempio, le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità possono essere più efficaci se applicate alle informazioni finanziarie relative a singoli settori di un'attività aziendale o a bilanci delle componenti di un'impresa diversificata, piuttosto che al bilancio dell'impresa nel suo complesso;
- la disponibilità delle informazioni, sia finanziarie che di altra natura. Per esempio, il revisore può considerare se le informazioni finanziarie, quali budget o previsioni (forecast), e quelle di altra natura, quali le quantità prodotte o vendute, sono disponibili per definire le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità. Se le informazioni sono disponibili, il revisore può anche considerare l'attendibilità delle stesse, come illustrato nei precedenti paragrafi A12-A13.

Ammontare accettabile dello scostamento tra gli importi registrati e i valori attesi (Rif.: Par.5 d)

A16. La determinazione da parte del revisore dell'ammontare dello scostamento rispetto a quanto atteso che può essere accettato senza lo svolgimento di ulteriori indagini dipende dalla significatività[7] e dalla coerenza con il livello di sicurezza desiderato, tenendo conto della possibilità che un errore, singolarmente o insieme ad altri errori, possa rendere il bilancio significativamente errato. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 richiede al revisore di acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta è la propria valutazione del rischio.[8] Di conseguenza, aumentando il rischio identificato e valutato, diminuisce l'ammontare dello scostamento ritenuto accettabile senza lo svolgimento di indagini al fine di raggiungere il livello desiderato di elementi probativi persuasivi.[9]

Procedure di analisi comparativa che aiutano nella formazione di una conclusione complessiva (Rif.: Par. 6)

A17. Le conclusioni tratte dai risultati delle procedure di analisi comparativa definite e svolte in conformità al paragrafo 6 servono a supportare le conclusioni formatesi nel corso della revisione di singole componenti o di singoli elementi del bilancio. Ciò aiuta il revisore a trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio.

A18. I risultati di tali procedure di analisi comparativa possono identificare un rischio di errore significativo non identificato in precedenza. In tali circostanze, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 richiede al revisore di riconsiderare la propria valutazione dei rischi di errori significativi e di modificare di conseguenza le procedure di revisione pianificate in risposta ai rischi identificati e valutati.[10]

A19. Le procedure di analisi comparativa svolte in conformità al paragrafo 6 possono essere simili a quelle che si utilizzerebbero come procedure di valutazione del rischio.

Indagine sui risultati delle procedure di analisi comparativa (Rif.: Par. 7)

A20. Gli elementi probativi relativi alle risposte della direzione possono essere acquisiti mediante la valutazione di tali risposte, tenendo conto della comprensione, da parte del revisore, dell'impresa e del contesto in cui opera, e degli altri elementi probativi acquisiti nel corso della revisione contabile.

A21. Può presentarsi la necessità di svolgere altre procedure di revisione, per esempio, quando la direzione non è in grado di fornire una spiegazione ovvero quando la spiegazione, unitamente agli elementi probativi acquisiti relativi alla risposta della direzione, non è considerata adeguata.

[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile", paragrafo A13.
[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 7 b).
[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo A19.
[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 31.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 530
CAMPIONAMENTO DI REVISIONE

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi
che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente)

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 1-2

Data di entrata in vigore 3

Obiettivo **4**

Definizioni **5**

Regole

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare 6-8

Svolgimento delle procedure di revisione 9-11

Natura e causa delle deviazioni e degli errori 12-13

Proiezione degli errori 14

Valutazione dei risultati del campionamento di revisione 15

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizioni A1-A3

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare A4-A13

Svolgimento delle procedure di revisione A14-A16

Natura e causa delle deviazioni e degli errori A17

Proiezione degli errori A18-A20

Valutazione dei risultati del campionamento di revisione A21-A23

Appendice 1: Stratificazione e selezione ponderata per il valore

Appendice 2: Esempi di fattori che influenzano la dimensione del campione per le procedure di conformità

Appendice 3: Esempi di fattori che influenzano la dimensione del campione nelle verifiche di dettaglio

Appendice 4: Metodi di selezione del campione

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530 "Campionamento di revisione" 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 Clarified Versione 2009 e l'ISQC 1 versione 2009 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 e Consob nel 2010 e successivamente integrati dagli stessi e dall'INRL 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 si applica quando, nello svolgimento di procedure di revisione, il revisore decide di utilizzare il campionamento di revisione. Esso tratta dell'utilizzo da parte del revisore del campionamento statistico e non statistico nella definizione e nella selezione del campione di revisione, nello svolgimento di procedure di conformità e di verifiche di dettaglio, e nella valutazione dei risultati tratti dal campione.

2. Il presente principio di revisione integra il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500,[1] che tratta della responsabilità del revisore nel definire e svolgere le procedure di revisione per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che gli consentano di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 fornisce linee guida sui metodi a disposizione del revisore per la selezione delle voci (nel seguito del presente principio "elementi") da sottoporre a verifica; il campionamento di revisione rappresenta uno di tali metodi di selezione.

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 1° gennaio 2015 o successivamente.

Obiettivo

4. Nell'utilizzare il campionamento di revisione l'obiettivo del revisore è quello di conseguire elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione è selezionato.

Definizioni

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

   a) Campionamento di revisione (campionamento) – L'applicazione delle procedure di revisione su una percentuale inferiore al 100% degli elementi che costituiscono una popolazione rilevante ai fini della revisione contabile, in modo che tutte le unità di campionamento abbiano una possibilità di essere selezionate così da fornire al revisore elementi ragionevoli in base ai quali trarre le proprie conclusioni sull'intera popolazione.

   b) Popolazione - L'insieme completo dei dati da cui è selezionato un campione e sul quale il revisore intende trarre le proprie conclusioni.

   c) Rischio di campionamento – Il rischio che le conclusioni del revisore, sulla base di un campione, possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte se l'intera popolazione fosse stata sottoposta alla stessa procedura di revisione. Il rischio di campionamento può portare a due tipologie di conclusioni errate:

      i) nel caso di una procedura di conformità, che i controlli siano più efficaci di quanto sono realmente, oppure, nel caso di una verifica di dettaglio, che non esista un errore significativo laddove, invece, esso è presente. Il revisore si preoccupa principalmente di questa tipologia di conclusione errata, poiché influenza l'efficacia della revisione contabile ed è più probabile che porti ad un giudizio di revisione inappropriato;

      ii) nel caso di una procedura di conformità, che i controlli siano meno efficaci di quanto sono realmente, oppure, nel caso di una verifica di dettaglio, che esista un errore significativo laddove, invece, esso non è presente. Questa tipologia di conclusione errata incide

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, "Elementi probativi".

sull'efficienza della revisione contabile in quanto spesso conduce allo svolgimento di lavoro aggiuntivo al fine di stabilire che le conclusioni inizialmente raggiunte non erano corrette.

d) Rischio non dipendente dal campionamento – Il rischio che il revisore giunga ad una conclusione errata per ragioni non connesse al rischio di campionamento. (Rif.: Par. A1)

e) Anomalia – Un errore o una deviazione che, in modo dimostrabile, non è rappresentativo di errori o deviazioni in una popolazione.

f) Unità di campionamento – I singoli elementi che costituiscono una popolazione. (Rif.: Par. A2)

g) Campionamento statistico – Un approccio di campionamento con le seguenti caratteristiche:

   i) selezione casuale degli elementi del campione;

   ii) utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento.

   Un approccio di campionamento che non abbia le caratteristiche evidenziate ai precedenti punti i) e ii) è considerato un campionamento non statistico.

h) Stratificazione – Il processo attraverso il quale una popolazione viene suddivisa in sotto popolazioni, ciascuna delle quali rappresenta un gruppo di unità di campionamento con caratteristiche analoghe (spesso valori monetari).

i) Errore accettabile – Un importo monetario stabilito dal revisore rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale importo stabilito dal revisore non sia superato dall'errore effettivo nella popolazione. (Rif.: Par. A3)

j) Grado di deviazione accettabile – Un grado di deviazione dalle prescritte procedure di controllo interno stabilito dal revisore, rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che tale grado di deviazione non sia superato dal grado di deviazione effettivo nella popolazione.

Regole

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare

6. Nel definire un campione di revisione, il revisore deve considerare lo scopo della procedura di revisione e le caratteristiche della popolazione da cui verrà estratto il campione. (Rif.: Parr. A4-A9)

7. Il revisore deve determinare una dimensione del campione sufficiente a ridurre il rischio di campionamento ad un livello accettabilmente basso. (Rif.: Parr. A10-A11)

8. Il revisore deve selezionare gli elementi per il campione in modo che ciascuna unità di campionamento all'interno della popolazione abbia una possibilità di essere selezionata. (Rif.: Parr. A12-A13)

Svolgimento delle procedure di revisione

9. Il revisore deve svolgere, su ciascun elemento selezionato, procedure di revisione appropriate per lo scopo.

10. Qualora la procedura di revisione non sia applicabile all'elemento selezionato, il revisore deve svolgere la procedura su un elemento sostitutivo. (Rif.: Par. A14)

11. Qualora il revisore non sia in grado di applicare le procedure di revisione definite, ovvero adeguate procedure alternative, ad un elemento selezionato, egli deve considerare quell'elemento come una deviazione dal controllo prescritto, nel caso di procedure di conformità, o come un errore, nel caso di verifiche di dettaglio. (Rif.: Parr. A15-A16)

Natura e causa delle deviazioni e degli errori

12. Il revisore deve indagare sulla natura e sulla causa delle deviazioni o degli errori identificati, e valutarne il possibile effetto sullo scopo della procedura di revisione e su altre aree della revisione contabile. (Rif.: Par. A17)

13. Nelle circostanze estremamente rare in cui il revisore considera un errore o una deviazione riscontrati in un campione come un'anomalia, egli deve acquisire un elevato grado di certezza che tale errore o deviazione non sia rappresentativo della popolazione. Il revisore deve acquisire tale grado di certezza svolgendo ulteriori procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che l'errore o la deviazione non influenzino la parte rimanente della popolazione.

Proiezione degli errori

14. Per le verifiche di dettaglio, il revisore deve effettuare una proiezione degli errori riscontrati nel campione sulla popolazione. (Rif.: Parr. A18-A20)

Valutazione dei risultati del campionamento di revisione

15. Il revisore deve valutare:

    a) i risultati del campione; (Rif.: Parr. A21-A22)

    b) se l'utilizzo del campionamento di revisione abbia fornito elementi ragionevoli su cui basare le conclusioni sulla popolazione sottoposta a verifica. (Rif.: Par. A23)

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizioni

Rischio non dipendente dal campionamento (Rif.: Par. 5 d)

A1. Rischi non dipendenti dal campionamento includono ad esempio l'utilizzo di procedure di revisione non appropriate, una non corretta interpretazione degli elementi probativi e il mancato riconoscimento di un errore o di una deviazione.

Unità di campionamento (Rif.: Par. 5 f)

A2. Le unità di campionamento possono essere unità fisiche (per esempio, gli assegni elencati nelle distinte di versamento, le registrazioni di accredito negli estratti conto bancari, le fatture di vendita o i saldi dei debitori) o unità monetarie.

Errore accettabile (Rif.: Par. 5 i)

A3. Nel definire un campione, il revisore determina l'errore accettabile per fronteggiare il rischio che l'insieme di errori singolarmente non significativi possa rendere il bilancio significativamente errato e per fornire un margine per eventuali errori non individuati. L'errore accettabile costituisce l'applicazione ad una determinata procedura di campionamento della significatività operativa per la revisione, definita nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320.[2] L'errore accettabile può essere lo stesso importo o un importo inferiore alla significatività operativa per la revisione.

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare

Definizione del campione (Rif.: Par. 6)

A4. Il campionamento di revisione consente al revisore di acquisire e valutare elementi probativi relativi ad alcune caratteristiche degli elementi selezionati al fine di permettere al revisore di formarsi una conclusione sulla popolazione dalla quale il campione è estratto, o di aiutarlo nel formarsi tale

[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, " Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile", paragrafo 9.

conclusione. Il campionamento di revisione può essere applicato utilizzando sia un approccio statistico che un approccio non statistico di campionamento.

A5. Nel definire un campione di revisione, il revisore considera anche lo scopo specifico da raggiungere e la combinazione di procedure di revisione che è probabile realizzino nel modo migliore tale scopo. La considerazione della natura degli elementi probativi ricercati e delle condizioni di possibili deviazioni o errori, o di altre caratteristiche relative a tali elementi probativi, aiuterà il revisore a stabilire ciò che costituisce una deviazione o un errore e la popolazione da utilizzare per il campionamento. Al fine di adempiere alla regola di cui al paragrafo 10 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, il revisore, nell'effettuare il campionamento di revisione, svolge procedure di revisione per acquisire elementi probativi sulla completezza della popolazione da cui il campione di revisione è estratto.

A6. La considerazione da parte del revisore dello scopo della procedura di revisione, come richiesto al paragrafo 6, implica una comprensione chiara di ciò che costituisce una deviazione o un errore in modo che tutte, e unicamente, quelle condizioni rilevanti per lo scopo della procedura di revisione siano incluse nella valutazione delle deviazioni o nella proiezione degli errori. Ad esempio, in una verifica di dettaglio sull'esistenza di crediti, quale ad esempio la richiesta di conferma, i pagamenti effettuati dal cliente prima della data di conferma, ma ricevuti subito dopo quella data, non sono considerati un errore. Inoltre, errate imputazioni fra i saldi dei clienti non inficiano il saldo totale della voce crediti. Pertanto, può non essere appropriato considerare tale circostanza un errore nella valutazione dei risultati del campione di tale particolare procedura di revisione, anche se può avere un effetto importante su altre aree della revisione contabile, quali ad esempio la valutazione del rischio di frode o l'adeguatezza dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti.

A7. Nel considerare le caratteristiche di una popolazione, per le procedure di conformità, il revisore effettua una valutazione del grado di deviazione atteso sulla base della sua comprensione dei controlli pertinenti o dell'esame di un numero limitato di elementi estratti dalla popolazione. Tale valutazione viene effettuata per definire un campione di revisione e per determinarne la dimensione. Ad esempio, se il grado di deviazione atteso è inaccettabilmente alto, il revisore di norma deciderà di non svolgere procedure di conformità. Analogamente, per le verifiche di dettaglio, il revisore effettua una valutazione dell'errore atteso nella popolazione. Se l'errore atteso è elevato, nello svolgere le verifiche di dettaglio può risultare appropriato un esame dell'intera popolazione, ovvero l'utilizzo di un campione di ampie dimensioni.

A8. Nel considerare le caratteristiche della popolazione dalla quale si estrarrà il campione, il revisore può stabilire che è appropriata una stratificazione ovvero una selezione ponderata per il valore. L'Appendice 1 approfondisce ulteriormente la stratificazione e la selezione ponderata per il valore.

A9. La decisione se utilizzare un approccio di campionamento statistico ovvero non statistico dipende dal giudizio professionale del revisore; tuttavia, la dimensione del campione non è un valido criterio di distinzione tra approccio statistico e non statistico.

Dimensione del campione (Rif.: Par. 7)

A10. Il livello di rischio di campionamento che il revisore è disposto ad accettare influisce sulla dimensione del campione richiesta. Quanto minore è il rischio che il revisore è disposto ad accettare, tanto maggiore dovrà essere la dimensione del campione.

A11. La dimensione del campione può essere determinata mediante l'applicazione di una formula statistica o mediante l'esercizio del giudizio professionale. Le Appendici 2 e 3 indicano le influenze che diversi fattori hanno tipicamente nella determinazione della dimensione del campione. Qualora le circostanze siano analoghe, l'effetto sulla dimensione del campione di fattori quali quelli identificati nelle Appendici 2 e 3 saranno analoghi indipendentemente dal fatto che sia scelto un approccio di tipo statistico o non statistico.

Selezione degli elementi da verificare (Rif.: Par. 8)

A12. Con il campionamento statistico, gli elementi del campione sono selezionati in modo che ciascuna unità di campionamento abbia una probabilità definita di essere selezionata. Con il campionamento non statistico, per selezionare gli elementi del campione è utilizzato il giudizio professionale. Poiché lo scopo del campionamento è di fornire elementi ragionevoli al revisore in base ai quali trarre conclusioni

sulla popolazione dalla quale il campione viene selezionato, è importante che il revisore selezioni un campione rappresentativo, in modo da evitare distorsioni, scegliendo elementi del campione che abbiano caratteristiche tipiche della popolazione.

A13. I metodi principali per la selezione dei campioni sono l'utilizzo della selezione casuale, della selezione sistematica e della selezione accidentale. Ciascuno di questi metodi è trattato nell'Appendice 4.

Svolgimento delle procedure di revisione (Rif.: Parr. 10-11)

A14. Un esempio di quando si renda necessario svolgere la procedura di revisione su un elemento sostitutivo è rappresentato dal caso in cui, nel verificare l'evidenza dell'autorizzazione al pagamento, venga selezionato un assegno annullato. Se il revisore si assicura che l'assegno sia stato correttamente annullato e, quindi, non costituisca una deviazione, viene esaminato un elemento sostitutivo selezionato in modo appropriato.

A15. Il revisore non è in grado di applicare le procedure di revisione definite ad un elemento selezionato ad esempio nel caso in cui la documentazione relativa a quell'elemento sia andata persa.

A16. Una procedura alternativa adeguata, nel caso in cui non sia stata ricevuta alcuna risposta ad una richiesta di conferma positiva, potrebbe essere ad esempio l'esame degli incassi successivi insieme all'evidenza della loro fonte e degli elementi che tali incassi vanno a regolare.

Natura e causa delle deviazioni e degli errori (Rif.: Par. 12)

A17. Nell'analisi delle deviazioni e degli errori identificati, il revisore può osservare che molti di essi hanno caratteristiche comuni, ad esempio, il tipo di operazione, la linea di prodotto, il luogo o il periodo in cui si sono manifestati. In tali circostanze, il revisore può decidere di identificare tutti gli elementi nella popolazione che hanno quella caratteristica comune ed estendere le procedure di revisione a tali elementi. Tali deviazioni o errori, inoltre, possono essere intenzionali e indicare la possibilità di frode.

Proiezione degli errori (Rif.: Par. 14)

A18. Il revisore è tenuto a effettuare una proiezione degli errori sulla popolazione al fine di acquisire una percezione di massima della misura dell'errore, ma tale proiezione può non essere sufficiente a determinare un importo da registrare.

A19. Qualora un errore sia stato riconosciuto come un'anomalia, esso può essere escluso dalla proiezione degli errori sulla popolazione. Tuttavia, l'effetto di un simile errore, se non corretto, necessita comunque di essere considerato in aggiunta alla proiezione degli altri errori non anomali.

A20. Per le procedure di conformità, non è necessaria alcuna proiezione esplicita delle deviazioni poiché il grado di deviazione del campione rappresenta anche il grado di deviazione proiettato per la popolazione nel suo complesso. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330[3] fornisce linee guida nei casi in cui siano individuate deviazioni dai controlli sui quali il revisore intende fare affidamento.

Valutazione dei risultati del campionamento di revisione (Rif.: Par. 15)

A21. Nel caso delle procedure di conformità, un grado di deviazione del campione inaspettatamente elevato può portare ad un aumento del rischio identificato e valutato di errori significativi, a meno che non si acquisiscano ulteriori elementi probativi a supporto della valutazione iniziale. Nel caso delle verifiche di dettaglio, un errore di importo inaspettatamente elevato nel campione, in assenza di ulteriori elementi probativi da cui risulti che non sussistono errori significativi, può indurre il revisore a ritenere che una classe di operazioni o un saldo contabile siano significativamente errati.

A22. Nel caso delle verifiche di dettaglio, la somma dell'errore proiettato e dell'errore anomalo, ove presente, è la migliore stima da parte del revisore dell'errore nella popolazione. Qualora la somma dell'errore proiettato e dell'eventuale errore anomalo superi l'errore accettabile, il campione non fornisce elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione sottoposta a verifica. Quanto più la somma dell'errore proiettato e dell'errore anomalo si avvicina all'errore accettabile, tanto più è probabile che l'errore effettivo nella popolazione possa superare l'errore accettabile. Anche se l'errore proiettato è maggiore rispetto all'errore atteso dal revisore utilizzato per determinare la dimensione del campione,

[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati", paragrafo 17.

il revisore può concludere che sussiste un rischio di campionamento inaccettabile che l'errore effettivo nella popolazione superi l'errore accettabile. La considerazione dei risultati di altre procedure di revisione aiuta il revisore a valutare il rischio che l'errore effettivo nella popolazione superi l'errore accettabile, e il rischio può essere ridotto laddove siano acquisiti elementi probativi aggiuntivi.

A23. Qualora il revisore concluda che il campionamento di revisione non ha fornito elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione sottoposta a verifica, egli può:

- richiedere alla direzione di indagare sugli errori che sono stati identificati e sulla potenziale esistenza di ulteriori errori e di apportare, se del caso, le necessarie rettifiche; ovvero
- adattare la natura, la tempistica e l'estensione di quelle procedure di revisione conseguenti atte ad acquisire nel modo migliore il livello di sicurezza richiesto. Ad esempio, nel caso di procedure di conformità, il revisore potrebbe estendere la dimensione del campione, verificare un controllo alternativo ovvero modificare le relative procedure di validità.

Appendice 1

(Rif.: Par. A8)

Stratificazione e selezione ponderata per il valore

Nel considerare le caratteristiche della popolazione da cui verrà estratto il campione, il revisore può stabilire che sia appropriata la stratificazione ovvero la selezione ponderata per il valore. La presente Appendice fornisce linee guida al revisore sull'utilizzo di tecniche di campionamento basate sulla stratificazione e sulla ponderazione per il valore.

Stratificazione

1. L'efficienza della revisione contabile può essere migliorata se il revisore stratifica la popolazione suddividendola in sotto popolazioni distinte aventi una specifica caratteristica. L'obiettivo della stratificazione è di ridurre la variabilità degli elementi all'interno di ciascuno strato e quindi di consentire una riduzione della dimensione del campione senza aumentare il rischio di campionamento.

2. Nello svolgimento delle verifiche di dettaglio, la popolazione è spesso stratificata in base al valore monetario. Ciò consente di indirizzare la maggior parte dell'attività di revisione sugli elementi di maggior valore che possono contenere l'errore potenziale più elevato in termini di sovrastima. Analogamente, una popolazione può essere stratificata in base ad una caratteristica particolare che indica un rischio di errore più elevato, ad esempio, quando nella valutazione dei crediti viene verificato l'accantonamento al fondo svalutazione crediti, i saldi possono essere stratificati per anzianità.

3. I risultati delle procedure di revisione applicate ad un campione di elementi all'interno di uno strato possono essere proiettati solo sugli elementi che costituiscono quello stesso strato. Al fine di trarre conclusioni sull'intera popolazione, sarà necessario che il revisore consideri il rischio di errori significativi in relazione agli altri strati che costituiscono l'intera popolazione. Ad esempio, il 20% degli elementi di una popolazione può costituire il 90% del valore del saldo di un conto. Il revisore può decidere di esaminare un campione di tali elementi. Il revisore valuta i risultati di tale campione e raggiunge una conclusione sul 90% del valore in modo distinto dal restante 10% (per il quale sarà utilizzato un ulteriore campione o altri metodi di acquisizione di elementi probativi, ovvero che può essere considerato non significativo).

4. Se una classe di operazioni o un saldo contabile sono stati suddivisi in strati, l'errore viene proiettato separatamente su ciascuno strato. Al fine di considerare il possibile effetto di tali errori sulla classe di operazioni o sul saldo contabile, gli errori proiettati su ciascuno strato vengono poi considerati congiuntamente.

Selezione ponderata per il valore

5. Nello svolgere le verifiche di dettaglio, può risultare efficiente identificare l'unità di campionamento come le singole unità monetarie che costituiscono la popolazione. Una volta selezionate le singole unità monetarie nell'ambito della popolazione, ad esempio il saldo crediti, il revisore può quindi esaminare gli elementi specifici, come ad esempio i saldi individuali, che contengono tali unità monetarie. Uno dei vantaggi di tale approccio nel definire l'unità di campionamento è che l'attività di revisione è indirizzata agli elementi di maggior valore in quanto hanno maggiori possibilità di essere selezionati, e può dar luogo a campioni di dimensioni più ridotte. Questo approccio può essere utilizzato congiuntamente al metodo sistematico di selezione del campione (illustrato nell'Appendice 4) e raggiunge la massima efficienza quando la selezione degli elementi viene effettuata utilizzando la selezione casuale.

Appendice 2

(Rif.: Par. A11)

Esempi di fattori che influenzano la dimensione del campione per le procedure di conformità

Si riportano di seguito i fattori che il revisore può considerare nella determinazione della dimensione del campione per le procedure di conformità. Tali fattori, che è necessario considerare congiuntamente, presuppongono che il revisore non modifichi la natura o la tempistica delle procedure di conformità, né modifichi altrimenti l'approccio alle procedure di validità in risposta ai rischi identificati e valutati.

FATTORE	EFFETTO SULLA DIMENSIONE DEL CAMPIONE	
Un aumento della misura in cui la valutazione del rischio da parte del revisore tiene in considerazione i controlli pertinenti	Aumento	Quanto maggiore è il livello di sicurezza che il revisore intende ottenere dall'efficacia operativa dei controlli, tanto minore sarà la valutazione da parte del revisore del rischio di errori significativi, e maggiore dovrà essere la dimensione del campione. Quando la valutazione da parte del revisore del rischio di errori significativi a livello di asserzione include un'aspettativa sulla efficacia operativa dei controlli, al revisore è richiesto di effettuare le procedure di conformità. A parità di altre condizioni, nella valutazione dei rischi, maggiore è l'affidamento da parte del revisore sull'efficacia operativa dei controlli, maggiore è l'estensione delle procedure di conformità del revisore (e pertanto, la dimensione del campione è aumentata).
Un aumento del grado di deviazione accettabile	Diminuzione	Quanto minore è il grado di deviazione accettabile, tanto maggiore deve essere la dimensione del campione.
Un aumento del grado di deviazione atteso della popolazione sottoposta a verifica	Aumento	Quanto più elevato è il grado di deviazione atteso, tanto maggiore deve essere la dimensione del campione, in modo da consentire al revisore di effettuare una stima ragionevole del grado di deviazione effettivo. Fattori rilevanti per la considerazione del revisore del grado di deviazione atteso includono la comprensione, da parte del revisore, dell'attività dell'impresa (in particolare le procedure di valutazione del rischio poste in essere al fine di comprendere il controllo interno), cambiamenti nel personale o nel controllo interno, i risultati delle procedure di revisione svolte in periodi amministrativi precedenti ed i risultati di altre procedure di revisione. Elevati gradi attesi di deviazione dal controllo garantiscono di norma una modesta riduzione, se non nessuna riduzione, del rischio identificato e valutato di errore significativo.

Un aumento nel livello desiderato di sicurezza da parte del revisore affinché il grado di deviazione accettabile non sia superato dal grado di deviazione effettivo nella popolazione	Aumento	Quanto maggiore è il livello desiderato di sicurezza da parte del revisore che i risultati del campione siano indicativi dell'effettiva incidenza della deviazione nella popolazione, tanto più estesa è la dimensione del campione.
Un aumento nel numero delle unità di campionamento nella popolazione	Effetto trascurabile	Nei casi di popolazioni numericamente rilevanti, l'effettiva dimensione della popolazione ha un modesto effetto, se non nessuno effetto, sulla dimensione del campione. Nei casi di popolazioni numericamente limitate, tuttavia, il campionamento di revisione può non essere così efficiente come altri metodi alternativi per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Appendice 3

(Rif.: Par. A11)

Esempi di fattori che influenzano la dimensione del campione nelle verifiche di dettaglio

Si riportano di seguito i fattori che il revisore può considerare nella determinazione della dimensione del campione per le verifiche di dettaglio. Tali fattori, che è necessario considerare congiuntamente, presuppongono che il revisore non modifichi l'approccio alle procedure di conformità, né modifichi altrimenti la natura o la tempistica delle procedure di validità in risposta ai rischi identificati e valutati.

FATTORE	EFFETTO SULLA DIMENSIONE DEL CAMPIONE	
Un aumento della valutazione, da parte del revisore, del rischio di errori significativi	Aumento	Quanto più elevata è la valutazione del rischio di errori significativi da parte del revisore, tanto più estesa è la dimensione del campione. La valutazione del rischio di errori significativi da parte del revisore è influenzata dal rischio intrinseco e dal rischio di controllo. Per esempio, se il revisore non svolge procedure di conformità, la sua valutazione del rischio non può essere ridotta per l'efficacia operativa dei controlli interni rispetto ad una particolare asserzione. Perciò, al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso, il revisore ha bisogno di un rischio di individuazione basso e farà più affidamento sulle procedure di validità. Quanti più elementi probativi sono acquisiti con le verifiche di dettaglio (ossia minore è il rischio di individuazione), tanto maggiore deve essere la dimensione del campione.
Un aumento nell'utilizzo di altre procedure di validità rivolte alla medesima asserzione	Diminuzione	Quanto più il revisore fa affidamento su altre procedure di validità (verifiche di dettaglio o procedure di analisi comparativa) al fine di ridurre il rischio di individuazione ad un livello accettabile, relativamente ad una particolare popolazione, tanto minore sarà il livello di sicurezza richiesto dal revisore al campionamento e, di conseguenza, minore può essere la dimensione del campione.
Un aumento nel livello desiderato di sicurezza da parte del revisore affinché l'errore accettabile non sia superato dall'errore effettivo nella popolazione	Aumento	Quanto maggiore è il livello di sicurezza richiesto dal revisore che i risultati del campione siano indicativi dell'importo effettivo dell'errore nella popolazione, tanto maggiore deve essere la dimensione del campione.
Un aumento dell'errore accettabile	Diminuzione	Quanto minore è l'errore accettabile, tanto maggiore deve essere la dimensione del campione.

Un aumento dell'importo dell'errore che il revisore si aspetta di riscontrare nella popolazione	Aumento	Quanto maggiore è l'importo dell'errore che il revisore si aspetta di riscontrare nella popolazione, tanto maggiore deve essere la dimensione del campione, al fine di formulare una stima ragionevole dell'importo effettivo dell'errore nella popolazione. Fattori rilevanti per la considerazione da parte del revisore dell'importo atteso dell'errore includono la misura in cui i valori degli elementi sono determinati soggettivamente, i risultati delle procedure di valutazione del rischio, i risultati delle procedure di conformità, i risultati delle procedure di revisione svolte nei periodi amministrativi precedenti e i risultati di altre procedure di validità.
Stratificazione della popolazione, nei casi in cui risulti appropriata	Diminuzione	Quando esiste un ampio intervallo (elevata variabilità) nella dimensione del valore monetario degli elementi che costituiscono la popolazione, può risultare utile stratificare la popolazione. Quando una popolazione può essere stratificata in modo appropriato, la somma delle dimensioni dei campioni estratti dai vari strati sarà generalmente inferiore alla dimensione del campione che sarebbe stato richiesto per raggiungere un determinato livello di rischio di campionamento, nel caso in cui tale campione fosse stato estratto dall'intera popolazione.
Numero di unità di campionamento nella popolazione	Effetto trascurabile	Nei casi di popolazioni numericamente rilevanti, l'effettiva dimensione della popolazione ha un modesto effetto, se non nessun effetto, sulla dimensione del campione. Conseguentemente, nei casi di popolazioni numericamente non rilevanti, spesso il campionamento di revisione non è così efficiente come altri metodi alternativi per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. (Tuttavia, laddove si utilizzino unità di campionamento monetarie, un aumento nel valore monetario della popolazione fa aumentare la dimensione del campione, a meno che tale aumento non sia compensato da un aumento proporzionale nella significatività per il bilancio nel suo complesso [e, ove applicabile, nel livello o nei livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa]).

Appendice 4

(Rif.: Par. A13)

Metodi di selezione del campione

Esistono molti metodi di selezione dei campioni. I principali metodi di selezione sono:

a) Selezione casuale (applicata mediante generatori di numeri casuali, per esempio, tavole di numeri casuali).

b) Selezione sistematica, in cui il numero delle unità di campionamento comprese nella popolazione è diviso per la dimensione del campione al fine di ottenere un intervallo di campionamento, ad esempio 50, e, determinato un punto di partenza nell'ambito dei primi 50, viene selezionata ogni 50esima unità successiva di campionamento. Benché il punto di partenza possa essere determinato casualmente, è maggiormente probabile che il campione sia davvero casuale laddove tale punto sia determinato mediante un generatore computerizzato di numeri casuali o tavole di numeri casuali. Nella selezione sistematica, il revisore dovrebbe stabilire che le unità di campionamento all'interno della popolazione non siano strutturate in maniera tale che l'intervallo di campionamento corrisponda ad un particolare andamento nella popolazione.

c) Il campionamento in base alle unità monetarie è un tipo di selezione ponderata per il valore (come illustrato nell'Appendice 1) in cui la dimensione, la selezione e la valutazione del campione conducono a una conclusione in termini di valori monetari.

d) Selezione accidentale, in cui il revisore seleziona il campione senza seguire una tecnica strutturata. Benché non venga utilizzata alcuna tecnica strutturata, il revisore dovrebbe tuttavia evitare qualsiasi distorsione consapevole o fattore prevedibile (ad esempio, evitando gli elementi di difficile individuazione, o scegliendo o evitando sempre le prime o le ultime registrazioni della pagina), così da assicurare che tutti gli elementi della popolazione abbiano una possibilità di selezione. La selezione accidentale non è appropriata quando si utilizza il campionamento statistico.

e) La selezione per blocchi comporta la selezione di un gruppo, o gruppi, di elementi consecutivi nell'ambito della popolazione. La selezione per blocchi non può generalmente essere utilizzata ai fini del campionamento di revisione, in quanto la maggior parte delle popolazioni sono strutturate in modo tale che gli elementi in una sequenza possono avere, presumibilmente, caratteristiche analoghe tra di loro, ma diverse da quelle degli elementi situati altrove nell'ambito della popolazione. Sebbene, in talune circostanze, la selezione per blocchi può essere una procedura di revisione appropriata per esaminare un blocco di elementi, essa raramente potrebbe rappresentare una tecnica appropriata di selezione del campione laddove il revisore intenda trarre valide conclusioni sull'intera popolazione, basandosi sul campione.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 540

REVISIONE DELLE STIME CONTABILI E DELLA RELATIVA INFORMATIVA

(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

Natura delle stime contabili 2-3

Concetti chiave del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 4-9

Data di entrata in vigore 10

Obiettivo 11

Definizioni 12

Regole

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate 13-15

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi 16-17

Risposte del revisore ai rischi identificati e valutati di errori significativi 18-30

Informativa relativa alle stime contabili 31

Indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione 32

Valutazione complessiva basata sulle procedure di revisione svolte 33-36

Attestazioni scritte 37

Comunicazioni con i responsabili delle attività di governance, la direzione
o altri soggetti competenti 38

Documentazione 39

Linee guida e altro materiale esplicativo

Natura delle stime contabili A1-A7

Concetti chiave del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) A8-A13

Definizioni A14-A18

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate A19-A63

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi A64-A80

Risposte del revisore ai rischi identificati e valutati di errori significativi A81-A132

Indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione A133-A136

Valutazione complessiva basata sulle procedure di revisione svolte A137-A144

Attestazioni scritte A145

Comunicazioni con i responsabili delle attività di governance, direzione altri soggetti competenti A146-A148

Documentazione..... A149-A152

Appendice 1: Fattori di rischio intrinseco

Appendice 2: Comunicazioni con i responsabili delle attività di governance

---

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 "Revisione delle stime contabili e della relativa informativa" 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 delle responsabilità del revisore con riferimento alle stime contabili e alla relativa informativa nell'ambito della revisione contabile del bilancio. In particolare, esso include regole e linee guida che fanno riferimento o approfondiscono le modalità con cui i principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 315[1], n. 330[2], n. 450[3], n. 500[4] e altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) pertinenti, devono trovare applicazione relativamente alle stime contabili e alla relativa informativa. Il presente principio di revisione include altresì regole e linee guida sulla valutazione degli errori nelle stime contabili e nella relativa informativa, nonché sugli indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione.

Natura delle stime contabili

2. Le stime contabili variano considerevolmente nella loro natura ed è necessario che siano effettuate dalla direzione quando i valori monetari non sono direttamente osservabili. La quantificazione di questi valori monetari è soggetta a incertezza nella stima, a causa dei limiti intrinseci nelle conoscenze o nei dati. Tali limiti danno luogo ad un'intrinseca soggettività e variazione nei risultati della quantificazione. Il processo di effettuazione delle stime contabili comporta la scelta e l'applicazione di un metodo utilizzando assunzioni e dati; tale processo richiede la formulazione di valutazioni da parte della direzione e può dare luogo a complessità nella quantificazione. Gli effetti della complessità, della soggettività o degli altri fattori di rischio intrinseco nella quantificazione di tali valori monetari influenzano la possibilità che questi contengano errori. (Rif.: Parr. A1–A6, Appendice 1)

3. Benché il presente principio di revisione si applichi a tutte le stime contabili, la misura in cui una stima contabile è soggetta a incertezza nella stima può variare in modo sostanziale. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio e delle procedure di revisione conseguenti richieste dal presente principio varieranno in relazione all'incertezza nella stima e alla valutazione dei relativi rischi di errori significativi. Per alcune stime contabili, l'incertezza nella stima può essere molto bassa, a causa della loro natura, e anche la complessità e la soggettività insite nella loro effettuazione possono essere molto basse. Per tali stime contabili, si presume che le procedure di valutazione del rischio e le procedure di revisione conseguenti richieste dal presente principio non siano estese. Quando l'incertezza nella stima, la complessità o la soggettività sono molto alte, si presume che tali procedure siano molto più estese. Il presente principio contiene linee guida sulle modalità con cui le regole in esso contenute possono essere scalabili. (Rif.: Par. A7)

Concetti chiave del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

4. Il presente principio di revisione richiede una valutazione separata del rischio intrinseco per le stime contabili ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni.

   A seconda della natura di una determinata stima contabile, la possibilità che un'asserzione contenga un errore significativo può dipendere o essere influenzata da:

   - incertezza nella stima,
   - complessità,
   - soggettività,
   - altri fattori di rischio intrinseco o
   - interrelazioni tra di loro.

[1] 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".
[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".
[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile".
[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 "Elementi probativi".

Come spiegato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200[5], il rischio intrinseco è più elevato per alcune asserzioni e relative classi di operazioni, saldi contabili e informativa piuttosto che per altre. Di conseguenza, la valutazione del rischio intrinseco dipende dal grado in cui i fattori di rischio intrinseco influiscono sulla probabilità o sull'entità dell'errore e varia su una scala che nel presente principio viene denominata spettro del rischio intrinseco. (Rif.: Parr. A8–A9, A65–A66, Appendice 1)

5. Il presente principio di revisione fa riferimento alle regole pertinenti contenute nei principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 315 e n. 330 e fornisce le relative linee guida, per sottolineare l'importanza delle decisioni del revisore sui controlli relativi alle stime contabili, incluse le decisioni sul fatto se:

   - vi siano controlli rilevanti ai fini della revisione contabile, dei quali il revisore è tenuto a valutare la configurazione e a stabilire se siano stati messi in atto;
   - verificare l'efficacia operativa di tali controlli.

6. Il presente principio di revisione richiede anche una valutazione separata del rischio di controllo per le stime contabili nel valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni. Nel valutare il rischio di controllo, il revisore tiene conto del fatto se le procedure di revisione conseguenti prevedano un affidamento pianificato sull'efficacia operativa dei controlli. Se il revisore non esegue procedure di conformità sui controlli, la sua valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni non può essere ridotta assumendo l'efficacia operativa dei controlli rispetto a una particolare asserzione.[6] (Rif.: Par. A10)

7. Il presente principio di revisione evidenzia che è necessario che le procedure di revisione conseguenti (incluse, ove appropriate, le procedure di conformità) siano determinate in risposta alle ragioni alla base della identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni, tenendo in considerazione l'effetto di uno o più fattori di rischio intrinseco e la valutazione del rischio di controllo da parte del revisore.

8. L'esercizio dello scetticismo professionale in relazione alle stime contabili è influenzato dalla considerazione dei fattori di rischio intrinseco da parte del revisore e la sua importanza aumenta quando le stime contabili dipendono o sono influenzate da un maggior grado di incertezza nella stima, complessità, soggettività o da altri fattori di rischio intrinseco. Analogamente, l'esercizio dello scetticismo professionale assume importanza qualora vi sia una maggiore possibilità di errori dovuti a ingerenze della direzione o a frode. (Rif.: Par. A11)

9. Il presente principio di revisione richiede al revisore di valutare, sulla base delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti, se le stime contabili e la relativa informativa siano ragionevoli[7] nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero se contengano errori. Ai fini del presente principio di revisione, ragionevole nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile significa che sono state applicate in modo appropriato le disposizioni pertinenti di tale quadro normativo, incluse quelle relative: (Rif.: Parr. A12–A13, A139–A144)

   - all'effettuazione della stima contabile, inclusa la scelta del metodo, delle assunzioni e dei dati in considerazione della natura della stima contabile e dei fatti e delle circostanze dell'impresa;
   - alla scelta della stima puntuale della direzione;
   - all'informativa sulla stima contabile, inclusa l'informativa sul modo in cui tale stima è stata effettuata, nonché sulla natura, sull'estensione e sulle cause di incertezza nella stima.

Data di entrata in vigore

10. 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.

[5] 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 A40.
[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530 "Campionamento di revisione", Appendice 3.
[7] Si veda anche il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", par. 13 c).

Obiettivo

11. L'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati in merito al fatto che le stime contabili e la relativa informativa in bilancio siano ragionevoli nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Definizioni

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

    a) Stima contabile – Un valore monetario la cui quantificazione, in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, è soggetta a incertezza nella stima. (Rif.: Par. A14)

    b) Stima puntuale del revisore o intervallo di stima del revisore – Rispettivamente, un valore o un intervallo di valori sviluppato dal revisore nella valutazione della stima puntuale della direzione. (Rif.: Par. A15)

    c) Incertezza nella stima – La suscettibilità ad un'intrinseca mancanza di precisione nella quantificazione. (Rif.: Par. A16, Appendice 1)

    d) Ingerenze da parte della direzione – Una mancanza di neutralità da parte della direzione nella redazione delle informazioni. (Rif.: Par. A17)

    e) Stima puntuale della direzione – Il valore scelto dalla direzione per la rilevazione o l'informativa in bilancio di una stima contabile.

    f) Risultato di una stima contabile – Il valore monetario effettivo risultante dall'esito delle operazioni, degli eventi o delle condizioni considerati nell'effettuazione di una stima contabile. (Rif.: Par. A18)

Regole

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

13. Nell'acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315[8], il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti nel seguito indicati relativi alle stime contabili dell'impresa. Le procedure del revisore finalizzate ad acquisire tale comprensione devono esser svolte nella misura necessaria a fornire una base appropriata per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni. (Rif.: Parr. A19–A22)

L'impresa ed il contesto in cui opera

    a) Le operazioni dell'impresa e altri eventi e condizioni che possono dare origine alla necessità di rilevare o di modificare le stime contabili o la relativa informativa in bilancio. (Rif.: Par. A23)

    b) Le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile riguardanti le stime contabili (inclusi i criteri di rilevazione, di valutazione e le disposizioni in merito alla presentazione e all'informativa delle stesse) e come queste si applicano considerando la natura e le circostanze dell'impresa e il contesto in cui opera, incluse le modalità con cui le operazioni e altri eventi o condizioni sono soggetti ai fattori di rischio intrinseco o ne sono influenzati. (Rif.: Parr. A24–A25)

    c) I fattori relativi alla regolamentazione pertinenti alle stime contabili, inclusi, ove applicabile, i quadri regolamentari relativi alla vigilanza prudenziale. (Rif.: Par. A26)

    d) La natura delle stime contabili e della relativa informativa che il revisore si aspetta siano incluse nel bilancio dell'impresa, sulla base della sua comprensione degli aspetti di cui ai precedenti punti a)–c). (Rif.: Par. A27)

[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafi 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 e 20–21.

Il controllo interno dell'impresa

e) La natura e l'estensione della supervisione e della governance che l'impresa ha in essere sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della direzione relativo alle stime contabili. (Rif.: Parr. A28–A30).

f) Le modalità con cui la direzione identifica la necessità di competenze o conoscenze specifiche in relazione alle stime contabili e le applica, incluso l'utilizzo di un esperto della direzione. (Rif.: Par. A31)

g) Le modalità con cui il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio identifica e fronteggia i rischi relativi alle stime contabili. (Rif.: Parr. A32–A33)

h) Il sistema informativo dell'impresa relativo alle stime contabili, incluse:

   i) le classi di operazioni, gli eventi e le condizioni che sono significativi per il bilancio e che danno origine alla necessità di stime contabili e della relativa informativa, o a modifiche nelle stesse; e (Rif.: Parr. A34–A35)

   ii) per tali stime contabili e la relativa informativa, le modalità con cui la direzione:

      a. identifica i metodi, le assunzioni o le fonti dei dati pertinenti, e la necessità di apportarvi cambiamenti, che siano appropriati nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluse le modalità con cui la direzione: (Rif.: Parr. A36–A37)

         i. sceglie o definisce, e applica, i metodi utilizzati, incluso l'utilizzo di modelli; (Rif.: Parr. A38–A39)

         ii. sceglie le assunzioni da utilizzare, inclusa la considerazione di alternative, e identifica le assunzioni significative; (Rif.: Parr. A40–A43)

         iii. sceglie i dati da utilizzare; (Rif.: Par. A44)

      b. comprende il grado di incertezza nella stima, anche considerando l'intervallo dei possibili risultati della quantificazione; (Rif.: Par. A45)

      c. fronteggia l'incertezza nella stima, inclusa la scelta di una stima puntuale e la relativa informativa da presentare in bilancio. (Rif.: Parr. A46–A49)

i) Le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione contabile sul processo utilizzato dalla direzione per effettuare le stime contabili come illustrato al precedente punto h) ii). (Rif.: Parr. A50–A54)

j) Le modalità con cui la direzione riesamina i risultati delle stime contabili precedenti e agisce in risposta ai risultati di tale riesame.

14. Il revisore deve riesaminare il risultato delle stime contabili precedenti, ovvero, ove applicabile, la loro rideterminazione successiva, al fine di identificare e valutare i rischi di errori significativi nel periodo amministrativo in esame. Nel determinare la natura e l'estensione di tale riesame, il revisore deve tenere conto delle caratteristiche delle stime contabili. Il riesame non intende tuttavia mettere in discussione le valutazioni sulle stime contabili formulate nel periodo amministrativo precedente che erano appropriate in base alle informazioni disponibili nel momento in cui le stime erano state effettuate. (Rif.: Parr. A55–A60)

15. Per quanto concerne le stime contabili, il revisore deve stabilire se all'interno del team di revisione siano necessarie competenze o conoscenze specifiche per svolgere le procedure di valutazione del rischio, per identificare e valutare i rischi di errori significativi, per definire e svolgere le procedure di revisione in risposta a tali rischi o per valutare gli elementi probativi acquisiti. (Rif.: Parr. A61–A63)

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

16. Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi per una stima contabile e la relativa informativa a livello di asserzioni, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) 315[9], il

[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafi 25 e 26.

revisore deve valutare separatamente il rischio intrinseco e il rischio di controllo. Nell'identificare i rischi di errori significativi e nel valutare il rischio intrinseco, il revisore deve tenere conto di quanto segue: (Rif.: Parr. A64–A71)

a) la misura in cui la stima contabile è soggetta ad incertezza nella stima; (Rif.: Parr. A72–A75)

b) la misura in cui i seguenti aspetti sono influenzati da complessità, soggettività o altri fattori di rischio intrinseco: (Rif.: Parr. A76–A79)

   i) la scelta e l'applicazione del metodo, delle assunzioni e dei dati nell'effettuare la stima contabile; o

   ii) la scelta della stima puntuale della direzione e della relativa informativa da includere nel bilancio.

17. Il revisore deve stabilire se i rischi di errori significativi identificati e valutati in conformità al paragrafo 16 rappresentino, a suo giudizio, rischi significativi.[10] Se il revisore ha stabilito che sussiste un rischio significativo, egli deve acquisire una comprensione dei controlli dell'impresa, incluse le attività di controllo, rilevanti per tale rischio.[11] (Rif.: Par. A80)

Risposte del revisore ai rischi identificati e valutati di errori significativi

18. Come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330,[12] le procedure di revisione conseguenti devono essere determinate in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni,[13] considerando le ragioni alla base della valutazione attribuita a tali rischi. Le procedure di revisione conseguenti devono includere uno o più dei seguenti approcci:

a) acquisire elementi probativi da eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione (si veda il paragrafo 21);

b) verificare le modalità con cui la direzione ha effettuato la stima contabile (si vedano i paragrafi 22–27); o

c) sviluppare una stima puntuale o un intervallo di stima del revisore (si vedano i paragrafi 28–29).

Le procedure di revisione conseguenti devono considerare che quanto più alto è il rischio identificato e valutato di errore significativo, tanto più persuasivi dovranno essere gli elementi probativi.[14] Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti secondo modalità che non siano influenzate dall'obiettivo di acquisire solo elementi probativi che possono essere di conferma o di escludere elementi probativi che possono essere contraddittori. (Rif.: Parr. A81–A84)

19. Come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330,[15] il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, se:

a) nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetti che i controlli operino efficacemente; ovvero

b) le procedure di validità non possono fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni.

In relazione alle stime contabili, le procedure di conformità del revisore su tali controlli devono essere determinate in risposta alle ragioni alla base della valutazione attribuita ai rischi di errori significativi. Nel definire e svolgere le procedure di conformità, il revisore deve acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto maggiore è l'affidamento riposto dal revisore sull'efficacia di un controllo.[16] (Rif.: Parr. A85–A89)

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 27.
[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 29.
[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 6-15 e 18.
[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 6-7 e 21.
[14] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 7 b).
[15] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 8.
[16] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 9.

20. Per un rischio significativo relativo a una stima contabile, se il revisore pianifica di fare affidamento sui relativi controlli, le procedure di revisione conseguenti da svolgere nel periodo amministrativo in esame devono includere le procedure di conformità. Qualora l'approccio a un rischio significativo si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio.[17] (Rif.: Par. A90)

Acquisire elementi probativi da eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione

21. Qualora le procedure di revisione conseguenti includano l'acquisizione di elementi probativi da eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione, il revisore deve valutare se tali elementi probativi siano sufficienti e appropriati a fronteggiare i rischi di errori significativi relativi alla stima contabile. Nell'effettuare tale valutazione il revisore considera che i cambiamenti nelle circostanze e altre condizioni, intercorrenti tra l'evento e la data della quantificazione, possono influenzare la pertinenza di tali elementi probativi nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. (Rif.: Parr. A91–A93)

Verifica delle modalità con cui la direzione ha effettuato la stima contabile

22. Nel verificare le modalità con cui la direzione ha effettuato la stima contabile, le procedure di revisione conseguenti devono includere procedure definite e svolte conformemente ai paragrafi 23–26 al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a fronte dei rischi di errori significativi relativi: (Rif.: Par. A94)

    a) alla scelta e all'applicazione dei metodi, delle assunzioni significative e dei dati utilizzati dalla direzione nell'effettuare la stima contabile;

    b) alle modalità con cui la direzione ha scelto la stima puntuale e ha elaborato la relativa informativa sull'incertezza nella stima.

Metodi

23. Nell'applicare le regole del paragrafo 22, con riferimento ai metodi utilizzati dalla direzione, le procedure di revisione conseguenti devono considerare:

    a) se, nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il metodo scelto sia appropriato e, ove applicabile, se le modifiche rispetto al metodo utilizzato nei periodi amministrativi precedenti siano appropriate; (Rif.: Parr. A95, A97)

    b) se le valutazioni effettuate nella scelta del metodo diano origine a indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione; (Rif.: Par. A96)

    c) se i calcoli siano applicati in conformità al metodo e siano corretti dal punto di vista matematico;

    d) qualora l'applicazione del metodo da parte della direzione comporti l'utilizzo di un modello complesso, se le valutazioni siano state applicate coerentemente e, ove applicabile: (Rif.: Parr. A98–A100)

        i) se la configurazione del modello soddisfi la finalità della quantificazione prevista dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e sia appropriata nelle circostanze, nonché, ove applicabile, se le modifiche rispetto al modello utilizzato nel periodo amministrativo precedente siano appropriate alle circostanze;

        ii) se le rettifiche all'output del modello siano coerenti con la finalità della quantificazione prevista dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e siano appropriate alle circostanze;

    e) se, nell'applicare il metodo, sia stata mantenuta l'integrità delle assunzioni significative e dei dati. (Rif.: Par. A101)

Assunzioni significative

24. Nell'applicare le regole del paragrafo 22, con riferimento alle assunzioni significative della direzione, le procedure di revisione conseguenti devono considerare:

[17] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 15 e 21.

a) se le assunzioni significative siano appropriate nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e se le modifiche rispetto ai periodi amministrativi precedenti siano appropriate, ove applicabile; (Rif.: Parr. A95, A102–A103)

b) se le valutazioni effettuate nella scelta delle assunzioni significative diano origine a indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione; (Rif.: Par. A96)

c) se le assunzioni significative siano coerenti tra loro e con quelle utilizzate per altre stime contabili, o con le relative assunzioni utilizzate per altre aree di attività dell'impresa, sulla base della conoscenza acquisita dal revisore nel corso della revisione; (Rif.: Par. A104)

d) ove applicabile, se la direzione abbia intenzione di porre in essere determinate azioni e abbia la capacità di farlo. (Rif.: Par. A105)

Dati

25. Nell'applicare le regole del paragrafo 22, con riferimento ai dati utilizzati dalla direzione, le procedure di revisione conseguenti devono considerare:

a) se i dati siano appropriati nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e se le modifiche rispetto ai periodi amministrativi precedenti siano appropriate, ove applicabile; (Rif.: Parr. A95, A106)

b) se le valutazioni effettuate nella scelta dei dati diano origine a indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione; (Rif.: Par. A96)

c) se i dati siano pertinenti e attendibili nelle circostanze; (Rif.: Par. A107)

d) se i dati siano stati appropriatamente compresi o interpretati dalla direzione, anche con riferimento a clausole contrattuali. (Rif.: Par. A108)

Scelta da parte della direzione di una stima puntuale e della relativa informativa sull'incertezza nella stima

26. Nell'applicare le regole del paragrafo 22, le procedure di revisione conseguenti devono considerare se, nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, la direzione abbia adottato le misure appropriate per:

a) comprendere l'incertezza nella stima; (Rif.: Par. A109)

b) fronteggiare l'incertezza nella stima scegliendo una stima puntuale appropriata ed elaborando la relativa informativa sull'incertezza nella stima. (Rif.: Parr. A110–A114)

27. Qualora, secondo il giudizio del revisore in base agli elementi probativi acquisiti, la direzione non abbia adottato le misure appropriate per comprendere o fronteggiare l'incertezza nella stima, il revisore deve: (Rif.: Parr. A115–A117)

a) richiedere alla direzione di svolgere procedure aggiuntive al fine di comprendere l'incertezza nella stima o di fronteggiarla riconsiderando la scelta della stima puntuale o valutando di fornire informazioni ulteriori sull'incertezza nella stima, e valutare le risposte della direzione in conformità al paragrafo 26;

b) sviluppare, per quanto possibile, una stima puntuale o un intervallo di stima del revisore in conformità ai paragrafi 28–29 se stabilisce che la risposta della direzione alla sua richiesta non fronteggi sufficientemente l'incertezza nella stima;

c) valutare se esista una carenza nel controllo interno e, in caso affermativo, comunicarla in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265.[18]

Sviluppo di una stima puntuale o di un intervallo di stima del revisore

28. Qualora il revisore sviluppi una stima puntuale o un intervallo di stima al fine di valutare la stima puntuale della direzione e la relativa informativa sull'incertezza nella stima, incluso quando ciò sia

[18] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265 "Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione".

richiesto dal paragrafo 27 b), le procedure di revisione conseguenti devono includere procedure per valutare se i metodi, le assunzioni o i dati utilizzati dalla direzione siano appropriati nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. A prescindere dal fatto che il revisore utilizzi i propri metodi, assunzioni o dati o utilizzi quelli della direzione, tali procedure di revisione conseguenti devono essere definite e svolte per affrontare gli aspetti di cui ai paragrafi 23–25. (Rif.: Parr. A118–A123)

29. Se il revisore sviluppa un intervallo di stima, egli deve:

    a) stabilire che l'intervallo includa soltanto valori che sono supportati da elementi probativi sufficienti e appropriati e sono stati ritenuti dal revisore ragionevoli nel contesto delle finalità della quantificazione e di altre disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; (Rif.: Parr. A124–A125)

    b) definire e svolgere procedure di revisione conseguenti per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi relativi all'informativa di bilancio che descrive l'incertezza nella stima.

Altre considerazioni relative agli elementi probativi

30. Nell'acquisire elementi probativi a fronte dei rischi di errori significativi relativi alle stime contabili, a prescindere dalle fonti di informazioni da utilizzare come elementi probativi, il revisore deve conformarsi alle regole pertinenti di cui al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500.

    Nell'utilizzo del lavoro di un esperto della direzione, le regole di cui ai paragrafi 21–29 del presente principio possono aiutare il revisore a valutare l'appropriatezza del lavoro di tale esperto quale elemento probativo per l'asserzione oggetto di verifica, in conformità al paragrafo 8 c) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500. Nel valutare il lavoro dell'esperto della direzione, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti sono influenzate dalla valutazione del revisore sulla competenza, sulle capacità e sull'obiettività dell'esperto, dalla comprensione da parte del revisore della natura del lavoro svolto dall'esperto, e dalla familiarità del revisore con il settore di competenza dell'esperto. (Rif.: Parr. A126–A132)

Informativa relativa alle stime contabili

31. Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni con riferimento all'informativa relativa ad una stima contabile, diversa dall'informativa riguardante l'incertezza nella stima trattata ai paragrafi 26 b) e 29 b).

Indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione

32. Il revisore deve stabilire se le valutazioni e le decisioni assunte dalla direzione nell'effettuazione delle stime contabili incluse nel bilancio, anche se ragionevoli considerate singolarmente, siano indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione. Quando vengono identificati indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione, il revisore deve valutare le implicazioni per la revisione contabile. Ove sussista l'intenzione di fuorviare, l'ingerenza da parte della direzione è di natura fraudolenta. (Rif.: Parr. A133–A136)

Valutazione complessiva basata sulle procedure di revisione svolte

33. Nell'applicare il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330[19] alle stime contabili, il revisore deve valutare, sulla base delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti, se: (Rif.: Parr. A137–A138)

    a) le valutazioni dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni rimangono appropriate, anche quando siano stati identificati indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione;

    b) le decisioni della direzione in merito agli aspetti di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa delle stime contabili nel bilancio siano conformi al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

[19] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 25–26.

c) siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati.

34. Nell'effettuare la valutazione richiesta dal paragrafo 33 c), il revisore deve tenere conto di tutti gli elementi probativi pertinenti acquisiti, siano essi di conferma o contraddittori.[20] Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve valutarne le implicazioni per la revisione contabile o per il giudizio del revisore sul bilancio, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.[21]

Stabilire se le stime contabili siano ragionevoli o contengano errori

35. Il revisore deve stabilire se le stime contabili e la relativa informativa siano ragionevoli nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero se contengano errori. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450[22] fornisce linee guida sulle modalità con cui il revisore può distinguere gli errori (siano essi oggettivi, soggettivi o proiettati) al fine di valutare l'effetto degli errori non corretti sul bilancio. (Rif.: Parr. A12–A13, A139–A144)

36. In relazione alle stime contabili, il revisore deve valutare:

a) nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, se la direzione ha incluso informazioni ulteriori rispetto a quelle specificatamente richieste dal quadro normativo applicabile, che sono necessarie per conseguire la corretta rappresentazione del bilancio nel suo complesso;[23] ovvero

b) nel caso di un quadro normativo basato sulla conformità, se le informazioni siano quelle necessarie affinché il bilancio non sia fuorviante. [24] [24-bis]

Attestazioni scritte

37. Il revisore deve richiedere attestazioni scritte alla direzione[25] e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, in merito al fatto che i metodi, le assunzioni significative e i dati utilizzati per effettuare le stime contabili e predisporre la relativa informativa siano appropriati per conseguire una rilevazione, una valutazione o un'informativa conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Il revisore deve considerare inoltre la necessità di acquisire attestazioni su specifiche stime contabili, con riferimento anche ai metodi, alle assunzioni o ai dati utilizzati. (Rif.: Par. A145)

Comunicazioni con i responsabili delle attività di governance, la direzione o altri soggetti competenti

38. Nell'applicare i principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 260[26] e n. 265,[27] il revisore è tenuto a comunicare con i responsabili delle attività di governance o la direzione in merito a determinati aspetti, inclusi rispettivamente gli aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili dell'impresa e le carenze significative nel controllo interno. Nel fare ciò, il revisore deve considerare gli eventuali aspetti da comunicare in merito alle stime contabili e tenere conto del fatto se le ragioni alla base dei rischi di errori significativi riguardino l'incertezza nella stima o gli effetti della complessità, della soggettività o degli altri fattori di rischio intrinseco nell'effettuare le stime contabili e predisporre la relativa informativa. Inoltre, in alcune circostanze, leggi o regolamenti richiedono al revisore di comunicare in merito ad alcuni aspetti con altri soggetti competenti, quali le autorità di vigilanza. (Rif.: Parr. A146–A148)

Documentazione

[20] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo 11.
[21] Principio di revisione internazionale n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".
[22] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, paragrafo A6.
[23] Si veda anche il Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafo 14.
[24] Si veda anche il Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafo 19.
[24-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del citato decreto richiede al revisore un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta. Conseguentemente il paragrafo 36, lett. b) non è applicabile.
[25] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580 "Attestazioni scritte".
[26] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragr. 16 a).
[27] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265, paragrafo 9.

39. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione:[28] (Rif.: Parr. A149–A152)

a) gli elementi chiave della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno, relativamente alle stime contabili effettuate dall'impresa;

b) la correlazione delle procedure di revisione conseguenti con i rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni,[29] tenendo conto delle ragioni (siano esse relative al rischio intrinseco o al rischio di controllo) alla base della valutazione di tali rischi;

c) le risposte del revisore quando la direzione non ha adottato misure appropriate per comprendere e fronteggiare l'incertezza nella stima;

d) gli eventuali indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione relative alle stime contabili, e la valutazione del revisore delle implicazioni per la revisione contabile, come previsto dal paragrafo 32;

e) i giudizi significativi in ordine alla ragionevolezza delle stime contabili e della relativa informativa nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero se le stesse contengano errori.

***

Linee guida e altro materiale esplicativo

Natura delle stime contabili (Rif.: Par. 2)

Esempi di stime contabili

A1. Esempi di stime contabili relative a classi di operazioni, saldi contabili e informativa includono:

- l'obsolescenza delle rimanenze di magazzino;
- l'ammortamento di immobili e macchinari;
- la valutazione delle infrastrutture;
- la valutazione degli strumenti finanziari;
- l'esito di contenziosi in corso;
- gli accantonamenti per perdite attese su crediti;
- la valutazione delle passività connesse a contratti assicurativi;
- le obbligazioni di garanzia;
- le passività per benefici pensionistici dei dipendenti;
- i pagamenti basati su azioni;
- il fair value di attività o passività acquisite in un'aggregazione aziendale, inclusa la determinazione dell'avviamento e delle attività immateriali;
- la perdita di valore di attività non correnti o immobili o macchinari posseduti per la vendita;
- gli scambi non monetari di attività o passività tra parti indipendenti;
- i ricavi rilevati per contratti a lungo termine.

Metodi

A2. Un metodo è una tecnica di quantificazione utilizzata dalla direzione per effettuare una stima contabile in conformità al criterio di quantificazione richiesto. Per esempio, un metodo riconosciuto per

[28] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 "La documentazione della revisione contabile", paragrafi 8–11, A6, A7 e A10.
[29] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 28 b).

l'effettuazione di stime contabili relative alle operazioni con pagamento basato su azioni è quello di determinare un prezzo teorico dell'opzione call utilizzando la formula di Black-Scholes. Nell'applicare un metodo, si utilizza uno strumento o un procedimento di calcolo, talvolta denominato modello, e si applicano assunzioni e dati, tenendo conto di una serie di relazioni tra gli stessi.

Assunzioni e dati

A3. Le assunzioni comportano valutazioni basate sulle informazioni disponibili su aspetti quali la scelta di un tasso di interesse, un tasso di sconto, o valutazioni su condizioni o eventi futuri. Un'assunzione può essere scelta dalla direzione da una gamma di alternative appropriate. Le assunzioni formulate o identificate da un esperto della direzione diventano assunzioni della direzione quando questa le utilizza nell'effettuare la stima contabile.

A4. Ai fini del presente principio, i dati sono le informazioni che possono essere acquisite mediante l'osservazione diretta o da un soggetto esterno all'impresa. Le informazioni acquisite applicando ai dati tecniche analitiche o interpretative sono denominate dati derivati quando tali tecniche hanno una base teorica consolidata e pertanto necessitano in misura minore di valutazioni da parte della direzione. Altrimenti, tali informazioni costituiscono un'assunzione.

A5. Esempi di dati sono:

- i prezzi concordati nelle operazioni di mercato;
- i tempi di esercizio di un macchinario di produzione o le quantità prodotte;
- i prezzi storici o altri termini inclusi in contratti, quali un tasso d'interesse negoziato, uno scadenziario dei pagamenti, e le clausole incluse in un contratto di finanziamento;
- le informazioni relative a sviluppi attesi quali previsioni economiche o previsioni sugli utili acquisite da una fonte esterna di informazioni; ovvero
- un tasso di interesse futuro determinato utilizzando tecniche di interpolazione dei tassi di interesse a termine (dato derivato).

A6. I dati possono provenire da un'ampia gamma di fonti. Per esempio, i dati possono essere:

- generati all'interno dell'organizzazione o esternamente;
- acquisiti da un sistema che può essere interno o esterno alla contabilità generale o sezionale;
- osservabili nei contratti; ovvero
- osservabili nelle disposizioni di legge o regolamentari.

Scalabilità (Rif.: Par. 3)

A7. I paragrafi A20–A22, A63, A67 e A84 sono esempi di paragrafi che includono linee guida sulle modalità con cui le regole del presente principio possono essere scalabili.

Concetti chiave del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

Fattori di rischio intrinseco (Rif.: Par. 4)

A8. I fattori di rischio intrinseco sono caratteristici di condizioni e di eventi che possono influenzare la possibilità che un'asserzione contenga errori, prima della considerazione dei controlli. L'Appendice 1 illustra ulteriormente la natura di tali fattori di rischio intrinseco e le loro interrelazioni nell'ambito dell'effettuazione delle stime contabili e della loro presentazione in bilancio.

A9. Oltre ai fattori di rischio intrinseco relativi all'incertezza nella stima, alla complessità o alla soggettività, altri fattori di rischio intrinseco che il revisore può considerare nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi possono includere la misura in cui la stima contabile dipende o è influenzata da:

- cambiamenti nella natura o nelle circostanze delle voci di bilancio pertinenti, o nelle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile che possono far nascere la necessità di modificare il metodo, le assunzioni o i dati utilizzati per effettuare la stima contabile;

- la possibilità di errori dovuti a ingerenze da parte della direzione o a frode nell'effettuazione della stima contabile.

Rischio di controllo (Rif.: Par. 6)

A10. Un'importante considerazione per il revisore, nel valutare il rischio di controllo a livello di asserzioni, è l'efficacia della configurazione dei controlli sui quali egli intende fare affidamento e la misura in cui tali controlli fronteggiano i rischi intrinseci identificati e valutati a livello di asserzioni. La valutazione del revisore in ordine al fatto che i controlli siano configurati in modo efficace e siano stati messi in atto supporta l'aspettativa circa la loro efficacia operativa nel determinare se sottoporli a procedure di conformità.

Scetticismo professionale (Rif.: Par. 8)

A11. I paragrafi A60, A95, A96, A137 e A139 sono esempi di paragrafi che descrivono i modi in cui il revisore può esercitare lo scetticismo professionale. Il paragrafo A152 fornisce linee guida sui modi in cui il revisore può documentare l'esercizio dello scetticismo professionale e include esempi di specifici paragrafi del presente principio per i quali la documentazione può fornire l'evidenza di tale esercizio.

Concetto di "ragionevole" (Rif.: Parr. 9, 35)

A12. Quando il revisore considera se le stime contabili e la relativa informativa siano ragionevoli nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, altre considerazioni che possono essere rilevanti includono quanto segue:

- se i dati e le assunzioni utilizzati nell'effettuazione della stima contabile siano coerenti tra loro e con quelli utilizzati in altre stime contabili o aree di attività dell'impresa;
- se la stima contabile tenga conto di informazioni appropriate come richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

A13. L'espressione utilizzata al paragrafo 9 "applicate in modo appropriato" significa in un modo che non solo è conforme alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ma che, nel conseguire tale conformità, riflette valutazioni che sono coerenti con la finalità del criterio di valutazione presente in tale quadro normativo.

Definizioni

Stima contabile (Rif.: Par. 12 a))

A14. Le stime contabili sono valori monetari che possono essere relativi a classi di operazioni o saldi contabili rilevati o oggetto di informativa nel bilancio. Le stime contabili comprendono anche valori monetari inclusi nell'informativa o utilizzati per effettuare valutazioni sulla rilevazione o sull'informativa relative a una classe di operazioni o ad un saldo contabile.

Stima puntuale del revisore o intervallo di stima del revisore (Rif.: Par. 12 b))

A15. Una stima puntuale del revisore o un intervallo di stima del revisore possono essere utilizzati per valutare una stima contabile direttamente (per esempio, un accantonamento per una perdita di valore o il fair value di diversi tipi di strumenti finanziari) o indirettamente (per esempio, un valore da utilizzare come un'assunzione significativa per una stima contabile). Il revisore può adottare un approccio analogo nell'elaborare un valore o un intervallo di valori nella valutazione di un elemento non monetario di dati o di un'assunzione (per esempio, la vita utile stimata di un'attività).

Incertezza nella stima (Rif.: Par. 12 c))

A16. Non tutte le stime contabili sono soggette ad un grado elevato di incertezza nella stima. Per esempio, alcune voci di bilancio possono avere un mercato attivo e aperto che offre informazioni prontamente disponibili e attendibili sui prezzi ai quali avvengono effettivamente gli scambi. Tuttavia, l'incertezza nella stima può sussistere anche quando il metodo di valutazione e i dati sono ben definiti. Per esempio, la valutazione al prezzo di mercato di titoli quotati in un mercato attivo e aperto può richiedere una rettifica se il portafoglio titoli posseduto è significativo o è soggetto a restrizioni in merito alla sua

negoziabilità. Inoltre, sull'incertezza nella stima possono incidere le condizioni economiche generali prevalenti in un dato momento, per esempio, la mancanza di liquidità in un particolare mercato.

Ingerenze da parte della direzione (Rif.: Par. 12 d))

A17. I quadri normativi sull'informazione finanziaria richiedono spesso neutralità, cioè assenza di ingerenze. L'incertezza nella stima dà origine a soggettività nell'effettuare una stima contabile. La presenza di soggettività genera la necessità di una valutazione da parte della direzione e la suscettibilità ad ingerenze da parte della stessa, sia involontarie che intenzionali (ad esempio, come conseguenza della motivazione al raggiungimento di un obiettivo di utile o di un rapporto di capitalizzazione desiderati). La suscettibilità di una stima contabile ad ingerenze da parte della direzione aumenta nella misura in cui esiste soggettività nell'effettuare tale stima.

Risultato di una stima contabile (Rif.: Par. 12 f))

A18. Alcune stime contabili, per loro natura, non hanno un risultato che sia rilevante ai fini del lavoro del revisore svolto in conformità al presente principio. Per esempio, una stima contabile può essere basata sulle percezioni dei partecipanti al mercato in un dato momento. Di conseguenza, il prezzo realizzato quando un'attività viene venduta o una passività viene trasferita può differire dalla relativa stima contabile effettuata alla data di riferimento del bilancio perché, nel frattempo, le percezioni del valore da parte dei partecipanti al mercato sono cambiate.

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

Acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera (Rif.: Par. 13)

A19. I paragrafi da 11 a 24 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 richiedono al revisore di acquisire una comprensione di alcuni aspetti dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno. Le regole di cui al paragrafo 13 del presente principio di revisione riguardano più specificamente le stime contabili e si basano sulle regole più ampie del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315.

Scalabilità

A20. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione volte ad acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, relativamente alle stime contabili dell'impresa, possono dipendere, in misura maggiore o minore, da quanto i singoli aspetti rilevano nelle circostanze. Per esempio, l'impresa può avere poche operazioni o altri eventi e condizioni che generano la necessità di stime contabili, le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile possono essere semplici da applicare e possono non esserci fattori regolamentari pertinenti. Inoltre, le stime contabili possono non richiedere valutazioni significative e il processo adottato per effettuare le stime contabili può essere meno complesso. In tali circostanze, le stime contabili possono dipendere o essere influenzate da incertezza nella stima, complessità, soggettività o altri fattori di rischio intrinseco in misura minore, e possono esserci meno controlli rilevanti ai fini della revisione contabile. In questi casi, è probabile che le procedure di valutazione del rischio del revisore siano meno estese e possano consistere principalmente nello svolgimento di indagini presso membri della direzione con responsabilità appropriate per il bilancio e di semplici verifiche "walk-through" del processo adottato dalla direzione per l'effettuazione della stima contabile.

A21. Al contrario, le stime contabili possono richiedere valutazioni significative da parte della direzione e il processo adottato per l'effettuazione delle stime contabili può essere complesso, comportando l'utilizzo di modelli complessi. Inoltre, l'impresa può avere un sistema informativo più sofisticato e controlli più ampi sulle stime contabili. In tali circostanze, le stime contabili possono dipendere o essere influenzate dall'incertezza nella stima, dalla soggettività, dalla complessità o da altri fattori di rischio intrinseco in misura maggiore. In questi casi, è probabile che la natura o la tempistica delle procedure di valutazione del rischio da parte del revisore sia diversa o più ampia rispetto alle circostanze illustrate al paragrafo A20.

A22. Le seguenti considerazioni possono essere pertinenti per le imprese caratterizzate da attività economiche semplici, tra cui possono essere ricomprese molte imprese di dimensioni minori:

- i processi pertinenti alle stime contabili possono non essere complicati perché le attività economiche sono semplici o le stime richieste possono avere un grado inferiore di incertezza nella stima;
- le stime contabili possono non provenire dalla contabilità generale o sezionale, i controlli sulla loro elaborazione possono essere limitati e un proprietario amministratore può avere un'influenza significativa sulla loro determinazione. Può essere necessario che il revisore, nell'identificare i rischi di errori significativi e nel considerare il rischio di ingerenze da parte della direzione, tenga conto del ruolo del proprietario amministratore nell'effettuazione delle stime contabili.

L'impresa ed il contesto in cui opera

Le operazioni dell'impresa e altri eventi e condizioni (Rif.: Par. 13 a))

A23. I cambiamenti nelle circostanze che possono dare origine alla necessità di rilevare o modificare le stime contabili possono includere, per esempio, il fatto che:

- l'impresa abbia posto in essere nuove tipologie di operazioni;
- siano cambiate le condizioni delle operazioni; o
- si siano verificati nuovi eventi o condizioni.

Disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (Rif.: Par. 13 b))

A24. L'acquisizione di una comprensione delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile fornisce al revisore una base per discutere con la direzione e, ove applicabile, con i responsabili delle attività di governance:

- le modalità con cui la direzione ha applicato le disposizioni inerenti alle stime contabili, e
- la valutazione del revisore se siano state applicate in maniera appropriata.

Tale comprensione può inoltre aiutare il revisore a comunicare con i responsabili delle attività di governance, laddove ritenga che una prassi contabile significativa, accettabile alla luce del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, non sia la più appropriata nelle circostanze dell'impresa.[30]

A25. Nell'acquisire tale comprensione, il revisore può cercare di comprendere se:

- il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:
  - prescriva i criteri di rilevazione o i metodi di valutazione delle stime contabili;
  - specifichi i criteri che consentono o richiedono la valutazione al fair value, per esempio, facendo riferimento alle intenzioni della direzione di porre in essere determinate azioni relativamente ad una attività o passività; o
  - specifichi l'informativa obbligatoria o suggerita, inclusa quella riguardante valutazioni, assunzioni o altre fonti di incertezza nella stima relative alle stime contabili;
- i cambiamenti nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richiedano modifiche nei principi contabili adottati dall'impresa relativi alle stime contabili.

Fattori regolamentari (Rif.: Par. 13 c))

A26. L'acquisizione di una comprensione degli eventuali fattori regolamentari pertinenti alle stime contabili può aiutare il revisore a identificare i quadri regolamentari di riferimento (per esempio, quadri regolamentari definiti da autorità di vigilanza prudenziale nel settore bancario o assicurativo) e a stabilire se tali quadri regolamentari:

- disciplinino le condizioni per la rilevazione, o i metodi di quantificazione, delle stime contabili, o forniscano le relative linee guida;

[30] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 16 a).

- specifichino un'informativa ulteriore, o forniscano relative linee guida, rispetto alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- forniscano un'indicazione delle aree per le quali può esserci la possibilità di ingerenze da parte della direzione nel rispettare le disposizioni regolamentari; ovvero
- contengano disposizioni regolamentari che non sono coerenti con quelle del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, che può essere indicativo di potenziali rischi di errori significativi. Per esempio, alcune autorità di vigilanza possono cercare di condizionare i livelli minimi degli accantonamenti per le perdite attese su crediti superando quelli richiesti dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Natura delle stime contabili e della relativa informativa che il revisore si aspetta siano incluse nel bilancio (Rif.: Par. 13 d))

A27. L'acquisizione di una comprensione della natura delle stime contabili e della relativa informativa che il revisore si aspetta siano incluse nel bilancio dell'impresa aiuta il revisore a comprendere il criterio di quantificazione di tali stime contabili nonché la natura e l'estensione dell'informativa che può essere pertinente. Tale comprensione fornisce al revisore una base di discussione con la direzione sulle modalità con cui quest'ultima ha effettuato le stime contabili.

Controllo interno dell'impresa rilevante ai fini della revisione contabile

Natura ed estensione della supervisione e della governance (Rif.: Par. 13 e))

A28. Nell'applicare il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315,[31] la comprensione da parte del revisore della natura e dell'estensione della supervisione e della governance che l'impresa ha in essere sul processo adottato dalla direzione per l'effettuazione delle stime contabili può essere importante per la valutazione che revisore è tenuto a effettuare poiché questa riguarda il fatto se:

- la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà e a comportamenti eticamente corretti;
- i punti di forza negli elementi dell'ambiente di controllo forniscano nel loro insieme un fondamento appropriato per le altre componenti del controllo interno e se tali altre componenti siano compromesse dalle carenze nell'ambiente di controllo.

A29. Il revisore può acquisire una comprensione sul fatto se i responsabili delle attività di governance:

- abbiano le competenze o le conoscenze per comprendere le caratteristiche di un particolare metodo o modello per l'effettuazione delle stime contabili, o i rischi relativi alla stima contabile, per esempio, i rischi relativi al metodo o ai sistemi informativi utilizzati nell'effettuazione delle stime contabili;
- abbiano le competenze e le conoscenze per comprendere se la direzione abbia effettuato le stime contabili in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- siano indipendenti dalla direzione, abbiano le informazioni necessarie per valutare tempestivamente le modalità con cui la direzione ha effettuato le stime contabili e l'autorità per mettere in discussione le azioni della direzione qualora queste sembrino inadeguate o inappropriate;
- supervisionino il processo adottato dalla direzione nell'effettuazione delle stime contabili, incluso l'utilizzo di modelli; ovvero
- supervisionino le attività di monitoraggio poste in essere dalla direzione. Questo può includere le procedure di supervisione e di riesame definite per individuare e correggere le carenze nella configurazione o nell'efficacia operativa dei controlli sulle stime contabili.

A30. L'acquisizione di una comprensione della supervisione da parte dei responsabili delle attività di governance può essere importante in presenza di stime contabili che:

[31] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 14.

- richiedono una valutazione significativa da parte della direzione per affrontare la soggettività;
- hanno un'elevata incertezza nella stima;
- sono complesse da effettuare, per esempio, in presenza di un ampio utilizzo di sistemi informativi, di grandi volumi di dati o dell'utilizzo di molteplici fonti di dati o di assunzioni con interrelazioni complesse;
- hanno subìto, o avrebbero dovuto subire, una modifica nel metodo, nelle assunzioni o nei dati rispetto ai periodi amministrativi precedenti; o
- comportano assunzioni significative.

L'applicazione da parte della direzione di competenze o conoscenze specifiche, incluso l'utilizzo di esperti della direzione (Rif.: Par. 13 f))

A31. Il revisore può considerare se le seguenti circostanze rendano più probabile che la direzione abbia la necessità di incaricare un esperto:[32]

- la natura specifica degli aspetti che richiedono l'effettuazione di stime, ad esempio, la stima contabile può comportare la quantificazione delle riserve minerarie o di idrocarburi nelle industrie estrattive o la valutazione del probabile esito dell'applicazione di clausole contrattuali complesse;
- la complessità dei modelli necessari per applicare le disposizioni pertinenti del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, come può avvenire in alcune quantificazioni, come ad esempio, i fair value di livello 3;[33]
- la natura inusuale o non frequente della condizione, dell'operazione o dell'evento che richiede una stima contabile.

Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio (Rif.: Par. 13 g))

A32. La comprensione delle modalità con cui il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio identifica e fronteggia i rischi relativi alle stime contabili può aiutare il revisore a considerare i cambiamenti:

- nelle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile relative alle stime contabili;
- nella disponibilità o nella natura delle fonti dei dati che sono pertinenti all'effettuazione delle stime contabili o che possono influenzare l'attendibilità dei dati utilizzati;
- nel sistema informativo o nell'ambiente IT dell'impresa;
- nel personale chiave.

A33. Gli aspetti che il revisore può considerare al fine di comprendere come la direzione abbia identificato e fronteggi la possibilità di errori dovuti a ingerenze da parte della direzione o a frode nell'effettuazione delle stime contabili, includono se e in che modo la direzione:

- presti particolare attenzione alla scelta o all'applicazione dei metodi, delle assunzioni e dei dati utilizzati nell'effettuazione delle stime contabili;
- monitori gli indicatori chiave di performance che possono indicare una performance inattesa o incoerente rispetto alla performance storica o prevista nel budget ovvero rispetto ad altri fattori noti;
- identifichi incentivi finanziari o di altro tipo che possono essere motivo di ingerenze;
- monitori l'esigenza di cambiamenti nei metodi, nelle assunzioni significative o nei dati utilizzati nell'effettuazione delle stime contabili;

[32] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo 8.
[33] Si veda, per esempio, l'International Financial Reporting Standard (IFRS) 13 "Valutazione del fair value".

- preveda una supervisione e un riesame appropriati dei modelli utilizzati nell'effettuazione delle stime contabili;
- richieda di documentare le motivazioni delle valutazioni significative formulate nell'effettuazione delle stime contabili, ovvero di svolgere un riesame indipendente di tali valutazioni.

Il sistema informativo dell'impresa relativo alle stime contabili (Rif.: Par. 13 h) i))

A34. Le classi di operazioni, gli eventi e le condizioni di cui al paragrafo 13 h) corrispondono alle classi di operazioni, agli eventi e alle condizioni che riguardano le stime contabili e la relativa informativa oggetto dei paragrafi 18 a) e d) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315. Nell'acquisire la comprensione del sistema informativo dell'impresa relativamente alle stime contabili, il revisore può considerare:

- se le stime contabili derivino dalla registrazione di operazioni di routine e ricorrenti ovvero da operazioni non ricorrenti o inusuali;
- come il sistema informativo gestisca la completezza delle stime contabili e della relativa informativa, in particolare delle stime contabili relative alle passività.

A35. Nel corso della revisione contabile, il revisore può identificare classi di operazioni, eventi e condizioni che diano origine alla necessità di effettuare le stime contabili e la relativa informativa, che la direzione non ha identificato. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 tratta le circostanze in cui il revisore identifica rischi di errori significativi che la direzione non ha identificato, inclusa la determinazione se esista una carenza significativa nel controllo interno in relazione al processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio.[34]

L'identificazione da parte della direzione di metodi, assunzioni e fonti di dati pertinenti (Rif.: Par. 13 h) ii) a.)

A36. Se la direzione ha modificato il metodo per l'effettuazione di una stima contabile, si può considerare, a titolo esemplificativo, se il nuovo metodo sia più appropriato, rappresenti di per sé una risposta ai cambiamenti nel contesto o nelle circostanze che interessano l'impresa, o ai cambiamenti nelle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile o nel contesto regolamentare, o se la direzione abbia un'altra ragione valida.

A37. Se la direzione non ha modificato il metodo per l'effettuazione di una stima contabile, si può anche considerare se sia appropriato, alla luce dell'ambiente o delle circostanze correnti, continuare a utilizzare i metodi, le assunzioni e i dati precedenti.

Metodi (Rif.: Par. 13 h) ii) a. i.)

A38. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può prescrivere il metodo da utilizzare per l'effettuazione di una stima contabile. In molti casi, tuttavia, tale quadro non prescrive un unico metodo, ovvero il criterio di quantificazione richiesto può prevedere, o consentire, l'utilizzo di metodi alternativi.

Modelli

A39. La direzione può configurare e mettere in atto specifici controlli sui modelli utilizzati per l'effettuazione delle stime contabili, sia che si tratti del modello proprio della direzione sia che si tratti di un modello esterno. Qualora il modello in sé abbia un maggior livello di complessità o soggettività, come nel caso di un modello per le perdite attese su crediti o un modello per i fair value che utilizza dati di livello 3, può essere più probabile che i controlli che fronteggiano tale complessità o soggettività siano identificati come rilevanti ai fini della revisione contabile. Qualora i modelli presentino complessità, è più probabile che anche i controlli sull'integrità dei dati siano rilevanti ai fini della revisione contabile. Nell'acquisire una comprensione del modello e delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione contabile, per il revisore può essere appropriato considerare i fattori riportati di seguito:

- le modalità con cui la direzione stabilisce la pertinenza e l'accuratezza del modello;

[34] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 17.

- la convalida o il backtesting del modello, incluso se il modello sia stato convalidato prima dell'utilizzo e riconvalidato periodicamente per stabilire se sia ancora idoneo all'uso che si intende farne. La convalida del modello da parte dell'impresa può includere la valutazione:
  - della solidità teorica del modello;
  - dell'integrità matematica del modello;
  - dell'accuratezza e della completezza dei dati nonché dell'appropriatezza dei dati e delle assunzioni utilizzati nel modello;
- le modalità con cui al modello vengono apportate modifiche o rettifiche appropriate e tempestive in seguito a cambiamenti nel mercato o di altre condizioni e se esistano appropriate politiche di controllo delle modifiche sul modello;
- se siano state effettuate rettifiche, denominate anche overlays in alcuni settori, all'output del modello e se tali rettifiche siano appropriate alle circostanze in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Se le rettifiche non sono appropriate, queste possono costituire degli indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione;
- se il modello sia adeguatamente documentato, inclusi applicazioni, limitazioni e parametri chiave previsti, dati e assunzioni richiesti, e risultati di eventuali convalide svolte sul modello nonché natura e ragioni delle eventuali rettifiche apportate al suo output.

Assunzioni (Rif.: Par. 13 h) ii) a. ii.)

A40. Nell'acquisire una comprensione delle modalità con cui la direzione ha scelto le assunzioni utilizzate nell'effettuare le stime contabili, il revisore può considerare aspetti quali, ad esempio:

- le ragioni della scelta della direzione e la relativa documentazione a supporto. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può fornire criteri o linee guida da utilizzare nella scelta di un'assunzione;
- le modalità con cui la direzione valuta se le assunzioni siano pertinenti e complete;
- ove applicabile, le modalità con cui la direzione stabilisce che le assunzioni sono coerenti tra loro, con quelle utilizzate in altre stime contabili o in altre aree di attività dell'impresa, o con altri aspetti che:
  - rientrano nel controllo della direzione (per esempio, assunzioni relative ai programmi di manutenzione che possono influenzare la stima della vita utile di un'attività) e se sono coerenti con i piani dell'impresa e il contesto esterno;
  - sono al di fuori del controllo della direzione (per esempio, le assunzioni sui tassi di interesse o di mortalità o sui potenziali provvedimenti giudiziari o regolamentari);
- le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile relative all'informativa sulle assunzioni.

A41. Con riguardo alle stime contabili del fair value, le assunzioni variano in base alle fonti dei dati e al fondamento delle valutazioni a supporto, come segue:

a) quelle che riflettono ciò che gli operatori sul mercato utilizzerebbero nel determinare il prezzo di un'attività o di una passività, sviluppate in base ai dati di mercato ottenuti da fonti indipendenti rispetto all'impresa che redige il bilancio;

b) quelle che riflettono le valutazioni proprie dell'impresa, in merito alle assunzioni che gli operatori sul mercato utilizzerebbero nel determinare il prezzo dell'attività o della passività, sviluppate in base ai migliori dati disponibili nelle circostanze.

Nella pratica, tuttavia, la distinzione tra a) e b) non è sempre evidente e dipende dalla comprensione delle fonti dei dati e del fondamento delle valutazioni a supporto dell'assunzione. Inoltre, può essere necessario che la direzione operi una scelta tra assunzioni diverse utilizzate da differenti operatori sul mercato.

A42. Nel presente principio, le assunzioni utilizzate nell'effettuazione di una stima contabile si intendono significative quando una contenuta variazione delle stesse influenza in modo significativo la quantificazione della stima contabile medesima. Per dimostrare la misura in cui la quantificazione varia sulla base di una o più assunzioni utilizzate nell'effettuazione della stima contabile, può essere utile un'analisi di sensitività.

Mercati non attivi o non liquidi

A43. Qualora i mercati non siano attivi o liquidi, la comprensione del revisore delle modalità con cui la direzione sceglie le assunzioni può includere se la direzione:

- abbia implementato politiche appropriate per adattare l'applicazione del metodo a tali circostanze. Tale adattamento può consistere ad esempio nell'apportare rettifiche al modello o nell'elaborare nuovi modelli che siano appropriati alle circostanze;
- abbia le risorse con le competenze o le conoscenze necessarie ad adattare o sviluppare un modello, ove necessario in modo sollecito, inclusa la scelta della tecnica di valutazione appropriata alle circostanze;
- abbia le risorse per determinare l'intervallo di risultati, date le incertezze del caso, svolgendo, per esempio, un'analisi di sensitività;
- abbia gli strumenti per valutare in che modo, ove applicabile, il deterioramento delle condizioni di mercato ha influenzato le attività operative dell'impresa, il contesto in cui opera e i rischi pertinenti connessi alle attività e le implicazioni per le stime contabili dell'impresa, in tali circostanze;
- abbia una comprensione appropriata delle modalità con cui i dati sui prezzi, e la loro rilevanza, derivanti da specifiche fonti esterne di informazioni possano variare in tali circostanze.

Dati (Rif.: Par. 13 h) ii) a. iii.)

A44. Nell'acquisire una comprensione delle modalità con cui la direzione sceglie i dati su cui si basano le stime contabili, il revisore può considerare aspetti quali, ad esempio:

- la natura e la fonte dei dati, incluse le informazioni acquisite da una fonte esterna di informazioni;
- il modo in cui la direzione valuta se i dati sono appropriati;
- l'accuratezza e la completezza dei dati;
- la coerenza dei dati utilizzati con quelli utilizzati nei periodi amministrativi precedenti;
- la complessità dei sistemi informativi utilizzata per acquisire ed elaborare i dati, inclusa la gestione di grandi volumi di dati;
- il modo in cui i dati sono acquisiti, trasmessi ed elaborati e come viene mantenuta la loro integrità.

Modalità con cui la direzione comprende e fronteggia l'incertezza nella stima (Rif.: Parr. 13 h) ii) b.–13 h) ii) c.)

A45. Gli aspetti che per il revisore può essere appropriato considerare in relazione al fatto se, e alle modalità con cui, la direzione comprende il grado di incertezza nella stima includono, per esempio:

- se e in che modo la direzione abbia identificato le alternative nei metodi, nelle assunzioni significative o nelle fonti di dati che sono appropriate nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- se e in che modo la direzione abbia considerato risultati alternativi, ad esempio, svolgendo un'analisi di sensitività per determinare l'effetto delle modifiche nelle assunzioni significative o nei dati utilizzati nell'effettuazione della stima contabile.

A46. Le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile possono specificare l'approccio alla scelta della stima puntuale della direzione tra i risultati ragionevolmente possibili. I quadri normativi sull'informazione finanziaria possono riconoscere che il valore appropriato sia quello scelto in modo appropriato tra i risultati ragionevolmente possibili e, in alcuni casi, possono indicare che il valore da scegliere sia posizionato nella parte centrale di tale intervallo di stima.

A47. Per esempio, riguardo le stime del fair value, l'IFRS 13[35] indica che, se per la valutazione del fair value sono utilizzate tecniche di valutazione multiple, i risultati (ossia, le rispettive indicazioni del fair value) dovranno essere valutati considerando la ragionevolezza della gamma di valori indicata da tali risultati. Una valutazione del fair value è il valore più rappresentativo del fair value nell'ambito di tale gamma di valori, in quelle circostanze specifiche. In altri casi, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può specificare l'utilizzo di una media ponderata in base alla probabilità dei risultati della quantificazione ragionevolmente possibili, o della quantificazione del valore più probabile, o che è più verosimile, piuttosto che il contrario.

A48. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può prescrivere l'informativa o la finalità dell'informativa relativa alle stime contabili; alcune imprese possono scegliere di indicare ulteriori informazioni. Tale informativa o finalità di informativa possono trattare, per esempio:

- il metodo di stima utilizzato, incluso l'eventuale modello applicabile, e il criterio seguito per la sua scelta;
- le informazioni che sono state acquisite mediante i modelli, o mediante altri calcoli utilizzati per determinare le stime rilevate o oggetto di informativa nel bilancio, incluse le informazioni relative ai dati e alle assunzioni sottostanti utilizzati in tali modelli, quali ad esempio:
  - assunzioni elaborate internamente; o
  - dati, ad esempio tassi di interesse, che siano influenzati da fattori fuori dal controllo dell'impresa;
- l'effetto di eventuali modifiche al metodo di stima rispetto al periodo amministrativo precedente;
- le fonti dell'incertezza nella stima;
- le informazioni sul fair value;
- le informazioni sulle analisi di sensitività derivanti da modelli finanziari che dimostrano che la direzione ha considerato assunzioni alternative.

A49. In alcuni casi, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può richiedere un'informativa specifica sull'incertezza nella stima, per esempio:

- l'informativa sulle assunzioni prospettiche e sugli altri principali fattori di incertezza nella stima che danno luogo a una maggiore probabilità o entità di una rettifica significativa ai valori contabili di attività e passività dopo la fine del periodo amministrativo. Tali disposizioni possono essere descritte utilizzando espressioni quali "principali cause di incertezza nella stima" o "stime contabili critiche". Esse possono riguardare le stime contabili che richiedono alla direzione le valutazioni più difficili, soggettive o complesse. Tali valutazioni possono essere più soggettive e complesse, e di conseguenza può aumentare la possibilità di una rettifica significativa dei valori contabili delle attività e delle passività, insieme al numero di elementi di dati e di assunzioni che incidono sul possibile esito futuro dell'incertezza nella stima. Le informazioni che possono essere oggetto di informativa includono:
  - la natura dell'assunzione o di altre fonti di incertezza nella stima;
  - la sensitività dei valori contabili ai metodi e alle assunzioni utilizzati, incluse le ragioni della sensitività;
  - l'esito atteso di un'incertezza e l'intervallo dei risultati ragionevolmente possibili rispetto ai valori contabili delle attività e delle passività interessate;
  - una spiegazione delle modifiche apportate alle assunzioni in precedenza utilizzate relative a tali attività e passività, qualora l'incertezza nella stima rimanga irrisolta;
- l'informativa sull'intervallo dei possibili risultati e sulle assunzioni utilizzate per la determinazione dello stesso;

[35] IFRS 13 "Valutazione del fair value", paragrafo 63.

- l'informativa su specifiche informazioni, quali:
  - le informazioni sulla rilevanza delle stime contabili del fair value per la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'impresa;
  - l'informativa sull'inattività o illiquidità del mercato;
- le informazioni di natura qualitativa, quali le esposizioni al rischio e la loro origine, gli obiettivi, le politiche e le procedure dell'impresa per la gestione del rischio e i metodi utilizzati per misurare il rischio e le eventuali modifiche di tali concetti qualitativi, rispetto al periodo amministrativo precedente.
- le informazioni quantitative, quali la misura in cui l'impresa è esposta al rischio, sulla base delle informazioni fornite al suo interno ai membri della direzione con responsabilità strategiche, inclusi il rischio di credito, il rischio di liquidità ed il rischio di mercato.

Le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione contabile sul processo utilizzato dalla direzione per effettuare le stime contabili (Rif.: Par. 13 i))

A50. Il giudizio professionale del revisore nell'identificare i controlli rilevanti ai fini della revisione contabile, e pertanto la necessità di valutare la configurazione di tali controlli e stabilire se siano stati messi in atto, riguarda il processo adottato dalla direzione illustrato al paragrafo 13 h) ii). Il revisore può non identificare attività di controllo rilevanti in relazione a tutti gli elementi di cui al paragrafo 13 h) ii), a seconda della complessità associata alla stima contabile.

A51. Nell'acquisire una comprensione delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione contabile, il revisore può considerare:

- le modalità con cui la direzione determina l'appropriatezza dei dati utilizzati per sviluppare le stime contabili, incluso quando la direzione utilizza una fonte esterna di informazioni o dati non provenienti dalla contabilità generale o sezionale;
- il riesame e l'approvazione delle stime contabili, incluse le assunzioni o i dati utilizzati per la loro elaborazione, da parte di livelli appropriati della direzione e, ove opportuno, dei responsabili delle attività di governance;
- la separazione delle funzioni tra coloro che sono responsabili dell'effettuazione delle stime contabili e coloro che impegnano l'impresa realizzando le relative operazioni, incluso se l'attribuzione delle responsabilità tenga nel dovuto conto la natura dell'impresa e i suoi prodotti o servizi. Per esempio, nel caso di un istituto finanziario di grandi dimensioni, un'opportuna separazione delle funzioni può consistere in una funzione indipendente responsabile delle stime e dell'approvazione della determinazione al fair value dei prezzi dei prodotti finanziari dell'impresa, ricoperta da personale la cui retribuzione non sia legata a tali prodotti;
- l'efficacia della configurazione delle attività di controllo. In generale, può essere più difficile per la direzione configurare controlli che fronteggino la soggettività e l'incertezza nella stima in modo da prevenire, o individuare e correggere, in modo efficace, gli errori significativi, piuttosto che configurare controlli che fronteggino la complessità. Può essere necessario che i controlli che fronteggiano la soggettività e l'incertezza nella stima includano più elementi manuali, che possono essere meno affidabili rispetto ai controlli automatizzati in quanto possono essere aggirati, ignorati o forzati dalla direzione con maggiore facilità. L'efficacia della configurazione dei controlli che fronteggiano la complessità può variare in base alla motivazione e alla natura della complessità. Per esempio, può essere più facile configurare controlli più efficaci relativamente a un metodo che viene utilizzato in modo continuativo o sull'integrità dei dati.

A52. Qualora la direzione faccia un ampio uso di sistemi informativi (IT) nell'effettuazione di una stima contabile, è probabile che i controlli rilevanti ai fini della revisione contabile includano controlli generali IT e controlli specifici. Tali controlli possono fronteggiare i rischi relativi:

- al fatto se il sistema informativo abbia la capacità e sia configurato in modo appropriato per elaborare grandi volumi di dati;

- a calcoli complessi nell'applicazione di un metodo. Qualora per elaborare operazioni complesse siano necessari sistemi diversi, sono effettuate regolari riconciliazioni tra i sistemi, in particolare quando i sistemi non hanno interfacce automatizzate o possono essere soggetti a interventi manuali;
- al fatto se la configurazione e la calibrazione dei modelli sia valutata periodicamente;
- alla completa e accurata estrazione dei dati relativi alle stime contabili dalle registrazioni dell'impresa o da fonti esterne di informazioni;
- ai dati, incluso il flusso completo e accurato di dati attraverso il sistema informativo dell'impresa, l'appropriatezza di eventuali modifiche ai dati utilizzati nell'effettuazione delle stime contabili, il mantenimento dell'integrità e della sicurezza dei dati;
- ai rischi relativi all'elaborazione o alla registrazione dei dati, quando si utilizzano fonti esterne di informazioni;
- al fatto se la direzione abbia controlli sull'accesso, sulla modifica e sul mantenimento dei singoli modelli al fine di mantenere una solida traccia di riferimento per la revisione delle versioni accreditate dei modelli e per prevenire l'accesso o le modifiche non autorizzati a tali modelli;
- al fatto se vi siano controlli appropriati sul trasferimento delle informazioni relative alle stime contabili nella contabilità generale, inclusi controlli appropriati sulle scritture contabili.

A53. In alcuni settori, quali quello bancario o assicurativo, il termine governance può essere utilizzato per descrivere attività nell'ambito dell'ambiente di controllo, del monitoraggio dei controlli e di altre componenti del controllo interno, come illustrato nel Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315.[36]

A54. Nelle imprese con una funzione di revisione interna, il lavoro da questa svolto può essere particolarmente utile al revisore nell'acquisire una comprensione:

- della natura e dell'estensione dell'utilizzo delle stime contabili da parte della direzione;
- della configurazione e della messa in atto delle attività di controllo che fronteggiano i rischi relativi ai dati, alle assunzioni e ai modelli utilizzati per effettuare le stime contabili;
- degli aspetti del sistema informativo dell'impresa che generano i dati sui quali sono basate le stime contabili;
- delle modalità con cui i nuovi rischi relativi alle stime contabili sono identificati, valutati e gestiti.

Riesame del risultato o della rideterminazione delle stime contabili precedenti (Rif.: Par. 14)

A55. Un riesame del risultato o della rideterminazione delle stime contabili precedenti (riesame retrospettivo) aiuta a identificare e valutare i rischi di errori significativi quando tali stime hanno un risultato che deriva dal trasferimento o dal realizzo dell'attività o della passività nel periodo amministrativo in esame, o sono rideterminate ai fini del periodo amministrativo in esame. Mediante lo svolgimento di un riesame retrospettivo il revisore può acquisire:

- informazioni in merito all'efficacia del processo adottato precedentemente dalla direzione per l'effettuazione delle stime, da cui il revisore può acquisire elementi probativi sulla probabile efficacia del processo adottato attualmente dalla direzione;
- elementi probativi relativi ad aspetti quali le ragioni per le modifiche che possono essere soggette ad obbligo di informativa in bilancio;
- informazioni sulla complessità o sull'incertezza nella stima relativa alle stime contabili;
- informazioni sulla suscettibilità delle stime contabili ad essere oggetto di possibili ingerenze da parte della direzione ovvero che possano indicare la presenza di tali ingerenze. Il proprio scetticismo professionale aiuta il revisore nell'identificazione di tali circostanze o condizioni e nella

[36] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo A77.

determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione conseguenti.

A56. Un riesame retrospettivo può fornire elementi probativi a supporto dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi nel periodo amministrativo in esame. Tale riesame retrospettivo può essere svolto per le stime contabili effettuate per il bilancio del periodo amministrativo precedente, o può essere svolto su diversi periodi amministrativi o su un periodo più breve (ad esempio, su base semestrale o trimestrale). In alcuni casi, può risultare appropriato un riesame retrospettivo su diversi periodi amministrativi quando il risultato di una stima contabile si determina in un periodo più esteso.

A57. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240,[37] richiede un riesame retrospettivo delle valutazioni e delle assunzioni della direzione riguardanti le stime contabili significative. All'atto pratico, il riesame delle stime contabili precedenti, svolto come procedura di valutazione del rischio in conformità al presente principio di revisione, può essere condotto dal revisore congiuntamente al riesame richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240.

A58. In base alla precedente valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi, per esempio, se il rischio intrinseco è valutato come più alto per uno o più rischi di errori significativi, il revisore può ritenere che sia necessario un riesame retrospettivo maggiormente dettagliato. Nell'ambito del riesame retrospettivo dettagliato, il revisore può prestare particolare attenzione, ove possibile, all'effetto dei dati e delle assunzioni significative utilizzati nell'effettuazione delle stime contabili precedenti. D'altra parte, per le stime contabili che derivano dalla registrazione di operazioni di routine e ricorrenti, il revisore può ritenere ad esempio che, ai fini del riesame, sia sufficiente lo svolgimento di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di valutazione del rischio.

A59. L'obiettivo della quantificazione delle stime contabili del fair value e di altre stime contabili, sulla base delle condizioni presenti alla data della quantificazione, affronta le percezioni in merito al valore in un dato momento, che possono cambiare in modo significativo e rapidamente al variare del contesto nel quale opera l'impresa. Il revisore può quindi focalizzare il riesame sull'acquisizione di informazioni che possono essere rilevanti ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi. Per esempio, in alcuni casi, l'acquisizione di una comprensione dei cambiamenti nelle assunzioni degli operatori sul mercato che hanno influito sul risultato delle stime contabili del fair value di un periodo amministrativo precedente difficilmente può fornire elementi probativi pertinenti. In questo caso, a supporto dell'identificazione e della valutazione del rischio di errori significativi nel periodo amministrativo in esame, possono essere acquisiti elementi probativi mediante la comprensione dei risultati delle assunzioni (quali proiezioni dei flussi finanziari) e la comprensione dell'efficacia del processo di stima adottato precedentemente dalla direzione.

A60. Una differenza tra il risultato di una stima contabile e il valore rilevato nel bilancio del periodo amministrativo precedente non rappresenta necessariamente un errore nel bilancio del periodo amministrativo precedente. Può tuttavia rappresentare un errore, ad esempio, qualora la differenza scaturisca da informazioni di cui la direzione disponeva al momento in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente era stato completato, o che si potrebbe ragionevolmente presumere fossero state acquisite e tenute in considerazione nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.[38] Tale differenza può mettere in discussione il processo adottato dalla direzione per prendere in considerazione le informazioni nell'effettuazione della stima contabile. Di conseguenza, il revisore può valutare nuovamente il rischio di controllo e stabilire che è necessario acquisire elementi probativi maggiormente persuasivi sull'aspetto in esame. Molti quadri normativi sull'informazione finanziaria contengono linee guida sulla distinzione tra modifiche nelle stime contabili che costituiscono errori e modifiche che non lo sono, e sul trattamento contabile da seguire in ciascun caso.

[37] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", paragrafo 33 b) ii).

[38] Principio di revisione internazionale n. 560 (ISA Italia) "Eventi successivi", paragrafo 14.

Competenze o conoscenze specifiche (Rif.: Par. 15)

A61. Tra gli aspetti che possono influire sulla decisione del revisore se il team dell'incarico necessiti di competenze o conoscenze specifiche rientrano, a titolo esemplificativo, i seguenti:[39]

- la natura delle stime contabili per una particolare attività o settore (per esempio, depositi minerari, attività agricole, strumenti finanziari complessi, passività connesse a contratti assicurativi);
- il grado di incertezza nella stima;
- la complessità del metodo o del modello utilizzato;
- la complessità delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile relative alle stime contabili, incluso se vi siano aree note per essere soggette a interpretazioni o prassi differenti, ovvero aree in cui le modalità di effettuazione delle stime non sono uniformi;
- le procedure che il revisore intende porre in essere in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi;
- la necessità di valutazioni su aspetti non specificati dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- il grado di valutazione necessario per scegliere dati e assunzioni;
- la complessità e l'ampiezza dell'utilizzo da parte dell'impresa dei sistemi informativi nell'effettuazione delle stime contabili.

La natura, la tempistica e l'estensione del coinvolgimento di soggetti con competenze e conoscenze specifiche possono variare nel corso della revisione.

A62. Qualora l'aspetto in esame esuli dalla contabilità o dalla revisione contabile, il revisore può non possedere le competenze o le conoscenze specifiche necessarie (per esempio, competenze nella valutazione) e può aver bisogno di ricorrere ad un proprio esperto.[40]

A63. Molte stime contabili non richiedono l'applicazione di competenze o conoscenze specifiche. Per esempio, queste possono non essere necessarie per un semplice calcolo dell'obsolescenza delle rimanenze di magazzino. Tuttavia, è probabile che il revisore concluda che sia necessario applicare competenze o conoscenze specifiche, a titolo esemplificativo, per le perdite attese su crediti di un istituto bancario o per una passività connessa a contratti assicurativi di un'impresa di assicurazione.

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi (Rif.: Parr. 4, 16)

A64. Identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni è importante per tutte le stime contabili, incluse non solo quelle rilevate in bilancio ma anche quelle presentate nelle note al bilancio.

A65. In base al paragrafo A42 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, i principi di revisione solitamente non trattano separatamente il rischio intrinseco e il rischio di controllo. Tuttavia, il presente principio richiede una valutazione separata del rischio intrinseco e del rischio di controllo per fornire una base per la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi di errori significativi, inclusi i rischi significativi, a livello di asserzioni per le stime contabili in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.[41]

A66. Nell'identificare i rischi di errori significativi e nel valutare il rischio intrinseco, il revisore è tenuto a considerare la misura in cui la stima contabile dipende o è influenzata da incertezza nella stima, complessità, soggettività o da altri fattori di rischio intrinseco. La considerazione dei fattori di rischio intrinseco da parte del revisore può inoltre fornire informazioni utili per stabilire:

- la valutazione del rischio intrinseco rispetto allo spettro del rischio intrinseco;

[39] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", paragrafo 14 e Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio", paragrafo 8 e).

[40] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620 "Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore".

[41] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 7 b).

- le ragioni alla base della valutazione attribuita ai rischi di errori significativi a livello di asserzioni e se le procedure di revisione conseguenti di cui al paragrafo 18 siano determinate in risposta a tali ragioni.

Le interrelazioni tra i fattori di rischio intrinseco sono approfondite nell'Appendice 1.

A67. Le ragioni alla base della valutazione effettuata dal revisore del rischio intrinseco a livello di asserzioni possono derivare da uno o più fattori di rischio intrinseco relativi all'incertezza nella stima, complessità, soggettività o altri fattori di rischio intrinseco. Per esempio:

a) è probabile che le stime contabili delle perdite attese su crediti siano complesse in quanto le perdite attese su crediti non possono essere osservate direttamente e possono richiedere l'utilizzo di un modello complesso. Il modello può utilizzare una serie complessa di dati storici e di assunzioni sugli sviluppi futuri in una varietà di scenari specifici per l'impresa che possono essere difficile da prevedere. È probabile che le stime contabili delle perdite attese su crediti siano soggette anche ad un'elevata incertezza nella stima e ad una soggettività significativa nella formulazione di valutazioni su eventi o condizioni futuri. Considerazioni analoghe si applicano alle passività connesse a contratti assicurativi;

b) una stima contabile di un accantonamento per obsolescenza per un'impresa con un'ampia gamma di diverse tipologie di rimanenze di magazzino può richiedere sistemi e processi complessi, ma può comportare una limitata soggettività e il grado di incertezza nella stima può essere basso, a seconda della natura delle rimanenze;

c) altre stime contabili possono non essere complesse, ma avere un'elevata incertezza nella stima e richiedere valutazioni significative, per esempio, una stima contabile che richiede un'unica valutazione critica su una passività, il cui valore dipende dall'esito di un contenzioso.

A68. La pertinenza e la significatività dei fattori di rischio intrinseco possono variare da una stima all'altra. Di conseguenza, tali fattori possono, singolarmente o in combinazione tra loro, influenzare le stime contabili semplici in misura minore e il revisore può identificare meno rischi o valutare il rischio intrinseco all'estremità inferiore dello spettro del rischio intrinseco.

A69. Di contro, i fattori di rischio intrinseco possono, singolarmente o in combinazione tra loro, influenzare le stime contabili complesse in misura maggiore e possono portare il revisore a valutare il rischio intrinseco all'estremità superiore del relativo spettro. Per tali stime contabili, è probabile che la considerazione da parte del revisore degli effetti dei fattori di rischio intrinseco influisca in modo diretto sul numero e sulla natura dei rischi identificati di errori significativi, sulla valutazione di tali rischi e in ultimo sulla persuasività degli elementi probativi necessari per rispondere ai rischi identificati e valutati. Inoltre, per tali stime contabili, l'esercizio dello scetticismo professionale da parte del revisore può essere particolarmente importante.

A70. Gli eventi che si verificano dopo la data del bilancio possono fornire ulteriori informazioni rilevanti ai fini della valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni. Per esempio, il risultato di una stima contabile può divenire noto nel corso della revisione contabile. In questi casi, il revisore può valutare o riconsiderare la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni,[42] a prescindere dalla misura in cui la stima contabile dipende o è influenzata dall'incertezza nella stima, dalla complessità, dalla soggettività o da altri fattori di rischio intrinseco. Gli eventi che si verificano dopo la data del bilancio possono inoltre influenzare la scelta da parte del revisore dell'approccio per verificare la stima contabile in conformità al paragrafo 18. Per esempio, per lo stanziamento di un premio basato su una semplice percentuale della retribuzione di determinati dipendenti, il revisore può concludere che esistono una complessità o una soggettività relativamente basse nell'effettuazione della stima contabile e pertanto può valutare il rischio intrinseco a livello di asserzioni nell'estremità inferiore dello spettro del rischio intrinseco. Il pagamento dei premi successivamente alla fine del periodo amministrativo può fornire elementi probativi sufficienti e appropriati a fronte dei rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni.

[42] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 31.

A71. La valutazione del rischio di controllo da parte del revisore può essere effettuata in modi diversi a seconda delle tecniche o delle metodologie di revisione preferite. La valutazione del rischio di controllo può essere espressa utilizzando categorie qualitative (per esempio, il rischio di controllo valutato come massimo, moderato, minimo) o con riferimento all'aspettativa del revisore sull'efficacia del controllo (o dei controlli) nel fronteggiare il rischio identificato, ossia all'affidamento pianificato sull'efficacia operativa dei controlli. Per esempio, se il rischio di controllo è valutato come massimo, il revisore non prevede alcun affidamento sull'efficacia operativa dei controlli. Se il rischio di controllo è valutato come inferiore rispetto al massimo, il revisore prevede un affidamento sull'efficacia operativa dei controlli.

Incertezza nella stima (Rif.: Par. 16 a))

A72. Nel tenere conto della misura in cui la stima contabile è soggetta ad incertezza nella stima, il revisore può considerare:

- se il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richieda:
  - l'utilizzo di un metodo per effettuare la stima contabile che intrinsecamente ha un elevato livello di incertezza nella stima. Per esempio, il quadro normativo sull'informazione finanziaria può richiedere l'utilizzo di input non osservabili;
  - l'utilizzo di assunzioni che intrinsecamente hanno un elevato livello di incertezza nella stima, quali le assunzioni con un lungo periodo temporale di previsione, le assunzioni basate su dati non osservabili e quindi difficili da sviluppare per la direzione, o l'utilizzo di varie assunzioni interrelate;
  - informativa sull'incertezza nella stima;
- il contesto economico in cui opera l'impresa. Un'impresa può operare su un mercato interessato da turbolenza o da un possibile dissesto (per esempio, derivante da movimenti delle principali valute o da mercati inattivi) e la stima contabile può quindi dipendere da dati che non sono prontamente osservabili;
- se per la direzione sia possibile (o praticabile, nella misura in cui sia consentito dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile):
  - effettuare una previsione precisa e attendibile sul futuro realizzo di un'operazione passata (per esempio, l'importo che sarà pagato qualora si realizzi una clausola contrattuale potenziale), ovvero sull'incidenza e sull'impatto di eventi o condizioni futuri (per esempio, l'importo di una perdita futura su crediti o l'importo al quale verrà liquidata una richiesta di risarcimento assicurativo e la relativa tempistica); ovvero
  - acquisire informazioni precise e complete su una condizione presente (per esempio, informazioni sugli elementi caratterizzanti la valutazione che riflettano la prospettiva degli operatori di mercato alla data del bilancio, per elaborare una stima del fair value).

A73. La dimensione del valore rilevato o oggetto di informativa in bilancio per una stima contabile non è di per sé un indicatore della sua possibilità di errore perché, per esempio, la stima contabile può essere sottovalutata.

A74. In alcune circostanze, l'incertezza nella stima può essere talmente elevata che non è possibile effettuare una stima contabile ragionevole. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può precludere la rilevazione di una voce in bilancio, ovvero la sua quantificazione al fair value. In tali casi, possono esserci rischi di errori significativi che non si riferiscono solamente al fatto se una stima contabile debba essere rilevata, ovvero se debba essere quantificata al fair value, ma anche alla ragionevolezza dell'informativa. Relativamente a tali stime contabili, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può richiedere informativa sulle stime medesime e sull'incertezza nella stima ad esse associata (si vedano i paragrafi A112–A113, A143–A144).

A75. In alcuni casi, l'incertezza nella stima associata ad una stima contabile può far sorgere significativi dubbi in merito alla capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento. Il principio

di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 stabilisce regole e fornisce linee guida relativamente a tali circostanze.[43]

Complessità o soggettività (Rif.: Par. 16 b))

La misura in cui la complessità influenza la scelta e l'applicazione del metodo

A76. Nel considerare la misura in cui la scelta e l'applicazione del metodo utilizzato per l'effettuazione della stima contabile sono influenzate dalla complessità, il revisore può considerare:

- la necessità di competenze o conoscenze specifiche a disposizione della direzione, che può indicare che il metodo utilizzato per l'effettuazione della stima contabile è intrinsecamente complesso e pertanto la stima contabile può avere una maggiore possibilità di errore significativo. Può esserci una maggiore possibilità di errore significativo quando la direzione ha sviluppato internamente un modello ed ha un'esperienza relativamente ridotta in questo ambito, oppure utilizza un modello che applica un metodo che non è consolidato o comunemente utilizzato in un particolare settore o contesto;
- la natura del criterio di quantificazione richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, che può rendere necessario un metodo complesso che a sua volta richiede molteplici fonti di dati storici e di dati o di assunzioni indicativi degli sviluppi attesi, con molteplici interrelazioni tra loro. Per esempio, un accantonamento per perdite attese su crediti può richiedere valutazioni sui futuri rimborsi e su altri flussi finanziari, basate sulla considerazione dei dati relativi all'esperienza storica e sull'applicazione di assunzioni indicative degli sviluppi attesi. Analogamente, la valutazione di una passività connessa a contratti assicurativi può richiedere a sua volta valutazioni sui pagamenti futuri da proiettare in base all'esperienza storica e alle tendenze presenti e future presunte.

La misura in cui la complessità influenza la scelta e l'applicazione dei dati

A77. Nel considerare la misura in cui la scelta e l'applicazione dei dati utilizzati per l'effettuazione della stima contabile sono influenzate dalla complessità, il revisore può considerare:

- la complessità del processo per ottenere i dati, tenendo conto della pertinenza e attendibilità delle fonti di dati. I dati provenienti da determinate fonti possono essere più attendibili rispetto a quelli provenienti da altre fonti. Inoltre, per motivi di riservatezza o di proprietà, alcune fonti esterne di informazioni non riveleranno (o non riveleranno in modo completo) informazioni che possono essere pertinenti nel considerare l'attendibilità dei dati che forniscono, quali le fonti dei dati sottostanti che hanno utilizzato o le modalità con cui tali dati sono stati raccolti ed elaborati;
- la complessità intrinseca nel mantenere l'integrità dei dati. Se esiste un elevato volume di dati e molteplici fonti, può esserci una complessità intrinseca nel mantenere l'integrità dei dati utilizzati per effettuare una stima contabile;
- la necessità di interpretare clausole contrattuali complesse. Per esempio, la determinazione dei flussi finanziari in entrata derivanti da sconti ottenuti da un fornitore commerciale o in uscita riconosciuti a un cliente può dipendere da clausole contrattuali molto complesse, per la cui comprensione o interpretazione è necessaria un'esperienza o una competenza specifica.

La misura in cui la soggettività influenza la scelta e l'applicazione del metodo, delle assunzioni o dei dati

A78. Nel considerare la misura in cui la scelta e l'applicazione del metodo, delle assunzioni o dei dati sono influenzate dalla soggettività, il revisore può considerare:

- la misura in cui il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non specifica gli approcci, i concetti, le tecniche e i fattori di valutazione da utilizzare nel metodo di stima;
- l'incertezza riguardante il valore o la tempistica, inclusa l'estensione del periodo temporale della previsione. Il valore e la tempistica sono una fonte di incertezza intrinseca nella stima e rendono necessaria una valutazione della direzione nella scelta di una stima puntuale, dando così luogo a possibili ingerenze da parte della direzione. Per esempio, una stima contabile che include

[43] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 "Continuità aziendale".

assunzioni indicative degli sviluppi attesi può avere un elevato grado di soggettività che può essere suscettibile di ingerenze da parte della direzione.

Altri fattori di rischio intrinseco (Rif.: Par. 16 b))

A79. Il grado di soggettività associato a una stima contabile influenza la possibilità che la stima contabile contenga un errore dovuto a ingerenze da parte della direzione o a frode. Per esempio, se una stima contabile è soggetta a un elevato grado di soggettività, è probabile che ci siano maggiori possibilità che contenga errori dovuti a ingerenze da parte della direzione o a frode e questo può dare luogo a un ampio intervallo di possibili risultati della quantificazione. La direzione può scegliere da questo intervallo una stima puntuale che non è appropriata nelle circostanze, o che è influenzata in modo non appropriato da ingerenze da parte della direzione, sia involontarie che intenzionali, e che pertanto contiene errori. Nel caso di revisioni contabili ricorrenti, gli indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione individuati nel corso delle revisioni svolte in periodi amministrativi precedenti possono influire sulla pianificazione e sulle procedure di identificazione e di valutazione del rischio del periodo amministrativo in esame.

Rischi significativi (Rif.: Par. 17)

A80. La valutazione del rischio intrinseco da parte del revisore, che tiene conto della misura in cui una stima contabile dipende o è influenzata da incertezza nella stima, complessità, soggettività o da altri fattori di rischio intrinseco, aiuta il revisore a stabilire se uno o più rischi identificati e valutati di errori significativi rappresentino rischi significativi.

Risposte del revisore ai rischi identificati e valutati di errori significativi

Le procedure di revisione conseguenti (Rif.: Par. 18)

A81. Nel definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti, il revisore può utilizzare uno o più dei tre approcci di verifica (singolarmente o in combinazione tra loro) di cui al paragrafo 18. Per esempio, se per effettuare una stima contabile sono utilizzate molte assunzioni, il revisore può decidere di utilizzare un approccio di verifica diverso per ciascuna assunzione oggetto di verifica.

L'acquisizione di elementi probativi pertinenti di conferma o contraddittori

A82. Gli elementi probativi includono sia informazioni che supportano e confermano le asserzioni della direzione sia eventuali informazioni che le contraddicono.[44] Acquisire elementi probativi in maniera imparziale può comportare l'acquisizione di elementi probativi da molteplici fonti interne ed esterne all'impresa. Tuttavia, il revisore non è tenuto a svolgere una ricerca esaustiva per identificare tutte le possibili fonti di elementi probativi.

A83. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 richiede che il revisore acquisisca elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta è la sua valutazione del rischio.[45] Pertanto, la valutazione della natura o della quantità di elementi probativi può assumere maggiore importanza quando i rischi intrinseci relativi a una stima contabile sono valutati all'estremità superiore dello spettro del rischio intrinseco.

Scalabilità

A84. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti sono influenzate per esempio:

- dai rischi identificati e valutati di errori significativi, che influiscono sulla persuasività degli elementi probativi necessari e influenzano l'approccio che il revisore sceglie per la revisione di una stima contabile. Per esempio, i rischi identificati e valutati di errori significativi relativi alle asserzioni di esistenza o di valutazione possono essere più bassi per un semplice stanziamento di premi che sono corrisposti ai dipendenti poco dopo la fine dell'esercizio. In questa situazione può essere più pratico per il revisore acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati valutando

[44] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo A5.
[45] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 7 b) e A19.

gli eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione piuttosto che mediante altri approcci di verifica.

- dalle ragioni alla base dei rischi identificati e valutati di errori significativi.

Circostanze in cui il revisore intende fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti (Rif.: Par. 19)

A85. Può essere appropriato verificare l'efficacia operativa dei controlli pertinenti quando il rischio intrinseco è valutato ai livelli più elevati dello spettro del rischio intrinseco, inclusi i rischi significativi. Ciò può verificarsi quando la stima contabile dipende o è influenzata da un elevato grado di complessità. Se la stima contabile dipende da un elevato grado di soggettività, e quindi richiede una valutazione significativa della direzione, i limiti intrinseci nell'efficacia della configurazione dei controlli possono indurre il revisore a concentrarsi più sulle procedure di validità che sulle verifiche dell'efficacia operativa dei controlli.

A86. Nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle verifiche dell'efficacia operativa dei controlli relativi alle stime contabili, il revisore può considerare fattori quali:

- la natura, la frequenza e il volume delle operazioni;
- l'efficacia della configurazione dei controlli, incluso se i controlli siano appropriatamente configurati in risposta ai rischi intrinseci valutati, e la solidità della governance;
- l'importanza di particolari controlli per gli obiettivi e i processi generali di controllo in essere presso l'impresa, inclusa la sofisticatezza del sistema informativo a supporto delle operazioni;
- il monitoraggio dei controlli e delle carenze identificate nel controllo interno;
- la natura dei rischi che i controlli sono finalizzati a fronteggiare, per esempio, i controlli relativi all'effettuazione di valutazioni rispetto ai controlli sui dati di supporto;
- la competenza dei soggetti coinvolti nelle attività di controllo;
- la frequenza dello svolgimento delle attività di controllo;
- l'evidenza dello svolgimento delle attività di controllo.

Le procedure di validità non possono fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati

A87. In alcuni settori, ad esempio quello dei servizi finanziari, la direzione fa un ampio utilizzo dell'IT per gestire l'attività. Può essere quindi più probabile che vi siano rischi connessi a determinate stime contabili per le quali le procedure di validità non possono fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati.

A88. Le circostanze in cui possono esistere rischi a fronte dei quali le procedure di validità non possono fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni includono:

- i casi in cui siano necessari controlli per mitigare i rischi connessi alla rilevazione, registrazione, elaborazione o rendicontazione delle informazioni non provenienti dalla contabilità generale o sezionale;
- i casi in cui le informazioni a supporto di una o più asserzioni siano rilevate, registrate, elaborate o rendicontate in forma elettronica. Probabilmente questi sono i casi in cui esiste un volume elevato di operazioni o di dati, o in cui viene utilizzato un modello complesso, che richiedono un ampio utilizzo dei sistemi informativi per assicurare l'accuratezza e la completezza delle informazioni. Per un istituto finanziario o una società di servizi di pubblica utilità può essere necessario un complesso accantonamento per perdite attese su crediti. Per esempio, nel caso di una società di servizi di pubblica utilità, i dati utilizzati nell'elaborare l'accantonamento per perdite attese su crediti possono includere molti piccoli saldi originati da un elevato volume di operazioni. In tali circostanze, il revisore può concludere che non è possibile acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati senza procedure di conformità sui controlli relativi al modello utilizzato per elaborare tale accantonamento.

In tali casi, la sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi può dipendere dall'efficacia dei controlli sull'accuratezza e sulla completezza delle informazioni.

A89. Nell'ambito della revisione contabile del bilancio di alcune imprese (ad esempio, una banca o un'impresa di assicurazione), leggi o regolamenti possono richiedere al revisore di svolgere ulteriori procedure relativamente al controllo interno o al fine di fornire una conclusione di assurance sul controllo interno. In queste ed in altre circostanze similari, il revisore può essere in grado di utilizzare le informazioni acquisite nello svolgimento di tali procedure come elementi probativi, a condizione che abbia stabilito se si siano verificati cambiamenti successivi che possono comprometterne la pertinenza ai fini della revisione contabile.

Rischi significativi (Rif.: Par. 20)

A90. Qualora le procedure di revisione conseguenti in risposta a un rischio significativo si basino unicamente su procedure di validità, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330[46] richiede che tali procedure includano le verifiche di dettaglio. Tali verifiche di dettaglio possono essere definite e svolte in base a ciascuno degli approcci descritti al paragrafo 18 del presente principio sulla base del giudizio professionale del revisore nelle circostanze. Esempi di verifiche di dettaglio per i rischi significativi relativi alle stime contabili includono:

- un esame, ad esempio, dei contratti a conferma delle clausole o delle assunzioni;
- un ricalcolo che, per esempio, verifichi l'accuratezza matematica di un modello;
- un confronto delle assunzioni utilizzate con la documentazione di supporto, quali le informazioni pubblicate da terzi.

Acquisire elementi probativi da eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione (Rif.: Par. 21)

A91. In alcune circostanze, l'acquisizione di elementi probativi da eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione può fornire elementi probativi sufficienti e appropriati a fronteggiare i rischi di errori significativi. Per esempio, la vendita di tutte le rimanenze di un prodotto fuori produzione poco tempo dopo la fine del periodo amministrativo può fornire elementi probativi sufficienti e appropriati riguardanti la stima del suo valore netto di realizzo di fine periodo. In altri casi, può essere necessario utilizzare questo approccio di verifica in combinazione con uno degli altri approcci di cui al paragrafo 18.

A92. Per alcune stime contabili è improbabile che gli eventi che si verificano sino alla data della relazione di revisione forniscano elementi probativi sufficienti e appropriati riguardanti la stima contabile. Per esempio, lo sviluppo di condizioni o di eventi riguardanti alcune stime contabili avviene solamente nell'arco di lunghi periodi. Inoltre, in ragione dell'obiettivo della quantificazione di stime contabili del fair value, le informazioni successive alla fine del periodo amministrativo possono non riflettere gli eventi o le condizioni esistenti alla data di riferimento del bilancio e possono quindi non essere pertinenti alla quantificazione della stima contabile del fair value.

A93. Anche se il revisore decide di non adottare tale approccio di verifica in relazione a specifiche stime contabili, egli è tenuto a rispettare il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560. Tale principio di revisione richiede al revisore di svolgere procedure di revisione definite per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che siano stati identificati[47] e appropriatamente rappresentati in bilancio[48] tutti gli eventi verificatisi tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedono una rettifica del bilancio o l'inclusione di un'informativa nello stesso. Il lavoro che il revisore è tenuto a svolgere in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560 è particolarmente rilevante, in quanto la quantificazione di molte stime contabili, diverse dalle stime contabili del fair value, dipende solitamente dall'esito di condizioni, operazioni o eventi futuri.

[46] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 21.
[47] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, paragrafo 6.
[48] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, paragrafo 8.

Verifica delle modalità con cui la direzione ha effettuato la stima contabile (Rif.: Par. 22)

A94. La verifica delle modalità con cui la direzione ha effettuato la stima contabile può costituire un approccio appropriato quando ad esempio:

- il riesame da parte del revisore di stime contabili similari effettuate nel bilancio relativo al periodo amministrativo precedente suggerisce che il processo adottato dalla direzione nel periodo amministrativo in esame è appropriato;
- la stima contabile è basata su una popolazione numerosa di elementi di natura similare che presi singolarmente non sono significativi;
- il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile specifica le modalità con cui ci si attende che la direzione effettui la stima contabile. Per esempio, ciò può verificarsi nel caso di un accantonamento per perdite attese su crediti;
- la stima contabile deriva da un'elaborazione di routine di dati.

La verifica delle modalità con cui la direzione ha effettuato la stima contabile può costituire un approccio appropriato anche quando non è possibile utilizzare nessun altro approccio di verifica o in combinazione con uno degli altri approcci di verifica.

Modifiche ai metodi, alle assunzioni significative e ai dati rispetto ai periodi amministrativi precedenti (Rif.: Parr. 23 a), 24 a), 25 a))

A95. Qualora una modifica al metodo, alle assunzioni significative o ai dati rispetto ai periodi amministrativi precedenti non sia basata su nuove circostanze o nuove informazioni, ovvero qualora le assunzioni significative non siano coerenti tra loro né con quelle utilizzate in altre stime contabili, o con le relative assunzioni utilizzate in altre aree di attività dell'impresa, il revisore può avere necessità di discutere ulteriormente con la direzione in merito alle circostanze, confrontandosi criticamente con la stessa in merito all'appropriatezza delle assunzioni utilizzate.

Indicatori di ingerenze da parte della direzione (Rif.: Parr. 23 b), 24 b), 25 b))

A96. Qualora il revisore identifichi indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione, egli può avere necessità di discutere ulteriormente con la direzione e di riconsiderare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati in ordine al fatto che il metodo, le assunzioni e i dati utilizzati erano appropriati e supportabili nelle circostanze. Un esempio di indicatore di ingerenze da parte della direzione per una particolare stima contabile può riscontrarsi quando la direzione ha sviluppato una gamma appropriata di molte assunzioni diverse, e in ciascun caso l'assunzione utilizzata proveniva dall'estremità dell'intervallo che generava un risultato della quantificazione più favorevole.

Metodi

La scelta del metodo (Rif.: Par. 23 a))

A97. In merito all'appropriatezza del metodo scelto nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e all'appropriatezza delle modifiche rispetto al periodo amministrativo precedente, ove applicabile, per il revisore può essere pertinente considerare:

- se la base logica adottata dalla direzione per la scelta del metodo sia appropriata;
- se il metodo sia appropriato nelle circostanze data la natura della stima contabile, le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, gli altri principi o tecniche di valutazione disponibili, le disposizioni regolamentari nonché l'attività economica, il settore e il contesto in cui opera l'impresa;
- qualora la direzione abbia stabilito che differenti metodi danno luogo a una gamma di stime significativamente diverse tra loro, le modalità con cui la direzione ha indagato sulle ragioni di tali differenze;
- se la modifica si basa su nuove circostanze o nuove informazioni. Diversamente, la modifica può non essere ragionevole o conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Modifiche arbitrarie danno luogo nel corso del tempo a bilanci non uniformi e possono dare origine

a errori nel bilancio ovvero costituire un indicatore di possibili ingerenze da parte della direzione (si vedano anche i paragrafi A133–A136).

Tali aspetti sono importanti quando il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non prescrive il metodo di quantificazione, ovvero consente più metodi.

Modelli complessi (Rif.: Par. 23 d))

A98. E' più probabile che un modello, e il relativo metodo, siano complessi quando:

- la comprensione e l'applicazione del metodo, inclusi la configurazione del modello, la scelta e l'utilizzo di dati e assunzioni appropriati, richiedono competenze o conoscenze specifiche;
- è difficile acquisire i dati necessari da utilizzare nel modello in quanto ci sono restrizioni alla disponibilità o all'osservabilità dei dati o all'accessibilità agli stessi; ovvero
- nell'utilizzare il modello, è difficile mantenere l'integrità (ad esempio, l'accuratezza, la coerenza o la completezza) dei dati e delle assunzioni a causa degli elementi caratterizzanti la valutazione, delle molteplici relazioni tra loro o delle molteplici iterazioni del calcolo.

A99. Gli aspetti che il revisore può considerare quando la direzione utilizza un modello complesso includono, per esempio, se:

- il modello sia convalidato con riesami periodici, prima del suo utilizzo o quando sia stata apportata una modifica al modello, per assicurare che sia ancora idoneo all'uso che si intende farne. Il processo di convalida adottato dall'impresa può includere la valutazione:
  - della solidità teorica del modello;
  - dell'integrità matematica del modello;
  - dell'accuratezza e della completezza dei dati e delle assunzioni del modello;
  - dell'output del modello rispetto alle operazioni effettive.
- esistano appropriate politiche e procedure di controllo sulle modifiche;
- la direzione ricorra a conoscenze e competenze appropriate quando utilizza il modello.

Tali considerazioni possono essere utili anche per un metodo che non comporti l'utilizzo di modelli complessi.

A100. La direzione può effettuare rettifiche all'output del modello per soddisfare le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. In alcuni settori tali rettifiche sono denominate overlays. Nel caso delle stime contabili del fair value, può essere pertinente considerare se le eventuali rettifiche all'output del modello riflettano le assunzioni che gli operatori di mercato utilizzerebbero in circostanze simili.

Mantenimento dell'integrità delle assunzioni significative e dei dati utilizzati nell'applicazione del metodo (Rif.: Par. 23 e))

A101. Mantenere l'integrità delle assunzioni significative e dei dati nell'applicazione del metodo significa mantenere l'accuratezza e la completezza dei dati e delle assunzioni attraverso tutte le fasi di elaborazione delle informazioni. Il mancato mantenimento di tale integrità può dare origine all'alterazione dei dati e delle assunzioni e generare errori. A tale riguardo, per il revisore può essere pertinente considerare se, nel corso di attività come quelle di inserimento, archiviazione, reperimento, trasmissione o elaborazione, i dati e le assunzioni siano soggetti a tutte le modifiche volute dalla direzione, e non anche ad eventuali modifiche non volute.

Assunzioni significative (Rif.: Par. 24)

A102. In merito all'appropriatezza delle assunzioni significative nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e all'appropriatezza delle modifiche rispetto al periodo amministrativo precedente, ove applicabile, per il revisore può essere pertinente considerare:

- la base logica adottata dalla direzione per la scelta dell'assunzione;

- se l'assunzione sia appropriata nelle circostanze data la natura della stima contabile, le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, nonché l'attività economica, il settore e il contesto in cui opera l'impresa; e
- se una modifica nella scelta di un'assunzione rispetto ai periodi amministrativi precedenti sia basata su nuove circostanze o nuove informazioni. Diversamente, la modifica può non essere ragionevole né conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Modifiche arbitrarie in una stima contabile possono dare luogo a errori significativi nel bilancio ovvero costituire un indicatore di possibili ingerenze da parte della direzione (si vedano i paragrafi A133–A136).

A103. La direzione può valutare assunzioni o risultati alternativi delle stime contabili che possono essere conseguiti mediante diversi approcci, a seconda delle circostanze. Uno degli approcci possibili è l'analisi di sensitività. Ciò potrebbe comportare la determinazione del modo in cui varia il valore monetario di una stima contabile in funzione di diverse assunzioni. Possono sussistere variazioni anche nelle stime contabili quantificate al fair value in quanto operatori di mercato diversi utilizzeranno assunzioni diverse. Un'analisi di sensitività può portare allo sviluppo di un certo numero di scenari di risultati possibili, talvolta definiti dalla direzione come intervallo di risultati, includendo scenari "pessimistici" e "ottimistici".

A104. Nel corso dello svolgimento della revisione contabile, il revisore può venire a conoscenza, o avere acquisito una comprensione, delle assunzioni utilizzate in altre aree di attività dell'impresa. Tra queste rientrano, per esempio, le prospettive aziendali e le assunzioni utilizzate nei documenti strategici e nei flussi finanziari futuri. Inoltre, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315,[49] se il responsabile dell'incarico ha svolto altri incarichi per l'impresa, è necessario che egli consideri se le informazioni acquisite da tali altri incarichi siano rilevanti per l'identificazione dei rischi di errori significativi. Può essere utile considerare tali informazioni anche con riferimento alla coerenza delle assunzioni tra loro e con quelle utilizzate in altre stime contabili.

A105. L'appropriatezza delle assunzioni significative nel contesto delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può dipendere dalle intenzioni e dalla capacità della direzione di porre in essere determinate azioni. La direzione spesso documenta i piani e le intenzioni relativi a specifiche attività o passività, talvolta su richiesta del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. La natura e l'estensione degli elementi probativi da acquisire in merito alle intenzioni e alla capacità della direzione sono una questione oggetto di giudizio professionale. Ove applicabile, le procedure del revisore possono includere:

- il riesame delle esperienze precedenti della direzione nel realizzare le intenzioni dichiarate;
- l'ispezione dei piani scritti e di altra documentazione, inclusi, ove disponibili, budget approvati in via formale, autorizzazioni o verbali degli organi sociali;
- l'indagine presso la direzione in merito alle motivazioni di una particolare linea di condotta;
- il riesame degli eventi verificatisi successivamente alla data di riferimento del bilancio e fino alla data della relazione di revisione;
- la valutazione della capacità dell'impresa di porre in essere particolari linee di condotta alla luce delle sue condizioni economiche, incluse le implicazioni derivanti dagli impegni già esistenti e le limitazioni di legge, regolamentari e contrattuali che possono influire sulla fattibilità delle azioni della direzione;
- la considerazione in ordine al fatto che la direzione abbia rispettato le eventuali disposizioni applicabili in materia di documentazione secondo quanto previsto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Tuttavia, alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria possono non consentire di tenere conto delle intenzioni o dei piani della direzione al momento dell'effettuazione delle stime contabili. Ciò avviene spesso per le stime contabili del fair value poiché la finalità della loro quantificazione richiede che le assunzioni significative riflettano quelle utilizzate dagli operatori di mercato.

[49] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 8.

Dati (Rif.: Par. 25 a))

A106. In merito all'appropriatezza dei dati scelti nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e all'appropriatezza delle modifiche rispetto al periodo amministrativo precedente, ove applicabile, per il revisore può essere pertinente considerare:

- la base logica adottata dalla direzione per la scelta dei dati;
- se i dati siano appropriati nelle circostanze data la natura della stima contabile, le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, nonché l'attività economica, il settore e il contesto in cui opera l'impresa;
- se la modifica rispetto ai periodi amministrativi precedenti nelle fonti o nei dati scelti sia basata su nuove circostanze o nuove informazioni. Diversamente, è improbabile che la modifica sia ragionevole o conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Modifiche arbitrarie in una stima contabile danno luogo nel corso del tempo a bilanci non uniformi e possono dare origine a errori nel bilancio ovvero costituire un indicatore di possibili ingerenze da parte della direzione (si vedano i paragrafi A133–A136).

Pertinenza e attendibilità dei dati (Rif.: Par. 25 c))

A107. Nell'utilizzare le informazioni generate dall'impresa, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 richiede al revisore di valutare se tali informazioni siano sufficientemente attendibili per le sue finalità; ciò include, secondo quanto necessario nelle circostanze, l'acquisizione di elementi probativi in merito all'accuratezza ed alla completezza delle informazioni e la valutazione se le informazioni siano sufficientemente precise e dettagliate per le finalità del revisore.[50]

Clausole legali o contrattuali complesse (Rif.: Par. 25 d))

A108. Le procedure che il revisore può considerare quando la stima contabile si basa su clausole legali o contrattuali complesse includono:

- considerare se siano necessarie competenze o conoscenze specifiche per comprendere o interpretare il contratto;
- svolgere indagini presso i consulenti legali dell'impresa sulle clausole legali o contrattuali;
- analizzare i contratti sottostanti per:
  - valutare la finalità economica sottostante dell'operazione o dell'accordo;
  - valutare se le clausole contrattuali siano coerenti con le spiegazioni della direzione.

Scelta da parte della direzione di una stima puntuale e della relativa informativa sull'incertezza nella stima

Misure della direzione per comprendere e fronteggiare l'incertezza nella stima (Rif.: Par. 26 a))

A109. Con riguardo all'adozione da parte della direzione di misure appropriate per comprendere e fronteggiare l'incertezza nella stima, per il revisore può essere pertinente considerare se la direzione:

a) abbia compreso l'incertezza nella stima, identificando le fonti e valutando il grado di variabilità intrinseca nei risultati della quantificazione e il conseguente intervallo dei risultati della stessa ragionevolmente possibili;

b) abbia identificato la misura in cui, nel processo di quantificazione, la complessità o la soggettività influenzino il rischio di errori significativi e fronteggiato la conseguente possibilità di errori mediante l'applicazione:

   i) di competenze e conoscenze appropriate nell'effettuazione delle stime contabili;

   ii) di giudizio professionale, anche identificando e fronteggiando la suscettibilità di possibili ingerenze da parte di propri esponenti; e

[50] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo 9.

c) abbia fronteggiato l'incertezza nella stima effettuando una scelta appropriata della stima puntuale e della relativa informativa che descriva l'incertezza nella stima.

Scelta della stima puntuale della direzione e della relativa informativa sull'incertezza nella stima (Rif.: Par. 26 b))

A110. Nella scelta della stima puntuale della direzione e nell'elaborazione della relativa informativa sull'incertezza nella stima possono essere pertinenti i seguenti aspetti:

- i metodi e i dati utilizzati sono stati scelti in modo appropriato, inclusa la disponibilità di metodi alternativi per l'effettuazione della stima contabile e di fonti alternative di dati;
- gli elementi caratterizzanti la valutazione erano appropriati e completi;
- le assunzioni utilizzate sono state scelte da un intervallo di valori ragionevolmente possibili ed erano supportate da dati appropriati, pertinenti e attendibili;
- i dati utilizzati erano appropriati, pertinenti e attendibili, e l'integrità di tali dati è stata mantenuta;
- i calcoli sono stati applicati in conformità al metodo ed erano accurati dal punto di vista matematico;
- la stima puntuale della direzione è scelta in modo appropriato tra i risultati della quantificazione ragionevolmente possibili;
- la relativa informativa descrive in modo appropriato il valore come una stima e spiega la natura e le limitazioni del processo di stima, inclusa la variabilità dei risultati della quantificazione ragionevolmente possibili.

A111. In merito all'appropriatezza della stima puntuale della direzione, per il revisore può essere pertinente considerare:

- qualora le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile prescrivano la stima puntuale da utilizzare dopo aver considerato risultati e assunzioni alternativi, ovvero prescrivano un metodo di quantificazione specifico, se la direzione abbia seguito le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- qualora il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non specifichi come scegliere un valore tra i risultati della quantificazione ragionevolmente possibili, se la direzione abbia formulato una valutazione tenendo conto delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

A112. In merito all'informativa elaborata dalla direzione relativamente all'incertezza nella stima, per il revisore può essere pertinente considerare le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile che possono richiedere un'informativa:

- che descriva il valore come una stima e spieghi la natura e le limitazioni del processo adottato per effettuarla, inclusa la variabilità nei risultati della quantificazione ragionevolmente possibili. Il quadro normativo può inoltre richiedere informazioni integrative per soddisfare determinati obiettivi di informativa;[51]
- sui principi contabili significativi relativi alle stime contabili. A seconda delle circostanze, i principi contabili pertinenti possono includere aspetti quali gli specifici principi, criteri, convenzioni, norme e prassi applicati nella predisposizione e nella presentazione delle stime contabili nel bilancio.
- sulle valutazioni significative o critiche (per esempio, quelle che hanno avuto l'effetto più significativo sui valori rilevati nel bilancio) e sulle assunzioni significative indicative degli sviluppi attesi o altre fonti di incertezza nella stima.

In alcune circostanze, per conseguire una corretta rappresentazione, o nel caso di un quadro normativo basato sulla conformità, affinché il bilancio non sia fuorviante, possono essere necessarie informazioni integrative ulteriori rispetto a quelle esplicitamente richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria.

[51] IFRS 13 "Valutazione del fair value", paragrafo 92.

A113. Maggiore è la misura in cui una stima contabile è soggetta all'incertezza nella stima, maggiore è la probabilità che i rischi di errori significativi siano valutati come più elevati e di conseguenza tanto più persuasivi è necessario che siano gli elementi probativi per stabilire, in conformità al paragrafo 35, se la stima puntuale della direzione e la relativa informativa sull'incertezza nella stima siano ragionevoli nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile o se contengano errori.

A114. Se la considerazione da parte del revisore dell'incertezza nella stima associata ad una stima contabile e della relativa informativa è un aspetto che ha richiesto un'attenzione significativa, esso può rappresentare un aspetto chiave della revisione.[52]

Mancata adozione da parte della direzione di misure appropriate per comprendere e fronteggiare l'incertezza nella stima (Rif.: Par. 27)

A115. Qualora il revisore stabilisca che la direzione non ha adottato le misure appropriate per comprendere e fronteggiare l'incertezza nella stima, ulteriori procedure che il revisore può richiedere alla direzione di svolgere per comprendere l'incertezza nella stima possono includere, per esempio, la valutazione di assunzioni alternative o lo svolgimento di un'analisi di sensitività.

A116. Nel valutare se sia possibile sviluppare una stima puntuale o un intervallo di stima, può essere necessario che il revisore consideri se ciò possa compromettere i requisiti di indipendenza. Questi ultimi possono includere i principi etici che trattano il divieto di assunzione di funzioni dirigenziali.

A117. Se, dopo aver considerato le risposte della direzione, il revisore stabilisce che non sia possibile sviluppare una stima puntuale o un intervallo di stima del revisore, egli è tenuto a valutare le implicazioni per la revisione o per il giudizio del revisore sul bilancio in conformità al paragrafo 34.

Sviluppo di una stima puntuale o utilizzo di un intervallo di stima del revisore (Rif.: Parr. 28–29)

A118. Lo sviluppo di una stima puntuale o di un intervallo di stima del revisore per valutare la stima puntuale della direzione e la relativa informativa sull'incertezza nella stima può essere un approccio appropriato quando, per esempio:

- il riesame da parte del revisore di stime contabili similari effettuate nel bilancio relativo al periodo amministrativo precedente suggerisce che il processo adottato dalla direzione nel periodo amministrativo in esame non sia efficace;
- i controlli dell'impresa nell'ambito e sul processo adottato dalla direzione per effettuare le stime contabili non sono ben configurati o correttamente messi in atto;
- eventi o operazioni tra la data di fine periodo amministrativo e quella della relazione di revisione non sono stati adeguatamente presi in considerazione, nel caso in cui sia appropriato per la direzione agire in tal senso, e tali eventi o operazioni sembrano contraddire la stima puntuale della direzione;
- esistono appropriate assunzioni o fonti alternative di dati pertinenti che possono essere utilizzate nello sviluppo di una stima puntuale o di un intervallo di stima del revisore;
- la direzione non ha adottato le misure appropriate per comprendere o fronteggiare l'incertezza nella stima (si veda il paragrafo 27).

A119. La decisione di sviluppare una stima puntuale o un intervallo di stima può essere inoltre influenzata dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, che può prescrivere la stima puntuale da utilizzare dopo aver considerato risultati e assunzioni alternativi, ovvero prescrivere un metodo di quantificazione specifico (per esempio, l'utilizzo di un valore atteso attualizzato ponderato per la probabilità o il risultato maggiormente probabile).

A120. La decisione del revisore se sviluppare una stima puntuale piuttosto che un intervallo di stima può dipendere dalla natura della stima e dal giudizio del revisore nelle circostanze. Per esempio, la natura della stima può essere tale che ci si attende una minore variabilità nei risultati ragionevolmente

[52] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente".

possibili. In queste circostanze, sviluppare una stima puntuale può essere un approccio efficace, in particolare quando può essere sviluppata con un livello di precisione maggiore.

A121. Il revisore può sviluppare una stima puntuale o un intervallo di stima in diversi modi, per esempio:

- utilizzando un modello diverso rispetto a quello utilizzato dalla direzione, ad esempio uno che sia disponibile sul mercato per un certo settore, ovvero un modello di proprietà esclusiva o sviluppato dal revisore;
- utilizzando il modello della direzione ma sviluppando assunzioni o fonti di dati alternativi rispetto a quelli utilizzati dalla direzione;
- utilizzando il metodo proprio del revisore ma sviluppando assunzioni alternative rispetto a quelle utilizzate dalla direzione;
- impiegando o incaricando una persona con competenze specifiche di sviluppare o attuare un modello, ovvero di fornire assunzioni pertinenti;
- considerando altre condizioni, operazioni o eventi comparabili, ovvero, ove pertinente, mercati per attività o passività comparabili.

A122. Il revisore può inoltre sviluppare una stima puntuale o un intervallo di stima solo per una parte della stima contabile (per esempio, per una particolare assunzione o qualora soltanto una determinata parte della stima contabile dia luogo al rischio di errore significativo).

A123. Qualora il revisore utilizzi i metodi, le assunzioni o dati propri per sviluppare una stima puntuale o un intervallo di stima, egli può acquisire elementi probativi sull'appropriatezza dei metodi, delle assunzioni o dei dati della direzione. Per esempio, se il revisore utilizza le proprie assunzioni per sviluppare un intervallo di stima per valutare la ragionevolezza della stima puntuale della direzione, il revisore può anche formarsi un'opinione in ordine al fatto che le valutazioni della direzione nella scelta delle assunzioni significative utilizzate nell'effettuazione della stima contabile diano luogo a indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione.

A124. La regola di cui al paragrafo 29 a), in base alla quale il revisore stabilisce se l'intervallo include soltanto valori che siano supportati da elementi probativi sufficienti e appropriati, non significa che ci si aspetta che il revisore acquisisca elementi probativi per supportare ogni possibile risultato nell'intervallo preso singolarmente. Piuttosto, è probabile che il revisore acquisisca elementi probativi per stabilire che i punti alle due estremità dell'intervallo siano ragionevoli nelle circostanze, supportando così la ragionevolezza anche dei valori che sono ricompresi tra questi due punti.

A125. La dimensione dell'intervallo del revisore può essere un multiplo della significatività per il bilancio nel suo complesso, in particolare quando la significatività è basata sui risultati operativi (per esempio, l'utile ante imposte) e tale misura è relativamente piccola rispetto alle attività o ad altre grandezze dello stato patrimoniale. È più probabile che questa situazione si presenti nelle circostanze in cui l'incertezza nella stima associata alla stima contabile è di per sé un multiplo della significatività, circostanza più comune per alcune tipologie di stime contabili o in alcuni settori, come quello assicurativo o bancario, in cui è più frequente un elevato grado di incertezza nella stima e possono esserci specifiche disposizioni nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile a questo riguardo. Sulla base delle procedure svolte e degli elementi probativi acquisiti in conformità alle regole del presente principio, il revisore può concludere che un intervallo che sia un multiplo della significatività sia, a suo giudizio, appropriato nelle circostanze. In questo caso, la valutazione del revisore sulla ragionevolezza dell'informativa sull'incertezza nella stima assume importanza crescente, in particolare il fatto se tale informativa comunichi adeguatamente l'elevato grado di incertezza nella stima e l'intervallo dei possibili risultati. I paragrafi A139–A144 includono ulteriori considerazioni che possono essere rilevanti in tali circostanze.

Altre considerazioni relative agli elementi probativi (Rif.: Par. 30)

A126. Le informazioni da utilizzare come elementi probativi, riguardanti i rischi di errori significativi relativi alle stime contabili, possono essere state generate dall'impresa, predisposte utilizzando il lavoro dell'esperto della direzione o fornite da una fonte esterna di informazioni.

Fonti esterne di informazioni

A127. Come spiegato nel principio di revisione internazionale n. 500,[53] l'attendibilità delle informazioni provenienti da una fonte esterna è influenzata dalla loro fonte, dalla loro natura e dalle circostanze in cui sono ottenute. Pertanto, la natura e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti per valutare l'attendibilità delle informazioni utilizzate nell'effettuazione della stima contabile possono variare a seconda della natura di tali fattori. Per esempio:

- qualora i dati e i prezzi di mercato o di settore, o i dati per la determinazione del prezzo siano acquisiti da una singola fonte esterna di informazioni, specializzata in tali informazioni, il revisore può cercare un prezzo da una fonte alternativa indipendente per effettuare un confronto;
- qualora i dati e i prezzi di mercato o di settore, o i dati per la determinazione del prezzo siano acquisiti da molteplici fonti esterne di informazioni indipendenti e mostrano convergenza tra loro, il revisore può avere bisogno di acquisire meno elementi probativi in merito all'attendibilità dei dati provenienti da una singola fonte;
- qualora le informazioni acquisite da molteplici fonti di informazioni indichino prospettive del mercato divergenti, il revisore può cercare di comprendere le motivazioni delle differenze. La diversità può essere originata dall'utilizzo di metodi, assunzioni o dati differenti. Per esempio, una fonte può utilizzare i prezzi correnti e un'altra fonte i prezzi futuri. Se la diversità riguarda l'incertezza nella stima, il revisore è tenuto, in base al paragrafo 26 b), ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in ordine al fatto che, nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, l'informativa in bilancio che descrive l'incertezza nella stima sia ragionevole. In questi casi, è importante anche il giudizio professionale nel considerare le informazioni sui metodi, sulle assunzioni e sui dati utilizzati;
- qualora le informazioni acquisite da una fonte esterna siano state elaborate da tale fonte utilizzando i suoi modelli. Il paragrafo A43 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 fornisce linee guida pertinenti.

A128. Per le stime contabili del fair value, ulteriori considerazioni sulla pertinenza e sull'attendibilità delle informazioni acquisite da fonti esterne di informazioni possono includere:

a) se i fair value sono basati su scambi dello stesso strumento o sulle quotazioni di un mercato attivo;

b) se i fair value sono basati su operazioni aventi ad oggetto attività o passività comparabili, il modo in cui tali operazioni sono identificate e considerate comparabili;

c) se non ci sono operazioni né per l'attività o passività, né per attività o passività comparabili, il modo in cui le informazioni sono state elaborate incluso il fatto se gli input sviluppati e utilizzati rappresentino le assunzioni che gli operatori sul mercato utilizzerebbero nel determinare il prezzo dell'attività o della passività, ove applicabile;

d) se la quantificazione del fair value si basa su una quotazione di un broker, se tale quotazione:

   i) proviene da un market maker che tratta la medesima tipologia di strumento finanziario;

   ii) è vincolante o non vincolante, ponderando maggiormente le quotazioni basate su offerte vincolanti;

   iii) riflette le condizioni di mercato alla data del bilancio, ove richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

A129. Qualora le informazioni provenienti da una fonte esterna siano utilizzate come elementi probativi, per il revisore può essere appropriato considerare se sia possibile acquisire informazioni, o se queste siano sufficientemente dettagliate, allo scopo di comprendere i metodi, le assunzioni e gli altri dati utilizzati da tale fonte. Eventuali limiti in tal senso possono influenzare la considerazione da parte del revisore della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure da svolgere. Per esempio, spesso i soggetti che prestano servizi di determinazione dei prezzi forniscono informazioni sui loro metodi e sulle loro assunzioni per classe di attività piuttosto che per singoli titoli. Spesso, quando forniscono quotazioni

[53] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo A35.

indicative per i singoli titoli, i broker danno solo informazioni limitate sui propri input e assunzioni. Il paragrafo A44 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 fornisce linee guida relative alle restrizioni poste dalla fonte esterna di informazioni sulla fornitura di informazioni di supporto.

Esperto della direzione

A130. Le assunzioni relative alle stime contabili che siano effettuate o identificate da un esperto della direzione diventano assunzioni della direzione quando sono da questa utilizzate per effettuare una stima contabile. Di conseguenza, il revisore applica a tali assunzioni le regole pertinenti del presente principio di revisione.

A131. Le regole di cui ai paragrafi 21–29 del presente principio possono aiutare il revisore nell'applicazione del paragrafo 8 c) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 quando il lavoro dell'esperto della direzione comporta l'utilizzo di metodi o fonti di dati relativi alle stime contabili, o l'elaborazione di risultati o conclusioni relativi a una stima puntuale o alla relativa informativa da inserire in bilancio.

Fornitori di servizi

A132. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402[54] tratta la comprensione da parte del revisore dei servizi prestati da un fornitore di servizi, incluso il controllo interno, nonché le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati di errori significativi. Conseguentemente, se l'impresa utilizza i servizi di un fornitore di servizi nell'effettuazione delle stime contabili, le regole e le linee guida del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402 possono aiutare il revisore ad applicare le regole del presente principio.

Indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione (Rif.: Par. 32)

A133. L'ingerenza da parte della direzione può essere di difficile individuazione a livello di singolo conto e può essere individuata soltanto qualora si considerino gruppi di stime contabili o tutte le stime contabili congiuntamente, nonché nel caso in cui l'ingerenza sia riscontrata nell'arco di un certo numero di periodi amministrativi. Per esempio, quando le stime contabili incluse nel bilancio sono ragionevoli considerate singolarmente ma le stime puntuali della direzione tendono in modo costante verso un valore posto all'estremità dell'intervallo di valori ritenuti ragionevoli dal revisore, che porta a un risultato di bilancio più favorevole per la direzione.

A134. Gli indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione relativamente alle stime contabili includono ad esempio:

- le modifiche di una stima contabile, o del metodo per effettuarla, qualora la direzione abbia effettuato una valutazione soggettiva in merito al verificarsi di un cambiamento nelle circostanze;
- la scelta o la formulazione di assunzioni significative o di dati che generano una stima puntuale a favore degli obiettivi della direzione;
- la scelta di una stima puntuale che può indicare un andamento ottimistico o pessimistico.

Qualora siano identificati tali indicatori, può esserci un rischio di errori significativi a livello di asserzioni oppure a livello di bilancio. Nel trarre le conclusioni sulla ragionevolezza delle singole stime contabili, l'esistenza di indicatori di possibili ingerenze della direzione non comporta di per sé la presenza di errori. Tuttavia, in alcuni casi gli elementi probativi possono evidenziare un errore e non semplicemente un indicatore di ingerenze da parte della direzione.

A135. Gli indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione possono influenzare le conclusioni di revisione in merito al fatto che la valutazione del rischio da parte del revisore e le relative risposte continuino ad essere appropriate. Per il revisore può essere necessario considerare anche le implicazioni per gli altri aspetti della revisione contabile, inclusa la necessità di mettere ulteriormente in discussione l'appropriatezza delle valutazioni della direzione nell'effettuazione delle stime contabili. Inoltre, gli indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione possono influenzare le conclusioni di revisione

[54] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 402 "Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi".

in merito al fatto che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700.[55]

A136. Inoltre, nell'applicazione del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, il revisore è tenuto a valutare se i giudizi e le decisioni della direzione nell'effettuare le stime contabili incluse nel bilancio indichino possibili ingerenze che possono rappresentare un errore significativo dovuto a frode.[56] Un'informativa finanziaria fraudolenta è spesso frutto di un errore intenzionale nelle stime contabili, come per esempio la sottovalutazione o la sopravvalutazione intenzionale delle stime contabili. Gli indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione che possono essere anche un fattore di rischio di frode possono indurre il revisore a riconsiderare se la sua valutazione dei rischi, in particolare la valutazione dei rischi di frode, e le relative risposte, continuino ad essere appropriate.

Valutazione complessiva basata sulle procedure di revisione svolte (Rif.: Par. 33)

A137. Man mano che il revisore svolge le procedure di revisione pianificate, gli elementi probativi acquisiti possono indurlo a modificare la natura, la tempistica o l'estensione di altre procedure di revisione pianificate.[57] Con riferimento alle stime contabili, il revisore, nello svolgere le procedure per acquisire elementi probativi, può venire a conoscenza di informazioni che differiscono in modo significativo da quelle su cui era basata la valutazione del rischio. Per esempio, il revisore può avere stabilito che l'unica ragione di un rischio identificato e valutato di errori significativi è la soggettività insita nell'effettuazione della stima contabile. Tuttavia, mentre svolge procedure in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore può scoprire che la stima contabile è più complessa rispetto a quanto originariamente previsto, il che può mettere in discussione la valutazione del rischio di errori significativi (per esempio, può essere necessario valutare nuovamente il rischio intrinseco nell'estremità superiore dello spettro del rischio intrinseco a causa dell'effetto della complessità) e pertanto il revisore può avere la necessità di svolgere ulteriori procedure di revisione conseguenti per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati.[58]

A138. Per quanto concerne le stime contabili che non sono state rilevate, la valutazione del revisore potrà concentrarsi in particolare nell'accertare che siano stati effettivamente rispettati i criteri di rilevazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Qualora una stima contabile non sia stata rilevata e il revisore concluda che tale trattamento sia appropriato, alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria possono richiedere di inserire nelle note al bilancio l'informativa relativa a tali circostanze.

Stabilire se le stime contabili siano ragionevoli o contengano errori (Rif.: Parr. 9, 35)

A139. Nello stabilire se, in base alle procedure di revisione svolte e agli elementi probativi acquisiti, la stima puntuale della direzione e la relativa informativa siano ragionevoli ovvero se contengano errori:

- qualora gli elementi probativi supportino un intervallo, la dimensione dello stesso può essere ampia e, in alcune circostanze, può essere un multiplo della significatività per il bilancio nel suo complesso (si veda anche il paragrafo A125). Sebbene un intervallo ampio possa essere appropriato nelle circostanze, questo può indicare che è importante per il revisore riconsiderare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati sulla ragionevolezza dei valori all'interno dell'intervallo;
- gli elementi probativi possono supportare una stima puntuale che differisce dalla stima puntuale della direzione. In tali circostanze, la differenza tra la stima puntuale del revisore e quella della direzione costituisce un errore;
- gli elementi probativi possono supportare un intervallo che non include la stima puntuale della direzione. In tali circostanze, l'errore è la differenza tra la stima puntuale della direzione e il punto più vicino dell'intervallo di stima del revisore.

[55] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafo 12.
[56] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 33 b).
[57] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo A60.
[58] Si veda anche il Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 31.

A140. I paragrafi A110–A114 forniscono linee guida per aiutare il revisore a valutare la scelta da parte della direzione di una stima puntuale e della relativa informativa da includere nel bilancio.

A141. Qualora le procedure di revisione conseguenti includano una verifica delle modalità con cui la direzione ha effettuato la stima contabile, o l'elaborazione di una stima puntuale o di un intervallo del revisore, egli è tenuto ad acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sull'informativa che descrive l'incertezza nella stima in conformità ai paragrafi 26 b) e 29 b) e sull'ulteriore informativa in conformità al paragrafo 31. In conformità al paragrafo 35, il revisore considera gli elementi probativi acquisiti sull'informativa nell'effettuare la valutazione complessiva in merito al fatto se le stime contabili e la relativa informativa siano ragionevoli nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile o se contengano errori.

A142. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 fornisce ulteriori linee guida riguardanti le informazioni di natura qualitativa[59] e i casi in cui gli errori nell'informativa possono essere un indizio di frode.[60]

A143. Qualora il bilancio sia redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la valutazione del revisore in merito al fatto se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione[61] include la considerazione della presentazione, della struttura e del contenuto del bilancio nel suo complesso, e se il bilancio, incluse le relative note, rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione. Per esempio, quando una stima contabile è soggetta ad un grado più elevato di incertezza nella stima, il revisore può stabilire che siano necessarie ulteriori informazioni per conseguire la corretta rappresentazione. Se la direzione non include tali ulteriori informazioni, il revisore può concludere che il bilancio è significativamente errato.

A144. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705[62] fornisce linee guida sulle implicazioni per il giudizio di revisione quando il revisore ritiene che l'informativa della direzione nel bilancio sia inadeguata o fuorviante, inclusa, per esempio, quella relativa all'incertezza nella stima.

Attestazioni scritte (Rif.: Par. 37)

A145. Le attestazioni scritte su specifiche stime contabili possono includere attestazioni:

- sul fatto che le valutazioni significative formulate nell'effettuazione delle stime contabili hanno tenuto in considerazione tutte le informazioni pertinenti di cui la direzione è a conoscenza;
- sulla coerenza e sull'appropriatezza nella scelta o nell'applicazione dei metodi, delle assunzioni e dei dati utilizzati dalla direzione nell'effettuazione delle stime contabili;
- sul fatto che le assunzioni riflettono in modo appropriato l'intenzione e la capacità della direzione di porre in essere specifiche linee di condotta per conto dell'impresa, qualora ciò sia pertinente per le stime contabili e l'informativa;
- sul fatto che l'informativa relativa alle stime contabili, inclusa l'informativa che descrive l'incertezza nella stima, è completa e ragionevole nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- sul fatto che nell'effettuazione delle stime contabili sono state applicate competenze o esperienze specifiche appropriate;
- sull'assenza di eventi successivi che richiedano rettifiche alle stime contabili e alla relativa informativa contenute nel bilancio;
- qualora le stime contabili non siano rilevate né oggetto di informativa in bilancio, sull'appropriatezza della decisione della direzione in merito al fatto che non sono stati soddisfatti i criteri di rilevazione o di informativa del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

[59] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, paragrafo A17.
[60] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, paragrafo A22.
[61] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafo 14.
[62] Principio di revisione internazionale n. 705, paragrafi 22–23.

Comunicazioni con i responsabili delle attività di governance, la direzione o altri soggetti competenti (Rif.: Par. 38)

A146. Nell'applicare il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, il revisore comunica ai responsabili delle attività di governance il proprio punto di vista in merito agli aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili adottate dall'impresa riguardanti le stime contabili e la relativa informativa.[63] L'Appendice 2 include aspetti specifici delle stime contabili che il revisore può considerare di comunicare ai responsabili delle attività di governance.

A147. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265 richiede al revisore di comunicare per iscritto ai responsabili delle attività di governance le carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.[64] Tali carenze significative possono includere quelle relative ai controlli:

a) sulla scelta e applicazione dei principi contabili significativi e sulla scelta e applicazione di metodi, assunzioni e dati;

b) sulla gestione del rischio e sui relativi sistemi;

c) sull'integrità dei dati, incluso quando i dati sono acquisiti da una fonte esterna di informazioni;

d) sull'utilizzo, sullo sviluppo e sulla convalida di modelli, inclusi i modelli acquisiti da un fornitore esterno e sulle eventuali rettifiche che possono essere necessarie.

A148. Oltre a comunicare con i responsabili delle attività di governance, al revisore può essere consentito o richiesto di comunicare direttamente con le autorità di vigilanza. Tale comunicazione può essere utile per tutta la durata della revisione contabile o in fasi particolari, quali la pianificazione della revisione o il completamento della relazione di revisione. Per esempio, in alcuni ordinamenti giuridici, le autorità di vigilanza degli istituti finanziari cercano di collaborare con i revisori per condividere le informazioni sull'operatività e sull'applicazione dei controlli sulle attività relative agli strumenti finanziari, sulle criticità nella valutazione degli strumenti finanziari nei mercati inattivi, sulle perdite attese su crediti e sulle riserve assicurative, mentre altre autorità di vigilanza possono cercare di comprendere il punto di vista del revisore sugli aspetti significativi dell'attività dell'impresa, incluse le stime dei costi dell'impresa. Tale comunicazione può aiutare il revisore ad identificare, valutare e rispondere ai rischi di errori significativi.

Documentazione (Rif.: Par. 39)

A149. I principi di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315[65] e n. 330[66] forniscono regole e linee guida sulla documentazione della comprensione dell'impresa da parte del revisore, delle valutazioni dei rischi e delle risposte ai rischi identificati e valutati. Le presenti linee guida sono basate sulle regole e linee guida del principio di revisione internazionale n. 230.[67] Nell'ambito della revisione delle stime contabili, il revisore è tenuto a preparare la documentazione di revisione sugli elementi chiave della sua comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera relativamente alle stime contabili. Inoltre, è probabile che i giudizi del revisore sui rischi identificati e valutati di errori significativi relativi alle stime contabili, e le relative risposte, siano ulteriormente supportati dalla documentazione delle comunicazioni con i responsabili delle attività di governance e la direzione.

A150. Nel documentare la correlazione tra le procedure di revisione conseguenti e i rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni, in conformità al principio di revisione internazionale n. 330, il presente principio di revisione richiede che il revisore tenga conto delle ragioni alla base dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni. Tali ragioni possono riguardare uno o più fattori di rischio intrinseco o la valutazione del rischio di controllo da parte del revisore. Tuttavia, il revisore non è tenuto a documentare le modalità con cui ogni fattore di rischio intrinseco sia stato preso in considerazione nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi in relazione a ciascuna stima contabile.

[63] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 16 a).
[64] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265, paragrafo 9.
[65] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafi 32 e A153–A156.
[66] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 28 e A63.
[67] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafo 8 c).

A151. Il revisore può considerare inoltre di documentare:

- qualora l'applicazione del metodo da parte della direzione comporti l'utilizzo di un modello complesso, se le valutazioni della direzione siano state applicate in modo coerente e, ove applicabile, che la configurazione del modello soddisfi l'obiettivo della quantificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- qualora la scelta e l'applicazione dei metodi, delle assunzioni significative o dei dati siano influenzate dalla complessità in misura maggiore, i giudizi del revisore formulati per stabilire se siano necessarie competenze o conoscenze specifiche per svolgere procedure di valutazione del rischio, per definire e svolgere le procedure in risposta a tali rischi, o per valutare gli elementi probativi acquisiti. In tali circostanze, la documentazione può includere anche le modalità con cui sono state applicate le competenze o le conoscenze richieste.

A152. Il paragrafo A7 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 evidenzia che, sebbene possa non esservi un unico modo per documentare l'esercizio dello scetticismo professionale da parte del revisore, la documentazione della revisione può tuttavia darne evidenza. Per esempio, riguardo le stime contabili, quando gli elementi probativi acquisiti includono elementi che, allo stesso tempo, confermano e contraddicono le asserzioni della direzione, la documentazione può includere le modalità con cui il revisore ha valutato tali elementi probativi, inclusi i giudizi professionali formulati nel giungere a una conclusione in merito alla sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi acquisiti. La documentazione può fornire evidenze dell'esercizio dello scetticismo professionale da parte del revisore con riferimento ad altre regole del presente principio di revisione, quali ad esempio:

- il paragrafo 13 d) che riguarda il modo in cui il revisore ha applicato le informazioni derivanti dalla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera nello sviluppare una propria aspettativa sulle stime contabili e sulla relativa informativa da includere nel bilancio dell'impresa e nel confronto tra tale aspettativa e il bilancio dell'impresa predisposto dalla direzione;
- il paragrafo 18 che richiede di definire e svolgere procedure di revisione conseguenti in un modo che non sia distorto al fine di acquisire elementi probativi che possono essere di conferma o di escludere elementi probativi che possono essere contraddittori;
- i paragrafi 23 b), 24 b), 25 b) e 32, che trattano gli indicatori di possibili ingerenze della direzione;
- il paragrafo 34 che tratta la considerazione da parte del revisore di tutti gli elementi probativi pertinenti, siano essi di conferma o contraddittori.

Appendice 1

(Rif.: Parr. 2, 4, 12 c), A8, A66)

Fattori di rischio intrinseco

Introduzione

1. Nell'identificare, valutare e rispondere ai rischi di errori significativi a livello di asserzioni per una stima contabile e la relativa informativa, il presente principio richiede al revisore di tenere conto della misura in cui la stima contabile sia soggetta a incertezza nella stima e della misura in cui la scelta e l'applicazione dei metodi, delle assunzioni e dei dati utilizzati nell'effettuazione della stima contabile nonché la scelta della stima puntuale della direzione e della relativa informativa da includere nel bilancio siano influenzate dalla complessità, dalla soggettività o da altri fattori di rischio intrinseco.

2. Il rischio intrinseco relativo a una stima contabile è la possibilità che un'asserzione relativa a una stima contabile contenga errori, prima della considerazione dei controlli. Il rischio intrinseco deriva dai fattori di rischio intrinseco, che danno origine a criticità nell'effettuazione della stima contabile in modo appropriato. La presente Appendice fornisce ulteriori spiegazioni sulla natura dei fattori di rischio intrinseco dell'incertezza nella stima, della soggettività e della complessità, e delle loro interrelazioni, nel contesto dell'effettuazione delle stime contabili e della scelta della stima puntuale della direzione e della relativa informativa da includere in bilancio.

Criterio di quantificazione

3. Il criterio di quantificazione e la natura, la condizione e le circostanze della voce di bilancio danno luogo a elementi caratterizzanti che rilevano ai fini della valutazione. Se il costo o il prezzo della voce non può essere osservato direttamente, è necessario effettuare una stima contabile utilizzando un metodo appropriato, nonché dati e assunzioni appropriati. Il metodo può essere specificato dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero scelto dalla direzione, al fine di riflettere le conoscenze disponibili su come ci si attende che gli elementi caratterizzanti la valutazione influenzino il costo o il prezzo della voce in ragione del criterio di quantificazione adottato.

Incertezza nella stima

4. Nell'ambito dei quadri normativi sull'informazione finanziaria, la suscettibilità ad una mancanza di precisione nella quantificazione è spesso denominata incertezza nella quantificazione. Nel presente principio, l'incertezza nella stima è definita come la suscettibilità ad un'intrinseca mancanza di precisione nella quantificazione. Tale incertezza si riscontra quando il valore monetario richiesto per rilevare una voce di bilancio ovvero fornirne informativa in bilancio non può essere quantificato con precisione mediante l'osservazione diretta del costo o del prezzo. Se l'osservazione diretta non è possibile, la strategia alternativa più precisa per la quantificazione consiste nell'applicare un metodo che rifletta le conoscenze disponibili sul costo o sul prezzo della voce in ragione del criterio di quantificazione adottato, utilizzando i dati osservabili in relazione agli elementi caratterizzanti che rilevano ai fini della valutazione.

5. Tuttavia, le restrizioni alla disponibilità di tali conoscenze o dati possono limitare la verificabilità di tali input per il processo di quantificazione, limitando così la precisione dei risultati della quantificazione. Inoltre, la maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria riconoscono l'esistenza di restrizioni di ordine pratico alle informazioni che dovrebbero essere prese in considerazione, ad esempio qualora il costo sostenuto per ottenerle superi i benefici. La mancanza di precisione nella quantificazione derivante da tali restrizioni è intrinseca poiché non può essere eliminata dal processo di quantificazione. Di conseguenza, tali restrizioni sono fonti di incertezza nella stima. Altre fonti di incertezza nella quantificazione che possono presentarsi nel processo di quantificazione possono, almeno in linea di principio, essere eliminate se il metodo è applicato appropriatamente e pertanto costituiscono fonti di errori potenziali piuttosto che di incertezza nella stima.

6. Se l'incertezza nella stima riguarda flussi di benefici economici futuri incerti in entrata o in uscita che deriveranno dalle attività o passività sottostanti, il risultato di tali flussi sarà osservabile soltanto dopo la

data del bilancio. In base alla natura del criterio di quantificazione applicabile e alla natura, alla condizione e alle circostanze della voce di bilancio, tale risultato può essere direttamente osservabile prima che il bilancio sia completato, ovvero solo successivamente. Per alcune stime contabili, può non esserci proprio alcun risultato direttamente osservabile.

7. Alcuni risultati incerti possono essere relativamente facili da prevedere con un livello di precisione elevato per un singolo elemento. Per esempio, la vita utile di un macchinario di produzione può essere facilmente prevista se sono disponibili informazioni tecniche sufficienti sulla sua vita utile media. Se non è possibile prevedere un risultato futuro con ragionevole precisione, ad esempio le aspettative di vita di una persona sulla base di assunzioni attuariali, si può tuttavia prevedere tale risultato con maggiore precisione per un gruppo di persone. I criteri di quantificazione possono, in alcuni casi, indicare un livello di aggregazione come base di determinazione del valore pertinente ai fini della quantificazione, riducendo così l'incertezza intrinseca nella stima.

Complessità

8. La complessità (ossia, la complessità intrinseca nel processo di effettuazione della stima contabile, prima della considerazione dei controlli) dà luogo a un rischio intrinseco. La complessità intrinseca può presentarsi qualora:

   - esistano molti elementi caratterizzanti la valutazione con numerosi o non lineari relazioni tra loro;
   - siano necessarie molteplici serie di dati per determinare valori appropriati per uno o più elementi caratterizzanti la valutazione;
   - siano necessarie più assunzioni nell'effettuazione della stima contabile o ci siano correlazioni tra le assunzioni richieste;
   - esista una difficoltà intrinseca nell'identificazione, nell'acquisizione, nell'accesso o nella comprensione dei dati utilizzati.

9. La complessità può essere legata alla complessità del metodo e del processo o modello di calcolo utilizzato per applicarlo. Per esempio, la complessità nel modello può riflettere la necessità di applicare concetti o tecniche di valutazione basate sulla probabilità, formule o tecniche di simulazione di determinazione del prezzo di un'opzione, per prevedere risultati futuri incerti o comportamenti ipotetici. Analogamente, il processo di calcolo può richiedere dati provenienti da molteplici fonti, o molteplici serie di dati, per supportare la formulazione di un'assunzione o l'applicazione di sofisticati concetti matematici o statistici.

10. Maggiore è la complessità, maggiore sarà la probabilità che la direzione abbia bisogno di applicare competenze o conoscenze specifiche nell'effettuazione di una stima contabile o di incaricare un esperto della direzione, per esempio in relazione a:

    - i concetti e le tecniche di valutazione che potrebbero essere utilizzati nell'ambito del criterio e degli obiettivi di quantificazione o di altre disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, nonché le modalità con cui applicare tali concetti o tecniche;
    - gli elementi caratterizzanti la valutazione che possono essere pertinenti, data la natura del criterio di quantificazione e la natura, la condizione e le circostanze delle voci di bilancio per le quali sono state effettuate le stime contabili; o
    - l'identificazione di fonti interne di dati appropriate (incluse quelle non provenienti dalla contabilità generale o sezionale) o di fonti esterne di informazioni, stabilendo come affrontare le potenziali difficoltà nell'acquisire dati da tali fonti o nel mantenerne l'integrità nell'applicazione del metodo o comprendendo la pertinenza e l'attendibilità dei dati.

11. I dati possono presentare complessità, a titolo esemplificativo, nelle seguenti circostanze:

    a) qualora i dati siano difficili da acquisire o quando riguardino operazioni che non sono generalmente accessibili. Anche qualora tali dati siano accessibili, per esempio attraverso una fonte esterna di informazioni, può essere difficile valutarne la pertinenza e l'attendibilità, a meno che la fonte esterna di informazioni fornisca informazioni adeguate sulle fonti di dati sottostanti che ha utilizzato e sull'eventuale elaborazione dei dati;

b) qualora i dati che riflettono i punti di vista di una fonte esterna di informazioni su condizioni o eventi futuri, che possono essere pertinenti per supportare un'assunzione, siano difficili da comprendere in assenza di trasparenza sulla base logica e sulle informazioni che sono state considerate nel formulare tali punti di vista;

c) qualora alcuni tipi di dati siano intrinsecamente difficili da comprendere perché richiedono una comprensione di concetti economici o giuridici tecnicamente complessi, come ad esempio i dati che includono clausole contrattuali su operazioni che coinvolgono strumenti finanziari o prodotti assicurativi complessi.

Soggettività

12. La soggettività (ossia la soggettività intrinseca nel processo di effettuazione di una stima contabile, prima della considerazione dei controlli) riflette i limiti intrinseci nelle conoscenze o nei dati ragionevolmente disponibili in relazione agli elementi caratterizzanti la valutazione . Se sono presenti tali limiti, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può ridurre il grado di soggettività fornendo un criterio richiesto per formulare determinate valutazioni. Tali disposizioni possono, per esempio, stabilire obiettivi espliciti o impliciti relativi alla quantificazione, all'informativa, alla base di determinazione del valore, o all'applicazione di un limite di costo. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può anche evidenziare l'importanza di tali valutazioni prevedendo obblighi di informativa sulle stesse.

13. La valutazione della direzione è generalmente necessaria per determinare alcuni o tutti i seguenti aspetti, che spesso implicano soggettività:

- laddove non specificati dalle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, gli approcci, i concetti, le tecniche e i fattori di valutazione appropriati da utilizzare nel metodo di stima, tenendo conto delle conoscenze disponibili;
- laddove gli elementi caratterizzanti la valutazione siano osservabili da diverse potenziali fonti di dati, le fonti appropriate di dati da utilizzare;
- laddove gli elementi caratterizzanti la valutazione non siano osservabili, le assunzioni o intervalli di assunzioni appropriati da formulare, tenendo conto dei migliori dati a disposizione, incluse, per esempio, le prospettive del mercato;
- l'intervallo dei risultati ragionevolmente possibili tra i quali scegliere la stima puntuale della direzione e la relativa probabilità che alcuni punti all'interno di tale intervallo siano coerenti con gli obiettivi del criterio di quantificazione richiesti dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- la scelta della stima puntuale della direzione e della relativa informativa da riportare nel bilancio.

14. Formulare assunzioni su eventi o condizioni futuri comporta l'utilizzo di valutazioni, la cui difficoltà varia a seconda del grado di incertezza di tali eventi o condizioni. La precisione con cui è possibile prevedere eventi o condizioni futuri incerti dipende dalla misura in cui gli stessi sono determinabili in base alle conoscenze, inclusa la conoscenza di condizioni, eventi e relativi risultati pregressi. La mancanza di precisione contribuisce anche all'incertezza nella stima, come illustrato in precedenza.

15. Con riguardo ai risultati futuri, sarà necessario formulare assunzioni solo per quelle caratteristiche del risultato che sono incerte. Per esempio, nel considerare la quantificazione di una possibile perdita di valore alla data del bilancio di un credito per una vendita di beni, il valore del credito può essere stabilito inequivocabilmente e può essere direttamente osservabile nei documenti della relativa operazione. Può rimanere incerto l'importo di un'eventuale perdita per riduzione di valore. In questo caso, può essere necessario formulare delle assunzioni solamente sulla probabilità della perdita e sull'ammontare e sulla tempistica di tale eventuale perdita.

16. Tuttavia, in altri casi, i valori dei flussi finanziari insiti nei diritti relativi ad un'attività possono essere incerti. In questi casi, è possibile che sia necessario formulare assunzioni sia sui valori dei diritti sottostanti ai flussi finanziari, sia sulle potenziali perdite dovute alla riduzione di valore.

17. Può essere necessario che la direzione consideri le informazioni sulle condizioni e sugli eventi passati, insieme alle tendenze e aspettative attuali sugli sviluppi futuri. Le condizioni e gli eventi passati

forniscono informazioni storiche che possono evidenziare andamenti storici ricorrenti che possono essere estrapolati nel valutare i risultati futuri. Tali informazioni storiche possono indicare inoltre andamenti mutevoli del comportamento in esame nel tempo (cicli o tendenze). Questi possono suggerire che i sottostanti andamenti storici sono cambiati con modalità in qualche modo prevedibili, che possono ugualmente essere estrapolate nel valutare i risultati futuri. Possono essere disponibili anche altre tipologie di informazioni che indicano possibili modifiche negli andamenti storici di tale comportamento o nei relativi cicli o tendenze. Possono essere necessarie valutazioni complesse sul valore predittivo di tali informazioni.

18. L'estensione e la natura (incluso il grado di soggettività connesso) delle valutazioni elaborate nell'effettuazione delle stime contabili possono creare la possibilità di ingerenze da parte della direzione nell'assumere decisioni sulle linee di azione che, secondo la direzione, sono appropriate nell'effettuazione della stima contabile. Quando vi è anche un elevato livello di complessità o di incertezza nella stima, o di entrambi, il rischio o la possibilità di ingerenze da parte della direzione o di frode può aumentare.

Relazione tra incertezza nella stima e soggettività e complessità

19. L'incertezza nella stima dà origine a un'intrinseca variazione nei possibili metodi, fonti di dati e assunzioni che potrebbero essere utilizzati per effettuare una stima contabile. Ciò dà origine a soggettività e, pertanto, alla necessità di formulare valutazioni per effettuare la stima contabile. Tali valutazioni sono necessarie per scegliere metodi e fonti di dati appropriati, per formulare le assunzioni e per scegliere la stima puntuale della direzione e la relativa informativa da includere nel bilancio. Tali valutazioni sono formulate nel contesto delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile in merito alla rilevazione, quantificazione, presentazione e informativa. Tuttavia, poiché ci sono restrizioni alla disponibilità e all'accessibilità delle conoscenze o delle informazioni a supporto di tali valutazioni, esse sono per loro natura soggettive.

20. La soggettività di tali valutazioni crea la possibilità di ingerenze da parte della direzione, sia involontarie che intenzionali, nella loro formulazione. Molti quadri normativi sull'informazione finanziaria richiedono che le informazioni predisposte per essere incluse nel bilancio siano neutrali (ossia non devono essere oggetto di ingerenze). Dal momento che tali ingerenze, almeno in linea di principio, possono essere eliminate dal processo di stima, le fonti di potenziale ingerenza nelle valutazioni formulate per fronteggiare la soggettività sono fonti di potenziali errori piuttosto che fonti di incertezza nella stima.

21. La variazione intrinseca nei metodi, nelle fonti di dati e nelle assunzioni che possono essere utilizzati nell'effettuare una stima contabile (si veda il paragrafo 19) dà origine a una variazione nei possibili risultati della quantificazione. La dimensione dell'intervallo dei risultati della quantificazione ragionevolmente possibili dipende dal grado di incertezza nella stima ed è spesso denominata sensitività della stima contabile. Oltre a determinare i risultati della quantificazione, un processo di stima comporta anche l'analisi dell'effetto delle variazioni intrinseche nei possibili metodi, fonti di dati e assunzioni sull'intervallo dei risultati della quantificazione ragionevolmente possibili (denominata analisi di sensitività).

22. Elaborare per una stima contabile una presentazione in bilancio che, ove richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, consegua una corretta rappresentazione (che sia, quindi, completa, neutrale e priva di errori) include la formulazione di valutazioni appropriate nella scelta di una stima puntuale della direzione all'interno dell'intervallo dei risultati ragionevolmente possibili della quantificazione, nonché della relativa informativa che descriva in modo appropriato l'incertezza nella stima. Tali valutazioni possono esse stesse comportare soggettività, a seconda della natura delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile che disciplinano tali aspetti. Per esempio, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può richiedere un criterio specifico (quale una media ponderata per la probabilità o una migliore stima) per la scelta della stima puntuale della direzione. Analogamente, esso può richiedere una specifica informativa o un'informativa che soddisfi specifici obiettivi o informazioni integrative che siano necessarie per conseguire una corretta rappresentazione nelle circostanze.

23. Sebbene una stima contabile soggetta a un grado maggiore di incertezza nella stima possa essere quantificabile in modo meno preciso rispetto ad una stima soggetta ad un grado minore di incertezza, la

stima contabile può avere tuttavia una rilevanza tale per gli utilizzatori del bilancio da essere rilevata in bilancio qualora, ove richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, possa essere conseguita una corretta rappresentazione della voce in bilancio. In alcuni casi, l'incertezza nella stima può essere talmente elevata che i criteri di rilevazione previsti nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non sono rispettati e la stima contabile non può essere rilevata in bilancio. Anche in queste circostanze possono tuttavia esistere obblighi d'informativa pertinenti, riguardanti per esempio la stima puntuale o l'intervallo dei risultati della quantificazione ragionevolmente possibili e informazioni che descrivano l'incertezza nella stima e le restrizioni nella rilevazione della voce di bilancio. Le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile per tali circostanze possono essere dettagliate in misura maggiore o minore. Di conseguenza, in tali circostanze, è possibile che occorra formulare ulteriori valutazioni che comportano soggettività.

Appendice 2

(Rif.: Par. A146)

Comunicazioni con i responsabili delle attività di governance

Gli aspetti che il revisore può valutare di comunicare ai responsabili delle attività di governance riguardanti il proprio punto di vista in merito agli aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili adottate dall'impresa, con riferimento alle stime contabili e alla relativa informativa, includono:

a) le modalità con cui la direzione identifica le operazioni, gli altri eventi e condizioni che possono dare origine alla necessità di stime contabili e della relativa informativa, o a modifiche alle stesse;

b) i rischi di errori significativi;

c) la significatività relativa delle stime contabili per il bilancio nel suo complesso;

d) la comprensione da parte della direzione (o la mancanza di tale comprensione) della natura e dell'estensione delle stime contabili, nonché dei rischi associati alle stesse;

e) se la direzione abbia applicato competenze o conoscenze specifiche appropriate o abbia incaricato esperti appropriati;

f) il punto di vista del revisore sulle differenze tra la stima puntuale o l'intervallo del revisore e la stima puntuale della direzione;

g) il punto di vista del revisore sull'appropriatezza della scelta dei principi contabili relativi alle stime contabili e della presentazione delle stime contabili in bilancio;

h) gli indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione;

i) se, rispetto al periodo amministrativo precedente, si sia verificato, o avrebbe dovuto verificarsi, un cambiamento nei metodi adottati per l'effettuazione delle stime contabili;

j) se si è verificato un cambiamento nei metodi adottati per l'effettuazione della stima contabile rispetto al periodo amministrativo precedente, la relativa motivazione, nonché il risultato delle stime contabili dei periodi amministrativi precedenti;

k) se i metodi della direzione per l'effettuazione delle stime contabili, incluso quando la direzione ha utilizzato un modello, siano appropriati nel contesto degli obiettivi di quantificazione, della natura delle stime contabili, delle condizioni e delle circostanze, nonché delle altre disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

l) la natura e le conseguenze delle assunzioni significative utilizzate nelle stime contabili e il grado di soggettività connesso allo sviluppo delle assunzioni;

m) se le assunzioni significative siano coerenti tra loro e con quelle utilizzate in altre stime contabili, o con le assunzioni utilizzate in altre aree dell'attività dell'impresa;

n) se la direzione abbia l'intenzione di porre in essere particolari linee di condotta e abbia la capacità di farlo, ove rilevante per l'appropriatezza delle assunzioni significative ovvero per l'appropriata applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

o) le modalità con cui la direzione abbia considerato assunzioni o risultati alternativi e per quali ragioni li abbia scartati, ovvero in quale altro modo abbia fronteggiato l'incertezza nell'effettuazione della stima contabile;

p) se i dati e le assunzioni significative utilizzati dalla direzione nell'effettuazione delle stime contabili siano appropriati nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

q) la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni acquisite da una fonte esterna di informazioni;

r) le difficoltà significative riscontrate nell'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati in merito ai dati acquisiti da una fonte esterna di informazioni o alle valutazioni formulate dalla direzione o dall'esperto della direzione;

s) le differenze significative tra il giudizio professionale del revisore e le valutazioni della direzione o di un suo esperto;

t) i potenziali effetti sul bilancio dell'impresa derivanti dall'esposizione a rischi significativi di cui è necessario fornire informativa nel bilancio, inclusa l'incertezza nella stima associata alle stime contabili;

u) la ragionevolezza dell'informativa di bilancio in merito all'incertezza nelle stime;

v) se le decisioni della direzione sulla rilevazione, sulla quantificazione, sulla presentazione e sull'informativa in bilancio delle stime contabili e della relativa informativa siano conformi al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 550
PARTI CORRELATE

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

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 1

Natura dei rapporti e delle operazioni con parti correlate 2

Responsabilità del revisore 3-7

Data di entrata in vigore 8

Obiettivi **9**

Definizioni **10**

Regole

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate 11-17

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi associati a rapporti e operazioni con parti correlate 18-19

Risposte di revisione ai rischi di errori significativi associati a rapporti e operazioni con parti correlate 20-24

Valutazione della contabilizzazione e della presentazione in bilancio dei rapporti
e delle operazioni con parti correlate identificate 25

Attestazioni scritte 26

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance 27

Documentazione 28

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Responsabilità del revisore A1-A3

Definizione di parte correlata A4-A7

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate A8-A28

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi associati a rapporti/operazioni con parti correlate A29-A30

Risposte di revisione ai rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle
operazioni con parti correlate A31-A45

Valutazione della contabilizzazione e della presentazione in bilancio dei rapporti
e delle operazioni con parti correlate identificate A46-A47

Attestazioni scritte A48-A49

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance A50

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550 “Parti correlate” 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 that 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 delle responsabilità del revisore relativamente ai rapporti e alle operazioni con parti correlate nella revisione contabile del bilancio. In particolare, approfondisce le modalità con cui i principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 315,[1] n. 330[2] e n. 240[3] si applicano con riferimento ai rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate.

Natura dei rapporti e delle operazioni con parti correlate

2. Molte operazioni con parti correlate rientrano nel normale svolgimento dell'attività aziendale. In tali circostanze, esse possono non comportare rischi di errori significativi nel bilancio più elevati rispetto a quelli relativi a operazioni similari con parti non correlate. Tuttavia, la natura dei rapporti e delle operazioni con parti correlate può, in alcune circostanze, generare rischi più elevati di errori significativi nel bilancio rispetto a quelli connessi a operazioni con parti non correlate. Per esempio:

   - le parti correlate possono operare mediante una serie ampia e complessa di rapporti e strutture, con un corrispondente aumento della complessità delle operazioni con parti correlate;
   - i sistemi informativi possono essere inefficaci nell'identificare e riepilogare operazioni e saldi in essere tra un'impresa e le sue parti correlate;
   - le operazioni con parti correlate possono non essere effettuate secondo i normali termini e condizioni di mercato; per esempio, alcune operazioni con parti correlate possono essere effettuate senza corresponsione di corrispettivo.

Responsabilità del revisore

3. Tenuto conto che le parti correlate non sono indipendenti l'una dall'altra, molti quadri normativi sull'informazione finanziaria stabiliscono disposizioni specifiche per la contabilizzazione e la presentazione in bilancio di rapporti, operazioni e saldi con le parti correlate, per consentire agli utilizzatori del bilancio di comprenderne la natura e gli effetti reali o potenziali sul bilancio. Laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile preveda tali disposizioni, è responsabilità del revisore svolgere procedure di revisione al fine di identificare, valutare e rispondere ai rischi di errori significativi derivanti da una inappropriata contabilizzazione o presentazione in bilancio da parte dell'impresa di rapporti, operazioni o saldi con parti correlate in conformità alle disposizioni del quadro normativo stesso.

4. Anche laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni minime in merito alle parti correlate, ovvero non ne preveda alcuna, è comunque necessario che il revisore acquisisca una comprensione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate sufficiente per poter concludere se il bilancio, per quanto influenzato da tali rapporti e operazioni: (Rif.: Par. A1)

   a) fornisca una corretta rappresentazione (in presenza di quadri normativi basati sulla corretta rappresentazione); ovvero (Rif.: Par. A2)

   b) non sia fuorviante (in presenza di quadri normativi basati sulla conformità)[3-*bis*]. (Rif.: Par. A3)

5. Inoltre, la comprensione dei rapporti e delle operazioni dell'impresa con parti correlate è rilevante ai fini della valutazione da parte del revisore circa l'esistenza di uno o più fattori di rischio di frode, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240,[4] in quanto possono essere commesse frodi più agevolmente mediante parti correlate.

---

[1] 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".
[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".
[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio".
[3-*bis*] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il quadro normativo di riferimento è basato sulla corretta rappresentazione. In tal caso i paragrafi 4b), 9a) ii) b, 25b) ii) e A3 non sono applicabili.
[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 25.

6. A causa dei limiti intrinseci della revisione contabile, esiste il rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, nonostante la revisione sia correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione.[5] Con riferimento alle parti correlate, i potenziali effetti dei limiti intrinseci sulla capacità del revisore di individuare errori significativi sono maggiori per ragioni quali le seguenti:
   - la direzione può non essere a conoscenza dell'esistenza di tutti i rapporti e le operazioni con parti correlate, in particolare laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non stabilisca disposizioni sulle parti correlate;
   - i rapporti con parti correlate possono offrire maggiori opportunità di collusione, occultamento o manipolazione da parte della direzione.
7. Pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200,[6] assume quindi un'importanza particolare in questo contesto, considerata la possibilità che esistano rapporti e operazioni con parti correlate non evidenziati. Le regole del presente principio di revisione sono definite per aiutare il revisore ad identificare e valutare i rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate e per configurare procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

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 i seguenti:
   a) indipendentemente dal fatto che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni sulle parti correlate, acquisire una comprensione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate sufficiente per poter:
      i) individuare eventuali fattori di rischio di frode derivanti da rapporti e operazioni con parti correlate che siano rilevanti ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi;
      ii) concludere, sulla base degli elementi probativi ottenuti, se il bilancio, per quanto influenzato da tali rapporti e operazioni:
         a. fornisca una corretta rappresentazione (in presenza di quadri normativi basati sulla corretta rappresentazione); ovvero
         b. non sia fuorviante (in presenza di quadri normativi basati sulla conformità)[6-*bis*];
   b) inoltre, laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni sulle parti correlate, acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al fatto se i rapporti e le operazioni con parti correlate siano stati appropriatamente identificati, contabilizzati e presentati in bilancio in conformità al quadro normativo stesso.

[5] 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 A53-A54.
[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 15.
[6-*bis*] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, sulla base di quanto indicato nella nota 3-*bis*, il paragrafo 9a) ii) b non è applicabile.

Definizioni

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

    a) Operazione conclusa a normali condizioni di mercato – Un'operazione conclusa secondo termini e condizioni come quelle tra un compratore e un venditore disponibili a concludere la transazione che non siano tra loro correlati e agiscano indipendentemente l'uno dall'altro, perseguendo ciascuno i propri interessi.

    b) Parte correlata – Una parte che sia: (Rif.: Parr. A4-A7)

        i) una parte correlata secondo la definizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero

        ii) laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca, in merito alle parti correlate, disposizioni minime ovvero non ne preveda alcuna:

            a. una persona o un'impresa che abbia il controllo o eserciti un'influenza notevole sull'impresa che redige il bilancio, direttamente o indirettamente attraverso uno o più intermediari;

            b. un'altra impresa sulla quale l'impresa che redige il bilancio abbia il controllo ovvero eserciti un'influenza notevole, direttamente o indirettamente attraverso uno o più intermediari; ovvero

            c. un'altra impresa che sia sotto controllo comune con l'impresa che redige il bilancio avendo:

                i. un assetto proprietario di controllo comune;

                ii. proprietari che siano familiari stretti; ovvero

                iii. membri della direzione con responsabilità strategiche in comune.

            Tuttavia, imprese che siano sotto il comune controllo di uno Stato (ossia di un ente nazionale, regionale o locale) non sono considerate correlate a meno che siano impegnate insieme in operazioni significative o condividano risorse in misura significativa.

Regole

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

11. Nell'ambito delle procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate da svolgere nel corso della revisione contabile,[7] stabilite dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 315 e n. 240, il revisore deve svolgere le procedure di revisione e le attività correlate di cui ai paragrafi 12-17 per acquisire informazioni rilevanti ai fini dell'identificazione dei rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate. (Rif.: Par. A8)

Comprensione dei rapporti e delle operazioni dell'impresa con le parti correlate

12. La discussione tra i membri del team di revisione richiesta dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 315 e n. 240[8] deve comprendere anche la considerazione specifica che il bilancio possa contenere errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, derivanti da rapporti e operazioni dell'impresa con parti correlate. (Rif.: Parr. A9-A10)

13. Il revisore deve svolgere indagini presso la direzione riguardo:

[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 5; principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.240, paragrafo 17.

[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 10; principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 16.

a) l'identità delle parti correlate dell'impresa, inclusi i cambiamenti rispetto al periodo amministrativo precedente; (Rif.: Parr. A11-A14)

b) la natura dei rapporti tra l'impresa e tali parti correlate;

c) la tipologia e le finalità delle operazioni che l'impresa ha eventualmente posto in essere con tali parti correlate durante il periodo amministrativo.

14. Il revisore deve svolgere indagini presso la direzione e altri soggetti all'interno dell'impresa, e svolgere altre procedure di valutazione del rischio considerate appropriate, al fine di acquisire una comprensione dei controlli, ove presenti, che la direzione ha istituito al fine di: (Rif.: Parr. A15-A20)

a) identificare, contabilizzare e presentare in bilancio i rapporti e le operazioni con parti correlate in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

b) autorizzare e approvare operazioni e accordi significativi con parti correlate; (Rif.: Par. A21)

c) autorizzare e approvare operazioni e accordi significativi che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale.

Prestare attenzione alle informazioni sulle parti correlate in sede di riesame delle registrazioni o dei documenti

15. Nel corso della revisione contabile, il revisore deve prestare attenzione, in sede di ispezione di registrazioni o documenti, agli accordi o ad altre informazioni che possono indicare l'esistenza di rapporti o operazioni con parti correlate che la direzione non abbia precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore. (Rif.: Parr. A22-A23)

In particolare, il revisore deve ispezionare quanto di seguito elencato per raccogliere indizi sull'esistenza di rapporti e operazioni con parti correlate che la direzione non abbia precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso:

a) le conferme da parte di banche e dei legali acquisite nel corso delle procedure di revisione;

b) i verbali delle assemblee dei soci e delle riunioni dei responsabili delle attività di governance;

c) le altre registrazioni o i documenti che il revisore consideri necessari nelle circostanze dell'impresa.

16. Qualora il revisore, nello svolgimento delle procedure di revisione richieste nel paragrafo 15, ovvero mediante altre procedure di revisione, identifichi operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale, egli deve svolgere indagini presso la direzione in merito: (Rif.: Parr. A24-A25)

a) alla natura di tali operazioni; (Rif.: Par. A26)

b) al possibile coinvolgimento di parti correlate. (Rif.: Par. A27)

Condivisione delle informazioni sulle parti correlate con il team di revisione

17. Il revisore deve condividere le informazioni acquisite sulle parti correlate dell'impresa con gli altri membri del team di revisione. (Rif.: Par. A28)

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi associati a rapporti e operazioni con parti correlate

18. Nel rispettare le regole del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi,[9] il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate e stabilire se tra questi vi siano rischi significativi. A tal fine, il revisore deve considerare le operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale come operazioni che danno origine a rischi significativi.

19. Qualora il revisore, nello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate in relazione a parti correlate, identifichi fattori di rischio di frode (incluse le circostanze riguardanti

[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 25.

l'esistenza di una parte correlata con un'influenza dominante), egli deve considerare tali informazioni in sede di identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frode in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240. (Rif.: Parr. A6 e A29-A30)

Risposte di revisione ai rischi di errori significativi associati a rapporti e operazioni con parti correlate

20. Nell'ambito delle regole del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 riguardanti le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati,[10] il revisore definisce e svolge procedure di revisione conseguenti per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi associati a rapporti e operazioni con parti correlate. Tali procedure di revisione devono includere quelle richieste nei paragrafi 21-24. (Rif.: Parr. A31-A34)

Identificazione di parti correlate o di operazioni significative con parti correlate precedentemente non identificate o non portate a conoscenza del revisore

21. Qualora il revisore identifichi accordi o informazioni che possano indicare l'esistenza di rapporti o operazioni con parti correlate che la direzione non ha precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso, egli deve stabilire se le circostanze sottostanti confermano l'esistenza di tali rapporti o operazioni.

22. Qualora il revisore identifichi parti correlate ovvero operazioni significative con parti correlate che la direzione non ha precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso, egli deve:

    a) comunicare prontamente le relative informazioni agli altri membri del team di revisione; (Rif.: Par. A35)

    b) laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni in merito alle parti correlate:

        i) richiedere alla direzione di identificare tutte le operazioni con tali parti correlate recentemente identificate ai fini di una ulteriore valutazione da parte del revisore;

        ii) svolgere indagini sul motivo per cui i controlli dell'impresa sui rapporti e sulle operazioni con parti correlate non hanno consentito l'identificazione o l'evidenziazione dei rapporti e delle operazioni con tali parti correlate;

    c) svolgere appropriate procedure di validità con riferimento a tali parti correlate recentemente identificate o ad operazioni significative realizzate con le stesse; (Rif.: Par. A36)

    d) riconsiderare il rischio che possano esistere altre parti correlate o altre operazioni significative con parti correlate che la direzione non ha precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso, e svolgere ulteriori procedure di revisione, secondo quanto ritenuto necessario;

    e) se la mancata evidenziazione da parte della direzione appare intenzionale (e quindi indicativa di un rischio di errore significativo dovuto a frode), valutarne le implicazioni sulla revisione contabile. (Rif.: Par. A37)

Operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dalla normale attività aziendale

23. Con riferimento ad operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dalla normale attività aziendale, il revisore deve:

    a) ispezionare i contratti o gli accordi sottostanti, ove presenti, e valutare se:

        i) la logica economica sottostante a tali operazioni (o la sua assenza) indica che le operazioni sono state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per occultare appropriazioni illecite di attività dell'impresa;[11] (Rif.: Parr. A38-A39)

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 5-6.
[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.240, paragrafo 33 c).

ii) i termini delle operazioni sono coerenti con le spiegazioni fornite dalla direzione;

iii) le operazioni sono state appropriatamente contabilizzate e presentate in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

b) acquisire elementi probativi in merito al fatto se le operazioni sono state appropriatamente autorizzate e approvate. (Rif.: Parr. A40-A41)

Asserzioni in merito al fatto che le operazioni con parti correlate sono state effettuate a condizioni equivalenti a quelle prevalenti in una operazione conclusa a normali condizioni di mercato

24. Qualora la direzione abbia espresso una asserzione nel bilancio in merito al fatto che un'operazione con parti correlate è stata effettuata a condizioni equivalenti a quelle prevalenti in una operazione conclusa a normali condizioni di mercato, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su tale asserzione. (Rif.: Parr. A42-A45)

Valutazione della contabilizzazione e della presentazione in bilancio dei rapporti e delle operazioni con parti correlate identificate

25. Al fine di formarsi un giudizio sul bilancio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700,[12] il revisore deve valutare: (Rif.: Par. A46)

a) se i rapporti e le operazioni con parti correlate identificate siano stati appropriatamente contabilizzati e presentati in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; (Rif.: Par. A47)

b) se gli effetti dei rapporti e delle operazioni con parti correlate:

i) impediscano al bilancio di fornire una corretta rappresentazione (in presenza di quadri normativi basati sulla corretta rappresentazione); ovvero

ii) rendano il bilancio fuorviante (in presenza di quadri normativi basati sulla conformità)[12-*bis*].

Attestazioni scritte

26. Laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni sulle parti correlate, il revisore deve acquisire attestazioni scritte dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance che: (Rif.: Parr. A48-A49)

a) essi hanno portato a conoscenza del revisore l'identità delle parti correlate dell'impresa e tutti i rapporti e operazioni con parti correlate di cui siano a conoscenza;

b) essi hanno appropriatamente contabilizzato e presentato in bilancio tali rapporti e operazioni in conformità alle disposizioni del quadro normativo.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

27. Tranne il caso in cui tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa,[13] il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli aspetti significativi emersi durante la revisione contabile connessi con le parti correlate dell'impresa. (Rif.: Par. A50)

Documentazione

28. Il revisore deve includere nella documentazione di revisione i nomi delle parti correlate identificate e la natura dei rapporti con parti correlate.[14]

---

[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", paragrafi 10-15.

[12-*bis*] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, sulla base di quanto indicato nella nota 3-*bis*, il paragrafo 25b) ii) non è applicabile.

[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo 13.

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

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Responsabilità del revisore

Quadri normativi sull'informazione finanziaria che stabiliscono disposizioni minime sulle parti correlate (Rif.: Par. 4)

A1. Un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile che stabilisce disposizioni minime sulle parti correlate è quello che, pur definendo il significato di parte correlata, ha un ambito applicativo sostanzialmente più limitato rispetto alla definizione di cui al paragrafo 10 b) ii) del presente principio di revisione, con la conseguenza che le disposizioni di tale quadro normativo in merito alla rappresentazione in bilancio dei rapporti e delle operazioni con parti correlate si applicherebbero ad un numero sostanzialmente inferiore di casi.

Quadri normativi basati sulla corretta rappresentazione (Rif.: Par. 4 a)

A2. Nel contesto di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione[15] può accadere che il bilancio non fornisca una corretta rappresentazione qualora, per esempio, la realtà economica dei rapporti e delle operazioni con parti correlate non sia appropriatamente rappresentata in bilancio. Ad esempio, è possibile che non si consegua una corretta rappresentazione se la vendita di un immobile da parte dell'impresa ad un azionista di controllo ad un prezzo superiore o inferiore rispetto al suo fair value è stata contabilizzata rilevando un utile o una perdita nel conto economico dell'impresa mentre la realtà economica sottostante l'operazione può costituire un conferimento o un rimborso di capitale o il pagamento di un dividendo.

Quadri normativi basati sulla conformità (Rif.: Par. 4 b)

A3. Nel contesto di un quadro normativo basato sulla conformità, il fatto che i rapporti e le operazioni con parti correlate rendano il bilancio fuorviante, dipende dalle particolari circostanze dell'incarico come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700. Per esempio, anche laddove la mancata informativa in bilancio sulle operazioni con parti correlate sia conforme al quadro normativo e alle leggi o regolamenti applicabili, il bilancio potrebbe essere fuorviante qualora una quota particolarmente significativa dei ricavi dell'impresa derivi da operazioni con parti correlate e tale aspetto non sia rappresentato in bilancio. Tuttavia, solo in circostanze estremamente rare il revisore considererà fuorviante un bilancio redatto e presentato secondo un quadro normativo basato sulla conformità se egli, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210,[16] ha stabilito che il quadro normativo di riferimento è accettabile.[17] [17-*bis*]

Definizione di parte correlata (Rif.: Par. 10 b)

A4. Molti quadri normativi sull'informazione finanziaria trattano i concetti di controllo e di influenza notevole. Sebbene tale trattazione possa articolarsi mediante l'utilizzo di differente terminologia, generalmente i quadri normativi chiariscono che:

a) il controllo è il potere di determinare le politiche finanziarie e gestionali di un'impresa in modo da conseguire benefici dalle sue attività;

b) l'influenza notevole (che può essere esercitata mediante il possesso di azioni o tramite clausole statutarie o accordi) è il potere di partecipare alla determinazione delle politiche finanziarie e gestionali di un'impresa, ma senza esercitare il controllo su di esse.

A5. L'esistenza dei seguenti rapporti può indicare la presenza di controllo o di influenza notevole:

a) partecipazioni dirette o indirette nel capitale ovvero altri interessi finanziari nell'impresa;

b) partecipazioni dirette o indirette o altri interessi finanziari dell'impresa in altre imprese;

---

[15] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 13 a), definisce il significato dei termini "quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione" e "quadro normativo basato sulla conformità".

[16] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione", paragrafo 6 a).

[17] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafo A17.

[17-*bis*] Qualora l'incarico per la revisione contabile di bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, sulla base di quanto indicato nella nota 3-*bis*, il paragrafo A3 non è applicabile.

c) partecipazione agli organi responsabili delle attività di governance o alla dirigenza con responsabilità strategiche (ossia quei membri della direzione che hanno l'autorità e la responsabilità per la pianificazione, la direzione e il controllo delle attività dell'impresa);

d) essere stretti familiari con una delle persone di cui al sottoparagrafo c);

e) rapporti di affari significativi in essere con una delle persone di cui al sottoparagrafo c).

Parti correlate con influenza dominante

A6. Le parti correlate, in virtù della loro capacità di esercitare un controllo o un'influenza notevole, possono trovarsi in una posizione tale da esercitare un'influenza dominante sull'impresa o sulla sua direzione. La considerazione di tale comportamento è rilevante per identificare e valutare i rischi di errori significativi dovuti a frode, come illustrato ulteriormente nei paragrafi A29-A30.

Imprese a destinazione specifica in qualità di parti correlate

A7. In alcune circostanze, una impresa a destinazione specifica[18] può essere una parte correlata dell'impresa quando l'impresa, nella sostanza, può controllarla, pur possedendo una parte limitata del capitale dell'impresa a destinazione specifica, o non possedendone affatto.

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

Rischi di errori significativi associati a rapporti ed operazioni con parti correlate (Rif.: Par. 11)

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche [18-*bis*]

A8. *(omissis).*

Comprensione dei rapporti e delle operazioni dell'impresa con parti correlate

Discussione tra i membri del team di revisione (Rif.: Par. 12)

A9. Gli aspetti che possono essere affrontati nella discussione tra i membri del team di revisione comprendono:

- la natura e l'estensione dei rapporti e delle operazioni dell'impresa con parti correlate (utilizzando, per esempio, l'archivio del revisore delle parti correlate identificate, aggiornato dopo ciascuna revisione contabile);
- l'enfasi sull'importanza di mantenere, per tutta la durata della revisione contabile, lo scetticismo professionale in merito alla possibilità di errori significativi associati a rapporti ed operazioni con le parti correlate;
- le circostanze o le condizioni in cui si trova l'impresa che possono indicare l'esistenza di rapporti e operazioni con parti correlate che la direzione non abbia individuato o portato a conoscenza del revisore (ad esempio una struttura organizzativa complessa, l'utilizzo di imprese a destinazione specifica per operazioni fuori bilancio, ovvero un sistema informativo inadeguato);
- le registrazioni o i documenti che possono indicare l'esistenza di rapporti o operazioni con parti correlate;
- l'importanza data dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance all'identificazione, alla appropriata contabilizzazione, alla presentazione in bilancio dei rapporti e delle operazioni con parti correlate (se il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisce disposizioni in merito alle parti correlate) ed il rischio connesso ad una forzatura dei relativi controlli da parte della direzione.

[18] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafi A34-A35, fornisce linee guida in merito alla natura dell'impresa a destinazione specifica.

[18-*bis*] 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".

A10. Inoltre, la discussione, in caso di frode, può includere la considerazione specifica delle modalità con cui le parti correlate possono essere implicate nella frode. Per esempio:

- in che modo le imprese a destinazione specifica controllate dalla direzione, potrebbero essere utilizzate per facilitare l'ottenimento di guadagni da parte della direzione;
- in che modo potrebbero essere configurate operazioni tra l'impresa ed un soggetto noto come partner d'affari di un membro della direzione con responsabilità strategica per facilitare appropriazioni illecite di attività dell'impresa.

L'identità delle parti correlate dell'impresa (Rif.: Par. 13 a)

A11. Qualora il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni in merito alle parti correlate, è probabile che le informazioni sull'identità delle parti correlate dell'impresa siano prontamente disponibili per la direzione in quanto il sistema informativo dell'impresa avrà necessità di registrare, elaborare e riepilogare i rapporti e le operazioni con parti correlate per consentire all'impresa di rispettare le disposizioni del quadro normativo in tema di contabilizzazione e di presentazione in bilancio. È probabile quindi che la direzione abbia un elenco completo delle parti correlate e dei cambiamenti rispetto al periodo amministrativo precedente. Nel caso di incarichi ricorrenti lo svolgimento di indagini permette di confrontare le informazioni fornite dalla direzione con l'archivio del revisore delle parti correlate formato in precedenti revisioni contabili.

A12. Tuttavia, laddove il quadro normativo non stabilisca disposizioni in merito alle parti correlate, l'impresa può non disporre di tali sistemi informativi. In tali circostanze, è possibile che la direzione non sia a conoscenza dell'esistenza di tutte le parti correlate. Tuttavia, la regola di svolgere delle indagini prevista dal paragrafo 13 si applica anche in questo caso in quanto la direzione può essere a conoscenza dell'esistenza di parti che rientrano nella definizione di parte correlata stabilita dal presente principio di revisione. In tal caso, è tuttavia probabile che le indagini del revisore sull'identità delle parti correlate dell'impresa rientrino nelle procedure per la valutazione del rischio e nelle attività correlate svolte dal revisore in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, al fine di acquisire informazioni riguardo:

- l'assetto proprietario e le strutture di governance dell'impresa;
- le tipologie degli investimenti in essere e di quelli pianificati per il futuro;
- il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata.

Nel caso particolare dei rapporti tra soggetti sottoposti a controllo comune, dal momento che è più probabile che la direzione sia a conoscenza di tali rapporti ove questi abbiano rilevanza economica per l'impresa, è probabile che le indagini del revisore siano più efficaci se sono focalizzate a verificare se siano parti correlate quelle parti con cui l'impresa effettua operazioni significative, o con cui condivide risorse in misura significativa.

A13. Nel contesto di una revisione contabile del gruppo, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 richiede che il team di revisione del gruppo fornisca al revisore di ciascuna componente un elenco delle parti correlate predisposto dalla direzione del gruppo e di ogni altra parte correlata di cui il team di revisione del gruppo sia a conoscenza.[19] Laddove l'impresa sia una componente di un gruppo, tali informazioni sono un utile base per le indagini del revisore presso la direzione per quanto riguarda l'identità delle parti correlate dell'impresa.

A14. Il revisore può anche acquisire informazioni sull'identità delle parti correlate dell'impresa mediante indagini presso la direzione nel corso del processo di accettazione o di mantenimento dell'incarico.

I controlli dell'impresa sui rapporti e sulle operazioni con le parti correlate (Rif.: Par. 14)

A15. All'interno dell'impresa ci possono essere altri soggetti che si ritiene probabile siano a conoscenza dei rapporti e delle operazioni dell'impresa con parti correlate, e dei controlli dell'impresa su tali rapporti e operazioni. Nel caso in cui essi non facciano parte della direzione, tali altri soggetti possono includere:

[19] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 "La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)", paragrafo 40 e).

- i responsabili delle attività di governance;
- il personale che è nella posizione di rilevare, elaborare o registrare operazioni sia significative sia che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale e coloro che supervisionano o monitorano tale personale;
- la funzione di revisione interna;
- il consulente legale interno;
- il responsabile dell'etica di impresa o figura equivalente.

A16. La revisione contabile è svolta nel presupposto che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance, abbiano riconosciuto e compreso di avere la responsabilità per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento, inclusa ove applicabile la sua corretta rappresentazione, e per quella parte del controllo interno che la direzione e, ove appropriato, i responsabili dell'attività di governance, stabiliscano sia necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.[20] Conseguentemente, laddove il quadro normativo stabilisca disposizioni in merito alle parti correlate, la redazione del bilancio richiede che la direzione, sotto la supervisione dei responsabili delle attività di governance, configuri, metta in atto e mantenga adeguati controlli sui rapporti e sulle operazioni con parti correlate affinché questi siano identificati, appropriatamente contabilizzati e presentati in bilancio in conformità al quadro normativo. Nel loro ruolo di supervisione, i responsabili delle attività di governance monitorano come la direzione adempie alle proprie responsabilità connesse a tali controlli. A prescindere da eventuali disposizioni sulle parti correlate che il quadro normativo può stabilire, i responsabili delle attività di governance, nel proprio ruolo di supervisione, possono acquisire dalla direzione informazioni che consentano loro di comprendere la natura e la logica economica dei rapporti e delle operazioni dell'impresa con le parti correlate.

A17. Nel rispettare la regola del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 che richiede di acquisire una comprensione dell'ambiente di controllo,[21] il revisore può considerare le caratteristiche dell'ambiente di controllo rilevanti ai fini della riduzione dei rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate, quali:

- codici etici interni, comunicati al personale dell'impresa e applicati in modo appropriato, che disciplinino le circostanze in cui l'impresa può porre in essere specifiche tipologie di operazioni con parti correlate;
- direttive e procedure per una informativa trasparente e tempestiva degli interessi della direzione e dei responsabili delle attività di governance nelle operazioni con parti correlate;
- attribuzione di responsabilità nell'ambito dell'impresa per identificare, registrare, riepilogare e presentare in bilancio le operazioni con parti correlate;
- tempestiva informativa e discussione tra la direzione e i responsabili delle attività di governance delle operazioni significative con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale, incluso se i responsabili delle attività di governance hanno appropriatamente vagliato la logica economica di tali operazioni (ad esempio, richiedendo il parere di consulenti esterni);
- chiare linee guida per l'approvazione delle operazioni con parti correlate che implichino conflitti di interessi reali o potenziali, quali l'approvazione da parte di un sotto-comitato dei responsabili delle attività di governance che comprende soggetti indipendenti dalla direzione;
- verifiche periodiche da parte della funzione di revisione interna, se esistente;

[20] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A2.
[21] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 14.

- azioni proattive intraprese dalla direzione per risolvere questioni riguardanti l'informativa in bilancio sulle parti correlate, quali richiedere il parere del revisore ovvero di un consulente legale esterno;
- l'esistenza di direttive e procedure di segnalazione di anomalie, se esistenti.

A18. In alcune imprese i controlli sui rapporti e sulle operazioni con parti correlate possono essere carenti o inesistenti per diverse ragioni, quali:

- la scarsa importanza attribuita dalla direzione all'identificazione e alla evidenziazione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate;
- la mancanza di una appropriata supervisione da parte dei responsabili delle attività di governance;
- un'intenzionale negligenza in merito a tali controlli in quanto l'evidenziazione delle parti correlate può rivelare informazioni che la direzione considera sensibili, ad esempio l'esistenza di operazioni che coinvolgono i familiari della direzione;
- una insufficiente comprensione da parte della direzione delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sulle parti correlate;
- l'assenza di obblighi di informativa di bilancio nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Laddove tali controlli siano inefficaci ovvero inesistenti, il revisore può non essere in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui rapporti e sulle operazioni con parti correlate. In tal caso, il revisore, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705,[22] considera le implicazioni sulla revisione contabile, ivi incluso il giudizio nella relazione di revisione.

A19. La falsa informativa finanziaria spesso è conseguenza della forzatura da parte della direzione di controlli che, per altri aspetti, possono sembrare operare efficacemente.[23] Il rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione è più elevato se questa ha rapporti che implicano il controllo ovvero un'influenza notevole con parti con cui l'impresa intrattiene affari, in quanto tali rapporti possono offrire alla direzione maggiori incentivi e opportunità di perpetrare frodi. Per esempio, gli interessi finanziari della direzione in alcune parti correlate possono costituire per la stessa un incentivo a forzare i controlli mediante: a) una gestione dell'impresa contraria ai propri interessi per concludere operazioni a favore di tali parti correlate, oppure b) la collusione con dette parti correlate ovvero il controllo delle loro azioni. Esempi di possibili frodi includono:

- la creazione di condizioni fittizie per le operazioni con parti correlate volte a fornire una rappresentazione distorta della logica economica delle stesse;
- l'organizzazione in modo fraudolento del trasferimento di attività da o verso la direzione o altri soggetti per importi significativamente superiori ovvero inferiori al valore di mercato;
- il coinvolgimento in operazioni complesse con parti correlate, quali imprese a destinazione specifica, strutturate in modo tale da fornire una rappresentazione distorta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'impresa.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A20. È probabile che le attività di controllo nelle imprese di dimensioni minori siano meno formali e che tali imprese possano non avere processi documentati per la gestione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate. Un proprietario-amministratore può attenuare alcuni dei rischi derivanti dalle operazioni con parti correlate, o potenzialmente accrescere tali rischi, mediante un coinvolgimento attivo in tutti i principali aspetti delle operazioni. Per tali imprese il revisore può acquisire una comprensione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate, e di qualunque tipo di controllo che possa esistere su di esse, mediante indagini presso la direzione in combinazione con altre procedure, quali l'osservazione

[22] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".
[23] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafi 32 e A4.

delle attività di supervisione e di riesame da parte della direzione, e l'ispezione della documentazione disponibile.

Autorizzazione e approvazione delle operazioni e degli accordi significativi (Rif.: Par. 14 b)

A21. L'autorizzazione comporta la concessione di un permesso dato dal soggetto o dai soggetti con appropriata autorità (siano essi la direzione, i responsabili delle attività di governance o i soci dell'impresa) affinché l'impresa possa concludere specifiche operazioni in conformità a criteri prestabiliti, siano essi soggetti o non soggetti a valutazione. L'approvazione implica l'accettazione da parte di tali soggetti delle operazioni concluse dall'impresa che rispettano i criteri in base ai quali l'autorizzazione è stata concessa. Controlli che l'impresa può aver stabilito allo scopo di autorizzare e approvare operazioni e accordi significativi con parti correlate, ovvero operazioni e accordi significativi che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale, includono ad esempio:

- il monitoraggio dei controlli finalizzati ad identificare le operazioni e gli accordi da sottoporre ad autorizzazione e approvazione;
- l'approvazione da parte della direzione, dei responsabili delle attività di governance ovvero, se del caso, dei soci, dei termini e delle condizioni delle operazioni e degli accordi.

Prestare attenzione alle informazioni sulle parti correlate in sede di riesame delle registrazioni o dei documenti

Registrazioni o documenti che il revisore può ispezionare (Rif.: Par. 15)

A22. Nel corso della revisione contabile, il revisore può ispezionare registrazioni o documenti che possono fornire informazioni sui rapporti e sulle operazioni con parti correlate, ad esempio:

- le conferme da parte di soggetti terzi acquisite dal revisore (oltre alle conferme da parte di banche e legali);
- la dichiarazione dei redditi dell'impresa;
- le informazioni fornite dall'impresa alle autorità di vigilanza;
- il libro dei soci, per identificare i principali soci dell'impresa;
- le dichiarazioni di conflitti di interesse da parte della direzione e dei responsabili delle attività di governance;
- le registrazioni degli investimenti dell'impresa e dei suoi programmi previdenziali;
- i contratti e gli accordi con membri della direzione con responsabilità strategiche o con i responsabili delle attività di governance;
- i contratti e gli accordi significativi che non rientrano nel normale svolgimento dell'attività aziendale;
- le specifiche fatture e la corrispondenza dei consulenti dell'impresa;
- le polizze di assicurazione sulla vita stipulate dall'impresa;
- i contratti significativi rinegoziati dall'impresa nel corso del periodo amministrativo;
- le relazioni della funzione di revisione interna;
- i documenti trasmessi dall'impresa ad autorità di regolamentazione dei mercati mobiliari (ad esempio i prospetti informativi).

Accordi che possono indicare l'esistenza di rapporti e operazioni con parti correlate in precedenza non identificate o non portate a conoscenza del revisore

A23. Un accordo implica un contratto formale o informale tra l'impresa e una o più parti per finalità quali:

- la costituzione di un rapporto di affari attraverso strutture e veicoli appropriati;
- la gestione di alcune tipologie di operazioni soggette a particolari termini e condizioni;

- la fornitura di determinati servizi o di sostegno finanziario.

  Gli accordi che possono indicare l'esistenza di rapporti o di operazioni con parti correlate che la direzione non abbia precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore includono ad esempio:

- la partecipazione con altre parti a forme societarie prive di personalità giuridica;
- contratti per la fornitura di servizi ad alcune controparti secondo termini e condizioni che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale;
- garanzie e rapporti di fideiussione.

Identificazione delle operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale (Rif.: Par. 16)

A24. L'acquisizione di informazioni ulteriori su operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale consente al revisore di valutare se sussistono eventuali fattori di rischio di frode, e, laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni sulle parti correlate, di identificare i rischi di errori significativi.

A25. Le operazioni che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale possono includere ad esempio:

- operazioni complesse sul capitale, quali ristrutturazioni o acquisizioni aziendali;
- operazioni con società off-shore in ordinamenti giuridici con una debole regolamentazione in materia societaria;
- locazione di immobili o prestazione di servizi gestionali da parte dell'impresa ad una controparte senza corrispettivo;
- operazioni di vendita con sconti o resi insolitamente elevati;
- operazioni con accordi di rinegoziazione, per esempio, le vendite con patto di riacquisto;
- operazioni regolate da contratti le cui condizioni vengono cambiate prima della scadenza.

Comprensione della natura delle operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale (Rif.: Par. 16 a)

A26. Lo svolgimento di indagini sulla natura delle operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale dell'impresa implica la comprensione della logica economica delle operazioni e dei termini e delle condizioni in base ai quali esse sono state concluse.

Indagini sul possibile coinvolgimento di parti correlate (Rif.: Par. 16 b)

A27. Una parte correlata potrebbe essere coinvolta in una operazione significativa che esula dal normale svolgimento dell'attività aziendale dell'impresa non soltanto mediante l'influenza diretta sull'operazione della quale costituisce una delle parti, ma anche esercitando un'influenza indiretta attraverso un intermediario. Una tale influenza può segnalare l'esistenza di un fattore di rischio di frode.

Condivisione delle informazioni sulle parti correlate con il team di revisione (Rif.: Par. 17)

A28. Le informazioni sulle parti correlate che possono essere condivise tra i membri del team di revisione includono, ad esempio:

- l'identità delle parti correlate dell'impresa;
- la natura dei rapporti e delle operazioni con le parti correlate;
- rapporti o operazioni significative o complesse con parti correlate che possono richiedere una speciale considerazione nello svolgimento della revisione contabile, in particolare le operazioni in cui la direzione o i responsabili delle attività di governance sono coinvolti dal punto di vista finanziario.

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi associati a rapporti e operazioni con parti correlate

Fattori di rischio di frode associati a una parte correlata avente influenza dominante (Rif.: Par. 19)

A29. Il ruolo dominante sulla direzione esercitato da un singolo individuo o da un gruppo ristretto di persone è un fattore di rischio di frode in assenza di controlli che compensino tale situazione.[24] Gli indicatori di una influenza dominante esercitata da una parte correlata includono le seguenti situazioni:

- la parte correlata ha posto il veto su decisioni aziendali significative prese dalla direzione o dai responsabili delle attività di governance;
- le operazioni significative sono rimesse all'approvazione finale della parte correlata;
- dibattito limitato, o del tutto assente, tra la direzione e i responsabili delle attività di governance in merito alle proposte di affari pervenute dalla parte correlata;
- le operazioni che coinvolgono la parte correlata (o un familiare stretto della stessa) sono raramente riesaminate ed approvate in modo indipendente.

  In alcuni casi può altresì esistere una influenza dominante se la parte correlata ha avuto un ruolo di primo piano nella costituzione dell'impresa e continua ad averlo nella sua gestione.

A30. In presenza di altri fattori di rischio, l'esistenza di una parte correlata con una influenza dominante può indicare significativi rischi di errori significativi dovuti a frode. Per esempio:

- un avvicendamento insolitamente frequente ai vertici della direzione, ovvero dei consulenti, può indicare prassi aziendali eticamente scorrette o fraudolente poste in essere nell'interesse di parti correlate;
- il ricorso senza apparente motivazione economica ad intermediari d'affari per operazioni significative può indicare che la parte correlata potrebbe avere un interesse in tali operazioni mediante il controllo su tali intermediari a fini fraudolenti;
- l'evidenza di una eccessiva partecipazione o interessamento della parte correlata alla selezione dei principi contabili o alla definizione di stime contabili significative può indicare la possibilità di una falsa informativa finanziaria.

Risposte di revisione ai rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate (Rif.: Par. 20)

A31. La natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti che il revisore può selezionare in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate dipendono dalla natura di tali rischi e dalle circostanze in cui si trova l'impresa.[25]

A32. Le procedure di validità che il revisore può svolgere in presenza di un rischio significativo identificato e valutato che la direzione non abbia appropriatamente contabilizzato o presentato in bilancio determinate operazioni con parti correlate in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (sia ciò dovuto ad una frode ovvero a errore dovuto a comportamenti o eventi non intenzionali) includono ad esempio:

- la richiesta di conferma o discussione su specifici aspetti di operazioni con intermediari quali banche, studi legali, garanti o agenti, ove ciò sia fattibile e non vietato da leggi, regolamenti o principi etici;

[24] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, Appendice 1.

[25] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 fornisce ulteriori linee guida in merito alla natura, alla tempistica e all'estensione delle procedure di revisione conseguenti. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 stabilisce regole e fornisce linee guida in merito alle risposte appropriate ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi.

- la richiesta di conferma alle parti correlate circa finalità, condizioni specifiche o importi delle operazioni con loro effettuate (tale procedura di revisione può essere meno efficace quando il revisore reputi probabile che l'impresa possa influenzare le parti correlate nelle risposte da queste fornite al revisore stesso);
- ove applicabile, la lettura critica del bilancio delle parti correlate, o di altre informazioni finanziarie pertinenti, se disponibili, per ottenere evidenza della contabilizzazione di tali operazioni nelle registrazioni contabili delle parti correlate stesse.

A33. Se il revisore ha identificato e valutato un significativo rischio di errori significativi dovuti a frode a causa della presenza di una parte correlata con influenza dominante, egli può svolgere, oltre a quanto richiesto dalle regole generali del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, le procedure di revisione esemplificate di seguito; ciò al fine di acquisire una comprensione dei rapporti d'affari che tale parte correlata può aver stabilito direttamente o indirettamente con l'impresa e per determinare la necessità di ulteriori appropriate procedure di validità. In particolare, il revisore può:

- svolgere indagini e discutere tale aspetto con la direzione e i responsabili delle attività di governance;
- svolgere indagini presso la parte correlata;
- ispezionare i contratti significativi con la parte correlata;
- svolgere una appropriata ricerca di informazioni, ad esempio mediante Internet o specifiche banche dati esterne che gestiscono informazioni sulle aziende;
- riesaminare le segnalazioni di anomalie da parte del personale dipendente, laddove queste siano state conservate.

A34. A seconda dei risultati delle procedure di valutazione del rischio svolte, il revisore può considerare appropriato acquisire elementi probativi senza verificare i controlli dell'impresa sui rapporti e sulle operazioni con parti correlate. In alcune circostanze, tuttavia, può non essere possibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante le sole procedure di validità con riguardo ai rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate. Per esempio, laddove sussistano numerose operazioni infragruppo tra l'impresa e le sue componenti e una quantità significativa di informazioni su tali operazioni sia rilevata, registrata, elaborata o presentata in formato elettronico in un sistema integrato, il revisore può stabilire che non sia possibile definire efficaci procedure di validità tali da ridurre ad un livello accettabilmente basso i rischi di errori significativi associati a tali operazioni. In tali casi, in conformità alla regola del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 che prevede l'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito all'efficacia operativa dei controlli rilevanti ai fini della revisione contabile,[26] il revisore è tenuto a verificare i controlli dell'impresa sulla completezza e sull'accuratezza della registrazione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate.

Identificazione di parti correlate o di operazioni significative con parti correlate precedentemente non identificate o non portate a conoscenza del revisore

Comunicazione al team di revisione di informazioni relative a parti correlate recentemente identificate (Rif.: Par. 22 a)

A35. La comunicazione tempestiva di eventuali parti correlate recentemente identificate agli altri membri del team di revisione li aiuta a stabilire se tali informazioni influiscono sui risultati delle procedure di valutazione del rischio già svolte e sulle conclusioni tratte da tali procedure, incluso se sia necessario effettuare una nuova valutazione dei rischi di errori significativi.

[26] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.330, paragrafo 8 b).

Procedure di validità relative a parti correlate o ad operazioni significative con parti correlate recentemente identificate (Rif.: Par. 22 c)

A36. Le procedure di validità che il revisore può svolgere con riferimento a parti correlate ovvero ad operazioni significative con parti correlate recentemente individuate includono ad esempio:

- le indagini sulla natura dei rapporti dell'impresa con tali parti correlate, incluse indagini presso terzi che si presume abbiano una conoscenza significativa dell'impresa stessa e della sua attività, quali consulenti legali, o altri consulenti, i principali agenti, o maggiori rappresentanti, consulenti, garanti o altri stretti partner d'affari (ove ciò risulti appropriato e non sia vietato da leggi, regolamenti o principi etici);
- le analisi delle registrazioni contabili relative alle operazioni con le parti correlate recentemente individuate; questa analisi può essere agevolata dall'utilizzo di tecniche di revisione computerizzate;
- verifica dei termini e delle condizioni delle operazioni concluse con parti correlate recentemente identificate e valutazione della loro appropriata contabilizzazione e presentazione in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Intenzionale mancata evidenziazione da parte della direzione (Rif.: Par. 22 e)

A37. Le regole e le linee guida di cui al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 sulle responsabilità del revisore in merito alle frodi nella revisione contabile del bilancio si applicano laddove sembra che la direzione abbia intenzionalmente omesso di portare a conoscenza del revisore parti correlate ovvero operazioni significative con parti correlate. Il revisore può anche considerare se sia necessario valutare nuovamente l'attendibilità delle risposte della direzione a seguito delle proprie indagini e delle attestazioni ricevute dalla direzione stessa.

Operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale

Valutazione della logica economica delle operazioni significative con parti correlate (Rif.: Par. 23)

A38. Nel valutare la logica economica di una operazione significativa con parti correlate che esula dal normale svolgimento dell'attività aziendale, il revisore può considerare quanto segue:

- se l'operazione:
  - è eccessivamente complessa (per esempio può coinvolgere molteplici parti correlate oggetto di consolidamento nell'ambito di un gruppo);
  - ha condizioni commerciali inusuali, quali prezzi, tassi di interesse, garanzie e termini di rimborso inusuali;
  - manca di una evidente logica economica sottostante;
  - coinvolge parti correlate precedentemente non identificate;
  - è elaborata in modo inusuale;
- se la direzione ha discusso con i responsabili delle attività di governance la natura di tale operazione e i criteri per la sua contabilizzazione;
- se la direzione attribuisce maggiore importanza ad un determinato trattamento contabile piuttosto che tenere in dovuta considerazione la sostanza economica sottostante l'operazione.

Qualora le spiegazioni della direzione siano significativamente incoerenti con i termini dell'operazione con parti correlate, il revisore è tenuto, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500,[27] a considerare l'attendibilità delle spiegazioni e delle attestazioni fornite dalla direzione stessa su altri aspetti significativi.

[27] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 "Elementi probativi", paragrafo 11.

A39. Il revisore può anche cercare di comprendere la logica economica di tale operazione considerandola dal punto di vista della parte correlata, in quanto ciò può aiutarlo a comprendere meglio la realtà economica dell'operazione ed il motivo per il quale è stata conclusa. Una logica economica che anche dal punto di vista della parte correlata appare incoerente rispetto alla natura della sua attività aziendale può costituire un fattore di rischio di frode.

Autorizzazione e approvazione di operazioni significative con parti correlate (Rif.: Par. 23 b)

A40. L'autorizzazione e l'approvazione di operazioni significative con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale dell'impresa da parte della direzione, dei responsabili delle attività di governance, ovvero, ove applicabile, da parte dei soci, possono fornire elementi probativi sul fatto che esse siano state debitamente considerate ai livelli appropriati nell'ambito dell'impresa e che i relativi termini e condizioni sono stati appropriatamente riflessi in bilancio**.** L'esistenza di operazioni di questa natura che non sono state oggetto di autorizzazione e approvazione, in assenza di spiegazioni ragionevoli ricevute sulla base di una discussione con la direzione o i responsabili delle attività di governance, può indicare rischi di errori significativi dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali ovvero a frode. In tali circostanze, può essere necessario che il revisore presti attenzione ad altre operazioni di simile natura. Tuttavia, l'autorizzazione e l'approvazione possono non essere, di per sé, sufficienti a concludere se siano o meno assenti rischi di errori significativi dovuti a frode poiché, l'autorizzazione e l'approvazione possono risultare inefficaci se c'è stata collusione tra le parti correlate, ovvero se l'impresa è soggetta all'influenza dominante di una parte correlata.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A41. Un'impresa di dimensioni minori può non disporre degli stessi controlli effettuati a diversi livelli di autorizzazione e approvazione che è possibile riscontrare in una impresa di maggiori dimensioni. Di conseguenza, nello svolgimento di un incarico di revisione contabile del bilancio di un'impresa di dimensioni minori, il revisore può fare minore affidamento sull'autorizzazione e sull'approvazione quali elementi probativi a supporto della regolarità di operazioni significative con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività dell'impresa. Il revisore può invece considerare di svolgere altre procedure di revisione, quali l'ispezione dei documenti relativi alle operazioni, l'ottenimento di conferme su determinati aspetti delle operazioni con le parti coinvolte, o l'osservazione del coinvolgimento del proprietario-amministratore nelle operazioni.

Asserzioni in merito al fatto che le operazioni con parti correlate sono state effettuate a condizioni equivalenti a quelle prevalenti in una operazione conclusa a normali condizioni di mercato (Rif.: Par. 24)

A42. Nonostante possano essere prontamente disponibili elementi probativi a conferma che il prezzo di un'operazione con una parte correlata è paragonabile a quello di una operazione conclusa a normali condizioni di mercato, generalmente esistono difficoltà di ordine pratico che limitano la capacità del revisore di acquisire elementi probativi a conferma che tutti gli altri aspetti dell'operazione sono equivalenti a quelli di una operazione conclusa a normali condizioni di mercato. Per esempio, sebbene il revisore possa essere in grado di concludere che una operazione con una parte correlata sia stata conclusa ad un prezzo di mercato, può essere molto difficile concludere se gli altri termini e condizioni dell'operazione (quali termini di pagamento, clausole contrattuali risolutive o restrittive e oneri specifici) siano equivalenti a quelli che sarebbero stati normalmente concordati tra parti indipendenti. Conseguentemente può sussistere il rischio che possa essere significativamente errata l'asserzione della direzione sul fatto che un'operazione con parti correlate sia stata effettuata alle condizioni equivalenti a quelle prevalenti in una operazione conclusa a normali condizioni di mercato.

A43. La redazione del bilancio richiede che la direzione comprovi l'asserzione che le operazioni con parti correlate siano state effettuate a condizioni equivalenti a quelle prevalenti in operazioni concluse a normali condizioni di mercato. Gli elementi che la direzione può fornire a supporto di tale asserzione includono:

- il confronto tra le condizioni delle operazioni con la parte correlata e quelle di operazioni identiche o similari con una o più parti non correlate;
- l'utilizzo di un esperto esterno che determini il valore di mercato e confermi i termini e le condizioni di mercato relativi alle operazioni;

- il confronto tra le condizioni delle operazioni e le condizioni di mercato note per operazioni sostanzialmente simili in un mercato attivo.

A44. La valutazione degli elementi forniti dalla direzione a supporto dell'asserzione di bilancio in parola può comprendere una o alcune delle seguenti attività:

- la considerazione dell'appropriatezza del processo seguito dalla direzione per comprovare l'asserzione;
- la verifica della fonte dei dati interni ed esterni a supporto dell'asserzione e il controllo dei dati per determinarne l'accuratezza, la completezza e la pertinenza;
- la valutazione della ragionevolezza delle assunzioni significative su cui si basa l'asserzione.

A45. Alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria richiedono la rappresentazione in bilancio delle operazioni con parti correlate non effettuate a condizioni equivalenti a quelle prevalenti in una operazione conclusa a normali condizioni di mercato. In tali circostanze, se la direzione non ha rappresentato in bilancio le operazioni con parti correlate, può sussistere un'asserzione implicita sul fatto che l'operazione è stata effettuata a condizioni equivalenti a quelle prevalenti in una operazione conclusa a normali condizioni di mercato.

Valutazione della contabilizzazione e della presentazione in bilancio dei rapporti e delle operazioni con parti correlate identificate

Considerazioni sulla significatività nella valutazione degli errori (Rif.: Par. 25)

A46. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 richiede che il revisore, nella valutazione della significatività dell'errore, consideri sia l'entità che la natura dell'errore, nonché le particolari circostanze in cui l'errore si è verificato.[28] La rilevanza dell'operazione per gli utilizzatori del bilancio può non dipendere unicamente dall'importo contabilizzato della stessa ma anche da altri specifici fattori, quali la natura dei rapporti con la parte correlata.

Valutazione dell'informativa in bilancio sulle parti correlate (Rif.: Par. 25 a)

A47. La valutazione dell'informativa in bilancio sulle parti correlate, alla luce delle disposizioni in materia di informativa stabilite dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, significa considerare se i fatti e le circostanze dei rapporti e delle operazioni dell'impresa con parti correlate sono stati appropriatamente riepilogati e presentati di modo che l'informativa risulti comprensibile. L'informativa sulle operazioni con le parti correlate può non essere comprensibile nei casi in cui:

a) la logica economica e gli effetti delle operazioni sul bilancio risultano espressi in modo poco chiaro o errato; ovvero

b) i principali termini e condizioni, o altri elementi importanti delle operazioni necessari per la loro comprensione non sono appropriatamente rappresentati in bilancio.

Attestazioni scritte (Rif.: Par. 26)

A48. Può risultare appropriato acquisire attestazioni scritte dai responsabili delle attività di governance, qualora essi abbiano:

- approvato specifiche operazioni con parti correlate che a) influiscono significativamente sul bilancio, ovvero b) coinvolgono la direzione;
- fornito al revisore specifiche attestazioni verbali sui dettagli di alcune operazioni con parti correlate;
- interessi economici o di altra natura nelle parti correlate o nelle operazioni con le stesse.

[28] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile", paragrafo11 a). Il paragrafo A21 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 fornisce linee guida in merito alle circostanze che possono influenzare la valutazione di un errore.

A49. Il revisore può anche decidere di acquisire attestazioni scritte in merito a specifiche asserzioni che la direzione può aver fatto, quali un'attestazione sul fatto che determinate operazioni con parti correlate non implicano accordi collaterali non dichiarati.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 27)

A50. La comunicazione ai responsabili delle attività di governance degli aspetti significativi emersi nel corso della revisione contabile[29] relativi alle parti correlate dell'impresa, aiuta il revisore ad ottenere una comprensione comune con i responsabili delle attività di governance della natura e della risoluzione di tali aspetti. Gli aspetti significativi in tema di parti correlate includono ad esempio:

- la mancata informativa al revisore (sia intenzionale sia involontaria) da parte della direzione riguardo parti correlate ovvero operazioni significative con parti correlate, che può indurre i responsabili delle attività di governance a prestare attenzione a rapporti e operazioni significativi con parti correlate di cui possono non essere stati portati precedentemente a conoscenza;
- l'individuazione di operazioni significative con parti correlate che non siano state appropriatamente autorizzate e approvate, che possono dare origine a sospetta frode;
- disaccordo con la direzione in merito alla contabilizzazione e alla presentazione in bilancio di operazioni significative con parti correlate in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- non conformità a leggi e regolamenti applicabili che vietano o limitano specifiche tipologie di operazioni con parti correlate;
- difficoltà nell'identificazione della parte che ha il controllo finale sull'impresa.

[29] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafo A8, fornisce ulteriori indicazioni sulla natura degli aspetti significativi che emergono durante la revisione contabile.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 560
EVENTI SUCCESSIVI

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi
che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente)

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 1

Eventi Successivi 2

Data di entrata in vigore 3

Obiettivi **4**

Definizioni **5**

Regole

Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione 6-9

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio 10-13

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio 14-17

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) A1

Definizioni A2-A5

Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione A6-A10

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio A11-A16

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio A17-A18

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560 "Eventi successivi" 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 Clarified Versione 2009 e l'ISQC 1 versione 2009 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 e Consob nel 2010 e successivamente integrati dagli stessi e dall'INRL 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 delle responsabilità del revisore in relazione agli eventi successivi nella revisione contabile del bilancio. (Rif.: Par. A1)

Eventi Successivi

2. Il bilancio può essere influenzato da determinati eventi che intervengono successivamente alla data di riferimento del bilancio. In molti quadri normativi sull'informazione finanziaria si fa specifico riferimento a tali eventi.[1] Solitamente tali quadri normativi identificano due tipologie di eventi:

   a) quelli che forniscono evidenza di condizioni che esistevano alla data di riferimento del bilancio;

   b) quelli che forniscono evidenza di condizioni che sono emerse successivamente alla data di riferimento del bilancio.

   Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.700 spiega che la data della relazione di revisione informa il lettore che il revisore ha tenuto in considerazione l'effetto degli eventi e delle operazioni di cui sia venuto a conoscenza e che si sono verificati fino a quella data.[2]

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 1° gennaio 2015 o successivamente.

Obiettivi

4. Gli obiettivi del revisore sono:

   a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che consentano di stabilire se gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedono rettifiche, ovvero informativa, siano appropriatamente riflessi nel bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

   b) rispondere appropriatamente ai fatti di cui il revisore venga a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione che, se conosciuti dallo stesso a tale data, avrebbero potuto indurlo a rettificare la propria relazione.

Definizioni

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

   a) data di riferimento del bilancio – la data di chiusura del periodo amministrativo cui fa riferimento il bilancio;

   b) data di redazione del bilancio – la data in cui tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati predisposti e coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio; (Rif.:Par. A2)

   c) data della relazione di revisione – la data apposta dal revisore sulla relazione di revisione sul bilancio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700; (Rif.: Par. A3)

   d) data di approvazione del bilancio - la data in cui il bilancio oggetto di revisione contabile, accompagnato dalla relazione di revisione, è stato approvato da coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità; (Rif.: Par. A2, A4-A5)

---

[1] Per esempio, il Principio contabile internazionale IAS 10 "Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio di riferimento" tratta della redazione del bilancio in presenza di eventi, sia favorevoli che sfavorevoli, intervenuti tra la data di riferimento del bilancio (definita nello IAS "data di riferimento") e la data di autorizzazione alla pubblicazione del bilancio.

[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.700, "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio" paragrafo A38.

e) eventi successivi – gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione e i fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione.

Regole

Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione

6. Il revisore deve effettuare procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati del fatto che siano stati identificati tutti gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedano rettifiche o informativa nel bilancio. Il revisore non è, tuttavia, tenuto a svolgere ulteriori procedure di revisione relative agli aspetti per i quali procedure di revisione precedentemente svolte abbiano già fornito conclusioni soddisfacenti. (Rif.: Par. A6)

7. Il revisore deve svolgere le procedure richieste dal paragrafo 6 per coprire il periodo intercorrente tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione, ovvero una data quanto più possibile prossima a quest'ultima. Il revisore deve tenere in considerazione la sua valutazione del rischio nel determinare la natura e l'estensione di tali procedure di revisione, che devono includere le seguenti attività: (Rif.: Parr. A7-A8)

   a) acquisire una comprensione delle procedure stabilite dalla direzione per garantire l'identificazione degli eventi successivi;

   b) svolgere indagini presso la direzione e, ove appropriato, presso i responsabili delle attività di governance, se siano intervenuti eventi successivi che potrebbero influire sul bilancio; (Rif.: Par. A9)

   c) leggere gli eventuali verbali delle assemblee dei soci, delle riunioni degli organi con responsabilità direttive e degli organi responsabili delle attività di governance, tenutesi successivamente alla data di riferimento del bilancio e indagare sugli aspetti discussi nel corso delle riunioni i cui verbali non siano ancora disponibili; (Rif.: Par. A10)

   d) leggere l'ultimo bilancio intermedio dell'impresa successivo alla data di riferimento del bilancio, ove disponibile.

8. Se, in esito alle procedure svolte come richiesto dai paragrafi 6 e 7, il revisore identifica eventi che richiedono rettifiche o informativa nel bilancio, egli deve stabilire se tali eventi siano appropriatamente riflessi nel bilancio, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Attestazioni scritte

9. Il revisore deve richiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, di fornire attestazioni scritte, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580[3], che tutti gli eventi intervenuti successivamente alla data di riferimento del bilancio e per i quali il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richieda rettifiche o informativa nel bilancio abbiano dato luogo a rettifiche ovvero siano stati oggetto di informativa di bilancio.

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio

10. Il revisore non è obbligato a svolgere procedure di revisione concernenti il bilancio successivamente alla data della propria relazione. Tuttavia, se, successivamente alla data della relazione di revisione, ma prima della data di approvazione del bilancio, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della propria relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione stessa, egli deve: (Rif.: Par. A11)

    a) discutere l'aspetto con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;

[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, "Attestazioni scritte".

b) stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,

c) svolgere indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

11. Se la direzione redige un bilancio modificato, il revisore deve:

a) svolgere sulla modifica le procedure di revisione necessarie nelle circostanze;

b) a meno che non si applichino le circostanze di cui al paragrafo 12:

i. estendere le procedure di revisione di cui ai paragrafi 6 e 7 alla data della nuova relazione di revisione;

ii. predisporre una nuova relazione di revisione sul bilancio modificato. La nuova relazione di revisione non deve riportare una data antecedente a quella di redazione del bilancio modificato.

12. Ove leggi, regolamenti ovvero il quadro normativo sull'informazione finanziaria non vietino alla direzione di limitare la modifica del bilancio agli effetti dell'evento o degli eventi successivi che hanno causato la modifica, al revisore è permesso di limitare le procedure di revisione relative agli eventi successivi, richieste al paragrafo 11 b) i), a tale modifica. In questi casi il revisore deve alternativamente:

a) rettificare la propria relazione per includere una data aggiuntiva limitata a quella modifica, che indichi in tal modo che le procedure del revisore relative agli eventi successivi sono limitate unicamente alla modifica del bilancio riportata nella relativa nota del bilancio, ovvero (Rif.: Par. A12)

b) predisporre una nuova relazione di revisione che includa un richiamo d'informativa[4] o un paragrafo relativo ad altri aspetti che comunichi che le procedure del revisore relative agli eventi successivi sono limitate esclusivamente alla modifica del bilancio descritta nella relativa nota del bilancio.

13. In alcuni ordinamenti giuridici, può non essere previsto da leggi, regolamenti o dal quadro normativo sull'informazione finanziaria che la direzione sottoponga il bilancio modificato ai soggetti responsabili della sua approvazione e, di conseguenza, non è necessario che il revisore predisponga una relazione di revisione nuova o rettificata. Tuttavia, se la direzione non modifica il bilancio in circostanze in cui il revisore ritenga che lo stesso debba essere modificato, si applica quanto segue: (Rif.: Parr. A13-A14)

a) se la relazione di revisione non è stata ancora consegnata all'impresa, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica come previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705[5] e quindi emettere la relazione di revisione ; ovvero

b) se la relazione di revisione è già stata consegnata all'impresa, il revisore deve notificare alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance, a meno che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, di non sottoporre il bilancio ai responsabili della sua approvazione prima che le necessarie modifiche siano state apportate. Se, ciononostante, il bilancio viene successivamente approvato senza le necessarie modifiche, il revisore deve intraprendere le azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione. (Rif.: Parr. A15-A16)

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio

14. Dopo che il bilancio è stato approvato, il revisore non ha alcun obbligo di svolgere procedure di revisione relativamente a tale bilancio. Tuttavia, se, successivamente all'approvazione del bilancio, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della relazione di revisione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione di revisione, egli deve:

a) discutere l'aspetto con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;

b) stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,

[4] Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706, "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente".

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

c) svolgere indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

15. Se la direzione redige un bilancio modificato, il revisore deve: (Rif.: Par. A17)

a) svolgere sulla modifica le procedure di revisione necessarie nelle circostanze;

b) riesaminare le misure poste in essere dalla direzione per assicurarsi che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato insieme alla relazione di revisione siano informati della situazione;

c) a meno che non si applichino le circostanze di cui al paragrafo 12:

i. estendere le procedure di revisione di cui ai paragrafi 6 e 7 fino alla data della nuova relazione di revisione e datare la nuova relazione di revisione non prima della data di redazione del bilancio modificato;

ii. predisporre una nuova relazione di revisione sul bilancio modificato;

d) quando si applicano le circostanze di cui al paragrafo 12, rettificare la relazione di revisione, ovvero predisporre una nuova relazione come previsto nel medesimo paragrafo.

16. Il revisore deve includere nella propria relazione, nuova o rettificata, un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti che faccia riferimento ad una nota del bilancio in cui vengono discusse in maniera più approfondita le ragioni della modifica apportata al bilancio precedentemente approvato e alla precedente relazione predisposta dal revisore.

17. Se la direzione non pone in essere le misure necessarie per assicurare che tutti coloro che hanno ricevuto il bilancio precedentemente approvato siano informati della situazione e non redige un bilancio modificato in circostanze in cui il revisore ritiene che lo stesso debba essere modificato, il revisore deve notificare alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance, a meno che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa[6], che egli intraprenderà azioni volte a prevenire che si faccia affidamento in futuro sulla relazione di revisione. Se, nonostante tale notifica, la direzione ovvero i responsabili delle attività di governance non pongono in essere le misure necessarie, il revisore deve intraprendere azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione. (Rif.: Par. A18)

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) (Rif.: Par. 1)

A1. Quando il bilancio sottoposto a revisione è incluso in altri documenti successivi alla data di approvazione dello stesso, il revisore può avere ulteriori obblighi relativamente agli eventi successivi da considerare, conseguenti a disposizioni di legge o regolamenti che riguardano l'offerta di titoli al pubblico negli ordinamenti giuridici in cui tali titoli sono offerti. Ad esempio, al revisore può essere richiesto di svolgere ulteriori procedure di revisione alla data del documento finale di offerta. Tali procedure possono includere quelle di cui ai paragrafi 6 e 7 svolte fino alla data o in prossimità della data effettiva del documento finale di offerta, nonché la lettura del documento di offerta al fine di valutare se le altre informazioni contenute in tale documento siano coerenti con le informazioni finanziarie alle quali il revisore viene associato.[7]

Definizioni

Data di redazione del bilancio (Rif.: Par. 5 b) e d))

A2. In alcuni ordinamenti giuridici le leggi o i regolamenti identificano i soggetti o gli organi (ad esempio, la direzione o i responsabili delle attività di governance) che hanno la responsabilità di stabilire se siano

[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance" paragrafo 13.
[7] Si veda il 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 2.

stati predisposti tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, nonché specificano il processo necessario per la sua approvazione. In altri ordinamenti giuridici, il processo di redazione non è disciplinato da leggi o regolamenti e l'impresa, nella redazione e completamento del proprio bilancio, segue procedure proprie sulla base degli assetti direzionali e di governance della stessa. In alcuni ordinamenti giuridici è richiesta l'approvazione del bilancio da parte dei soci. In tali ordinamenti giuridici non è necessaria l'approvazione del bilancio da parte dei soci perché il revisore possa concludere che sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio sul bilancio. La data di redazione del bilancio, ai fini dei principi di revisione, corrisponde alla data antecedente in cui coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità stabiliscono che tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note, sono stati predisposti e coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di essersi assunti la responsabilità di detto bilancio.

Data della relazione di revisione (Rif.: Par. 5 c))

A3. La relazione di revisione non può riportare una data antecedente a quella in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio sul bilancio, inclusa l'evidenza che tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, comprensivo delle relative note, sono stati redatti e che coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di essersi assunti la responsabilità di detto bilancio[8]. Di conseguenza, la data della relazione di revisione non può essere antecedente a quella di redazione del bilancio, come definita nel paragrafo 5 b). Per questioni amministrative può intercorrere un periodo di tempo tra la data della relazione di revisione, come definita nel paragrafo 5 c), e la data in cui la relazione di revisione viene consegnata all'impresa.

Data di approvazione del bilancio (Rif.: Par. 5 d))

A4. La data in cui il bilancio viene approvato dipende generalmente dal contesto regolamentare dell'impresa. Dal momento che il bilancio sottoposto a revisione non può essere approvato senza una relazione di revisione, la data di approvazione del bilancio sottoposto a revisione deve non solo coincidere o essere successiva alla data della relazione di revisione ma anche coincidere o essere successiva alla data in cui la relazione di revisione viene consegnata all'impresa.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[8-bis]

A5. (omissis).

Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione (Rif.: Parr. 6-9)

A6. In base alla valutazione del rischio effettuata dal revisore, le procedure di revisione richieste dal paragrafo 6 possono includere procedure, necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, che implicano il riesame o la verifica delle registrazioni contabili o delle operazioni intervenute tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione. Le procedure di revisione richieste dai paragrafi 6 e 7 si aggiungono alle procedure che il revisore può svolgere per altre finalità che, nondimeno, possono fornire evidenza sugli eventi successivi (ad esempio, per acquisire elementi probativi sui saldi contabili alla data di riferimento del bilancio, quali procedure di cut-off o procedure in relazione agli incassi successivi di crediti).

A7. Il paragrafo 7 specifica, in questo contesto, alcune procedure di revisione che il revisore è tenuto a svolgere in conformità al paragrafo 6. Le procedure relative agli eventi successivi che il revisore svolge possono, tuttavia, dipendere dalle informazioni disponibili e, in particolare, dalla misura in cui le registrazioni contabili sono state predisposte a partire dalla data di riferimento del bilancio. Ove le registrazioni contabili non siano aggiornate, e pertanto non sia stato redatto alcun bilancio intermedio (per finalità interne ovvero esterne all'impresa), o non siano stati redatti i verbali delle riunioni della direzione o dei responsabili delle attività di governance, le procedure di revisione applicabili possono assumere la forma dell'ispezione di libri e evidenze disponibili, inclusi gli estratti conto bancari. Il

[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafo 41. In alcuni casi, le leggi e i regolamenti identificano anche il punto del processo di predisposizione del bilancio in cui ci si aspetta che la revisione sia completata.

[8-bis] Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

paragrafo A8 fornisce esempi degli ulteriori aspetti che il revisore può considerare nel corso di tali indagini.

A8. In aggiunta alle procedure di revisione richieste dal paragrafo 7, il revisore può considerare necessario e appropriato:

- leggere gli ultimi budget disponibili dell'impresa, le previsioni dei flussi di cassa e le altre relazioni sulla gestione per periodi successivi alla data di riferimento del bilancio;
- svolgere indagini presso i legali dell'impresa, ovvero estendere precedenti indagini verbali o scritte, in merito ai contenziosi e alle contestazioni; ovvero
- considerare se possono essere necessarie attestazioni scritte su particolari eventi successivi per supportare altri elementi probativi e quindi acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Indagini (Rif.: Par. 7 b))

A9. Nel corso delle indagini presso la direzione e, ove appropriato, presso i responsabili delle attività di governance, per conoscere se siano intervenuti eventi successivi che potrebbero influire sul bilancio, il revisore può indagare sulla situazione attuale di voci di bilancio contabilizzate sulla base di dati preliminari o non decisivi e può svolgere indagini specifiche sui seguenti aspetti:

- se siano stati contratti nuovi impegni, prestiti o garanzie;
- se siano intervenute o siano state pianificate vendite o acquisizioni di attività;
- se vi siano stati aumenti di capitale ovvero emissione di strumenti di debito, quali l'emissione di nuove azioni o prestiti obbligazionari, ovvero sia stato concluso o pianificato un accordo di fusione o liquidazione;
- se siano state espropriate ovvero siano andate distrutte attività, per esempio a causa di incendi o inondazioni;
- se vi siano stati sviluppi relativamente a attività e passività potenziali;
- se siano state effettuate, o siano previste, rettifiche contabili inusuali;
- se siano intervenuti, o sia probabile che intervengano, eventi che mettano in dubbio l'appropriatezza di principi contabili utilizzati nel bilancio, quali ad esempio, eventi che mettano a rischio la validità del presupposto della continuità aziendale;
- se siano intervenuti eventi attinenti alla quantificazione di stime contabili o di accantonamenti effettuati in bilancio;
- se siano intervenuti eventi che sono pertinenti alla recuperabilità delle attività.

Lettura dei verbali (Rif.: Par. 7 c))

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[8-bis]

A10. (omissis).

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio

La responsabilità della direzione nei confronti del revisore (Rif.: Par. 10)

A11. Come spiegato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, i termini dell'incarico di revisione includono l'accordo che la direzione informi il revisore di fatti che possono influenzare il bilancio, di cui la direzione può venire a conoscenza durante il periodo che intercorre tra la data della relazione di revisione e quella di approvazione del bilancio.[9]

Doppia data (Rif.: Par 12 a))

A12. Quando, nelle circostanze descritte al paragrafo 12 a), il revisore rettifica la propria relazione per includere una data aggiuntiva limitata esclusivamente a quella modifica, la data della relazione di

[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione" paragrafo A23.

revisione sul bilancio, antecedente alla modifica di quest'ultimo da parte della direzione, rimane invariata poiché tale data comunica al lettore il momento in cui è stato completato il lavoro di revisione sul bilancio. Tuttavia, nella relazione di revisione viene indicata una data aggiuntiva per informare gli utilizzatori che le procedure svolte dal revisore successivamente a quella data sono limitate alla successiva modifica del bilancio. A titolo esemplificativo:

"(Data della relazione di revisione), e per quanto riguarda la Nota Y (inserire la data di completamento delle procedure di revisione limitate alla modifica di cui alla Nota Y)"

Nessuna modifica al bilancio da parte della direzione (Rif.: Par. 13)

A13. In alcuni ordinamenti giuridici, può non essere previsto da leggi, regolamenti o dal quadro normativo sull'informazione finanziaria che la direzione sottoponga il bilancio modificato ai soggetti responsabili della sua approvazione. Ciò potrebbe verificarsi nei casi in cui l'approvazione del bilancio per il periodo amministrativo successivo sia imminente, purché quest'ultimo bilancio fornisca un'informativa appropriata al riguardo.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[8-bis]

A14. (omissis).

Le azioni del revisore volte a prevenire che si faccia affidamento sulla propria relazione di revisione (Rif.: Par. 13 b))

A15. Il revisore può essere tenuto ad adempiere ad ulteriori obblighi giuridici anche quando abbia notificato alla direzione di non sottoporre il bilancio ai soggetti responsabili della sua approvazione e la direzione abbia accettato tale richiesta.

A16. Ove la direzione abbia sottoposto il bilancio ad approvazione nonostante la notifica del revisore, le linee di condotta adottate dal revisore volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione sul bilancio dipendono dai diritti e dagli obblighi di legge del revisore. Di conseguenza, il revisore può considerare appropriato consultarsi con un legale.

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio

Nessuna modifica al bilancio da parte della direzione (Rif.: Par.15)

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[8-bis]

A17. (omissis).

L'azione del revisore volta a prevenire che si faccia affidamento sulla propria relazione di revisione (Rif.: Par. 17)

A18. Ove il revisore ritenga che la direzione, o i responsabili delle attività di governance, non abbiano posto in essere le misure necessarie a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione sul bilancio già approvato dall'impresa, nonostante la precedente notifica del revisore che avrebbe intrapreso azioni volte a prevenire tale affidamento, la linea di condotta del revisore dipende dai suoi diritti e obblighi di legge. Di conseguenza il revisore può considerare appropriato consultarsi con un legale.

[8-bis] Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) N. 570
CONTINUITÀ AZIENDALE

- Per le società diverse dagli EIP, in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente.
- Per gli EIP, in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016 o successivamente.

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 1

Presupposto della continuità aziendale 2

Responsabilità della valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento 3–7

Data di entrata in vigore 8

Obiettivi **9**

Regole

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate 10–11

L'apprezzamento del revisore della valutazione effettuata dalla direzione 12–14

Periodo successivo a quello considerato nella valutazione della direzione 15

Procedure di revisione aggiuntive quando sono identificati eventi o circostanze 16

Conclusioni del revisore 17–20

Implicazioni per la relazione di revisione 21–24

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance 25

Ritardo significativo nella redazione del bilancio 26

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) A1

Presupposto della continuità aziendale A2

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate A3–A7

L'apprezzamento del revisore della valutazione effettuata dalla direzione A8–A13

Periodo successivo a quello considerato nella valutazione della direzione A14–A15

Procedure di revisione aggiuntive quando sono identificati eventi o circostanze A16–A20

Conclusioni del revisore A21–A25

Implicazioni per la relazione di revisione A26–A35

Appendice (Italia): Esempi di relazioni di revisione riguardanti la continuità aziendale

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 Continuità aziendale, che deriva dal principio di revisione internazionale (ISA) n. 570 Going Concern - versione gennaio 2015, 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 delle responsabilità del revisore nella revisione contabile del bilancio, relativamente alla continuità aziendale, e delle implicazioni per la relazione di revisione. (Rif.: Par. A1)

Presupposto della continuità aziendale

2. In base al presupposto della continuità aziendale, il bilancio è redatto assumendo che l'impresa operi e continui ad operare nel prevedibile futuro come un'entità in funzionamento. I bilanci redatti per scopi di carattere generale sono predisposti utilizzando il presupposto della continuità aziendale, a meno che la direzione intenda liquidare l'impresa o interromperne l'attività o non abbia alternative realistiche a tali scelte. I bilanci redatti per scopi specifici possono o meno essere predisposti in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria per il quale il presupposto della continuità aziendale sia pertinente (per esempio, il presupposto della continuità aziendale non è pertinente per alcuni bilanci redatti a fini fiscali in particolari ordinamenti giuridici). Quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato, le attività e le passività vengono contabilizzate in base al presupposto che l'impresa sarà in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività durante il normale svolgimento dell'attività aziendale. (Rif.: Par. A2)

Responsabilità della valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento

3. Talvolta il quadro normativo sull'informazione finanziaria prevede esplicitamente che la direzione effettui una valutazione specifica della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e stabilisce principi e regole sugli aspetti da considerare e sulla informativa da fornire in materia di continuità aziendale. Per esempio, il Principio contabile internazionale (IAS) 1 richiede che la direzione valuti la capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento.[1] [1-bis] Disposizioni dettagliate sulla responsabilità della direzione nel valutare la capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e sulla relativa informativa di bilancio possono essere anche definite in leggi o regolamenti.

4. Altre volte il quadro normativo sull'informazione finanziaria può non prevedere esplicitamente che la direzione effettui una valutazione specifica della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Tuttavia, laddove il presupposto della continuità aziendale costituisca un principio fondamentale per la redazione del bilancio, come illustrato nel paragrafo 2, la redazione del bilancio richiede alla direzione la valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, ancorché il quadro normativo sull'informazione finanziaria non lo preveda in modo esplicito.

5. La valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento effettuata dalla direzione comporta una valutazione, in un dato momento, sull'esito futuro di eventi o circostanze per loro natura incerti. Ai fini di tale valutazione rilevano i seguenti fattori:

   - il grado di incertezza associato all'esito di un evento o di una circostanza aumenta significativamente quanto più l'evento, la circostanza ovvero l'esito si collocano in un futuro lontano. Per questo motivo, la maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria che richiedono esplicitamente una valutazione da parte della direzione specificano anche il periodo in relazione al quale essa deve prendere in considerazione tutte le informazioni disponibili;
   - le dimensioni e la complessità dell'impresa, la natura e le circostanze della sua attività e la misura in cui è soggetta all'influenza di fattori esterni, sono elementi che influiscono sulla valutazione circa l'esito di eventi o circostanze;

[1] IAS 1, Presentazione del bilancio, paragrafi 25-26.
[1-bis] OIC 29, Cambiamenti di principi contabili, cambiamenti di stime contabili, correzione di errori, fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio, paragrafo 59 c).

- qualsiasi valutazione sul futuro si basa sulle informazioni disponibili nel momento in cui viene formulata. Eventi successivi possono dar luogo a esiti non coerenti con valutazioni che erano invece ragionevoli al momento della loro formulazione.

Responsabilità del revisore

6. Le responsabilità del revisore sono quelle di:

   a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo appropriato da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e giungere a una conclusione a tale riguardo;

   b) concludere, sulla base degli elementi probativi acquisiti, se esista un'incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

   Tali responsabilità sussistono anche se il quadro normativo sull'informazione finanziaria utilizzato nella redazione del bilancio non prevede esplicitamente che la direzione effettui una specifica valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

7. Tuttavia, come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200,[2] gli effetti potenziali dei limiti intrinseci della capacità del revisore di individuare errori significativi sono maggiori per gli eventi o le circostanze futuri che possono comportare che un'impresa cessi di operare come un'entità in funzionamento. Il revisore non è in grado di prevedere tali eventi o circostanze futuri. Pertanto l'assenza di riferimenti, all'interno della relazione di revisione, ad un'incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento non può essere intesa come una garanzia di tale capacità.

Data di entrata in vigore

8. Per le società diverse dagli EIP il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente.

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

   Il presente principio presenta date di entrata in vigore differenti coerentemente con i periodi di decorrenza del D.Lgs. 135/16 e del Regolamento (UE) 537/14.

   Per le società diverse dagli EIP è consentita l'applicazione anticipata per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016.

Obiettivi

9. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

   a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo appropriato da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e giungere ad una conclusione a tale riguardo;

   b) concludere, sulla base degli elementi probativi acquisiti, se esista un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;

   c) formulare la relazione di revisione in conformità al presente principio.

[2] 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),* paragrafi A51-A52.

Regole

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

10. Nello svolgere le procedure di valutazione del rischio come richiesto nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315,[3] il revisore deve considerare se esistano eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Nel fare questo, egli deve stabilire se la direzione abbia già svolto una valutazione preliminare in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e: (Rif.: Parr. A3–A6)

    a) se è stata effettuata una tale valutazione, il revisore deve discutere con la direzione e stabilire se quest'ultima abbia individuato eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, in tal caso, considerare i piani della direzione per affrontare tali eventi e circostanze; ovvero

    b) se non è ancora stata effettuata una tale valutazione, il revisore deve discutere con la direzione su quali basi intenda utilizzare il presupposto della continuità aziendale e deve indagare presso la direzione se esistano eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

11. Per tutta la durata della revisione, il revisore deve prestare attenzione agli elementi probativi relativi a eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. (Rif.: Par. A7)

L'apprezzamento del revisore della valutazione effettuata dalla direzione

12. Il revisore deve valutare a sua volta la valutazione della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. (Rif.: Parr. A8–A10, A12–A13)

13. Nell'apprezzare la valutazione della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve coprire lo stesso periodo considerato dalla direzione nell'effettuare la propria valutazione, come richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero da leggi o regolamenti qualora questi specifichino un periodo più lungo. Se la valutazione della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento copre un periodo inferiore ai dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio, come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560,[4] il revisore deve richiedere alla direzione di estendere la sua valutazione ad un periodo di almeno dodici mesi a partire da quella data. (Rif.: Parr. A11–A13)

14. Nell'apprezzare la valutazione della direzione, il revisore deve considerare se questa includa tutte le informazioni pertinenti di cui sia venuto a conoscenza in seguito al lavoro di revisione svolto.

Periodo successivo a quello considerato nella valutazione della direzione

15. Il revisore deve indagare presso la direzione circa gli eventi o le circostanze, di cui questa sia a conoscenza, successivi al periodo considerato nella valutazione, che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. (Rif.: Parr. A14–A15)

Procedure di revisione aggiuntive quando sono identificati eventi o circostanze

16. Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se esista o meno un'incertezza significativa relativa a tali eventi o circostanze (di seguito "incertezza significativa") mediante lo svolgimento di

[3] 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,* paragrafo 5.

[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, *Eventi successivi*, paragrafo 5 a).

procedure di revisione aggiuntive, inclusa la considerazione dei fattori attenuanti. Tali procedure devono includere: (Rif.: Par. A16)

a) la richiesta alla direzione di effettuare una valutazione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, laddove la direzione non vi abbia già provveduto;

b) la valutazione dei piani d'azione futuri della direzione connessi alla sua valutazione della continuità aziendale, della misura in cui la realizzazione di tali piani possa migliorare la situazione e se tali piani siano attuabili nelle specifiche circostanze; (Rif.: Par. A17)

c) ove l'impresa abbia predisposto una previsione dei flussi di cassa e l'analisi della previsione rappresenti un fattore significativo nel considerare l'esito futuro di eventi o circostanze nella valutazione dei piani d'azione futuri della direzione: (Rif.: Parr. A18–A19)

   i) la valutazione dell'attendibilità dei dati sottostanti utilizzati per predisporre la previsione dei flussi di cassa;

   ii) lo stabilire se le assunzioni sottostanti a tale previsione siano adeguatamente supportate;

d) la considerazione se, successivamente alla data in cui la direzione ha effettuato la propria valutazione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, si siano resi disponibili ulteriori fatti o informazioni;

e) la richiesta di attestazioni scritte alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, relative ai piani d'azione futuri ed alla loro fattibilità. (Rif.: Par. A20).

Conclusioni del revisore

17. Il revisore deve valutare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'appropriato utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e deve giungere ad una conclusione a tale riguardo.

18. Sulla base degli elementi probativi acquisiti, il revisore deve concludere se, a suo giudizio, esista un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Esiste un'incertezza significativa quando l'entità dell'impatto potenziale di eventi o circostanze e la probabilità che essi si verifichino è tale che, a giudizio del revisore, si rende necessaria un'informativa appropriata sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza al fine di: (Rif.: Parr. A21–A22)

   a) una corretta rappresentazione del bilancio, in presenza di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione; ovvero

   b) un bilancio non fuorviante, in presenza di un quadro normativo basato sulla conformità.[4-bis]

Adeguatezza dell'informativa quando sono stati identificati eventi o circostanze ed esiste un'incertezza significativa

19. Se il revisore conclude che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione è appropriato alle circostanze ma esiste un'incertezza significativa, egli deve stabilire se il bilancio: (Rif.: Parr. A22–A23)

   a) fornisca un'informativa adeguata degli eventi o delle circostanze principali che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, nonché dei piani della direzione per far fronte a tali eventi o circostanze;

   b) evidenzi chiaramente che esiste un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, di conseguenza, che la stessa può non essere in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività nel normale svolgimento dell'attività aziendale.

[4-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del citato decreto richiede al revisore un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta. Conseguentemente la lettera b) del paragrafo 18 non è applicabile.

Adeguatezza dell'informativa quando sono stati identificati eventi o circostanze ma non esiste nessuna incertezza significativa

20. Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento ma, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il revisore conclude che non esiste nessuna incertezza significativa, il revisore deve valutare se, alla luce delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il bilancio fornisca un'informativa adeguata in merito a tali eventi o circostanze. (Rif.: Parr. A24–A25)

Implicazioni per la relazione di revisione

Utilizzo inappropriato del presupposto della continuità aziendale

21. Se il bilancio è stato redatto nella prospettiva della continuità aziendale ma, a giudizio del revisore, l'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio è inappropriato, egli deve esprimere un giudizio negativo. (Rif.: Parr. A26–A27)

Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa

Informativa adeguata nel bilancio sull'incertezza significativa

22. Se il bilancio presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica e la relazione di revisione deve includere una sezione separata dal titolo "Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale" al fine di: (Rif.: Parr. A28–A31, A33-34)

    a) richiamare l'attenzione sull'informativa resa in bilancio in cui sono descritti gli aspetti di cui al paragrafo 19;

    b) dichiarare che tali eventi o circostanze indicano l'esistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e che il giudizio espresso dal revisore, per quanto concerne tale aspetto, è un giudizio senza modifica.

Informativa non adeguata nel bilancio su un'incertezza significativa

23. Se il bilancio non presenta un'informativa adeguata sull'incertezza significativa, il revisore deve: (Rif.: Parr. A32–A34)

    a) esprimere un giudizio con rilievi, ovvero un giudizio negativo, secondo le circostanze, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 [5];

    b) nella sezione della relazione di revisione "Elementi alla base del giudizio con rilievi (o negativo)", dichiarare che esiste un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e che il bilancio non fornisce un'informativa adeguata su tale aspetto.

Dichiarazione su eventuali incertezze significative

23(I). Le dichiarazioni di cui ai paragrafi 22 b), 23 b) e A33(I) del presente principio di revisione soddisfano quanto richiesto dall'art. 14, co. 2, lett. f), del D.Lgs. 39/10.

Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione

24. Se la direzione, a seguito della richiesta da parte del revisore, si rifiuta di effettuare o di estendere la propria valutazione, il revisore deve considerarne gli effetti sulla propria relazione. (Rif.: Par. A35)

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

25. Salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa,[6] il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli eventi o le circostanze identificati che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, *Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente.*

[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, *Comunicazione con i responsabili delle attività di governance*, paragrafo 13.

operare come un'entità in funzionamento. In tale comunicazione ai responsabili delle attività di governance il revisore deve includere i seguenti aspetti:

a) se gli eventi o le circostanze comportino un'incertezza significativa;

b) se l'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio sia appropriato;

c) se la relativa informativa di bilancio sia adeguata;

d) ove applicabile, le implicazioni per la relazione di revisione.

Ritardo significativo nella redazione del bilancio

26. Se vi è un ritardo significativo nella redazione del bilancio da parte della direzione o dei responsabili delle attività di governance, successivamente alla data di riferimento del bilancio, il revisore deve svolgere indagini sulle ragioni del ritardo. Se egli ritiene che il ritardo possa essere collegato ad eventi o circostanze relativi alla valutazione della continuità aziendale, deve svolgere le ulteriori procedure di revisione necessarie, come descritto al paragrafo 16, oltre a considerare gli effetti di tali eventi o circostanze sulle proprie conclusioni relative all'esistenza di un'incertezza significativa, come descritto al paragrafo 18.

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) (Rif.: Par. 1)

A1. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701[7] tratta della responsabilità del revisore relativamente alla comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione. Tale principio prevede che, quando esso viene applicato, gli aspetti relativi alla continuità aziendale possono essere identificati come aspetti chiave della revisione e spiega che un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento è, per sua natura, un aspetto chiave della revisione.[8]

Presupposto della continuità aziendale (Rif.: Par. 2)

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche [8-bis]

A2. (omissis) [9]

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

Eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento (Rif.: Par. 10)

A3. Seguono esempi di eventi o circostanze che, considerati individualmente o nel loro complesso, possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Tale elenco non è esaustivo e la presenza di uno o alcuni degli elementi riportati di seguito non implica necessariamente l'esistenza di un'incertezza significativa.

Indicatori finanziari

- situazione di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo;

[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, *Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente*.

[8] Si vedano i paragrafi 15, 15(I) e A41 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.

[8-bis] 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".

[9] (omissis)

- prestiti a scadenza fissa e prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine;
- indizi di cessazione del sostegno finanziario da parte dei creditori;
- bilanci storici o prospettici che mostrano flussi di cassa negativi;
- principali indici economico-finanziari negativi;
- consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività utilizzate per generare i flussi di cassa;
- difficoltà nel pagamento di dividendi arretrati o discontinuità nella distribuzione di dividendi;
- incapacità di pagare i debiti alla scadenza;
- incapacità di rispettare le clausole contrattuali dei prestiti;
- cambiamento delle forme di pagamento concesse dai fornitori, dalla condizione "a credito" alla condizione "pagamento alla consegna";
- incapacità di ottenere finanziamenti per lo sviluppo di nuovi prodotti ovvero per altri investimenti necessari.

Indicatori gestionali

- intenzione della direzione di liquidare l'impresa o di cessare le attività;
- perdita di membri della direzione con responsabilità strategiche senza una loro sostituzione;
- perdita di mercati fondamentali, di clienti chiave, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti;
- difficoltà con il personale;
- scarsità nell'approvvigionamento di forniture importanti;
- comparsa di concorrenti di grande successo.

Altri indicatori

- capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non conformità del capitale ad altre norme di legge, come i requisiti di solvibilità o liquidità per gli istituti finanziari;
- procedimenti legali o regolamentari in corso che, in caso di soccombenza, possono comportare richieste di risarcimento cui l'impresa probabilmente non è in grado di far fronte;
- modifiche di leggi o regolamenti o delle politiche governative che si presume possano influenzare negativamente l'impresa;
- eventi catastrofici contro i quali non è stata stipulata una polizza assicurativa ovvero contro i quali è stata stipulata una polizza assicurativa con massimali insufficienti.

La rilevanza di tali eventi o circostanze può spesso essere attenuata da altri fattori. Ad esempio, il fatto che un'impresa non sia in grado di saldare i debiti ordinari può essere compensato da un piano della direzione volto al mantenimento di adeguati flussi di cassa con strumenti alternativi, quali la cessione di attività, la rinegoziazione dei termini di pagamento dei prestiti o l'aumento di capitale. Analogamente, la perdita di un importante fornitore può essere attenuata dalla disponibilità di un'adeguata fonte alternativa di approvvigionamento.

A4. Le procedure per la valutazione del rischio di cui al paragrafo 10 aiutano il revisore a stabilire se è probabile che l'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale sia una problematica importante e quale sia il suo impatto sulla pianificazione del lavoro di revisione. Tali procedure consentono altresì di confrontarsi con la direzione in modo più tempestivo e di discutere i piani predisposti da quest'ultima, nonché le decisioni relative a problematiche di continuità aziendale identificate dalla direzione stessa.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori (Rif.: Par. 10)

A5. Le dimensioni di un'impresa possono influire sulla sua capacità di resistere a condizioni avverse. Le imprese di dimensioni minori possono essere in grado di reagire rapidamente in modo da sfruttare le opportunità ma possono mancare di fondi per sostenere le attività.

A6. Tra le condizioni particolarmente significative per le imprese di dimensioni minori vi è il rischio che le banche e altri finanziatori possano cessare di sostenere l'impresa, così come la possibile perdita di un importante fornitore o cliente, di una figura chiave nell'ambito del personale dipendente, ovvero del diritto a svolgere la propria attività garantito da una concessione, da un contratto di distribuzione o da altro contratto.

Prestare attenzione per tutta la durata della revisione agli elementi probativi relativi a eventi o circostanze (Rif.: Par. 11)

A7. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 richiede al revisore di riconsiderare la propria valutazione del rischio e quindi di modificare le procedure di revisione conseguenti in precedenza pianificate qualora, nel corso della revisione, siano acquisiti ulteriori elementi probativi che influiscono sulla sua valutazione del rischio.[10] Se vengono individuati eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento dopo che il revisore ha effettuato la valutazione del rischio, oltre a svolgere le procedure di cui al paragrafo 16, può essere necessario che egli riconsideri la propria valutazione del rischio di errori significativi. L'esistenza di tali eventi o circostanze può influenzare anche la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi identificati e valutati. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330[11] stabilisce regole e fornisce una guida al riguardo.

L'apprezzamento del revisore della valutazione effettuata dalla direzione

Valutazione e analisi di supporto effettuate dalla direzione e relativa valutazione del revisore (Rif.: Par. 12)

A8. La valutazione della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento rappresenta un punto fondamentale della considerazione del revisore sull'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione.

A9. Non è responsabilità del revisore porre rimedio alla mancanza di analisi da parte della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In alcune circostanze, peraltro, la mancanza di un'analisi dettagliata della direzione a supporto della propria valutazione può non impedire al revisore di concludere se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione sia appropriato alle circostanze. Per esempio, quando l'impresa ha una storia di redditività e di facile accesso alle risorse finanziarie, la direzione può effettuare la propria valutazione senza il supporto di analisi dettagliate. In tal caso, il revisore può valutare l'appropriatezza della valutazione della direzione senza svolgere procedure dettagliate di valutazione purché le altre procedure adottate siano sufficienti per consentirgli di concludere se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione, nella redazione del bilancio, sia appropriato alle circostanze.

A10. In altre circostanze, la valutazione da parte del revisore della valutazione della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, come previsto nel paragrafo 12, può includere una valutazione del processo adottato dalla direzione per effettuare la propria valutazione, delle assunzioni sulle quali si basa la valutazione, dei piani d'azione futuri della direzione e se tali piani siano attuabili nelle circostanze.

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 31.

[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, *Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati.*

Il periodo relativo alla valutazione della direzione (Rif.: Par. 13)

A11. La maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria che richiedono esplicitamente una valutazione da parte della direzione specificano anche il periodo in relazione al quale è richiesto alla direzione di tenere conto di tutte le informazioni disponibili.[12]

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori (Rif.: Parr. 12 - 13)

A12. In molti casi, la direzione delle imprese di dimensioni minori può non aver predisposto una valutazione dettagliata in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento ma può invece contare su una profonda conoscenza dell'attività aziendale e sulle prospettive future attese. Nondimeno, in conformità alle regole del presente principio di revisione, il revisore è tenuto a valutare la valutazione della direzione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Per le imprese di dimensioni minori può risultare appropriato discutere con la direzione sui finanziamenti dell'impresa a medio e lungo termine, sempre che le assunzioni della direzione siano supportate da elementi documentali sufficienti e non siano incoerenti con la comprensione dell'impresa da parte del revisore. Pertanto, la regola al paragrafo 13 che impone al revisore di richiedere alla direzione di estendere la propria valutazione può, ad esempio, realizzarsi mediante una discussione, un'indagine o un'ispezione della documentazione di supporto, ad esempio ordini ricevuti per forniture future, valutati in relazione alla loro fattibilità o comprovati in altro modo.

A13. Un sostegno permanente da parte dei proprietari-amministratori è spesso importante ai fini della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento per le imprese di dimensioni minori. Qualora un'impresa di dimensioni minori sia finanziata in ampia misura da un prestito del proprietario-amministratore, può risultare importante che tali risorse non vengano meno. Per esempio la continuità di un'impresa di dimensioni minori che versi in difficoltà finanziarie può dipendere dall'eventualità che un prestito del proprietario-amministratore sia subordinato rispetto a quelli ricevuti da una banca o da altri creditori, ovvero che egli ottenga un prestito a favore dell'impresa fornendo i propri beni personali a garanzia. In tali circostanze il revisore può acquisire appropriati elementi probativi documentali sulla subordinazione del prestito del proprietario-amministratore o sulla garanzia. Quando un'impresa dipende dal sostegno aggiuntivo del proprietario-amministratore, il revisore può valutare la capacità dello stesso di ottemperare agli obblighi previsti dall'accordo di sostegno. Inoltre, il revisore può richiedere una conferma scritta dei termini e delle condizioni connessi a tale sostegno e delle intenzioni o della comprensione della situazione da parte del proprietario-amministratore.

Periodo successivo a quello considerato nella valutazione della direzione (Rif.: Par. 15)

A14. Come richiesto dal paragrafo 11, il revisore presta la propria attenzione alla possibile esistenza di eventi noti, pianificati o meno, o di circostanze che si verificheranno nel periodo successivo a quello considerato dalla direzione per la propria valutazione che possano mettere in discussione l'appropriato utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio. Poiché il grado di incertezza relativo all'esito di un evento o di una circostanza aumenta quanto più l'evento o la circostanza si riferiscono ad un futuro lontano, nel considerare tali eventi o circostanze è necessario che gli indizi relativi alla problematica della continuità aziendale risultino significativi prima che il revisore consideri se intraprendere ulteriori azioni. Se vengono individuati tali eventi o circostanze, il revisore può avere necessità di richiedere alla direzione di valutare la potenziale rilevanza dell'evento o della circostanza sulla propria valutazione in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In tali circostanze si applicano le procedure di cui al paragrafo 16.

A15. Il revisore non ha la responsabilità di svolgere altre procedure di revisione, oltre alle indagini presso la direzione, per individuare eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento nel periodo successivo a quello considerato dalla direzione per la propria valutazione, che, come indicato al paragrafo 13, non può essere inferiore ai dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

[12] Per esempio, nella definizione dello IAS 1, tale periodo è relativo ad almeno, ma non limitato a, dodici mesi dopo la fine del periodo amministrativo.

Procedure di revisione aggiuntive quando sono identificati eventi o circostanze (Rif.: Par.16)

A16. Le procedure di revisione che sono pertinenti ai fini della regola di cui al paragrafo 16 includono:

- analisi e discussione con la direzione sui flussi di cassa ed i profitti futuri nonché su altri dati previsionali pertinenti;
- analisi e discussione con la direzione sugli ultimi bilanci intermedi disponibili dell'impresa;
- lettura critica dei termini dei prestiti obbligazionari e dei finanziamenti per rilevare eventuali inadempienze;
- lettura critica dei verbali delle assemblee dei soci, delle riunioni degli organi responsabili delle attività di governance e di altri comitati pertinenti al fine di constatare se vi siano riferimenti a difficoltà finanziarie;
- indagine presso i consulenti legali dell'impresa sull'esistenza di controversie legali e contestazioni e sulla ragionevolezza delle valutazioni della direzione circa il loro esito e circa la stima dei relativi effetti economico-finanziari;
- conferma dell'esistenza, della regolarità e della possibilità di rendere esecutivi accordi con parti correlate e soggetti terzi volti a fornire o a mantenere un sostegno finanziario e valutazione della capacità finanziaria di dette parti di apportare ulteriori finanziamenti;
- valutazione dei piani dell'impresa per far fronte a ordini inevasi dei clienti;
- svolgimento di procedure di revisione sugli eventi successivi per identificare quelli che mitigano o comunque influenzano la capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
- conferma dell'esistenza, dei termini e dell'adeguatezza delle agevolazioni creditizie;
- acquisizione e riesame delle relazioni su attività di vigilanza;
- determinazione dell'adeguatezza del supporto derivante da eventuali cessioni pianificate di attività.

Valutazione dei piani d'azione futuri della direzione (Rif.: Par.16 b)

A17. La valutazione dei piani d'azione futuri della direzione può comprendere indagini presso la direzione riguardo tali piani inclusi, ad esempio, quelli riguardanti l'alienazione di attività, la richiesta di prestiti o la ristrutturazione di debiti, la riduzione o il differimento delle spese e gli aumenti di capitale.

Il periodo relativo alla valutazione della direzione (Rif.: Par. 16 c)

A18. Oltre alle procedure di cui al paragrafo 16 c), il revisore può mettere a confronto:

- le previsioni economico-finanziarie per i periodi amministrativi precedenti più recenti con i risultati storici;
- le previsioni economico-finanziarie per il periodo amministrativo in corso con i risultati ottenuti fino al momento della verifica.

A19. Quando le assunzioni formulate dalla direzione includono il sostegno costante da parte di soggetti terzi, sia mediante la subordinazione dei prestiti o gli impegni a mantenere o a fornire ulteriori finanziamenti, sia mediante le garanzie e tale sostegno sia importante ai fini della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, può essere necessario che il revisore consideri se richiedere una conferma scritta (che includa i termini e le condizioni) da parte di tali soggetti e se acquisire evidenza della loro capacità di fornire tale sostegno.

***Attestazioni scritte* (Rif.: Par. 16 e)**

A20. Il revisore può ritenere appropriato acquisire specifiche attestazioni scritte, oltre a quelle richieste dal paragrafo 16, a supporto degli elementi probativi acquisiti riguardo i piani d'azione futuri della direzione relativi alla valutazione della continuità aziendale e la fattibilità di tali piani.

Conclusioni del revisore

Incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento (Rif.: Parr. 18–19)

A21. L'espressione "incertezza significativa" viene utilizzata nello IAS 1 con riferimento alle incertezze relative ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, che dovrebbero essere oggetto di informativa in bilancio. In altri quadri normativi sull'informazione finanziaria, l'espressione "incertezza significativa" viene utilizzata in circostanze simili.

Adeguatezza dell'informativa quando sono stati identificati eventi o circostanze ed esiste un'incertezza significativa

A22. Il paragrafo 18 indica che esiste un'incertezza significativa quando l'entità dell'impatto potenziale degli eventi o delle circostanze e la probabilità che essi si verifichino sono tali che si rende necessaria un'informativa appropriata al fine di fornire una corretta rappresentazione (per i quadri normativi basati sulla corretta rappresentazione) o affinché il bilancio non sia fuorviante (per i quadri normativi basati sulla conformità).[12-bis] Il paragrafo 18 richiede al revisore di concludere sull'esistenza di un'incertezza significativa indipendentemente dal fatto che, o da come, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile definisca un'incertezza significativa.

A23. Il paragrafo 19 richiede al revisore di determinare se l'informativa di bilancio tratti gli aspetti esposti in tale paragrafo. Tale determinazione è ulteriore rispetto a quella sull'adeguatezza dell'informativa su un'incertezza significativa richiesta dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria richiedono un'informativa ulteriore rispetto agli aspetti esposti nel paragrafo 19, che può riguardare:

- la valutazione da parte della direzione della significatività degli eventi o delle circostanze in relazione alla capacità dell'impresa di adempiere alle proprie obbligazioni; ovvero
- specifiche valutazioni significative effettuate dalla direzione nell'ambito della propria valutazione complessiva in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria possono fornire ulteriori indicazioni riguardo alla considerazione, da parte della direzione, dell'informativa sull'entità dell'impatto potenziale degli eventi o delle circostanze principali nonché sulla probabilità e sulla tempistica del loro accadimento.

Adeguatezza dell'informativa quando sono stati identificati eventi o circostanze ma non esiste nessuna incertezza significativa (Rif. Par.: 20)

A24. Anche quando non esiste nessuna incertezza significativa, il paragrafo 20 richiede al revisore di valutare se, alla luce delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il bilancio fornisca un'informativa adeguata sugli eventi o sulle circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria possono prevedere un'informativa su quanto segue:

- gli eventi o le circostanze principali;
- la valutazione da parte della direzione della significatività di tali eventi o circostanze in relazione alla capacità dell'impresa di adempiere alle proprie obbligazioni;
- i piani della direzione che attenuano l'effetto di tali eventi o circostanze; ovvero
- specifiche valutazioni significative effettuate dalla direzione nell'ambito della propria valutazione complessiva in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

[12-bis] Sulla base di quanto indicato nella nota 4-bis la frase "o affinchè il bilancio non sia fuorviante (per i quadri normativi basati sulla conformità)" non è applicabile.

A25. Quando il bilancio è redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la valutazione del revisore in merito al fatto se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione include la considerazione della presentazione, della struttura e del contenuto del bilancio nel suo complesso, e se il bilancio, incluse le relative note, rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.[13] A seconda dei fatti e delle circostanze, il revisore può stabilire che siano necessarie ulteriori informazioni per fornire una corretta rappresentazione. Questo potrebbe verificarsi, per esempio, quando sono stati identificati eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento ma, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il revisore conclude che non esiste nessuna incertezza significativa e il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non richiede esplicitamente nessuna informativa in merito a tali circostanze.

Implicazioni per la relazione di revisione

Utilizzo inappropriato del presupposto della continuità aziendale (Rif. Par.: 21)

A26. Se il bilancio è stato redatto utilizzando il presupposto della continuità aziendale ma, a giudizio del revisore, tale utilizzo da parte della direzione è inappropriato, la regola di cui al paragrafo 21**,** che richiede al revisore di esprimere un giudizio negativo, si applica a prescindere dal fatto che il bilancio includa o meno un'informativa sull'utilizzo inappropriato da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale.

A27. Qualora l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale non sia appropriato nelle circostanze, la direzione può essere tenuta, ovvero può scegliere, di redigere il bilancio sulla base di un altro criterio (per esempio, secondo il criterio di liquidazione). Il revisore può essere in grado di svolgere la revisione contabile su quel bilancio purché stabilisca che tale altro criterio è accettabile nelle circostanze. Il revisore può essere in grado di esprimere un giudizio senza modifica su quel bilancio purché contenga un'informativa adeguata sul criterio in base al quale il bilancio è stato redatto, ma può ritenere appropriato o necessario inserire, nella propria relazione, un richiamo d'informativa in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706 [14] per richiamare l'attenzione del lettore su tale criterio alternativo e sulle ragioni per il suo utilizzo.

Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa (Rif.: Parr. 22–23)

A28. L'identificazione di un'incertezza significativa è un aspetto importante per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori. L'utilizzo di una sezione separata con un titolo che fa riferimento al fatto che esiste un'incertezza significativa relativa alla continuità aziendale avverte gli utilizzatori di questa circostanza.

A29. L'Appendice del presente principio di revisione fornisce esempi delle dichiarazioni che è necessario inserire nella relazione di revisione sul bilancio quando il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è rappresentato dagli International Financial Reporting Standards (IFRS). Qualora venga utilizzato un quadro normativo sull'informazione finanziaria diverso dagli IFRS, può essere necessario adattare gli esempi di dichiarazioni contenuti nell'Appendice del presente principio di revisione, per riflettere l'applicazione dello specifico quadro normativo nelle circostanze.[14-bis]

A30. Il paragrafo 22 stabilisce le informazioni minime che è necessario presentare nella relazione di revisione in ciascuna delle circostanze descritte. Il revisore può fornire informazioni aggiuntive per integrare le dichiarazioni richieste, per esempio per spiegare:

- che l'esistenza di un'incertezza significativa è fondamentale per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori;[15] ovvero
- in che modo l'aspetto è stato affrontato nel corso della revisione contabile. (Rif.: Par. A1)

[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, *Formazione del giudizio e relazione sul bilancio*, paragrafo 14.

[14] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706, *Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente*.

[14-bis] L'Appendice (Italia) contiene esempi nazionali di relazioni di revisione sul bilancio. Gli esempi internazionali non sono stati allegati.

[15] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706, paragrafo A2.

Informativa adeguata nel bilancio su un'incertezza significativa (Rif.: Par. 22)

A31. L'Esempio 1 dell'Appendice del presente principio di revisione illustra una relazione di revisione nel caso in cui il revisore abbia acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati in merito all'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione, ma esista un'incertezza significativa e l'informativa in bilancio sia adeguata. L'Appendice del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 include anche una formulazione esemplificativa da inserire nella relazione di revisione per tutte le imprese, relativamente alla continuità aziendale, per descrivere le rispettive responsabilità della direzione e del revisore in relazione a tale aspetto.[14-bis]

Informativa non adeguata nel bilancio su un'incertezza significativa (Rif.: Par. 23)

A32. Gli Esempi 2 e 3 dell'Appendice di questo principio di revisione illustrano relazioni di revisione che contengono rispettivamente un giudizio con rilievi e un giudizio negativo, nel caso in cui il revisore abbia acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati in merito all'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione, ma non venga fornita un'informativa adeguata nel bilancio su un'incertezza significativa.[14-bis]

Informativa adeguata nel bilancio nei casi di molteplici incertezze significative (Rif.: Par. 22)

A33. In situazioni caratterizzate da molteplici incertezze significative per il bilancio nel suo complesso, il revisore può considerare appropriato, in casi estremamente rari, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, anziché inserire le dichiarazioni richieste al paragrafo 22. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 fornisce indicazioni su tale aspetto.[16]

A33(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il revisore, nel dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio secondo quanto indicato al precedente paragrafo A33, indica anche quanto richiesto dall'art. 14, co. 2, lettera f), del Decreto stesso.

La frase "anziché inserire le dichiarazioni richieste al paragrafo 22" del precedente paragrafo A33 non è pertanto applicabile.

Comunicazione con le autorità di vigilanza (Rif.: Parr. 22–23)

A34. Quando il revisore di un'impresa sottoposta a vigilanza ritiene che possa essere necessario includere un riferimento ad aspetti riguardanti la continuità aziendale nella relazione di revisione, il revisore può avere il dovere di comunicare con le relative autorità di vigilanza o con altre autorità competenti.

Rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione (Rif.: Par. 24)

A35. In alcune circostanze, il revisore può ritenere necessario richiedere alla direzione di effettuare o di estendere la propria valutazione. Se la direzione si rifiuta di farlo, può essere appropriato formulare nella relazione di revisione un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, dal momento che il revisore può non avere la possibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio, ad esempio elementi probativi sull'esistenza di piani che la direzione ha messo in atto ovvero di altri fattori attenuanti.

[16] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, paragrafo 10.

Appendice (Italia)

(Rif.: Parr. A29, A31–A32)

Esempi di relazioni di revisione riguardanti la continuità aziendale

- Esempio 1(I) - Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio contenente un giudizio senza modifica quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste un'incertezza significativa e che l'informativa nel bilancio è adeguata - International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 2(I) - Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio contenente la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'esistenza di molteplici incertezze significative che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 3(I) – Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene un giudizio con rilievi quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste un'incertezza significativa non adeguatamente descritta nelle note al bilancio; la carenza di informativa è significativa ma non pervasiva – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 4(I) – Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio negativo quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste un'incertezza significativa non adeguatamente descritta nelle note al bilancio; la carenza di informativa è significativa e pervasiva – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP
- Esempio 5(I) – Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio negativo quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è inappropriato – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 6(I) - Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa del rifiuto degli amministratori di effettuare o estendere la propria valutazione in merito alla capacità dell'impresa di operare come un'entità in funzionamento - Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP

Esempio 1(I) - Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio contenente un giudizio senza modifica quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste un'incertezza significativa e che l'informativa nel bilancio è adeguata - International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.[16]
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che esiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570; l'informativa in bilancio in merito a tale incertezza è adeguata.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f), e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

[16] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

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

A [mio][nostro] giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)].

Elementi alla base del giudizio

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

Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale

[Richiamo][Richiamiamo] l'attenzione sulla Nota XX del bilancio, in cui si indica che la Società ha chiuso l'esercizio al [gg][mm][aa] con una perdita d'esercizio di €ZZZ e a tale data le passività correnti della Società superavano le attività totali di €YYY. Come descritto in tale Nota, tale circostanza, oltre agli altri aspetti esposti nella medesima Nota, indicano l'esistenza di un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Il nostro giudizio non è espresso con rilievi con riferimento a tale aspetto.

[*Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 in conformità al paragrafo 15(I) del medesimo principo*.]

Aspetti chiave della revisione contabile

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

Oltre a quanto descritto nella sezione *Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale*, [ho][abbiamo] identificato gli aspetti di seguito descritti come aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

[*Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701*.]

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

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)]

e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

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

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

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

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;

- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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

[Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

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

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

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio [e consolidato] della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

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

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Esempio 2(I) - Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio contenente la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'esistenza di molteplici incertezze significative che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.[17]
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Presenza di molteplici significative incertezze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di contninuare ad operare come un'entità in funzionamento. Il revisore è giunto alla conclusione che, pur avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non è possibile formarsi un giudizio a causa della potenziale interazione delle incertezze significative e del loro possibile effetto cumulato.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che esiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570; l'informativa in bilancio in merito a tale incertezza è adeguata.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f), e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

[17] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

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

Non [esprimo][esprimiamo] un giudizio sul bilancio d'esercizio della Società a causa degli effetti connessi alle incertezze descritte nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* della presente relazione.

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[*Richiamo esplicito di quanto indicato dagli amministratori in merito alle significative incertezze ed alla sussistenza di significativi dubbi sulla continuità aziendale. Concludere con la seguente formulazione:*

Quanto sopra descritto evidenzia che il presupposto della continuità aziendale è soggetto a molteplici significative incertezze con potenziali interazioni e possibili effetti cumulati sul bilancio.]

[*Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 29(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705*.]

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Le [mie][nostre] responsabilità ai sensi di tali principi sono ulteriormente descritte nella sezione *Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio d'esercizio* della presente relazione. [Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio. Tuttavia, a causa degli aspetti descritti nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* della presente relazione non [sono stato][siamo stati] in grado in grado di [formarmi][formarci] un giudizio sul bilancio d'esercizio della Società.

Aspetti chiave della revisione contabile

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

Oltre a quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio,* [ho][abbiamo] identificato gli aspetti di seguito descritti come aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

[*Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701*.]

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

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

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

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

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

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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

[Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

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

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

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio [e consolidato] della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

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

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Esempio 3(I) – Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene un giudizio con rilievi quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste un'incertezza significativa non adeguatamente descritta nelle note al bilancio; la carenza di informativa è significativa ma non pervasiva – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.[18]
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che esiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570; l'informativa in bilancio in merito a tale incertezza non è ritenuta adeguata.
- Il revisore giunge alla conclusione che il bilancio d'esercizio è significativamente errato a causa dell'informativa non adeguata seppure gli effetti di tale carenza non siano pervasivi e, pertanto, è appropriato esprimere un giudizio con rilievi.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f), e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

[18] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio con rilievi

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

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

Elementi alla base del giudizio con rilievi

[*Descrizione della situazione specifica dell'impresa indicando la/le circostanza/e per la/le quale/i il revisore ritiene che l'informativa relativa all'esistenza delle incertezze significative sulla continuità aziendale non sia stata fornita in modo adeguato nelle note al bilancio. Si ricorda che il revisore, come indicato nel paragrafo 23 del presente principio, deve affermare nel testo del paragrafo che esiste un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Concludere con la seguente formulazione:*

Il bilancio e la relativa informativa non rappresentano in modo adeguato tale[i] circostanza[e].]

[*Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 in conformità al paragrafo 15(I) del medesimo principo.*]

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

Aspetti chiave della revisione contabile

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

Oltre a quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi,* [ho][abbiamo] identificato gli aspetti di seguito descritti come aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

[*Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701*.]

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

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)]

e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

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

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

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

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;

- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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

[Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

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

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

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio [e consolidato] della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

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

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Esempio 4(I) – Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio negativo quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste un'incertezza significativa non adeguatamente descritta nelle note al bilancio; la carenza di informativa è significativa e pervasiva – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio consolidato redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente diverso da EIP.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. [19]
- Si tratta di una revisione contabile di un gruppo costituito da una società con imprese controllate; pertanto si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio consolidato è redatto dagli amministratori della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che esiste un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e la Società capogruppo sta considerando l'avvio di procedure concorsuali. Il bilancio omette l'informativa richiesta sull'incertezza significativa. Viene conseguentemente espresso un giudizio negativo in quanto gli effetti di tale omissione sul bilancio sono significativi e pervasivi.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli propri dell'ordinamento giuridico italiano.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10).

[19] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato

Giudizio negativo

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio consolidato del Gruppo ABC (il Gruppo), costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa che include anche la sintesi dei più significativi principi contabili adottati.

A [mio][nostro] giudizio, a causa della rilevanza di quanto riportato nella sezione *Elementi alla base del giudizio negativo* della presente relazione, il bilancio consolidato non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del Gruppo al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Elementi alla base del giudizio negativo

[*Descrizione della situazione specifica dell'impresa indicando la/le circostanza/e per la/le quale/i il revisore ritiene che l'informativa relativa all'esistenza delle incertezze significative sulla continuità aziendale non sia stata fornita in modo adeguato nelle note al bilancio. Si ricorda che il revisore, come indicato nel paragrafo 23 del presente principio, deve affermare nel testo del paragrafo che esiste un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di contniuare ad operare come un'entità in funzionamento. Concludere con la seguente formulazione:*

Il bilancio e la relativa informativa non rappresentano in modo adeguato tale[i] circostanza[e].

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

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio consolidato

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

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

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

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio consolidato

I [miei][nostri] obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio consolidato nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il [mio][nostro] giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo,

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

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio consolidato, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno del Gruppo;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che il Gruppo cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio consolidato nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio consolidato rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del Gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato. [Sono responsabile][Siamo responsabili] della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. [Sono l'unico responsabile][Siamo gli unici responsabili] del giudizio di revisione sul bilancio consolidato.

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico
Denominazione della società di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico
Data]

Esempio 5(I) – Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio negativo quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è inappropriato – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio consolidato redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.[20]
- Si tratta di una revisione contabile di un gruppo costituito da una società con imprese controllate; pertanto si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio consolidato è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il bilancio consolidato è significativamente errato a causa dell'utilizzo non appropriato del presupposto della continuità aziendale. L'errore significativo è ritenuto pervasivo e pertanto è appropriato esprimere un giudizio negativo.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- E' applicabile il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701. Tuttavia il revisore non ha identificato aspetti chiave della revisione diversi da quelli descritti nella sezione Elementi alla base del giudizio negativo.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

[20] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato

Giudizio negativo

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

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

Elementi alla base del giudizio negativo

[*Descrizione delle circostanze specifiche dell'impresa e delle motivazioni per ui il revisore ritiene che l'utilizzo da parte degli amminsitratori del presupposto della continuità aziendale non sia appropriato].*

[*Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 in conformità al paragrafo 15(I) del medesimo principo.*]

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

Aspetti chiave della revisione contabile

Ad eccezione di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio negativo*, non ci sono altri aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio consolidato

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

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

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio consolidato

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

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio consolidato, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno del Gruppo;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, l'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio consolidato nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio consolidato rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del Gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato. [Sono responsabile][Siamo responsabili] della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. [Sono l'unico responsabile][Siamo gli unici responsabili] del giudizio di revisione sul bilancio consolidato.

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

[Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

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

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

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio e consolidato della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

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

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Esempio 6(I) - Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa del rifiuto degli amministratori di effettuare o estendere la propria valutazione in merito alla capacità dell'impresa di operare come un'entità in funzionamento - Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Società diversa da EIP.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. [21]
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa del rifiuto degli amministratori di effettuare o estendere la propria valutazione della capacità dell'impresa di operare come un'entità in funzionamento e, pertanto, è appropriato dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio.
- E' richiesta una descrizione più limitata nella sezione sulle responsabilità del revisore.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli propri dell'ordinamento giuridico italiano.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10).

[21] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Sono stato incaricato][Siamo stati incaricati] di svolgere la revisione contabile del bilancio d'esercizio della ABC S.p.A. (la Società), costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

Non [esprimo][esprimiamo] un giudizio sul bilancio d'esercizio della Società. A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* della presente relazione, non [sono stato][siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio sul bilancio d'esercizio.

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[*Descrizione delle circostanze specifiche dell'impresa e delle motivazioni per cui il revisore non ha potuto acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio a causa del rifiuto degli amministratori di effettuare o estendere la propria valutazione della capacità dell'impresa di operare come un'entità in funzionamento]*

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

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

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

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

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

E' [mia][nostra] la responsabilità di svolgere la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) e di emettere la relazione di revisione. Tuttavia, a causa di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* nella presente relazione, non [sono stato][siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio sul bilancio d'esercizio.

[Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico
Denominazione della società di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico
Data]

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 580
ATTESTAZIONI SCRITTE

(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) 1-2

Attestazioni scritte come elementi probativi 3-4

Data di entrata in vigore 5

Obiettivi **6**

Definizioni **7-8**

Regole

La direzione a cui richiedere le attestazioni scritte ..... 9-9(I)

Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione 10-12

Altre attestazioni scritte 13

Data delle attestazioni scritte e periodo/i amministrativo/i di riferimento 14

Forma delle attestazioni scritte 15

Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte, richieste e non fornite 16-20

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Attestazioni scritte come elementi probativi A1

La direzione a cui richiedere le attestazioni scritte A2-A6

Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione A7-A9

Altre attestazioni scritte A10-A13

Comunicazione di un valore soglia A14

Data delle attestazioni scritte e periodo/i amministrativo/i di riferimento A15-A18

Forma delle attestazioni scritte A19-A21

Comunicazione ai responsabili delle attività di governance A22

Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite A23-A27

Appendice 1: Principi di revisione internazionali (ISA Italia) contenenti regole sulle attestazioni scritte

Appendice 2: Esempio di lettera di attestazione

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580 "Attestazioni scritte" 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 that 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 di acquisire, nella revisione contabile del bilancio, attestazioni scritte dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance.

2. L'Appendice 1 elenca gli altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) che contengono specifiche regole in merito alle attestazioni scritte da acquisire su determinati argomenti. Le specifiche regole per le attestazioni scritte contenute in altri principi di revisione non comportano limiti all'applicazione del presente principio di revisione.

Attestazioni scritte come elementi probativi

3. Gli elementi probativi sono le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio.[1] Le attestazioni scritte sono informazioni necessarie che il revisore richiede con riferimento alla revisione contabile del bilancio dell'impresa. Pertanto, analogamente alle risposte ottenute a seguito delle indagini, le attestazioni scritte rappresentano elementi probativi. (Rif.: Par. A1).

4. Sebbene le attestazioni scritte forniscano elementi probativi necessari, esse non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti ed appropriati sugli aspetti cui si riferiscono. Inoltre, il fatto che la direzione abbia fornito attestazioni scritte attendibili non influisce sulla natura o sull'estensione di altri elementi probativi che il revisore acquisisce in merito all'adempimento da parte della direzione delle proprie responsabilità, ovvero in merito a specifiche asserzioni.

Data di entrata in vigore

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

Obiettivi

6. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

   a) acquisire attestazioni scritte dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance sul fatto che essi ritengono di aver adempiuto alle loro responsabilità per la redazione del bilancio e per la completezza delle informazioni fornite al revisore;

   b) supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a specifiche asserzioni in esso contenute mediante attestazioni scritte se ritenute necessarie dal revisore o richieste da altri principi di revisione;

   c) adottare misure appropriate in risposta alle attestazioni scritte fornite dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance, ovvero nei casi in cui la direzione o, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance, non forniscono le attestazioni scritte richieste dal revisore.

Definizioni

7. Ai fini dei principi di revisione, il seguente termine ha il significato sotto riportato:

   Attestazione scritta – Una dichiarazione scritta della direzione fornita al revisore per confermare determinati aspetti ovvero supportare altri elementi probativi. In questo contesto le attestazioni scritte non includono il bilancio, le asserzioni in esso contenute, o i libri e le registrazioni di supporto.

8. Ai fini del presente principio di revisione, i riferimenti al termine "la direzione" devono essere letti come "la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance". Inoltre, nel caso di un quadro

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 "Elementi probativi", paragrafo 5 c).

normativo basato sulla corretta rappresentazione, la direzione è responsabile della redazione e della *corretta* rappresentazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero della redazione di un bilancio *che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta* in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Regole

La direzione a cui richiedere le attestazioni scritte

9. Il revisore deve richiedere attestazioni scritte alla direzione che abbia un appropriato livello di responsabilità per il bilancio e una conoscenza delle tematiche in questione. (Rif.: Parr. A2-A6)

9(I). Nell'ordinamento italiano, qualora la società adotti il sistema di amministrazione e di controllo tradizionale o monistico, gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio. Qualora la società adotti il sistema di amministrazione e controllo dualistico, l'organo responsabile per la redazione del bilancio d'esercizio è il consiglio di gestione. Analoghe responsabilità competono agli amministratori o al consiglio di gestione dell'impresa controllante relativamente alla redazione del bilancio consolidato. Il revisore deve considerare tali livelli di responsabilità per la redazione del bilancio nell'adempiere alla regola di cui al paragrafo precedente.

Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione

Redazione del bilancio

10. Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta sul fatto che essa ha adempiuto alle sue responsabilità relative alla redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso ove pertinente la sua corretta rappresentazione, come stabilito nei termini dell'incarico di revisione.[2] (Rif.: Parr. A7-A9, A14, A22)

Informazioni fornite al revisore e completezza delle operazioni

11. Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta sul fatto che:

    a) essa ha fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti e l'accesso come concordato nei termini dell'incarico di revisione;[3]

    b) tutte le operazioni sono state registrate e riflesse nel bilancio. (Rif.: Parr. A7-A9, A14, A22)

Descrizione delle responsabilità della direzione nelle attestazioni scritte

12. Le responsabilità della direzione devono essere descritte nelle attestazioni scritte previste dai paragrafi 10 e 11 nello stesso modo in cui tali responsabilità sono descritte nei termini dell'incarico di revisione.

Altre attestazioni scritte

13. Altri principi di revisione stabiliscono che il revisore richieda attestazioni scritte. Se, in aggiunta a tali attestazioni, il revisore stabilisce che sia necessario acquisire una o più attestazioni scritte per supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a una o più asserzioni specifiche in esso contenute, il revisore deve richiedere altre attestazioni scritte. (Rif.: Parr. A10-A13, A14, A22)

Data delle attestazioni scritte e periodo amministrativo (o periodi amministrativi) di riferimento

14. La data delle attestazioni scritte deve essere quanto più prossima possibile, ma non successiva, alla data della relazione di revisione sul bilancio. Le attestazioni scritte devono riguardare tutti i bilanci e il periodo amministrativo o i periodi amministrativi cui si riferisce la relazione di revisione. (Rif.: Parr. A15-A18)

[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione", paragrafo 6 b) i).
[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 6 b) iii).

Forma delle attestazioni scritte

15. Le attestazioni scritte devono avere la forma di una lettera di attestazione indirizzata al revisore. Laddove leggi o regolamenti richiedano che la direzione rilasci dichiarazioni pubbliche scritte in merito alle proprie responsabilità, ed il revisore stabilisca che tali dichiarazioni forniscono alcune o tutte le attestazioni di cui ai paragrafi 10 o 11, non è necessario che gli aspetti oggetto di tali dichiarazioni siano inclusi anche nella lettera di attestazione. (Rif.: Parr. A19-A21)

Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite

Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte

16. Qualora il revisore abbia dei dubbi in merito alla competenza, all'integrità, ai valori etici o alla diligenza della direzione, o alla loro applicazione ovvero all'impegno da parte della direzione in tal senso, egli deve stabilire quale effetto possono avere tali dubbi sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e sugli elementi probativi in generale. (Rif.: Parr. A24- A25)

17. In particolare, se le attestazioni scritte non sono coerenti con altri elementi probativi, il revisore deve svolgere delle procedure di revisione per cercare di risolvere la questione. Qualora la questione rimanga irrisolta, il revisore deve riconsiderare la valutazione della competenza, dell'integrità, dei valori etici o della diligenza della direzione, o della loro applicazione ovvero dell'impegno da parte della direzione in tal senso, e deve stabilirne il possibile effetto sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e degli elementi probativi in generale. (Rif.: Par. A23)

18. Qualora il revisore concluda che le attestazioni scritte non sono attendibili, egli deve intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705,[4] tenendo conto delle regole di cui al paragrafo 20 del presente principio di revisione.

Attestazioni scritte richieste e non fornite

19. Se la direzione non fornisce una o più delle attestazioni scritte richieste, il revisore deve:

    a) discutere la questione con la direzione;

    b) effettuare una nuova valutazione dell'integrità della direzione e valutare l'effetto che ciò può avere sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e degli elementi probativi in generale;

    c) intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, tenendo conto delle regole di cui al paragrafo 20 del presente principio di revisione.

Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione

20. Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 qualora:

    a) egli concluda che sussistono sufficienti dubbi sull'integrità della direzione tali da rendere non attendibili le attestazioni scritte di cui ai paragrafi 10 e 11; ovvero

    b) la direzione non fornisca le attestazioni scritte previste dai paragrafi 10 e 11. (Rif.: Parr. A26-A27)

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Attestazioni scritte come elementi probativi (Rif.: Par. 3)

A1. Le attestazioni scritte sono una fonte importante di elementi probativi. Qualora la direzione modifichi o non fornisca le attestazioni scritte richieste, ciò può allertare il revisore sulla possibile esistenza di una o più problematiche significative. Inoltre, una richiesta di attestazioni scritte, in luogo di quelle verbali,

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

può in molti casi indurre la direzione a considerare tali aspetti in modo più rigoroso, migliorando così la qualità delle attestazioni.

La direzione a cui richiedere le attestazioni scritte (Rif.: Par. 9)

A2. Le attestazioni scritte sono richieste a coloro che hanno la responsabilità della redazione del bilancio. Tali soggetti possono variare secondo la struttura di governance dell'impresa e le leggi o i regolamenti applicabili; tuttavia, spesso il soggetto responsabile è la direzione (piuttosto che i responsabili delle attività di governance). Le attestazioni scritte possono pertanto essere richieste all'amministratore delegato dell'impresa e al direttore amministrativo e finanziario, ovvero ad altri soggetti equivalenti nell'ambito di imprese che non utilizzino tali qualifiche. In alcune circostanze, tuttavia, anche altri soggetti, quali i responsabili delle attività di governance, sono responsabili della redazione del bilancio.

A3. In ragione delle sue responsabilità per la redazione del bilancio e per la gestione dell'attività dell'impresa, ci si attende che la direzione abbia una conoscenza sufficiente del processo seguito dall'impresa per la redazione del bilancio e delle relative asserzioni su cui basare le attestazioni scritte.

A4. In alcuni casi, tuttavia, la direzione può decidere di svolgere indagini presso altri soggetti che partecipano alla redazione del bilancio e delle relative asserzioni, incluse le persone che hanno conoscenze specialistiche degli aspetti in relazione ai quali sono richieste le attestazioni scritte. Tali persone possono essere:

- un attuario responsabile delle quantificazioni contabili determinate su base attuariale;
- ingegneri che fanno parte del personale che possono avere responsabilità e conoscenze specialistiche sulle quantificazioni delle passività ambientali;
- un consulente interno che può fornire informazioni essenziali riguardo gli accantonamenti per contenziosi legali.

A5. In alcuni casi, la direzione può includere nelle attestazioni scritte una esplicita indicazione che le attestazioni sono effettuate al meglio delle proprie conoscenze e convinzioni. È ragionevole che il revisore accetti una tale formulazione se ritiene che le attestazioni siano state effettuate da coloro che hanno responsabilità e conoscenze appropriate degli aspetti trattati nelle attestazioni.

A6. Al fine di rafforzare l'esigenza che la direzione effettui attestazioni informate, il revisore può richiedere che la direzione includa nelle attestazioni scritte la conferma di aver svolto le indagini che considerava appropriate per essere in condizione di poter effettuare le attestazioni scritte richieste. Normalmente tali indagini non richiederanno alcun processo formale interno, oltre a quelli già stabiliti dall'impresa.

Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione (Rif.: Parr. 10-11)

A7. Gli elementi probativi acquisiti nel corso della revisione contabile sul fatto che la direzione ha adempiuto alle responsabilità di cui ai paragrafi 10 e 11 non sono sufficienti senza l'acquisizione della conferma da parte della direzione stessa che ritiene di aver adempiuto alle proprie responsabilità. Ciò in quanto il revisore, basandosi esclusivamente su altri elementi probativi, non è in grado di giudicare se la direzione abbia redatto il bilancio e gli abbia fornito le informazioni sulla base del riconoscimento e della comprensione delle proprie responsabilità, così come concordato. A titolo di esempio, il revisore non potrebbe giungere alla conclusione che la direzione gli ha fornito tutte le informazioni pertinenti concordate nei termini dell'incarico di revisione senza aver chiesto alla direzione stessa se tali informazioni siano state fornite e senza averne ricevuto conferma.

A8. Le attestazioni scritte di cui ai paragrafi 10 e 11 si basano sul riconoscimento e sulla comprensione da parte della direzione delle proprie responsabilità, così come concordato nei termini dell'incarico di revisione, mediante la richiesta di conferma che essa abbia adempiuto alle proprie responsabilità. Il revisore può anche chiedere alla direzione di confermare nuovamente, mediante attestazioni scritte, il riconoscimento e la comprensione di tali responsabilità. In alcuni ordinamenti giuridici ciò si verifica comunemente, ma in ogni caso può risultare particolarmente appropriato quando:

- coloro che hanno firmato i termini dell'incarico di revisione a nome dell'impresa non hanno più le relative responsabilità;
- i termini dell'incarico di revisione erano stati predisposti in uno degli anni precedenti;

- sussistono indizi sul fatto che la direzione non comprenda tali responsabilità; ovvero
- cambiamenti nelle circostanze rendono appropriato adottare tale misura.

In conformità alle regole di cui al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210,[5] tale riconferma sul fatto che la direzione riconosce e comprende le proprie responsabilità non è resa condizionandola al meglio delle proprie conoscenze e convinzioni (come illustrato nel paragrafo A5 del presente principio di revisione).

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[5-bis]

A9. *(omissis).*

Altre attestazioni scritte (Rif.: Par. 13)

Ulteriori attestazioni scritte in merito al bilancio

A10. Oltre alle attestazioni scritte di cui al paragrafo 10, il revisore può considerare necessario richiedere altre attestazioni scritte in merito al bilancio. Tali attestazioni scritte possono integrare ma non rappresentare parte delle attestazioni scritte di cui al paragrafo 10. Esse possono includere attestazioni in merito a quanto segue:

- se la scelta e l'applicazione dei principi contabili siano appropriate;
- se aspetti quali i seguenti, ove pertinenti nell'ambito del quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria, siano stati rilevati, quantificati, presentati o ne sia stata data informativa in conformità a tale quadro normativo:
  - piani o intenzioni che possono influenzare il valore contabile o la classificazione di attività e passività;
  - passività, sia effettive che potenziali;
  - diritto o controllo su attività, vincoli o oneri su attività e attività impegnate come garanzia;
  - aspetti di leggi, regolamenti e accordi contrattuali che possono influenzare il bilancio, inclusa la non conformità a tali aspetti.

Ulteriori attestazioni scritte in merito alle informazioni fornite al revisore

A11. Oltre alle attestazioni scritte di cui al paragrafo 11, il revisore può considerare necessario richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta sul fatto che la direzione ha comunicato al revisore tutte le carenze nel controllo interno di cui essa sia a conoscenza.

Attestazioni scritte su specifiche asserzioni

A12. Nell'acquisire evidenze, o nell'effettuare valutazioni, relativamente a valutazioni e intenzioni della direzione, il revisore può considerare uno o più dei seguenti aspetti:

- i precedenti storici dell'impresa nel realizzare le intenzioni dichiarate;
- le motivazioni dell'impresa per la scelta di una particolare linea di condotta;
- la capacità dell'impresa di perseguire una specifica linea di condotta;
- l'esistenza o la mancanza di qualsiasi altra informazione che potrebbe essere stata acquisita durante la revisione contabile che può essere incoerente con le valutazioni o le intenzioni della direzione.

A13. Il revisore, inoltre, può considerare necessario richiedere alla direzione di fornire attestazioni scritte su specifiche asserzioni del bilancio; in particolare, per supportare la comprensione acquisita dal revisore, sulla base di altri elementi probativi, circa la valutazione o l'intenzione della direzione in relazione a una specifica asserzione o circa la completezza della medesima. Per esempio, se le intenzioni della direzione sono importanti per il criterio di valutazione degli investimenti, può non essere possibile acquisire

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 6 b).

[5-bis] 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".

elementi probativi sufficienti ed appropriati senza un'attestazione scritta della direzione relativa alle sue intenzioni. Sebbene tali attestazioni scritte forniscano elementi probativi necessari, esse non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti e appropriati per quella asserzione.

Comunicazione di un valore soglia (Rif.: Parr. 10-11, 13)

A14. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 richiede al revisore di cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili.[6] Il revisore può stabilire una soglia sopra la quale gli errori non possono essere considerati come chiaramente trascurabili. Allo stesso modo, il revisore può considerare di comunicare alla direzione una soglia ai fini delle attestazioni scritte richieste.

Data delle attestazioni scritte e periodo amministrativo (o periodi amministrativi) di riferimento (Rif.: Par. 14)

A15. Poiché le attestazioni scritte sono elementi probativi necessari, il giudizio del revisore non può essere espresso, e la relazione di revisione non può essere datata, prima della data delle attestazioni scritte. Inoltre, poiché il revisore è interessato agli eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione che possono richiedere una rettifica o un'informativa nel bilancio, le attestazioni scritte riportano la data quanto più prossima possibile, ma non successiva, a quella della relazione di revisione sul bilancio.

A16. In alcune circostanze può essere appropriato per il revisore acquisire un'attestazione scritta in merito a una specifica asserzione del bilancio nel corso della revisione contabile. In tal caso può essere necessario richiedere un'attestazione scritta aggiornata.

A17. Le attestazioni scritte riguardano tutti i periodi amministrativi cui la relazione di revisione fa riferimento, poiché è necessario che la direzione ribadisca che le attestazioni scritte precedentemente rilasciate relativamente ai periodi amministrativi precedenti sono ancora appropriate. Il revisore e la direzione possono concordare una forma di attestazione scritta che aggiorni le attestazioni scritte riguardanti i periodi amministrativi precedenti specificando se siano intervenuti cambiamenti rispetto a tali attestazioni, ed in caso affermativo quali essi siano.[6-*bis*]

A18. Possono verificarsi casi in cui la direzione attuale non era presente in tutti i periodi amministrativi a cui la relazione di revisione fa riferimento. Tali soggetti possono asserire di non essere in condizione di fornire alcune o tutte le attestazioni scritte in quanto non erano presenti durante il periodo in questione. Questo fatto tuttavia non riduce le responsabilità di tali soggetti per il bilancio nel suo complesso. Pertanto, si applica comunque la regola secondo cui il revisore è tenuto a richiedere loro attestazioni scritte che riguardino il periodo amministrativo o i periodi amministrativi pertinenti nella loro interezza.

Forma delle attestazioni scritte (Rif.: Par. 15)

A19. Le attestazioni scritte vanno incluse in una lettera di attestazione indirizzata al revisore. In alcuni ordinamenti giuridici, tuttavia, leggi o regolamenti possono stabilire che la direzione rilasci una dichiarazione pubblica scritta in merito alle proprie responsabilità. Sebbene tale dichiarazione sia una attestazione rivolta agli utilizzatori del bilancio, o alle autorità competenti, il revisore può stabilire che si tratta di una forma di attestazione scritta appropriata con riferimento ad alcune o a tutte le attestazioni richieste dai paragrafi 10 e 11. Di conseguenza, non è necessario includere nella lettera di attestazione gli aspetti oggetto di tale dichiarazione. I fattori che possono influenzare la decisione del revisore comprendono:

- se la dichiarazione include la conferma dell'adempimento delle responsabilità di cui ai paragrafi 10 e 11;
- se la dichiarazione è stata rilasciata o approvata da coloro ai quali il revisore richiede le attestazioni scritte pertinenti;

[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile", paragrafo 5.

[6-*bis*] La nota 1bis del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710 "Informazioni comparative- Dati corrispondenti e bilancio comparativo" indica che nell'ordinamento italiano l'approccio agli obblighi di reportistica del revisore rispetto alle informazioni comparative è normalmente quello dei dati corrispondenti. Conseguentemente, qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il paragrafo A17 non è applicabile.

- se una copia della dichiarazione viene fornita al revisore alla data quanto più prossima possibile, ma non successiva, a quella della relazione di revisione sul bilancio (si veda il paragrafo 14).

A20. Una dichiarazione formale di conformità a leggi o regolamenti, o di redazione del bilancio, non contiene informazioni sufficienti a convincere il revisore che tutte le attestazioni necessarie sono state rilasciate consapevolmente. Neanche l'espressione delle responsabilità della direzione all'interno di leggi o regolamenti sostituisce le attestazioni scritte richieste.

A21. L'Appendice 2 fornisce un esempio di una lettera di attestazione.

Comunicazione ai responsabili delle attività di governance (Rif.: Parr. 10-11, 13)

A22. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 richiede al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di governance le attestazioni scritte che egli ha richiesto alla direzione.[7]

Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite

Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte (Rif.: Parr. 16-17)

A23. Nel caso siano identificate incoerenze tra una o più attestazioni scritte e gli elementi probativi acquisiti da altra fonte, il revisore può considerare se la valutazione del rischio rimanga appropriata e, in caso negativo, modificarla, nonché determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti per fronteggiare i rischi identificati e valutati.

A24. I dubbi in merito alla competenza, all'integrità, ai valori etici o alla diligenza della direzione, o alla loro applicazione ovvero all'impegno da parte della direzione in tal senso, possono indurre il revisore a concludere che il rischio di errate rappresentazioni in bilancio da parte della direzione sia tale da non consentire lo svolgimento della revisione contabile. In tal caso, il revisore può considerare di recedere dall'incarico, ove il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili, a meno che i responsabili delle attività di governance adottino misure correttive appropriate. Tali misure, tuttavia, possono non essere sufficienti a consentire al revisore di emettere un giudizio senza modifica.

A25. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 richiede al revisore di documentare gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione contabile, le relative conclusioni raggiunte e i giudizi professionali significativi formulati nel raggiungimento di tali conclusioni.[8] Il revisore può avere identificato problematiche significative in merito alla competenza, all'integrità, ai valori etici o alla diligenza della direzione, o alla loro applicazione ovvero all'impegno da parte della direzione in tal senso, ma aver concluso che le attestazioni scritte sono comunque attendibili. In tal caso, questo aspetto significativo è documentato in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230.

Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione (Rif.: Par. 20)

A26. Come spiegato nel paragrafo A7, il revisore non è in grado di valutare esclusivamente in base ad altri elementi probativi se la direzione abbia adempiuto alle responsabilità di cui ai paragrafi 10 e 11. Pertanto, come riportato nel paragrafo 20 a), laddove il revisore concluda che le attestazioni scritte su tali aspetti non siano attendibili, o la direzione non fornisca tali attestazioni scritte, il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. I potenziali effetti sul bilancio di tale incapacità non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio e sono quindi pervasivi. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, in tali circostanze, richiede al revisore di dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.[9]

A27. Un'attestazione scritta che è stata modificata rispetto a quella richiesta dal revisore non significa necessariamente che la direzione non ha fornito l'attestazione scritta. Tuttavia, la ragione sottostante a tale modifica può influire sul giudizio contenuto nella relazione di revisione. Per esempio:

- l'attestazione scritta sull'adempimento da parte della direzione delle proprie responsabilità relative alla redazione del bilancio può contenere la dichiarazione che la direzione ritiene che, ad eccezione di una non conformità significativa ad una determinata disposizione del quadro normativo

[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo 16 c) ii).
[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 "La documentazione della revisione contabile", paragrafi 8 c) e 10.
[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, paragrafo 9.

sull'informazione finanziaria applicabile, il bilancio sia redatto in conformità a quel quadro normativo. La regola di cui al paragrafo 20 non si applica in quanto il revisore ha concluso che la direzione ha fornito attestazioni scritte attendibili. Tuttavia, al revisore è richiesto di considerare l'effetto della suddetta non conformità sul giudizio contenuto nella relazione di revisione secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705;

- l'attestazione scritta sulla responsabilità della direzione di fornire al revisore tutte le informazioni pertinenti concordate nei termini dell'incarico di revisione può contenere la dichiarazione che la direzione ritiene che, ad eccezione di quelle distrutte in un incendio, essa ha fornito al revisore tali informazioni. La regola di cui al paragrafo 20 non si applica in quanto il revisore ha concluso che la direzione ha fornito attestazioni scritte attendibili. Tuttavia, al revisore è richiesto di considerare gli effetti sul bilancio della pervasività delle informazioni distrutte nell'incendio ed il relativo effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

Appendice 1[9-bis]

(Rif.: Par. 2)

Elenco dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) contenenti regole in merito alle attestazioni scritte

La presente appendice individua i paragrafi presenti in altri principi di revisione che richiedono specifiche attestazioni scritte su determinati argomenti. La lista sotto riportata non sostituisce le regole e le relative linee guida ed altro materiale esplicativo contenuti nei principi di revisione.

- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", paragrafo 40
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio", paragrafo 17
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile", paragrafo 14
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 501 "Elementi probativi – Considerazioni specifiche su determinate voci", paragrafo 12
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 "Revisione delle stime contabili e della relativa informativa", paragrafo 37
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550 "Parti correlate", paragrafo 26
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560 "Eventi successivi", paragrafo 9
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 "Continuità aziendale", paragrafo 16 e)
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710 "Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo", paragrafo 9
- Principio di revisione (SA Italia) n.720 B "Le responsabilita' 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 22

[9-bis] La presente appendice è integrata con il riferimento al principio di revisione (SA Italia) n. 720B.

Appendice 2

(Rif.: Par. A21)

Esempio di lettera di attestazione

Il seguente esempio di lettera di attestazione include le attestazioni scritte richieste dal presente principio di revisione e da altri principi di revisione. In questo esempio si suppone che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sia costituito dagli International Financial Reporting Standards, che la regola di cui al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570[10] in merito all'acquisizione di attestazioni scritte non sia pertinente e che non sussistano eccezioni alle attestazioni scritte richieste. In presenza di eccezioni, è necessario modificare le attestazioni in modo da riflettere le eccezioni.

(Carta intestata dell'impresa)

(Revisore destinatario) (Data)

Si rilascia la presente lettera di attestazione in relazione alla revisione contabile da Voi svolta sul bilancio della società ABC al 31 dicembre 20XX[11] finalizzata alla formulazione di un giudizio in merito al fatto che il bilancio sia presentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi (o *fornisca una rappresentazione veritiera e corretta*), in conformità agli International Financial Reporting Standards.

Vi confermiamo che (*al meglio delle nostre conoscenze e delle nostre convinzioni, dopo aver effettuato le indagini che consideravamo necessarie al fine di informarci in maniera adeguata*):

Bilancio d'esercizio

- Abbiamo adempiuto alle nostre responsabilità, come stabilito nei termini dell'incarico di revisione datato [inserire la data], per la redazione del bilancio in conformità agli International Financial Reporting Standards; in particolare il bilancio è presentato correttamente (o fornisce una rappresentazione veritiera e corretta) in conformità agli stessi.
- I metodi, i dati e le assunzioni significative da noi utilizzate per effettuare le stime contabili e predisporre la relativa informativa sono appropriati per conseguire una rilevazione, una valutazione o una informativa che siano ragionevoli nell'ambito del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540)
- I rapporti e le operazioni con parti correlate sono stati contabilizzati in modo appropriato e rappresentati in bilancio in conformità alle disposizioni degli International Financial Reporting Standards. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550)
- Tutti gli eventi successivi alla data di riferimento del bilancio e per i quali gli International Financial Reporting Standards richiedono rettifiche o un'informativa nel bilancio, sono stati oggetto di rettifica o di informativa. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560)
- Gli effetti degli errori non corretti non sono significativi, sia singolarmente sia nel loro insieme, per il bilancio nel suo complesso. Un elenco degli errori non corretti è allegato alla lettera di attestazione. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450)

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 "Continuità aziendale".

[11] Qualora la relazione di revisione riguardi più di un periodo amministrativo, il revisore adatterà la data in modo che la lettera ricomprenda tutti i periodi amministrativi interessati dalla relazione di revisione.

- [Qualunque altro aspetto che il revisore può considerare appropriato (si veda il paragrafo A10 del presente principio di revisione)].

Informazioni fornite

- Vi abbiamo fornito[12]:
  - accesso a tutte le informazioni che eravamo consapevoli essere pertinenti alla redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
  - le ulteriori informazioni che ci avete richiesto ai fini della revisione contabile;
  - la possibilità di contattare senza limitazioni i soggetti nell'ambito dell'impresa dai quali avete ritenuto necessario acquisire elementi probativi.
- Tutte le operazioni sono state registrate nelle scritture contabili e riflesse in bilancio.
- Vi abbiamo informato dei risultati della nostra valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240)
- Vi abbiamo fornito tutte le informazioni in merito alle frodi o alle sospette frodi di cui siamo a conoscenza e che interessano l'impresa e coinvolgono:
  - la direzione;
  - i dipendenti con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno; ovvero
  - altri soggetti, nel caso in cui le frodi possano avere un effetto significativo sul bilancio. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240)
- Vi abbiamo fornito tutte le informazioni in merito a segnalazioni di frodi o a sospette frodi, che influenzano il bilancio dell'impresa, comunicate da dipendenti, ex dipendenti, analisti, autorità di vigilanza o da altri soggetti. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240)
- Vi abbiamo informato di tutti i casi noti di non conformità o di sospetta non conformità a leggi o regolamenti i cui effetti dovrebbero essere tenuti in considerazione nella redazione del bilancio. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250)
- Vi abbiamo informato dell'identità delle parti correlate dell'impresa e di tutti i rapporti e operazioni con parti correlate di cui siamo a conoscenza. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550)
- [Qualunque altro aspetto che il revisore può considerare necessario (si veda il paragrafo A11 del presente principio di revisione)].

La direzione La direzione

[12] Se il revisore ha incluso altri aspetti relativi alle responsabilità della direzione nella lettera di incarico di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione", si può considerare di includere tali aspetti nelle attestazioni scritte da parte della direzione o dei responsabili delle attività di governance.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 600

LA REVISIONE DEL BILANCIO DEL GRUPPO – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE (INCLUSO IL LAVORO DEI REVISORI DELLE COMPONENTI)

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente)

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 1-6

Data di entrata in vigore 7

Obiettivi **8**

Definizioni **9-10**

Regole

Responsabilità 11

Accettazione e mantenimento dell'incarico 12-14

Strategia generale e piano di revisione 15-16

Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano 17-18

Conoscenza e comprensione del revisore della componente 19-20

Significatività 21-23

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati 24-31

Processo di consolidamento 32-37

Eventi successivi 38-39

Comunicazioni con il revisore della componente 40-41

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti 42-45

Comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance del gruppo 46-49

Documentazione ..... 50-50(I)

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Componenti sottoposte a revisione contabile per norma di legge, regolamentare o per altre ragioni A1

Definizioni A2-A7

Responsabilità A8-A9

Accettazione e mantenimento dell'incarico A10-A21

Strategia generale e piano di revisione A22

Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano A23-A31

Conoscenza e comprensione del revisore della componente A32-A41

Significatività A42-A46
Risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati A47-A55
Processo di consolidamento A56
Comunicazioni con il revisore della componente A57-A60
Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti..... A61-A63
Comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance del gruppo A64-A66
Appendice (Italia) 1: Esempio di relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio con rilievi dovuto all'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una partecipazione in una collagata estera - Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio - Società diversa da EIP
Appendice 2: Esempi di aspetti sui quali il team di revisione acquisisce una comprensione del gruppo
Appendice 3: Esempi di condizioni o di eventi che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo
Appendice 4: Esempi di conferme del revisore di una componente
Appendice 5: Aspetti necessari e addizionali inclusi nella lettera di istruzioni del team di revisione del gruppo

---

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 "La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)" deriva dal principio di revisione internazionale (ISA) n. 600, Special considerations – Audits of group financial statements (including the work of component auditors) – versione gennaio 2015 – e recepisce gli adattamenti derivanti dagli ISA Italia emanati con Determine del MEF pubblicate fino al 31 luglio 2017. Esso 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. I principi di revisione si applicano alle revisioni contabili dei gruppi. Il presente principio di revisione tratta delle considerazioni specifiche da applicarsi alle revisioni contabili dei gruppi, in particolare quelle che coinvolgono i revisori delle componenti.

2. Il presente principio di revisione, opportunamente adattato alle circostanze, può essere utile per il revisore che si avvalga di altri revisori nella revisione contabile di bilanci diversi dal bilancio del gruppo. Per esempio, un revisore può avvalersi di un altro revisore per osservare la conta fisica delle rimanenze o ispezionare beni dislocati in una sede distante.

3. Il revisore di una componente può essere tenuto, per norma di legge, regolamentare o per altra ragione, a esprimere un giudizio sul bilancio di una componente. Al fine di acquisire gli elementi probativi per la revisione contabile del gruppo, il team di revisione contabile del gruppo può decidere di utilizzare gli elementi probativi sui quali si basa il giudizio relativo al bilancio della componente; ciò nondimeno si applicano le regole del presente principio di revisione. (Rif.: Par. A1)

4. In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220,[1] il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo deve convincersi che coloro che svolgono l'incarico di revisione contabile del gruppo, compresi i revisori delle componenti, possiedano complessivamente la competenza e le capacità appropriate. Il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo è anche responsabile della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del gruppo.

5. Il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo applica le regole del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 a prescindere dal fatto che il lavoro sulle informazioni finanziarie di una componente sia svolto dal team di revisione contabile del gruppo o dal revisore della componente. Il presente principio di revisione aiuta il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo a conformarsi alle regole previste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 laddove il lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti sia svolto dai revisori delle medesime componenti.

6. Il rischio di revisione dipende dal rischio di errori significativi nel bilancio e dal rischio che il revisore non individui tali errori.[2] Nella revisione contabile del gruppo, ciò comprende il rischio che il revisore della componente possa non individuare errori nelle informazioni finanziarie della componente che possono comportare errori significativi nel bilancio del gruppo, ed il rischio che il team di revisione contabile del gruppo possa non individuare tali errori. Il presente principio di revisione illustra gli aspetti che il team di revisione contabile del gruppo considera al fine di determinare la natura, la tempistica e l'estensione del suo coinvolgimento nelle procedure di valutazione del rischio e nelle procedure di revisione conseguenti svolte dai revisori delle componenti sulle informazioni finanziarie di quest'ultime. Lo scopo di tale coinvolgimento è di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo.

Data di entrata in vigore

7. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci di gruppo relativi ai periodi amministrativi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente.

Obiettivi

8. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

   a) stabilire se è in grado di assumere il ruolo di revisore del bilancio del gruppo;

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", paragrafi 14 e 15.

[2] 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 A32.

b) in caso di assunzione di tale ruolo:

i) comunicare chiaramente con i revisori delle componenti in merito all'ampiezza e alla tempistica del loro lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti e in merito ai relativi risultati;

ii) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulle informazioni finanziarie delle componenti e sul processo di consolidamento, per esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio del gruppo sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Definizioni

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

a) Componente – Un'impresa o un'attività per la quale la direzione del gruppo o della componente redige le informazioni finanziarie che devono essere incluse nel bilancio del gruppo. (Rif.: Parr. A2- A4)

b) Revisore della componente – Un revisore che, sulla base di quanto indicato dal team di revisione contabile del gruppo, svolge il lavoro sulle informazioni finanziarie relative alla componente ai fini della revisione contabile del gruppo. (Rif.: Par. A7)

c) Direzione della componente – La direzione responsabile della redazione delle informazioni finanziarie relative ad una componente.

d) Significatività per la componente – La significatività determinata dal team di revisione contabile del gruppo per una componente.

e) Gruppo – Tutte le componenti le cui informazioni finanziarie sono incluse nel bilancio del gruppo. Un gruppo ha sempre più di una componente.

f) Revisione contabile del gruppo – La revisione del bilancio del gruppo.

g) Giudizio sul bilancio del gruppo – Il giudizio espresso a seguito della revisione del bilancio del gruppo.

h) Responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo (di seguito "responsabile dell'incarico di revisione del gruppo") – Il revisore legale, il partner o altra persona fisica nell'ambito del soggetto incaricato della revisione contabile, responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo e del suo svolgimento, nonché della relazione di revisione emessa sul bilancio del gruppo. Laddove la revisione contabile del gruppo sia condotta da revisori incaricati congiuntamente, i responsabili della revisione ed i relativi team costituiscono nel loro insieme rispettivamente il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo ed il team di revisione contabile del gruppo. Il presente principio di revisione non tratta, tuttavia, dei rapporti tra revisori incaricati congiuntamente o del lavoro che ognuno di questi svolge in relazione al lavoro dell'altro.

i) Team di revisione contabile del gruppo (di seguito "team di revisione del gruppo") – Il responsabile dell'incarico di revisione contabile del gruppo, i partner ed il personale professionale che stabiliscono la strategia generale della revisione del bilancio del gruppo, comunicano con i revisori delle componenti, svolgono il lavoro sul processo di consolidamento e valutano le conclusioni di revisione tratte dagli elementi probativi come base per la formazione del giudizio sul bilancio del gruppo.

j) Bilancio del gruppo – Il bilancio che include le informazioni finanziarie di più di una componente. Il termine "bilancio del gruppo" fa riferimento anche al bilancio aggregato che raggruppa le informazioni finanziarie predisposte dalle componenti che non hanno una controllante ma sono sottoposte al comune controllo.

k) Direzione del gruppo – La direzione responsabile della redazione del bilancio del gruppo.

l) Controlli a livello di gruppo – I controlli sull'informativa finanziaria del gruppo configurati, attuati e mantenuti dalla direzione del gruppo.

m) Componente significativa – Una componente individuata dal team di revisione del bilancio del gruppo che: i) sia individualmente significativa sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario ai fini del bilancio del gruppo; ovvero ii) è probabile che includa rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo, a motivo della sua specifica natura o delle sue specifiche circostanze. (Rif.: Par. A5-A6)

10. Il riferimento al "quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile" indica le disposizioni che disciplinano i criteri di redazione dei bilanci del gruppo. Il riferimento al "processo di consolidamento" comprende:

a) la rilevazione, la quantificazione, la presentazione e l'informativa concernenti le informazioni finanziarie delle componenti del bilancio del gruppo, mediante il consolidamento integrale, il consolidamento proporzionale ovvero mediante il metodo del patrimonio netto o il metodo del costo di acquisizione;

b) il raggruppamento in un bilancio aggregato delle informazioni finanziarie delle componenti che non hanno una controllante ma sono sottoposte al comune controllo.

Regole

Responsabilità

11. Il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo è responsabile della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del gruppo in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; egli è inoltre responsabile che la relazione di revisione emessa sia appropriata alle circostanze specifiche.[3] Di conseguenza, la relazione di revisione sul bilancio del gruppo non deve far riferimento ai revisori delle componenti, a meno che tale riferimento sia richiesto dalla legge o dai regolamenti. In tal caso la relazione di revisione deve indicare che il riferimento al revisore della componente non riduce la responsabilità del soggetto incaricato della revisione per quanto riguarda il giudizio sul bilancio del gruppo.[3-bis] (Rif.: Parr. A8-A9)

Accettazione e mantenimento dell'incarico

12. In applicazione del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve stabilire se si può ragionevolmente ritenere di poter acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al processo di consolidamento, nonché alle informazioni finanziarie delle componenti, su cui basare il giudizio sul bilancio del gruppo. A tale scopo, il team di revisione del gruppo deve acquisire una comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano sufficiente ad identificare le componenti che potrebbero essere significative. Laddove il lavoro di revisione sulle informazioni finanziarie di tali componenti sia svolto dai relativi revisori, il responsabile della revisione contabile del gruppo deve valutare se il team di revisione del gruppo potrà essere coinvolto nel lavoro dei revisori delle componenti nella misura necessaria ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. (Rif.: Parr. A10-A12)

13. Se il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo conclude che:

a) non sarà possibile per il team di revisione del gruppo acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa di limitazioni imposte dalla direzione del gruppo;

[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 15.

[3-bis] Ai sensi dell'art. 10-quinquies, co. 1, del D.Lgs. 39/10, il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato assumono la piena responsabilità per la relazione di revisione di cui all'art. 14 del medesimo Decreto o, ove applicabile, per la relazione di cui all'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14. Tali articoli non prevedono che la relazione di revisione faccia riferimento ai revisori delle componenti. Conseguentemente l'ultimo periodo del paragrafo 11 non è applicabile.

b) il possibile effetto di tale situazione comporterà una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio del gruppo,[4]

il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve alternativamente:

- nel caso si tratti di un primo incarico, non accettare l'incarico, o, nel caso di un incarico ricorrente, recedere dallo stesso, ove il recesso sia possibile in base alla legge o ai regolamenti applicabili; ovvero
- laddove le leggi o i regolamenti vietino al revisore di rifiutare un incarico ovvero laddove il recesso da un incarico non sia comunque previsto, dopo aver svolto la revisione del bilancio del gruppo per quanto possibile, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio del gruppo. (Rif.: Parr. A13-A19)

Termini dell'incarico

14. Il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve concordare i termini dell'incarico di revisione contabile del gruppo in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.[5] (Rif.: Parr. A20-A21)

Strategia generale e piano di revisione

15. Il team di revisione del gruppo deve definire una strategia generale della revisione del gruppo e sviluppare un piano di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300.[6]

16. Il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve effettuare il riesame della strategia generale della revisione del gruppo e del piano di revisione. (Rif.: Par. A22)

Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano

17. Al revisore è richiesto di identificare e valutare i rischi di errori significativi mediante l'acquisizione di una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera.[7] Il team di revisione del gruppo deve:

    a) approfondire la comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano, inclusi i controlli a livello di gruppo, acquisita durante la fase di accettazione o di mantenimento dell'incarico;

    b) acquisire una comprensione del processo di consolidamento, incluse le istruzioni impartite alle componenti da parte della direzione del gruppo. (Rif.: Parr. A23-A29)

18. Il team di revisione del gruppo deve acquisire una comprensione del gruppo sufficiente a:

    a) confermare o modificare la sua identificazione iniziale delle componenti che potrebbero essere significative;

    b) identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.[8] (Rif.: Parr. A30-A31)

Conoscenza e comprensione del revisore della componente

19. Se il team di revisione del gruppo pianifica di richiedere al revisore della componente di svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie relative alla componente, il team di revisione del gruppo deve acquisire una comprensione in merito: (Rif.: Parr. A32-A35)

    a) al fatto se il revisore della componente comprenda e si conformi ai principi etici applicabili per la revisione contabile del gruppo e, in particolare, se sia indipendente; (Rif.: Par. A37)

---

[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".
[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione".
[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, "Pianificazione della revisione contabile del bilancio", paragrafi 7-12.
[7] 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".
[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315.

b) alla competenza professionale del revisore della componente; (Rif.: Par. A38)

c) al fatto se il team di revisione del gruppo potrà essere coinvolto nel lavoro del revisore della componente nella misura necessaria ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati;

d) al fatto se il revisore della componente operi in un contesto regolamentare che preveda un'effettiva supervisione sui revisori. (Rif.: Par. A36)

19(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, secondo quanto previsto dall'art. 10-quinquies, co. 3, del citato Decreto, il team di revisione del gruppo deve chiedere il consenso dei revisori delle componenti al trasferimento o all'accesso alla documentazione pertinente durante lo svolgimento della revisione del bilancio del gruppo, come condizione affinchè il revisore possa basarsi sul lavoro da essi svolto. Per documentazione pertinente si intende la documentazione che il revisore del gruppo, secondo il proprio giudizio professionale e in linea con quanto stabilito dal presente principio, ritenga necessaria ai fini dell'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati per l'espressione del giudizio sul bilancio del gruppo.

20. Se il revisore di una componente non soddisfa i requisiti di indipendenza applicabili per la revisione contabile del gruppo, ovvero se il team di revisione del gruppo nutre seri dubbi sugli altri aspetti elencati nel paragrafo 19 a)-c), il team di revisione del bilancio del gruppo deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativi alle informazioni finanziarie della componente, senza richiedere al revisore della componente di svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie relative a tale componente. (Rif.: Parr. A39-A41)

Significatività

21. Il team di revisione del gruppo deve determinare quanto segue: (Rif.: Par. A42)

a) la significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso, in fase di definizione della strategia generale di revisione;

b) il livello o i livelli di significatività da considerare per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa se, nelle circostanze specifiche del gruppo, per tali particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa di bilancio, ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo minore rispetto alla significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso, possano influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio del gruppo;

c) la significatività per quelle componenti ove i revisori svolgono una revisione contabile completa o limitata ai fini della revisione del gruppo. Al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nel bilancio del gruppo superi la significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso, la significatività per la componente deve essere minore della significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso; (Rif.: Parr. A43-A44)

d) la soglia oltre la quale gli errori non possono essere considerati come chiaramente trascurabili per il bilancio del gruppo. (Rif.: Par. A45)

22. Laddove i revisori delle componenti svolgono la revisione ai fini della revisione contabile del gruppo, il team di revisione del gruppo deve valutare l'appropriatezza della "significatività operativa per la revisione" determinata al livello della componente. (Rif.: Par. A46)

23. Se una componente è soggetta a revisione contabile per norma di legge, regolamentare o per altra ragione, ed il team di revisione del gruppo decide di utilizzare tale lavoro di revisione per acquisire elementi probativi ai fini della revisione contabile del gruppo, il team di revisione del gruppo deve determinare se:

a) la significatività per il bilancio della componente nel suo complesso;

b) la significatività operativa per la revisione al livello della componente

siano conformi alle regole del presente principio di revisione.

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati

24. Al revisore è richiesto di definire e mettere in atto risposte di revisione appropriate per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi nel bilancio.[9] Il team di revisione del gruppo deve determinare la tipologia di lavoro che deve svolgere, o che i revisori delle componenti devono svolgere per suo conto, sulle informazioni finanziarie delle componenti (si vedano i paragrafi dal 26 al 29). Il team di revisione del gruppo deve anche determinare la natura, la tempistica e l'estensione del suo coinvolgimento nel lavoro dei revisori delle componenti (si vedano i paragrafi 30-31).

25. Se la natura, la tempistica e l'estensione del lavoro da svolgere sul processo di consolidamento o sulle informazioni finanziarie delle componenti si basano sull'aspettativa che i controlli a livello di gruppo operino efficacemente, ovvero se la sola applicazione delle procedure di validità non possa fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati a livello di asserzioni, il team di revisione del gruppo deve verificare, ovvero, richiedere al revisore della componente di verificare l'efficacia operativa di tali controlli.

Determinazione della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti (Rif.: Par. A47)

Componenti significative

26. Per una componente individualmente significativa sotto il profilo economico patrimoniale e finanziario ai fini del bilancio del gruppo, il team di revisione del gruppo, o il revisore della componente per suo conto, deve svolgere la revisione contabile delle informazioni finanziarie della componente prendendo come riferimento la significatività per la componente.

27. Per una componente che sia significativa, in quanto è probabile che includa rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo, a motivo della sua specifica natura o delle circostanze specifiche, il team di revisione del gruppo, o il revisore della componente per suo conto, deve svolgere una o più delle seguenti attività:

    a) la revisione contabile delle informazioni finanziarie della componente prendendo come riferimento la significatività per la componente;

    b) la revisione di uno o più saldi contabili, classi di operazioni o informativa afferenti ai probabili rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo; (Rif.: Par. A48)

    c) specifiche procedure di revisione a fronte dei rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo. (Rif.: Par. A49)

Componenti non significative

28. Sulle componenti non significative, il team di revisione del gruppo deve svolgere procedure di analisi comparativa a livello di gruppo. (Rif.: Par. A50)

29. Se il team di revisione del gruppo ritiene che elementi probativi sufficienti ed appropriati, sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo, non possano essere acquisiti da:

    a) il lavoro svolto sulle informazioni finanziarie delle componenti significative;

    b) il lavoro svolto sui controlli a livello di gruppo e sul processo di consolidamento;

    c) le procedure di analisi comparativa svolte a livello di gruppo,

    il team di revisione del gruppo deve selezionare componenti non significative e deve svolgere, ovvero richiedere al revisore della componente di svolgere, sulle informazioni finanziarie delle singole componenti selezionate, una o più delle seguenti attività: (Rif.: Parr.: A51-A53)

    - la revisione delle informazioni finanziarie della componente prendendo come riferimento la significatività per tale componente;
    - la revisione di uno o più saldi contabili, classi di operazioni o informativa;

[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".

- la revisione limitata delle informazioni finanziarie della componente utilizzando la significatività stabilita per tale componente;
- procedure specifiche.

Il team di revisione del gruppo deve modificare la selezione delle componenti periodicamente.

Coinvolgimento nel lavoro svolto dai revisori delle componenti (Rif.: Parr. A54-A55)

Componenti significative – Valutazione del rischio

30. Se un revisore di una componente significativa svolge la revisione contabile delle informazioni finanziarie della stessa, il team di revisione del gruppo deve essere coinvolto da questi nella valutazione del rischio di revisione della componente al fine di identificare i rischi significativi di errori significativi a livello del bilancio del gruppo. La natura, la tempistica e l'estensione di tale coinvolgimento dipendono dalla conoscenza e dalla comprensione acquisite dal team di revisione del gruppo sul revisore della componente; in ogni caso il coinvolgimento deve includere almeno:

    a) la discussione con il revisore della componente o con la direzione della componente sulle attività della componente che sono significative per il gruppo;

    b) la discussione con il revisore della componente sulla possibilità che le informazioni finanziarie della componente contengano errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;

    c) il riesame della documentazione del revisore della componente relativa ai rischi significativi di errori significativi identificati a livello del bilancio del gruppo. Tale documentazione può assumere la forma di un memorandum descrittivo che rifletta le conclusioni del revisore della componente con riferimento ai rischi significativi identificati.

Rischi significativi di errori significativi identificati a livello del bilancio del gruppo - Procedure di revisione conseguenti

31. Se vengono identificati rischi significativi di errori significativi a livello del bilancio del gruppo relativi ad una componente sulla quale svolge il lavoro il revisore della componente stessa, il team di revisione del gruppo deve valutare l'appropriatezza delle procedure di revisione conseguenti da svolgere in risposta ai rischi significativi identificati. Sulla base della conoscenza e della comprensione del revisore della componente il team di revisione del gruppo deve stabilire se sia necessario il suo coinvolgimento nelle procedure di revisione conseguenti.

Processo di consolidamento

32. In conformità al paragrafo 17, il team di revisione del gruppo acquisisce una comprensione dei controlli a livello di gruppo e del processo di consolidamento, incluse le istruzioni impartite alle componenti dalla direzione del gruppo. In conformità al paragrafo 25, il team di revisione del gruppo, o su sua richiesta il revisore della componente, verifica l'efficacia operativa dei controlli a livello di gruppo, nei casi in cui la natura, la tempistica e l'estensione del lavoro da svolgere sul processo di consolidamento si basano sull'aspettativa che i controlli a livello di gruppo operino efficacemente, ovvero se la sola applicazione delle procedure di validità non può fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati a livello di asserzioni.

33. Il team di revisione del gruppo deve definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti sul processo di consolidamento in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi nel bilancio del gruppo derivanti dal processo di consolidamento. Il team di revisione del gruppo deve anche valutare se tutte le componenti siano state incluse nel bilancio del gruppo.

34. Il team di revisione del gruppo deve valutare l'appropriatezza, la completezza e l'accuratezza delle rettifiche e delle riclassificazioni relative al consolidamento e deve valutare se sussistano fattori di rischio di frode o indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione. (Rif.: Par. A56)

35. Se le informazioni finanziarie di una componente non sono state redatte in conformità agli stessi principi contabili adottati per il bilancio del gruppo, il team di revisione del gruppo deve valutare se le

informazioni finanziarie di tale componente siano state rettificate adeguatamente ai fini della redazione del bilancio del gruppo.

36. Il team di revisione del gruppo deve determinare se le informazioni finanziarie identificate nelle comunicazioni del revisore della componente (si veda il paragrafo 41 c) siano le stesse che sono confluite nel bilancio del gruppo.

37. Se il bilancio del gruppo comprende le informazioni finanziarie di una componente con una data di chiusura del periodo amministrativo diversa da quella del gruppo, il team di revisione del gruppo deve valutare se sono state apportate rettifiche appropriate a tale bilancio, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Eventi successivi

38. Quando il team di revisione del gruppo o i revisori delle componenti svolgono la revisione sulle informazioni finanziarie delle componenti, il team di revisione del gruppo o i revisori delle componenti devono svolgere le procedure volte ad identificare gli eventi che, in tali componenti, si verificano tra le date di riferimento delle informazioni finanziarie delle componenti e la data della relazione di revisione sul bilancio del gruppo, e per i quali possa essere necessario apportare rettifiche o dare informativa nel bilancio del gruppo.

39. Laddove i revisori delle componenti svolgono un lavoro diverso dalla revisione contabile delle informazioni finanziarie delle componenti, il team di revisione del gruppo deve richiedere ai revisori delle componenti di essere informato qualora questi vengano a conoscenza di eventi successivi per i quali possa essere necessario apportare una rettifica o dare informativa nel bilancio del gruppo.

Comunicazioni con il revisore della componente

40. Il team di revisione del gruppo deve comunicare le sue richieste al revisore della componente in modo tempestivo. Tali comunicazioni devono esporre il lavoro da svolgere, e il relativo utilizzo da parte del team di revisione del gruppo, nonché la forma e il contenuto delle comunicazioni del revisore della componente con il team di revisione medesimo. Le comunicazioni devono inoltre includere quanto segue: (Rif.: Parr. A57, A58, A60)

    a) la richiesta al revisore della componente di confermare che collaborerà con il team di revisione del gruppo, conoscendo il contesto in cui quest'ultimo utilizzerà il lavoro del revisore della componente; (Rif.: Par. A59)

    b) i principi etici applicabili per la revisione contabile del gruppo e, in particolare, quelli relativi all'indipendenza;

    c) nel caso si tratti di una revisione contabile o di revisione contabile limitata delle informazioni finanziarie di una componente, la significatività per la componente (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività considerati per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa) e la soglia oltre la quale gli errori non possono essere considerati come chiaramente trascurabili per il bilancio del gruppo;

    d) i rischi significativi di errori significativi identificati a livello del bilancio del gruppo, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che siano pertinenti per il lavoro dei revisori delle componenti. Il team di revisione del gruppo deve richiedere al revisore della componente di comunicare tempestivamente qualsiasi altro rischio significativo di errori significativi a livello del bilancio del gruppo, dovuto a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali identificato nelle componenti, e le risposte del revisore della componente per fronteggiare tali rischi;

    e) l'elenco delle parti correlate preparato dalla direzione del gruppo e qualsiasi altra parte correlata della quale il team di revisione del gruppo sia a conoscenza. Il team di revisione del gruppo deve richiedere al revisore della componente di comunicare tempestivamente le parti correlate non precedentemente identificate dalla direzione del gruppo o dal team di revisione del gruppo; il team deve stabilire se comunicare tali altre parti correlate ai revisori delle altre componenti.

41. Il team di revisione del gruppo deve richiedere al revisore della componente di comunicare gli aspetti pertinenti ai fini delle proprie conclusioni sulla revisione contabile del gruppo. Tale comunicazione deve includere quanto segue: (Rif.: Par. A60)

    a) se il revisore della componente abbia rispettato i principi etici applicabili per la revisione contabile del gruppo, incluse l'indipendenza e la competenza professionale;

    b) se il revisore della componente abbia rispettato le richieste del team di revisione del gruppo;

    c) l'identificazione delle informazioni finanziarie della componente sulle quali il revisore della medesima deve riportare;

    d) le informazioni su casi di non conformità a leggi o regolamenti che potrebbero generare un errore significativo nel bilancio del gruppo;

    e) un elenco di errori non corretti relativi alle informazioni finanziarie della componente. L'elenco non comprende necessariamente gli errori che non raggiungono la soglia di quelli chiaramente trascurabili comunicata dal team di revisione del gruppo (si veda il paragrafo 40 c);

    f) indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione;

    g) la descrizione di eventuali carenze significative identificate nel controllo interno a livello della componente;

    h) altri aspetti significativi che il revisore della componente ha comunicato o ritiene di comunicare ai responsabili delle attività di governance della componente, incluse frodi o sospette frodi che coinvolgano la direzione della componente, i dipendenti con un ruolo rilevante nel controllo interno a livello della componente o altri soggetti, laddove la frode comporti un errore significativo nelle informazioni finanziarie della componente;

    i) qualsiasi altro aspetto che possa essere pertinente per la revisione contabile del gruppo o che il revisore della componente desideri sottoporre all'attenzione del team di revisione del gruppo, comprese le eccezioni riportate nelle attestazioni scritte richieste dal revisore della componente alla direzione di quest'ultima;

    j) i risultati e le conclusioni complessivi, o anche il giudizio del revisore della componente.

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti

Valutazione delle comunicazioni del revisore della componente e dell'adeguatezza del loro lavoro

42. Il team di revisione del gruppo deve valutare le comunicazioni dei revisori delle componenti (si veda il paragrafo 41). Il team di revisione del gruppo deve:

    a) discutere gli aspetti significativi che emergono da tale valutazione con il revisore della componente, con la direzione della componente o con la direzione del gruppo, come ritenuto appropriato;

    b) stabilire se sia necessario riesaminare altre parti pertinenti della documentazione della revisione del revisore della componente. (Rif.: Par. A61)

43. Se il team di revisione del gruppo conclude che il lavoro del revisore della componente non è sufficiente, il team stesso deve stabilire le ulteriori procedure da svolgere e se tali procedure debbano essere svolte dal revisore della componente o dal team di revisione del gruppo.

43(I). Con riferimento agli incarichi per la revisione contabile del bilancio conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10:

    a) qualora il team di revisione del gruppo non sia nelle condizioni di svolgere il riesame del lavoro svolto dai revisori delle componenti e di mantenere documentazione di tale riesame esso adotta misure appropriate[9-bis];

[9-bis] Ai sensi dell'art. 10-quinquies, co. 4, del D.Lgs. 39/10 "tali misure includono, ove opportuno, lo svolgimento di un ulteriore lavoro di revisione legale della società controllata interessata, che può essere svolto sia direttamente sia tramite esternalizzazione, la richiesta agli amministratori della società controllata di ulteriori documenti e notizie utili alla revisione e lo svolgimento, da parte del revisore del gruppo, di accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione presso la società controllata interessata".

b) il soggetto incaricato della revisione del gruppo informa tempestivamente l'autorità competente[9-ter] qualora, all'esito di quanto previsto al punto a), non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati e tale circostanza comporti l'espressione di un giudizio sul bilancio con modifica.

Sufficienza ed appropriatezza degli elementi probativi

44. Il revisore è tenuto ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso e pertanto consentirgli di trarre ragionevoli conclusioni su cui basare il proprio giudizio.[10] Il team di revisione del gruppo deve valutare se, dalle procedure di revisione svolte sul processo di consolidamento e dal lavoro svolto dal team di revisione del gruppo e dai revisori delle componenti sulle informazioni finanziarie delle componenti, siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo. (Rif.: Par. A62)

45. Il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve valutare l'effetto sul giudizio relativo al bilancio del gruppo di eventuali errori non corretti (sia individuati dal team di revisione del gruppo, sia comunicati dai revisori delle componenti) e di eventuali casi in cui non sia stato possibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. (Rif.: Par. A63)

Comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance del gruppo

Comunicazioni con la direzione del gruppo

46. Il team di revisione del gruppo deve stabilire quali carenze individuate nel controllo interno comunicare ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione del gruppo, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265.[11] A tal fine il team di revisione del gruppo deve considerare:

   a) le carenze nel controllo interno a livello di gruppo che il team di revisione del gruppo abbia individuato;

   b) le carenze che il team di revisione del gruppo abbia identificato nel controllo interno a livello delle componenti;

   c) le carenze nel controllo interno che i revisori delle componenti abbiano portato all'attenzione del team di revisione del gruppo.

47. Qualora il team di revisione del gruppo identifichi una frode, o sia portata alla sua attenzione dal revisore di una componente (si veda il paragrafo 41 h), o vi siano informazioni sulla possibile esistenza di una frode, il team stesso deve comunicarlo tempestivamente alla direzione del gruppo, ad un livello di responsabilità appropriato, al fine di informare coloro che hanno la responsabilità primaria di prevenire ed individuare frodi sugli aspetti pertinenti al loro ambito di responsabilità. (Rif.: Par. A64)

48. Il revisore di una componente può essere tenuto, per norma di legge, regolamentare, o per altra ragione a esprimere un giudizio sul bilancio della componente. In tal caso, il team di revisione del gruppo deve richiedere alla direzione del gruppo di informare la direzione della componente su qualsiasi aspetto di cui il team di revisione del gruppo sia a conoscenza, che possa essere significativo per il bilancio della componente, ma di cui la direzione di quest'ultima possa non essere al corrente. Se la direzione del gruppo si rifiuta di comunicare tale aspetto alla direzione della componente, il team di revisione del gruppo deve discutere la questione con i responsabili delle attività di governance del gruppo. Se la questione rimane irrisolta, il team di revisione del gruppo, tenuto conto degli aspetti legali e di riservatezza professionale, deve considerare se consigliare al revisore della componente di non emettere la relazione di revisione sul bilancio della componente fin quando la questione sia risolta. (Rif.: Par. A65)

[9-ter] Per autorità competente si intende l'autorità preposta alla vigilanza del soggetto incaricato della revisione legale del bilancio del gruppo ai sensi degli artt. 21 e 22 del D.Lgs. 39/10.

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 17.

[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265, "Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione".

Comunicazioni con i responsabili delle attività di governance del gruppo

49. Il team di revisione del gruppo deve comunicare quanto segue ai responsabili delle attività di governance del gruppo, oltre a quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260[12] e da altri principi di revisione: (Rif.: Par. A66)

    a) una descrizione generale della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti;

    b) una descrizione generale della natura del coinvolgimento previsto dal team di revisione del gruppo nel lavoro svolto dai revisori delle componenti sulle informazioni finanziarie delle componenti significative;

    c) i casi in cui dalla valutazione del team di revisione del gruppo del lavoro svolto dal revisore della componente emergano dubbi sulla qualità del lavoro di tale revisore;

    d) qualsiasi limitazione allo svolgimento della revisione contabile del gruppo, per esempio, laddove l'accesso alle informazioni da parte del team di revisione del gruppo può essere stato limitato;

    e) le frodi o le sospette frodi che coinvolgano la direzione del gruppo, la direzione delle componenti, i dipendenti con un ruolo rilevante nel controllo interno a livello di gruppo o altri, laddove la frode comporti un errore significativo nel bilancio del gruppo.

Documentazione

50. Il team di revisione del gruppo deve includere nella documentazione della revisione quanto segue:[13]

    a) l'analisi delle componenti, indicando quelle significative, e la tipologia di lavoro svolto sulle informazioni finanziarie delle stesse componenti;

    b) la natura, la tempistica e l'estensione del coinvolgimento del team di revisione del gruppo nel lavoro svolto dai revisori delle componenti significative, incluso, ove applicabile, il riesame da parte del team di revisione del gruppo di parti della documentazione della revisione del revisore della componente e delle relative conclusioni;

    c) le comunicazioni scritte tra il team di revisione del gruppo ed i revisori delle componenti concernenti le richieste del team di revisione del gruppo.

50(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il revisore del gruppo mantiene documentazione della natura, tempistica ed estensione del lavoro svolto dai revisori delle componenti e, ove opportuno[13-bis], del riesame effettuato dal revisore del gruppo sulle parti pertinenti della documentazione di revisione di detti revisori. La documentazione conservata dal revisore del gruppo è atta a consentire all'autorità competente di esaminare il lavoro svolto da quest'ultimo.

Pertanto, alla luce del contenuto dell'art. 10-quinquies, co. 2, del D.Lgs. 39/10 sopra richiamato, le comunicazioni con il revisore della componente, di cui ai precedenti paragrafi 40 e 41, devono assumere la forma scritta.

Nei casi in cui il revisore della componente sia anche il revisore legale incaricato della revisione del bilancio del gruppo ovvero appartenga alla società di revisione legale incaricata della revisione del bilancio del gruppo le comunicazioni possono non assumere la forma scritta. In tali casi, ai fini degli obblighi di documentazione, il team di revisione del gruppo deve includere nella documentazione della revisione gli aspetti pertinenti ai fini delle proprie conclusioni sulla revisione contabile del gruppo in merito alle richieste formulate e alle informazioni ottenute dal revisore della componente, mediante un apposito memorandum.

Tale memorandum deve essere condiviso dal revisore della componente, se diverso dal responsabile dell'incarico di revisione del bilancio del gruppo.

---

[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance".

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

[13-bis] Al riguardo si rinvia al precedente paragrafo 42, lettera b).

Ai sensi di quanto previsto dall'art. 10-quinquies, co. 6, del D. Lgs. 39/10, l'autorità competente interessata può richiedere documentazione supplementare, rispetto a quella conservata dal revisore del gruppo sulla revisione delle componenti effettuata da revisori di Paesi terzi, direttamente all'autorità competente del Paese terzo conformemente agli accordi di cooperazione di cui all'art. 36 del D. Lgs. 39/2010.

Qualora, tuttavia, non siano stati stipulati tali accordi di cooperazione, il revisore del gruppo, se richiesto, deve garantire all'autorità competente la disponibilità della documentazione supplementare sulla revisione delle componenti nei termini indicati dal co. 7 dell'art. 10-quinquies del D. Lgs. 39/10.

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Componenti sottoposte a revisione contabile per norma di legge, regolamentare o per altre ragioni (Rif.: Par. 3)

A1. Fattori che possono influenzare la decisione da parte del team di revisione del gruppo di avvalersi di una revisione contabile prevista da una norma di legge, regolamentare o per altra ragione, al fine di acquisire elementi probativi per la revisione contabile del gruppo, includono i seguenti:

- differenze tra il quadro normativo di riferimento applicato nella redazione del bilancio della componente e quello applicato per il bilancio del gruppo;
- differenze tra i principi di revisione e altri principi applicati dal revisore della componente e quelli applicati nella revisione del bilancio del gruppo;
- se la revisione del bilancio della componente sarà completata nei tempi necessari per consentire il rispetto delle scadenze relative al gruppo.

Definizioni

Componente (Rif.: Par. 9 a)

A2. La struttura del gruppo influenza le modalità di identificazione delle componenti. Per esempio, il sistema per la redazione dell'informativa finanziaria del gruppo può basarsi su una struttura organizzativa che prevede che le informazioni finanziarie siano redatte da una capogruppo e da una o più controllate, joint-venture o partecipate contabilizzate utilizzando il metodo del patrimonio netto o il metodo del costo; da una sede principale e da una o più divisioni o filiali o da una combinazione di entrambe. Alcuni gruppi, tuttavia, possono organizzare il loro sistema per la redazione dell'informativa finanziaria per funzione, per processo, per prodotto o per servizio (o per gruppi di prodotti o di servizi) ovvero per aree geografiche. In questi casi, l'impresa o l'attività per la quale la direzione del gruppo o della componente redige le informazioni finanziarie che sono incluse nel bilancio del gruppo può essere rappresentata da una funzione, un processo, un prodotto o un servizio (o gruppo di prodotti o di servizi) o un'area geografica.

A3. All'interno del sistema per la redazione dell'informativa finanziaria del gruppo possono esistere diversi livelli di componenti, nel qual caso può essere appropriato identificare le componenti ad un certo livello di aggregazione piuttosto che singolarmente.

A4. Le componenti aggregate ad un certo livello possono costituire una componente ai fini della revisione contabile del gruppo; tuttavia, tale componente può anche redigere un bilancio che incorpora le informazioni finanziarie delle componenti dipendenti da essa (ossia, un sottogruppo). Il presente principio di revisione può quindi essere applicato da responsabili dell'incarico e da team di revisione per diversi sottogruppi nell'ambito di un gruppo più ampio.

Componente significativa (Rif.: Par. 9 m)

A5. All'aumentare della significatività sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario di una singola componente, aumentano di solito i rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo. Il team di

revisione del gruppo può applicare una soglia percentuale a un parametro di riferimento prestabilito, al fine di identificare le componenti individualmente significative sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario. L'identificazione di un parametro di riferimento e la determinazione della soglia percentuale da applicare ad esso, implicano l'esercizio del giudizio professionale. A seconda della natura e delle circostanze del gruppo, parametri di riferimento appropriati potrebbero essere rappresentati dalle attività, dalle passività, dai flussi di cassa, dal risultato economico o dal fatturato del gruppo. Per esempio, il team di revisione del gruppo potrebbe considerare le componenti che superano il 15% del parametro di riferimento come componenti significative. Tuttavia, si può considerare appropriata alle circostanze una percentuale maggiore o minore.

A6. Il team di revisione del gruppo può inoltre identificare una componente che può comportare rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo, a motivo della sua specifica natura o delle circostanze specifiche (ossia, rischi che richiedono una speciale considerazione nella revisione).[14] Per esempio, una componente potrebbe essere responsabile della negoziazione dei cambi ed esporre quindi il gruppo ad un rischio significativo di errori significativi, anche se la stessa non sia, per altri aspetti, individualmente significativa per il gruppo sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario.

Revisore della componente (Rif.: Par. 9 b)

A7. Un membro del team di revisione del gruppo può svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie di una componente ai fini della revisione contabile del gruppo, su richiesta del team di revisione del gruppo. In questo caso, tale membro del team di revisione del gruppo riveste anche il ruolo di revisore della componente.

Responsabilità (Rif.: Par. 11)

A8. Anche se i revisori delle componenti possono svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti ai fini della revisione contabile del gruppo, e come tali sono quindi responsabili dei risultati e delle conclusioni complessivi o anche dei giudizi che esprimono, il soggetto incaricato della revisione è responsabile del giudizio sul bilancio del gruppo.

A9. Quando il giudizio sul bilancio del gruppo è espresso con modifica, poiché non è stato possibile per il team di revisione del gruppo acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativi alle informazioni finanziarie di una o più componenti, il paragrafo "Elementi alla base del giudizio con modifica", nella relazione di revisione sul bilancio del gruppo, descrive le ragioni di tale impossibilità, senza far riferimento al revisore della componente, a meno che tale riferimento sia necessario per spiegare le circostanze in modo adeguato.[15]

Accettazione e mantenimento dell'incarico

Comprensione del gruppo nella fase di accettazione o di mantenimento dell'incarico (Rif.: Par. 12)

A10. Nel caso di un nuovo incarico, la comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano, da parte del team di revisione del gruppo, può essere acquisita da:

- informazioni fornite dalla direzione del gruppo;
- comunicazioni con la direzione del gruppo;
- ove applicabile, comunicazioni con il precedente team di revisione del gruppo, con la direzione delle componenti o con i revisori delle componenti.

A11. La comprensione da parte del team di revisione del gruppo può includere i seguenti aspetti:

- la struttura del gruppo, inclusa la struttura legale ed organizzativa (ossia, come è organizzato il sistema per la redazione dell'informativa finanziaria del gruppo);
- le attività delle componenti che sono significative per il gruppo, inclusi il settore ed il contesto normativo, economico e politico in cui tali attività si svolgono;

[14] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafi 27-29.
[15] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, paragrafo 20.

- l'utilizzo di fornitori di servizi, inclusi i centri servizi comuni;
- la descrizione dei controlli a livello di gruppo;
- la complessità del processo di consolidamento;
- se revisori che non fanno parte del soggetto incaricato della revisione del gruppo o della sua rete, svolgeranno il lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti e la motivazione della direzione del gruppo della nomina di più di un revisore;
- se il team di revisione del gruppo:
  - avrà la possibilità di contattare senza limitazioni i responsabili delle attività di governance del gruppo, la direzione del gruppo, i responsabili delle attività di governance delle componenti, la direzione delle componenti, i revisori delle componenti e di accedere alle informazioni delle componenti (inclusa la documentazione della revisione che il team di revisione del gruppo intende acquisire);
  - sarà in grado di svolgere il lavoro necessario sulle informazioni finanziarie delle componenti.

A12. Nel caso di un incarico ricorrente, la capacità del team di revisione del gruppo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati può essere influenzata da cambiamenti significativi, per esempio:

- modifiche nella struttura del gruppo (per esempio, acquisizioni, dismissioni, ristrutturazioni o cambiamenti nell'organizzazione del sistema per la redazione dell'informativa finanziaria del gruppo);
- modifiche nelle attività delle componenti significative per il gruppo;
- modifiche nella composizione dei responsabili delle attività di governance del gruppo, della direzione del gruppo o dei membri della direzione con responsabilità strategiche delle componenti significative;
- dubbi del team di revisione del gruppo in merito all'integrità e alla competenza della direzione del gruppo o delle componenti;
- modifiche dei controlli a livello di gruppo;
- modifiche nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Aspettativa di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (Rif.: Par. 13)

A13. Un gruppo può essere costituito esclusivamente da componenti non significative. In tali circostanze, il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo può ritenere ragionevolmente che si possano acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo, se il team di revisione del gruppo sarà in grado di:

a) svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie di alcune di tali componenti;

b) essere coinvolto nel lavoro svolto dai revisori delle altre componenti sulle informazioni finanziarie di quest'ultime, nella misura necessaria per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Accesso alle informazioni (Rif.: Par. 13)

A14. L'accesso alle informazioni da parte del team di revisione del gruppo può essere limitato da circostanze cui la direzione del gruppo non possa ovviare, per esempio, dalla normativa relativa alla riservatezza e alla privacy dei dati personali, o dal rifiuto da parte del revisore di una componente di consentire l'accesso alla documentazione della revisione, richiesta dal team di revisione del gruppo. La limitazione può anche essere imposta dalla direzione del gruppo.

A15. Laddove l'accesso alle informazioni è limitato dalle circostanze, il team di revisione del gruppo può ancora essere in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati; tuttavia, la probabilità che ciò accada diminuisce quanto più aumenta la significatività della componente. Per esempio, al team di revisione del gruppo può non essere consentito di contattare i responsabili delle attività di governance, la direzione, o il revisore (compreso l'accesso alla documentazione della revisione richiesta) di una

componente contabilizzata sulla base del metodo del patrimonio netto. Se la componente non è significativa e il team di revisione del gruppo dispone del bilancio della componente e della relativa relazione di revisione, ed ha accesso alle informazioni in possesso della direzione del gruppo riguardanti tale componente, può giungere alla conclusione che tali informazioni costituiscano elementi probativi sufficienti ed appropriati in relazione a tale componente. Se la componente è significativa, tuttavia, il team di revisione del gruppo non sarà in grado di attenersi alle regole del presente principio di revisione applicabili alle circostanze della revisione contabile del gruppo. Per esempio, il team di revisione del gruppo non potrà attenersi alle regole contenute nei paragrafi 30 e 31 relative al coinvolgimento nel lavoro del revisore della componente. Il team di revisione del gruppo non sarà quindi in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativi a tale componente. L'effetto della impossibilità da parte del team di revisione del gruppo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati è trattato come indicato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

A16. Il team di revisione del gruppo non sarà in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati se la direzione del gruppo limita l'accesso del team di revisione o del revisore della componente alle informazioni di una componente significativa.

A17. Sebbene tale limitazione riguardi una componente considerata non significativa e il team di revisione del gruppo sia comunque in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, le ragioni di tale limitazione possono influenzare il giudizio sul bilancio del gruppo. Per esempio, possono influenzare l'attendibilità delle attestazioni della direzione del gruppo e delle sue risposte alle indagini svolte dal team di revisione del gruppo.

A18. Leggi e regolamenti possono vietare al responsabile dell'incarico di revisione del gruppo di rifiutare ovvero di recedere da un incarico. Per esempio, in alcuni ordinamenti giuridici, il revisore è incaricato per un periodo di tempo prestabilito ed è vietato recedere dall'incarico prima della fine di tale periodo. Anche in tale circostanza il presente principio di revisione si applica alla revisione contabile del gruppo, e l'effetto dell'impossibilità da parte del team di revisione del gruppo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati è trattato come indicato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

A19. L'Appendice 1 presenta un esempio di una relazione di revisione contenente un giudizio con rilievi a seguito dell'impossibilità da parte del team di revisione del gruppo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in relazione ad una componente significativa contabilizzata utilizzando il metodo del patrimonio netto, il cui effetto, secondo il giudizio del team di revisione del gruppo, è significativo ma non pervasivo.[15-bis]

Termini dell'incarico (Rif.: Par. 14)

A20. I termini dell'incarico identificano il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.[16] I termini di un incarico di revisione contabile del gruppo possono includere aspetti ulteriori, quali il fatto che:

- le comunicazioni tra il team di revisione del gruppo ed i revisori delle componenti non dovrebbero subire restrizioni oltre a quanto previsto dalla legge o dai regolamenti;
- le comunicazioni importanti tra i revisori delle componenti, i responsabili delle attività di governance delle componenti e la direzione delle componenti, incluse le comunicazioni sulle carenze significative nel controllo interno, dovrebbero essere comunicate anche al team di revisione del gruppo;
- le comunicazioni importanti tra le autorità di vigilanza e le componenti riguardanti aspetti relativi alla redazione delle informazioni finanziarie dovrebbero essere comunicate anche al team di revisione del gruppo;

[15-bis] L'Appendice (Italia) 1 contiene un esempio nazionale di relazione di revisione con riferimento ad una società diversa da un EIP. L'ISA Italia n. 705, nell'appendice, riporta nell'esempio 3(I) un analogo caso per un EIP. L'esempio internazionale non è stato allegato.
[16] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 8.

- nella misura in cui il team di revisione del gruppo lo considera necessario, dovrebbe essergli consentito di:
  - accedere alle informazioni relative alle componenti, ai responsabili delle attività di governance delle componenti, alla direzione delle componenti, ai revisori delle componenti (compreso l'accesso alla documentazione della revisione richiesta);
  - svolgere il lavoro o richiedere al revisore della componente di svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti.

A21. Le limitazioni poste:

- all'accesso del team di revisione del gruppo alle informazioni relative alla componente, alla possibilità di contattare i responsabili delle attività di governance delle componenti, la direzione della componente, o i revisori delle componenti (compreso l'accesso alla documentazione della revisione richiesta); ovvero
- al lavoro da svolgersi sulle informazioni finanziarie delle componenti

dopo che il responsabile ha accettato l'incarico di revisione contabile del gruppo, comportano l'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che può influenzare il giudizio sul bilancio del gruppo. In circostanze eccezionali, tale impossibilità può persino comportare il recesso dall'incarico, ove ciò sia consentito da leggi e regolamenti applicabili.

Strategia generale e piano di revisione (Rif.: Par. 16)

A22. Il riesame della strategia generale e del piano di revisione del gruppo da parte del responsabile dell'incarico di revisione del gruppo rappresenta una parte importante della sua responsabilità di direzione dell'incarico di revisione.

Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano

Aspetti sui quali il team di revisione del gruppo acquisisce la comprensione (Rif.: Par. 17)

A23. Il principio di revisione internazionale ISA n. 315 contiene linee guida sugli aspetti che il revisore può considerare al fine di acquisire una comprensione del settore di attività, della regolamentazione e di altri fattori esterni che influenzano l'impresa, fra cui il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, la natura dell'impresa, gli obiettivi, le strategie ed i rischi connessi all'attività, nonché la determinazione quantitativa e l'esame del risultato economico dell'impresa.[17] L'Appendice 2 del presente principio di revisione fornisce linee guida con riferimento agli aspetti specifici di un gruppo, incluso il processo di consolidamento.

Istruzioni impartite alle componenti da parte della direzione del gruppo (Rif.: Par. 17)

A24. Ai fini dell'uniformità e della comparabilità delle informazioni finanziarie, di solito la direzione del gruppo impartisce istruzioni alle componenti. Tali istruzioni specificano le disposizioni relative alle informazioni finanziarie delle componenti da includersi nel bilancio del gruppo e spesso comprendono i manuali di procedure per la redazione dell'informativa finanziaria e una situazione contabile predisposta per il consolidamento (di seguito "reporting package"). Il reporting package consiste di solito in schemi standard da utilizzare per fornire le informazioni finanziarie da inserire nel bilancio del gruppo. I reporting package di solito non assumono la forma di un bilancio redatto in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

A25. Le istruzioni di solito riguardano:

- i principi contabili da applicare;
- norme ed altre disposizioni sull'informativa applicabili al bilancio del gruppo, inclusi:
  - l'identificazione dei settori di attività dell'impresa e la relativa informativa;
  - i rapporti e le operazioni con parti correlate;

[17] Principio di revisione internazionale ISA n. 315 (Versione 2013), paragrafi A24-A48.

  - le operazioni infragruppo e gli utili non realizzati;
  - i saldi contabili infragruppo;
- il calendario della reportistica.

A26. La comprensione delle istruzioni da parte del team di revisione del gruppo può includere i seguenti aspetti:

- la chiarezza e la praticità delle istruzioni per compilare il reporting package;
- se le istruzioni:
  - descrivono adeguatamente le caratteristiche del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
  - prevedono un'informativa sufficiente per rispettare le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, per esempio l'informativa sui rapporti e le operazioni con parti correlate e l'informativa sui settori di attività dell'impresa;
  - prevedono l'identificazione delle rettifiche relative al consolidamento, per esempio le operazioni infragruppo e gli utili non realizzati, i saldi contabili infragruppo;
  - prevedono l'approvazione delle informazioni finanziarie da parte delle direzioni delle componenti.

Frode (Rif.: Par. 17)

A27. Il revisore è tenuto a identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi e a definire e mettere in atto risposte di revisione appropriate ai rischi identificati e valutati.[18] Le informazioni utilizzate per identificare i rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo dovuti a frodi possono includere i seguenti aspetti:

- la valutazione da parte della direzione del gruppo dei rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo dovuti a frodi;
- i processi adottati dalla direzione del gruppo per identificare e rispondere ai rischi di frode nel gruppo, inclusi i rischi specifici di frode identificati, ovvero per identificare i saldi contabili, le classi di operazioni o l'informativa per cui esista un probabile rischio di frode;
- se vi siano componenti particolari per le quali esiste un probabile rischio di frode;
- come i responsabili delle attività di governance del gruppo monitorano i processi adottati dalla direzione del gruppo per identificare e rispondere ai rischi di frode nel gruppo, e le attività di controllo che la direzione ha stabilito per limitare tali rischi;
- le risposte dei responsabili delle attività di governance del gruppo, della direzione del gruppo, delle persone appropriate nell'ambito della funzione di revisione interna (e, se ritenuto appropriato, della direzione delle componenti, dei revisori delle componenti e di altri) alle indagini svolte dal team di revisione del gruppo in merito alla loro conoscenza di frodi effettive, sospette o segnalate che riguardano una componente o il gruppo.

Discussione tra i membri del team di revisione del gruppo ed i revisori delle componenti sui rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo, inclusi i rischi di frodi (Rif.: Par. 17)

A28. I membri chiave del team di revisione sono tenuti a discutere la possibilità che il bilancio dell'impresa contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, evidenziando in modo particolare i rischi dovuti a frodi. Nella revisione contabile di un gruppo, tali discussioni possono coinvolgere anche i revisori delle componenti.[19] La decisione del responsabile dell'incarico di revisione del

[18] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio".

[19] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 15; principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 10.

gruppo sui soggetti da coinvolgere nelle discussioni, le modalità e la tempistica del loro svolgimento e la loro estensione, è influenzata da fattori quali la precedente esperienza acquisita nel gruppo.

A29. Le discussioni offrono l'opportunità di:

- condividere le conoscenze sulle componenti e sui contesti in cui esse operano, inclusi i controlli a livello di gruppo;
- scambiare le informazioni sui rischi connessi all'attività delle componenti e del gruppo;
- scambiare idee su come e su quali aree del bilancio del gruppo possano sussistere errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; sulle modalità con cui la direzione del gruppo e la direzione della componente potrebbero porre in essere ed occultare una falsa informativa finanziaria e su come i beni e le attività della componente potrebbero essere oggetto di appropriazione illecita;
- identificare le prassi seguite dalle direzioni del gruppo o delle componenti, che possono essere distorte o configurate per manipolare i risultati d'esercizio e che potrebbero condurre ad una falsa informativa finanziaria, per esempio, prassi di rilevazione dei ricavi non conformi al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- considerare i fattori interni ed esterni al gruppo che possono avere un impatto sullo stesso, e che possono rappresentare un incentivo o una forma di pressione sulla direzione del gruppo, sulla direzione delle componenti o su altri soggetti a commettere una frode; ciò in quanto forniscono l'occasione per commetterla, ovvero mostrano una cultura o un ambiente che consentono alla direzione del gruppo, alla direzione delle componenti o ad altri soggetti di giustificare le frodi;
- considerare il rischio che la direzione del gruppo o della componente possano forzare i controlli;
- considerare se sono stati adottati principi contabili uniformi per la predisposizione delle informazioni finanziarie delle componenti ai fini del bilancio del gruppo, e, ove così non fosse, quali differenze tra i principi contabili siano state identificate e rettificate (ove richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile);
- discutere le frodi che sono state identificate nelle componenti, o le informazioni che indicano la possibile esistenza di una frode in una componente;
- condividere le informazioni che possono indicare una non conformità a leggi e regolamenti nazionali, per esempio il pagamento di tangenti e l'uso improprio di pratiche di "transfer pricing".

Fattori di rischio (Rif.: Par. 18)

A30. L'Appendice 3 illustra esempi di condizioni o di eventi che, presi singolarmente o congiuntamente, possono indicare rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo, inclusi i rischi dovuti a frodi.

Valutazione del rischio (Rif.: Par. 18)

A31. La valutazione da parte del team di revisione del gruppo dei rischi di errori significativi a livello del bilancio del gruppo si basa su informazioni quali:

- informazioni acquisite dalla comprensione del gruppo, delle sue componenti, del contesto nel quale operano e del processo di consolidamento, inclusi gli elementi probativi acquisiti nella valutazione della configurazione e messa in atto dei controlli a livello di gruppo e dei controlli relativi al consolidamento;
- informazioni acquisite dai revisori delle componenti.

Conoscenza e comprensione del revisore della componente (Rif.: Par. 19)

A32. Il team di revisione del gruppo acquisisce una comprensione del revisore di una componente solo quando pianifica di richiedere al revisore della componente di svolgere del lavoro sulle informazioni finanziarie relative a quest'ultima ai fini della revisione contabile del gruppo. Per esempio, non sarà necessario acquisire una comprensione dei revisori delle componenti per le quali il team di revisione del gruppo pianifichi di svolgere procedure di analisi comparativa solo a livello di gruppo.

Procedure del team di revisione del gruppo finalizzate ad acquisire la comprensione del revisore della componente e delle fonti degli elementi probativi della revisione (Rif.: Par. 19)

A33. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure del team di revisione del gruppo finalizzate ad acquisire la comprensione del revisore della componente sono influenzate da fattori quali la precedente esperienza o conoscenza del revisore della componente e dalla misura in cui il team di revisione del gruppo ed il revisore della componente siano soggetti a direttive e procedure comuni, per esempio:

- se il team di revisione del gruppo ed il revisore della componente condividono:
  - direttive e procedure comuni per lo svolgimento del lavoro (per esempio le metodologie di revisione);
  - direttive e procedure comuni per il controllo della qualità; ovvero
  - direttive e procedure comuni per il monitoraggio;
- la coerenza o l'affinità:
  - di leggi e regolamenti o del sistema normativo;
  - della supervisione e della disciplina professionale, nonché della verifica esterna della qualità;
  - della formazione e dell'addestramento;
  - dei principi e delle organizzazioni professionali;
  - della lingua e della cultura.

A34. Tali fattori sono complementari e non si escludono a vicenda. Per esempio, l'estensione delle procedure che il team di revisione del gruppo deve svolgere al fine di acquisire la comprensione del revisore della componente A, che applica direttive e procedure comuni per il controllo della qualità e per il monitoraggio e una metodologia di revisione comune o opera all'interno dello stesso ordinamento giuridico del responsabile dell'incarico di revisione del gruppo, può essere minore rispetto all'estensione delle procedure che il team di revisione del gruppo deve svolgere per acquisire la comprensione del revisore della componente B, che non applica direttive e procedure comuni per il controllo della qualità e per il monitoraggio, né una metodologia di revisione comune, oppure opera all'interno di un diverso ordinamento giuridico. Anche la natura delle procedure svolte in relazione ai revisori delle componenti A e B può essere differente.

A35. Il team di revisione del gruppo può acquisire la comprensione del revisore della componente mediante modalità diverse. Nel primo anno in cui il revisore della componente viene coinvolto, il team di revisione del gruppo può per esempio:

- valutare i risultati del sistema di monitoraggio del controllo della qualità, nel caso in cui il team di revisione del gruppo ed il revisore della componente appartengano allo stesso soggetto incaricato della revisione o ad altro soggetto della rete che operano in conformità a direttive e procedure di monitoraggio comuni;[20]
- incontrare il revisore della componente per discutere gli aspetti elencati nel paragrafo 19 ai punti a)-c);
- richiedere al revisore della componente di confermare per iscritto gli aspetti di cui al paragrafo 19 punti a)-c). L'Appendice 4 presenta un esempio delle conferme scritte da parte del revisore della componente;
- richiedere al revisore della componente di compilare i questionari relativi agli aspetti elencati nel paragrafo 19 ai punti a)-c);

[20] Come richiesto dal 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 54, ovvero da disposizioni nazionali che prevedano regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1.

- discutere sul revisore della componente con i colleghi dello stesso soggetto a cui appartiene il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo, o con un soggetto terzo attendibile che conosca il revisore della componente; ovvero
- ottenere conferme dall'organismo o dagli organismi professionali a cui appartiene il revisore della componente, dalle autorità presso le quali il revisore ha conseguito l'abilitazione, o da altri soggetti terzi.

Negli anni successivi, la comprensione del revisore della componente può basarsi sull'esperienza precedente del team di revisione del gruppo con il revisore stesso. Il team di revisione del gruppo può richiedere al revisore della componente di confermare se, in relazione agli aspetti elencati nel paragrafo 19 ai punti a)-c), si sono verificati dei cambiamenti rispetto all'anno precedente.

A36. Ove esistano organismi indipendenti di supervisione della professione di revisore contabile e di monitoraggio della qualità delle revisioni contabili, la conoscenza del contesto regolamentare può aiutare il team di revisione del gruppo nella valutazione dell'indipendenza e della competenza del revisore della componente. Le informazioni sul contesto regolamentare possono essere acquisite dal revisore della componente o dalle indicazioni fornite dagli organismi di supervisione indipendenti.

Principi etici applicabili per la revisione contabile del gruppo (Rif.: Par. 19 a)

A37. Nello svolgimento del lavoro sulle informazioni finanziarie di una componente finalizzato alla revisione contabile del gruppo, il revisore della componente è tenuto ad osservare i principi etici applicabili alla revisione contabile del gruppo. Tali principi possono essere diversi o supplementari rispetto a quelli cui è soggetto il revisore della componente nello svolgimento di una revisione legale dei conti annuali all'interno dell'ordinamento giuridico del revisore della componente. Il team di revisione del gruppo acquisisce quindi una comprensione in merito al fatto se il revisore della componente comprenda e si conformi ai principi etici applicabili per la revisione contabile del gruppo in modo sufficiente da adempiere alle responsabilità proprie del revisore della componente all'interno della revisione contabile del gruppo.

La competenza professionale del revisore della componente (Rif.: Par. 19 b)

A38. La comprensione della competenza professionale del revisore della componente da parte del team di revisione del gruppo può riguardare aspetti quali:

- se conosca i principi di revisione e altri principi applicabili alla revisione contabile del gruppo in modo sufficiente da adempiere alle responsabilità proprie del revisore della componente all'interno della revisione contabile del gruppo;
- se possieda le capacità specifiche (per esempio la conoscenza specifica del settore) necessarie per svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie della componente in questione;
- ove pertinente, se comprenda il quadro normativo sull'informazione finanziaria in modo sufficiente da adempiere alle responsabilità proprie del revisore della componente all'interno della revisione contabile del gruppo (spesso le istruzioni impartite dalla direzione del gruppo alle componenti descrivono le caratteristiche del quadro normativo stesso).

Linee guida relative alla comprensione del revisore di una componente da parte del team di revisione del gruppo (Rif.: Par. 20)

A39. Il team di revisione del gruppo non può ovviare al fatto che il revisore di una componente non sia indipendente, mediante il suo coinvolgimento nel lavoro del revisore della componente o svolgendo ulteriori procedure di valutazione del rischio o procedure di revisione conseguenti sulle informazioni finanziarie della componente.

A40. Tuttavia, il team di revisione del gruppo può superare dubbi di minore entità riguardo alla competenza professionale del revisore della componente (per esempio la mancanza di conoscenza specifica del settore) o il fatto che il revisore della componente non operi in un contesto che prevede un'attiva supervisione sui revisori, mediante il suo coinvolgimento nel lavoro del revisore stesso o svolgendo

ulteriori procedure di valutazione del rischio o procedure di revisione conseguenti sulle informazioni finanziarie della componente.

A41. Se leggi o regolamenti vietano l'accesso a parti della documentazione della revisione della componente, il team di revisione del gruppo può richiedere al revisore della componente di ovviare a ciò redigendo un memorandum che comprenda le informazioni rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio del gruppo.

Significatività (Rif.: Parr. 21-23)

A42. Al revisore è richiesto di:[21]

a) determinare nella definizione della strategia generale di revisione:

i) la significatività per il bilancio nel suo complesso;

ii) il livello o i livelli di significatività da considerare per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa se, nelle circostanze specifiche dell'impresa, per tali particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa ci si possa ragionevolmente attendere che errori di entità minore rispetto alla significatività per il bilancio nel suo complesso possano influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio;

b) determinare la significatività operativa per la revisione.

Nel contesto della revisione contabile del gruppo, la significatività è determinata sia per il bilancio del gruppo nel suo complesso, sia per le informazioni finanziarie delle componenti. La significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso è utilizzata in fase di definizione della strategia generale di revisione del gruppo.

A43. Al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nel bilancio del gruppo superi la significatività considerata per il bilancio del gruppo nel suo complesso, la significatività stabilita per una componente è inferiore rispetto alla significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso. Per le componenti possono essere stabilite diverse significatività. La significatività per una componente non occorre che sia una frazione aritmetica della significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso e, di conseguenza, l'insieme delle significatività delle differenti componenti può essere maggiore della significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso. La significatività per una componente è utilizzata in fase di definizione della strategia generale di revisione contabile della componente.

A44. La significatività a livello di componente è determinata per quelle componenti le cui informazioni finanziarie sono oggetto di revisione contabile completa o limitata nell'ambito della revisione contabile del gruppo in conformità ai paragrafi 26, 27 a) e 29. La significatività per una componente è utilizzata dal revisore della componente per valutare se gli errori individuati non corretti siano significativi, considerati singolarmente o nel loro insieme.

A45. La soglia per gli errori è determinata in aggiunta alla significatività per la componente. Gli errori identificati nelle informazioni finanziarie della componente che superino la soglia prevista per gli errori sono comunicati al team di revisione del gruppo.

A46. Nel caso di una revisione delle informazioni finanziarie di una componente, il revisore della componente (o il team di revisione del gruppo) stabilisce la significatività operativa per la revisione a livello della componente. Ciò è necessario al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nelle informazioni finanziarie della componente superi la significatività per la componente. Nella pratica, il team di revisione del gruppo può stabilire la significatività per la componente a tale livello inferiore. Laddove ciò si verifichi, il revisore della componente utilizza la significatività per la componente al fine di valutare i rischi di errori significativi nelle informazioni finanziarie della componente, definire le procedure di revisione in risposta ai rischi

[21] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile", paragrafi 10-11.

identificati e valutati, nonché per valutare se gli errori individuati siano significativi, considerati singolarmente o nel loro insieme.

Risposte di revisione a fronte dei rischi identificati e valutati

Determinazione della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti (Rif.: Parr. 26-27)

A47. La determinazione da parte del team di revisione del gruppo della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie di una componente ed il suo coinvolgimento nel lavoro del revisore della componente sono influenzati dai seguenti fattori:

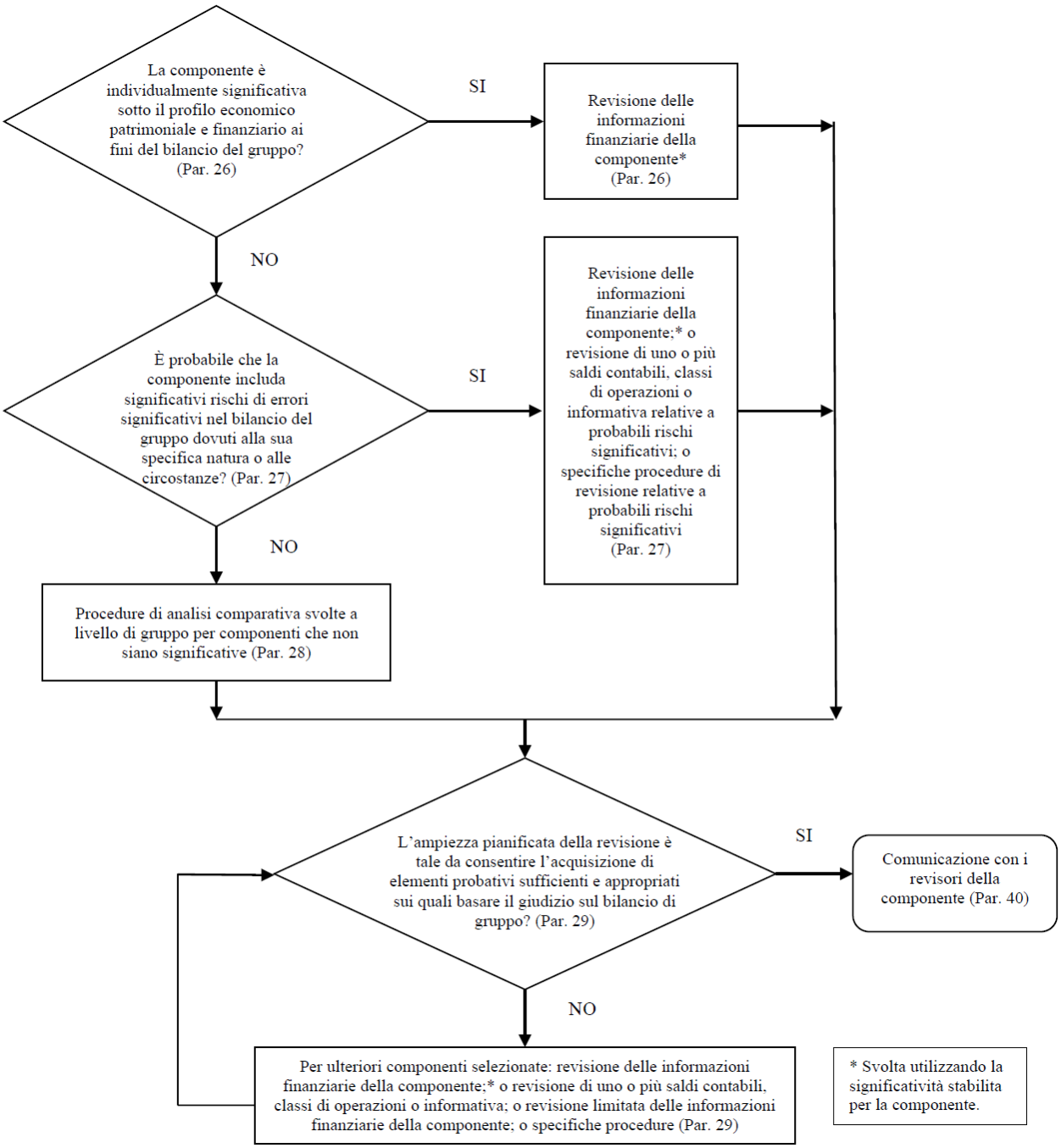
a) il fatto che la componente sia significativa;

b) i rischi significativi di errori significativi identificati nel bilancio del gruppo;

c) la valutazione del team di revisione del gruppo della configurazione dei controlli a livello di gruppo e la determinazione della loro messa in atto;

d) la comprensione da parte del team di revisione del gruppo del revisore della componente.

Il diagramma di flusso mostra come la significatività della componente influenzi la definizione da parte del team di revisione del gruppo della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie della componente.


La componente è individualmente significativa sotto il profilo economico patrimoniale e finanziario ai fini del bilancio del gruppo? (Par. 26)
SI
Revisione delle informazioni finanziarie della componente* (Par. 26)
NO
È probabile che la componente includa significativi rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo dovuti alla sua specifica natura o alle circostanze? (Par. 27)
SI
Revisione delle informazioni finanziarie della componente;* o revisione di uno o più saldi contabili, classi di operazioni o informativa relative a probabili rischi significativi; o specifiche procedure di revisione relative a probabili rischi significativi (Par. 27)
NO
Procedure di analisi comparativa svolte a livello di gruppo per componenti che non siano significative (Par. 28)
L'ampiezza pianificata della revisione è tale da consentire l'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio di gruppo? (Par. 29)
SI
Comunicazione con i revisori della componente (Par. 40)
NO
Per ulteriori componenti selezionate: revisione delle informazioni finanziarie della componente;* o revisione di uno o più saldi contabili, classi di operazioni o informativa; o revisione limitata delle informazioni finanziarie della componente; o specifiche procedure (Par. 29)
* Svolta utilizzando la significatività stabilita per la componente.

Componenti significative (Rif.: Par. 27 b)-c)

A48. Il team di revisione del gruppo può identificare una componente come significativa in quanto è probabile che essa comprenda rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo, a motivo della sua specifica natura o delle circostanze specifiche. In tal caso, il team di revisione del gruppo può essere in grado di identificare i saldi contabili, le classi di operazioni o l'informativa influenzati da probabili rischi significativi. Laddove ciò si verifichi, il team di revisione del gruppo può decidere di svolgere, o richiedere al revisore della componente di svolgere, la revisione solamente di quei saldi contabili, classi di operazioni o informativa. Per esempio, nelle circostanze descritte nel paragrafo A6, il lavoro sulle informazioni finanziarie della componente può limitarsi a una revisione di quei saldi contabili, classi di operazioni o informativa che sono influenzati dalla negoziazione dei cambi di quella componente. Laddove il team di revisione del gruppo richieda al revisore della componente di svolgere la revisione solamente di uno o più particolari saldi contabili, classi di operazioni o informativa, la comunicazione del team di revisione del gruppo (si veda il paragrafo 40) tiene in considerazione il fatto che molte voci di bilancio sono correlate.

A49. Il team di revisione del gruppo può definire delle procedure di revisione in risposta a un probabile rischio significativo di errori significativi nel bilancio del gruppo. Per esempio, nel caso di un probabile rischio significativo di obsolescenza delle rimanenze, il team di revisione del gruppo può svolgere, o richiedere al revisore della componente di svolgere, procedure di revisione specifiche sulla valutazione delle rimanenze di una componente che detiene una grande quantità di rimanenze potenzialmente obsolete, ma che, per altri aspetti, non è significativa.

Componenti non significative (Rif.: Parr. 28-29)

A50. In base alle circostanze dell'incarico, le informazioni finanziarie delle componenti possono essere aggregate a diversi livelli ai fini dello svolgimento delle procedure di analisi comparativa. I risultati delle procedure di analisi comparativa supportano le conclusioni del team di revisione del gruppo che non sussistono rischi significativi di errori significativi nelle informazioni finanziarie aggregate di quelle componenti che non sono significative.

A51. La decisione del team di revisione del gruppo in merito al numero di componenti da selezionare in conformità al paragrafo 29, a quali componenti selezionare e alla tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle singole componenti selezionate, può essere influenzata dai seguenti fattori:

- l'ampiezza degli elementi probativi che si presume di acquisire sulle informazioni finanziarie delle componenti significative;
- se la componente sia stata costituita o acquisita recentemente;
- se nella componente si siano verificati cambiamenti significativi;
- se la funzione di revisione interna abbia svolto la propria attività sulla componente e gli effetti di questo lavoro sulla revisione contabile del gruppo;
- se le componenti applichino sistemi e processi comuni;
- l'efficacia operativa dei controlli a livello di gruppo;
- fluttuazioni anomale identificate dalle procedure di analisi comparativa svolte a livello di gruppo;
- la significatività della singola componente sotto il profilo economico patrimoniale e finanziario ed il rischio che essa presenta, in confronto ad altre componenti all'interno di tale categoria;
- se la componente sia soggetta a revisione contabile per disposizione di legge, regolamentare o per altra ragione.

L'inclusione di un elemento di imprevedibilità nella selezione delle componenti in questa categoria può aumentare la probabilità di identificare errori significativi nelle informazioni finanziarie delle componenti. La selezione delle componenti è spesso modificata in modo ciclico.

A52. Una revisione limitata delle informazioni finanziarie della componente può essere svolta in conformità agli International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400[22] o ISRE 2410,[23] adattati come necessario secondo le circostanze. Il team di revisione del gruppo può anche specificare ulteriori procedure da svolgere per integrare tale lavoro. [23-bis]

A53. Come spiegato nel paragrafo A13, un gruppo può essere costituito esclusivamente da componenti non significative. In tali circostanze, il team di revisione del gruppo può acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo stabilendo la tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti in conformità al paragrafo 29. È improbabile che il team di revisione del gruppo acquisisca elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo se il team di revisione del gruppo, o il revisore di una componente, verificano solamente i controlli a livello di gruppo e svolgono procedure di analisi comparativa sulle informazioni finanziarie delle componenti.

Coinvolgimento nel lavoro svolto dai revisori delle componenti (Rif.: Parr. 30-31)

A54. I fattori che possono influenzare il coinvolgimento del team di revisione del gruppo nel lavoro del revisore della componente includono:

a) il fatto che la componente sia significativa;

b) i rischi significativi di errori significativi identificati nel bilancio del gruppo;

c) la conoscenza e la comprensione del revisore della componente da parte del team di revisione del gruppo.

Nel caso di una componente significativa o di rischi significativi identificati, il team di revisione del gruppo svolge le procedure descritte nei paragrafi 30 e 31. Nel caso di una componente non significativa, la natura, la tempistica e l'estensione del coinvolgimento del team di revisione del gruppo nel lavoro svolto dal revisore della componente varierà in base alla comprensione del revisore della componente. Il fatto che la componente non sia significativa diventa secondario. Per esempio, nonostante una componente sia considerata non significativa, il team di revisione del gruppo può decidere di essere coinvolto nella valutazione del rischio di revisione svolta dal revisore della componente perché nutre comunque dubbi riguardo alla competenza professionale del revisore della componente (per esempio, la mancanza di conoscenze specifiche del settore) o per il fatto che il revisore della componente non operi in un contesto che preveda un'effettiva supervisione sui revisori.

A55. In base alla comprensione del revisore della componente da parte del team di revisione del gruppo, le forme di coinvolgimento nel lavoro del revisore della componente diverse da quelle descritte nei paragrafi 30-31 e 42 possono includere una o più delle seguenti attività:

a) lo svolgimento di incontri con la direzione o i revisori della componente per comprendere l'attività svolta dalla componente ed il contesto in cui opera;

b) il riesame della strategia generale e del piano di revisione del revisore della componente;

c) lo svolgimento di procedure di valutazione del rischio per identificare e valutare i rischi di errori significativi al livello della componente, che possono essere svolte con i revisori della componente ovvero direttamente dal team di revisione del gruppo;

d) la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati, che possono essere definite e svolte con i revisori della componente ovvero direttamente dal team di revisione del gruppo;

e) la partecipazione alle riunioni conclusive ed alle altre riunioni rilevanti tra i revisori e la direzione della componente;

[22] ISRE 2400, "Engagements to Review Financial Statements."
[23] ISRE 2410, "Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity".
[23-bis] L'ISRE 2400 e l'ISRE 2410 non fanno parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

f) il riesame di altre parti pertinenti della documentazione della revisione del revisore della componente.

Processo di consolidamento

Rettifiche e riclassificazioni di consolidamento (Rif.: Par. 34)

A56. Il processo di consolidamento può richiedere rettifiche agli importi riportati nel bilancio del gruppo che non seguono i normali sistemi di elaborazione delle operazioni e che possono non essere soggetti agli stessi controlli interni a cui sono sottoposte altre informazioni finanziarie. La valutazione da parte del team di revisione del gruppo dell'appropriatezza, della completezza e dell'accuratezza delle rettifiche può includere:

- valutare se le rettifiche significative riflettano appropriatamente i fatti e le operazioni sottostanti;
- stabilire se le rettifiche significative siano state calcolate, elaborate e autorizzate in modo corretto dalla direzione del gruppo e, ove applicabile, dalla direzione della componente;
- stabilire se le rettifiche significative siano appropriatamente supportate e documentate in modo sufficiente;
- controllare la riconciliazione e l'elisione delle operazioni infragruppo, degli utili non realizzati e dei saldi contabili infragruppo.

Comunicazioni con il revisore della componente (Rif.: Parr. 40-41)

A57. Se non si instaura una comunicazione reciproca efficace tra il team di revisione del gruppo ed i revisori delle componenti, c'è il rischio che il team di revisione del gruppo possa non acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo. Una comunicazione chiara e tempestiva delle richieste del team di revisione del gruppo costituisce la base per una comunicazione reciproca efficace tra il team di revisione del gruppo ed il revisore della componente.

A58. Le richieste del team di revisione del gruppo sono spesso comunicate con una lettera di istruzioni. L'Appendice 5 contiene linee guida sugli aspetti richiesti e ulteriori che possono essere inclusi in tale lettera di istruzioni. La comunicazione del revisore della componente con il team di revisione del gruppo assume spesso la forma di memorandum o di una relazione sul lavoro svolto. La comunicazione tra il team di revisione del gruppo ed il revisore di una componente, tuttavia, può non assumere necessariamente la forma scritta[23-ter]. Per esempio, il team di revisione del gruppo può incontrare il revisore di una componente per discutere i rischi significativi identificati o effettuare il riesame delle parti pertinenti della documentazione della revisione del revisore della componente. Tuttavia, anche in questo caso, si applicano le regole relative alla documentazione della revisione contenute nel presente e negli altri principi di revisione.

A59. Nel collaborare con il team di revisione del gruppo, il revisore della componente, per esempio, dovrebbe consentire al team di revisione del gruppo l'accesso alla documentazione relativa alla revisione, ove ciò non sia vietato da leggi e regolamenti.

A60. Laddove un membro del team di revisione del gruppo sia anche revisore di una componente, l'obiettivo di una comunicazione chiara con il revisore della componente spesso può essere raggiunto dal team di revisione del gruppo utilizzando una forma diversa da quella scritta. Per esempio:

- l'accesso del revisore della componente alla strategia generale di revisione ed al piano di revisione può essere sufficiente per comunicare le richieste del team di revisione del gruppo illustrate nel paragrafo 40;
- il riesame da parte del team di revisione del gruppo della documentazione della revisione del revisore della componente può essere sufficiente per comunicare gli aspetti pertinenti ai fini delle conclusioni del team di revisione del gruppo illustrate nel paragrafo 41.

[23-ter] Si vedano al riguardo gli obblighi di documentazione di cui al precedente paragrafo 50(l).

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti

A61(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, le procedure previste nel presente principio in merito alla valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti soddisfano quanto richiesto dall'art. 10-quinquies, co. 2, del medesimo Decreto in relazione alla valutazione del lavoro svolto dai revisori delle componenti.

Riesame della documentazione della revisione del revisore della componente (Rif.: Par. 42 b)

A61. Le parti della documentazione della revisione del revisore della componente pertinenti ai fini della revisione contabile del gruppo possono variare in base alle circostanze. Spesso l'attenzione si concentra sulla documentazione della revisione che è afferente ai rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo. L'estensione del riesame può essere influenzata dal fatto che la documentazione della revisione del revisore della componente è stata sottoposta alle procedure interne di riesame del soggetto incaricato della revisione cui appartiene il revisore stesso.

Sufficienza ed appropriatezza degli elementi probativi (Rif.: Parr. 44-45)

A62. Se il team di revisione del gruppo conclude che non sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo, il team di revisione del gruppo può richiedere al revisore della componente di svolgere ulteriori procedure. Se ciò non è fattibile, il team di revisione del gruppo può svolgere direttamente le procedure di revisione ritenute necessarie sulle informazioni finanziarie della componente.

A63. La valutazione da parte del responsabile dell'incarico di revisione del gruppo dell'effetto complessivo di eventuali errori (sia identificati dal team di revisione del gruppo, sia comunicati dai revisori delle componenti) consente a quest'ultimo di stabilire se il bilancio del gruppo nel suo complesso contenga errori significativi.

Comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance del gruppo

Comunicazioni con la direzione del gruppo (Rif.: Parr. 46-48)

A64. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 contiene regole e fornisce linee guida sulla comunicazione delle frodi alla direzione e, ove la direzione possa essere coinvolta nella frode, ai responsabili delle attività di governance.[24]

A65. La direzione del gruppo può richiedere di mantenere riservate alcune informazioni significative contenenti dati sensibili. Aspetti che possono essere significativi per il bilancio della componente e dei quali la direzione della componente possa non essere a conoscenza, includono ad esempio:

- potenziali contenziosi;
- piani di dismissione di attività operative rilevanti;
- eventi successivi;
- accordi legali significativi.

Comunicazioni con i responsabili delle attività di governance del gruppo (Rif.: Par. 49)

A66. Gli aspetti che il team di revisione del gruppo comunica ai responsabili delle attività di governance del gruppo possono includere quelli portati all'attenzione del team da parte dei revisori delle componenti, che il team stesso consideri significativi rispetto alle responsabilità di coloro che sono responsabili delle attività di governance del gruppo. La comunicazione con i responsabili delle attività di governance del gruppo si verifica in vari momenti dello svolgimento della revisione contabile del gruppo. Per esempio, gli aspetti indicati nel paragrafo 49 ai punti a)-b) possono essere comunicati dopo che il team di revisione del gruppo ha stabilito il lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti. Di contro, l'aspetto indicato nel paragrafo 49 al punto c) può essere comunicato alla fine della revisione e gli aspetti indicati nel paragrafo 49 ai punti d)-e) possono essere comunicati allorquando si verificano.

[24] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafi 40-42.

Appendice 1 (Italia)

(Rif.: Par. A19)

Esempio – Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio con rilievi dovuto all'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una partecipazione in una collagata estera - Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio consolidato redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Società diversa da EIP.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. [25]
- Si tratta di una revisione contabile di un gruppo costituito da una società con imprese controllate; pertanto si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio consolidato è redatto dagli amministratori della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore del bilancio del gruppo non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una componente significativa contabilizzata con il metodo del patrimonio netto (rilevata per un importo di XXX nella situazione patrimoniale-finanziaria, che presenta un totale dell'attivo di XXX), in quanto non ha avuto accesso alle registrazioni contabili e non ha avuto la possibilità di contattare la direzione e il revisore della componente.
- Il revisore del bilancio del gruppo ha letto il bilancio della componente al [gg][mm][aa] sottoposto a revisione contabile, compresa la relazione di revisione, ed ha ottenuto le informazioni finanziarie della componente disponibili presso la direzione del gruppo.
- Secondo il giudizio del revisore del bilancio del gruppo, il potenziale effetto sul bilancio del gruppo di tale impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati è significativo ma non pervasivo.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore del bilancio del gruppo è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore del bilancio del gruppo ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10).

[25] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE]|DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della Società ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato

Giudizio con rilievi

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio consolidato del Gruppo ABC (il Gruppo), costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi* della presente relazione, il bilancio consolidato fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del Gruppo al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Elementi alla base del giudizio con rilievi

La partecipazione del Gruppo nella Società XYZ, una collegata estera acquisita nel corso dell'esercizio e contabilizzata con il metodo del patrimonio netto, è iscritta per un importo di XXX nello stato patrimoniale al [gg][mm][aa] e la quota di pertinenza del Gruppo dell'utile netto di XYZ pari a XXX è inclusa nel conto economico per l'esercizio chiuso a tale data. Non [sono stato] [siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto del valore di iscrizione della partecipazione in XYZ al [gg][mm][aa] e della quota di pertinenza dell'utile netto di XYZ dell'esercizio, in quanto [mi][ci] è stato negato l'accesso alle informazioni finanziarie e la possibilità di contattare la direzione e i revisori di XYZ. Non [sono stato] [siamo stati] pertanto in grado di stabilire se fosse necessario apportare eventuali rettifiche a tali importi.

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

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio consolidato

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

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

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

Responsabilità [del revisore] [della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio consolidato

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

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio consolidato, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno del Gruppo;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che il Gruppo cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio consolidato nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio consolidato rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del Gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato. [Sono responsabile][Siamo responsabili] della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. [Sono l'unico responsabile][Siamo gli unici responsabili] del giudizio di revisione sul bilancio consolidato.

[Ho comunicato][Abbiamo comunicato] ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la

revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Appendice 2

(Rif.: Par. A23)

Esempi di aspetti sui quali il team di revisione acquisisce una comprensione del gruppo

Gli esempi coprono un'ampia gamma di aspetti, ma non tutti gli aspetti riportati sono pertinenti per ogni incarico di revisione contabile del gruppo; per contro, l'elenco degli aspetti riportati a titolo esemplificativo non è necessariamente esaustivo.

Controlli a livello di gruppo

1. I controlli a livello di gruppo possono includere una combinazione delle attività di seguito riportate:
   - riunioni periodiche tra la direzione del gruppo e la direzione delle componenti per discutere gli sviluppi aziendali ed esaminare i risultati ottenuti;
   - monitoraggio delle attività delle componenti e dei loro risultati economico-finanziari, compresi i rapporti informativi periodici, che consentano alla direzione del gruppo di monitorare i risultati delle componenti rispetto alle previsioni e di intraprendere le azioni appropriate;
   - il processo di valutazione del rischio da parte della direzione del gruppo, ossia il processo per identificare, analizzare e gestire i rischi connessi all'attività, incluso il rischio di frode, che possono causare errori significativi nel bilancio del gruppo;
   - monitoraggio, controllo, riconciliazione ed elisione delle operazioni infragruppo, degli utili non realizzati e dei saldi contabili infragruppo;
   - un processo per il monitoraggio della tempestività e per la valutazione dell'accuratezza e della completezza delle informazioni finanziarie ricevute dalle componenti;
   - un sistema informativo centrale monitorato dagli stessi controlli generali IT applicati per tutto il gruppo o parte di esso;
   - attività di controllo nel sistema IT comune per tutte o per alcune delle componenti;
   - monitoraggio dei controlli, incluse le attività della funzione di revisione interna e i programmi di auto valutazione;
   - direttive e procedure coerenti, incluso un manuale di procedure per la redazione dell'informativa finanziaria del gruppo;
   - programmi a livello di gruppo, quali i codici di comportamento ed i programmi di prevenzione delle frodi;
   - sistemi per l'attribuzione di autorità e responsabilità alla direzione delle componenti.
2. La funzione di revisione interna può essere considerata come parte dei controlli a livello di gruppo, per esempio, quando la funzione stessa è centralizzata. Il principio di revisione internazionale (ISA) n. 610[26] tratta della valutazione da parte del team di revisione del gruppo dei seguenti aspetti:
   - se la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano l'obiettività dei revisori interni;
   - il livello di competenza della funzione di revisione interna;
   - se la funzione di revisione interna applica un approccio sistematico e disciplinato,

   laddove il team di revisione del gruppo preveda di utilizzare il lavoro di tale funzione.

[26] Principio di revisione internazionale (ISA) n. 610, "Utilizzo del lavoro dei revisori interni" (versione 2013), paragrafo 15.

Il processo di consolidamento

3. La comprensione del processo di consolidamento da parte del team di revisione del gruppo può includere i seguenti aspetti:

Aspetti relativi al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:

- la misura in cui la direzione della componente comprende il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- il processo per l'identificazione e la contabilizzazione delle componenti in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- il processo per identificare i settori di attività dell'impresa di cui riportarne l'informativa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- il processo per l'identificazione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate ai fini di fornire le relative informazioni in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- i principi contabili applicati al bilancio del gruppo, le modifiche rispetto a quelli applicati nell'esercizio precedente, e le modifiche che risultano dai principi nuovi o rivisti secondo il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- le procedure per trattare le componenti che hanno date di chiusura dell'esercizio diverse da quella del gruppo.

Aspetti relativi al processo di consolidamento:

- il processo attuato dalla direzione del gruppo per acquisire una comprensione dei principi contabili adottati dalle componenti e, ove applicabile, per assicurare che siano adottati principi contabili uniformi per la redazione delle informazioni finanziarie delle componenti ai fini del bilancio del gruppo, e che le differenze nei principi contabili siano identificate e rettificate ove richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Per principi contabili uniformi si intendono gli specifici principi, convenzioni, regole e prassi adottate dal gruppo, sulla base del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, che le componenti utilizzano per rendicontare operazioni similari in modo coerente. Tali principi sono di solito descritti nel manuale di procedure per la redazione dell'informativa finanziaria e nel reporting package emesso dalla direzione del gruppo;
- il processo della direzione del gruppo per garantire un'informativa finanziaria delle componenti completa, accurata e tempestiva per il consolidamento;
- il processo per la conversione delle informazioni finanziarie delle componenti estere nella valuta del bilancio del gruppo;
- come è organizzato il sistema IT per il consolidamento, incluse le fasi manuali e automatiche del processo, e i controlli manuali e programmati instaurati nelle diverse fasi del processo di consolidamento;
- il processo attuato dalla direzione del gruppo per acquisire informazioni sugli eventi successivi.

Aspetti relativi alle rettifiche di consolidamento:

- il processo per la registrazione delle rettifiche di consolidamento, inclusa la redazione, l'autorizzazione e l'elaborazione delle relative scritture contabili, e l'esperienza del personale responsabile del consolidamento;
- le rettifiche di consolidamento richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- la logica economica degli eventi e delle operazioni che hanno dato origine alle rettifiche di consolidamento;
- la frequenza, la natura e la dimensione delle operazioni tra le componenti;

- le procedure per il monitoraggio, il controllo, la riconciliazione e l'elisione delle operazioni infragruppo, degli utili non realizzati e dei saldi contabili infragruppo;
- il percorso seguito per arrivare al fair value delle attività e delle passività acquisite, le procedure per l'ammortamento dell'avviamento (ove applicabile), la verifica della perdita di valore dell'avviamento in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- gli accordi con il socio di maggioranza o le minoranze relativamente alle perdite sostenute da una componente (per esempio, l'obbligo delle minoranze di coprire tali perdite).

Appendice 3

(Rif.: Par. A30)

Esempi di condizioni o di eventi che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo

Gli esempi forniti coprono un'ampia gamma di condizioni o eventi ma non tutte le condizioni o gli eventi sono pertinenti ai fini di ogni incarico di revisione contabile del gruppo; per contro, l'elenco degli esempi non è necessariamente esaustivo.

- Una struttura del gruppo complessa, soprattutto laddove si verifichino frequenti acquisizioni, dismissioni o riorganizzazioni;
- strutture di corporate governance deboli, inclusi processi decisionali, non trasparenti;
- controlli a livello di gruppo inesistenti o inefficaci, inclusa un'informativa inadeguata alla direzione del gruppo sul monitoraggio delle operazioni e dei risultati delle componenti;
- componenti operanti in ordinamenti giuridici stranieri che possono essere esposte a fattori quali un intervento statale inusuale in aree quali la politica commerciale e fiscale, le restrizioni ai movimenti di valuta o dei dividendi, le fluttuazioni nel tasso di cambio;
- attività aziendali delle componenti che comportano rischi elevati, quali le commesse a lungo termine e la negoziazione di strumenti finanziari innovativi e complessi;
- incertezze rispetto a quali informazioni finanziarie delle componenti richiedano l'inserimento nel bilancio del gruppo in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, per esempio, se vi sono imprese a destinazione specifica o imprese non commerciali e se le relative informazioni finanziarie siano da inserire;
- rapporti e operazioni inusuali con parti correlate;
- casi precedenti di saldi contabili infragruppo che non pareggiavano e non si riconciliavano nel processo di consolidamento;
- l'esistenza di operazioni complesse contabilizzate in più di una componente;
- l'applicazione da parte delle componenti di principi contabili diversi da quelli applicati al bilancio del gruppo;
- componenti che hanno date di chiusura dell'esercizio diverse, che possono essere utilizzate per alterare la tempistica delle operazioni;
- casi precedenti di rettifiche di consolidamento non autorizzate o incomplete;
- pianificazione fiscale "aggressiva" all'interno del gruppo, ovvero considerevoli operazioni in contanti effettuate con imprese in paradisi fiscali;
- frequenti cambiamenti dei revisori incaricati di svolgere la revisione contabile dei bilanci delle componenti.

Appendice 4

(Rif.: Par. A35)

Esempi di conferme del revisore di una componente

Quella che segue non vuole essere un modello di lettera standard. Le conferme possono variare da revisore a revisore della componente e da un periodo amministrativo all'altro.

Spesso si ottengono le conferme prima che inizi il lavoro sulle informazioni finanziarie della componente.

[Intestazione del revisore della componente]

[Data]

[Al responsabile dell'incarico di revisione del gruppo]

La presente lettera viene fornita con riferimento alla Vostra revisione contabile del bilancio del gruppo di [nome della capogruppo] per l'esercizio chiuso al [data] al fine di esprimere un giudizio se il bilancio del gruppo rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi ("fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della") la situazione patrimoniale e finanziaria al [data], il risultato economico ed i flussi di cassa del gruppo per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità a [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile].

Vi confermiamo il ricevimento delle Vostre istruzioni datate [data] con le quali ci viene richiesto di svolgere il lavoro indicato sulle informazioni finanziarie della [nome della componente] per l'esercizio chiuso al [data].

Confermiamo che:

1. Ci atterremo alle istruzioni. /Vi informiamo che non saremo in grado di attenerci alle seguenti istruzioni [da indicare] per le seguenti ragioni [da indicare].
2. Le istruzioni sono chiare e le comprendiamo. /Vi saremmo grati se poteste chiarire le seguenti istruzioni [da indicare].
3. Collaboreremo con Voi e Vi daremo accesso alla documentazione della revisione.

Prendiamo atto che:

1. Le informazioni finanziarie della [nome della componente] saranno inserite nel bilancio del gruppo della [nome della capogruppo].
2. Potreste ritenere necessario partecipare direttamente al lavoro che ci avete richiesto di svolgere sulle informazioni finanziarie della [nome della componente] per l'esercizio chiuso al [data].
3. Avete intenzione di valutare e, se considerato appropriato, utilizzare il nostro lavoro per la revisione contabile del bilancio del gruppo della [nome della capogruppo].

Con riferimento al lavoro che svolgeremo sulle informazioni finanziarie della [nome della componente], una [descrivere la componente, ossia, società interamente controllata, controllata, joint-venture, partecipata contabilizzata con il metodo del patrimonio netto o del costo] della [nome della capogruppo], confermiamo quanto segue:

1. Siamo a conoscenza di [indicare i principi etici applicabili] in misura sufficiente ad adempiere alle nostre responsabilità nella revisione contabile del bilancio del gruppo e ci atterremo ad essi. In particolare, e con riguardo a [nome della capogruppo] e alle altre componenti del gruppo, siamo indipendenti nell'accezione prevista da [indicare i principi etici applicabili] e ci atteniamo alle disposizioni applicabili di [citare le disposizioni] emanate da [nome dell'ente di regolamentazione].
2. Siamo a conoscenza dei principi di revisione internazionali (ISA) e [indicare altri principi nazionali applicabili alla revisione contabile del bilancio del gruppo] in misura sufficiente ad adempiere alle nostre responsabilità nella revisione contabile del bilancio del gruppo e condurremo il nostro lavoro sulle

informazioni finanziarie della [nome della componente] per l'esercizio chiuso al [data] in conformità a tali principi.

3. Possediamo le capacità specifiche (per esempio la conoscenza specifica del settore) necessarie per svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie della componente in oggetto.

4. Siamo a conoscenza del [indicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile o il manuale di procedure per la redazione dell'informativa finanziaria del gruppo] in misura sufficiente da adempiere alle nostre responsabilità nella revisione contabile del bilancio del gruppo.

Vi informeremo su eventuali modifiche relative alle suddette attestazioni nel corso del nostro lavoro sulle informazioni finanziarie della [nome della componente].

[Firma del revisore]

[Data]

[Sede del revisore]

Appendice 5

(Rif.: Par. A58)

Aspetti necessari e addizionali inclusi nella lettera di istruzioni del team di revisione del gruppo

Gli aspetti che il presente principio di revisione richiede siano comunicati al revisore della componente sono indicati in corsivo.

Aspetti rilevanti per la pianificazione del lavoro del revisore della componente:

- *la richiesta al revisore della componente di confermare che collaborerà con il team di revisione del gruppo, conoscendo il contesto in cui il team di revisione del gruppo utilizzerà il lavoro del revisore stesso;*
- le scadenze per il completamento della revisione;
- le date delle visite pianificate da parte della direzione del gruppo e del team di revisione del gruppo, e le date degli incontri pianificati tra la direzione della componente ed il revisore della componente;
- una lista di contatti importanti;
- *il lavoro che deve essere svolto dal revisore della componente e il relativo utilizzo* nonché gli accordi per coordinare gli sforzi nella fase iniziale e nel corso della revisione, incluso il coinvolgimento pianificato del team di revisione del gruppo nel lavoro del revisore della componente;
- *i principi etici applicabili per la revisione contabile del gruppo e, in particolare, i requisiti relativi all'indipendenza. Per esempio, qualora le leggi o i regolamenti vietino al revisore del gruppo l'utilizzo dei revisori interni affinchè forniscano assistenza diretta, per il revisore del gruppo è rilevante considerare se il divieto si estenda anche ai revisori delle componenti e, in tale caso, trattare questo aspetto nelle comunicazioni a tali revisore;*[27]
- *nel caso si tratti di una revisione contabile o di revisione contabile limitata delle informazioni finanziarie della componente, la significatività per la componente (e, ove applicabile, il livello od i livelli di significatività stabiliti per particolari classi di operazioni, saldi contabili od informativa) e la soglia oltre la quale gli errori non possono essere considerati come chiaramente trascurabili per il bilancio del gruppo;*
- *l'elenco delle parti correlate preparato dalla direzione del gruppo, e qualsiasi altra parte correlata della quale il team di revisione del gruppo sia a conoscenza, e la richiesta che il revisore della componente comunichi tempestivamente al team di revisione del gruppo le parti correlate non precedentemente identificate dalla direzione del gruppo o dal team di revisione del gruppo;*
- il lavoro da svolgere sulle operazioni infragruppo, sugli utili non realizzati e sui saldi contabili infragruppo;
- le linee guida concernenti altre responsabilità legali nell'emissione della relazione, per esempio, relativamente alle asserzioni della direzione del gruppo riguardo all'efficacia del controllo interno;
- le specifiche istruzioni per il riesame degli eventi successivi, nei casi in cui sia probabile che intercorra un certo lasso di tempo tra il completamento del lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti e le conclusioni del team di revisione del gruppo.

Gli aspetti pertinenti ai fini dello svolgimento del lavoro del revisore della componente:

- i risultati del team di revisione del gruppo derivanti dalla verifica delle attività di controllo sul sistema di elaborazione comune a tutte o ad alcune componenti, e le procedure di conformità che devono essere svolte dal revisore della componente;

[27] Principio di revisione internazionale (ISA) n. 610 (versione 2013), paragrafo A31.

- *i rischi significativi di errori significativi identificati nel bilancio del gruppo, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che siano pertinenti per il lavoro del revisore della componente e la richiesta che il revisore della componente comunichi tempestivamente al team di revisione del gruppo qualsiasi altro rischio significativo di errori significativi nel bilancio del gruppo, dovuto a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, identificato nella componente, e le risposte di revisione poste in essere dal revisore della componente per fronteggiare tali rischi;*
- i risultati della funzione di revisione interna, sulla base del lavoro svolto sui controlli presso le componenti o pertinenti alle stesse;
- la richiesta di comunicare tempestivamente eventuali elementi probativi acquisiti nel corso del lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti che risultano in contrasto con gli elementi probativi sui quali il team di revisione del gruppo ha inizialmente basato la valutazione del rischio a livello di gruppo;
- la richiesta di un'attestazione scritta da parte della direzione della componente in merito alla conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, o una dichiarazione sul fatto che sono state evidenziate le differenze tra i principi contabili applicati alle informazioni finanziarie della componente e quelli applicati al bilancio del gruppo;
- gli aspetti che devono essere documentati dal revisore della componente.

Altre informazioni:

- la richiesta di riportare tempestivamente al team di revisione del gruppo gli aspetti seguenti:
  - gli aspetti significativi relativi alla contabilità, alla redazione dell'informativa finanziaria e alla revisione, incluse le stime contabili e le valutazioni correlate;
  - gli aspetti relativi alla sussistenza del presupposto di continuità aziendale della componente;
  - gli aspetti relativi ai contenziosi e alle contestazioni;
  - le carenze significative nel controllo interno che il revisore di una componente ha identificato nel corso dello svolgimento del lavoro sulle informazioni finanziarie della componente e le informazioni che indicano l'esistenza di una frode;
- la richiesta che il team di revisione del gruppo venga informato il più presto possibile di qualsiasi evento significativo o inusuale;
- *la richiesta che gli aspetti indicati nel paragrafo 41 siano comunicati al team di revisione del gruppo una volta concluso il lavoro sulle informazioni finanziarie della componente.*

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 610
UTILIZZO DEL LAVORO DEI REVISORI INTERNI

(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) 1-5

Relazioni tra il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 ed l'ISA Italia n. 610 6-10

La responsabilità del revisore esterno per la revisione contabile 11

Data di entrata in vigore 12

Obiettivi **13**

Definizioni **14**

Regole

Stabilire se può essere utilizzato il lavoro della funzione di revisione interna 15-20

Utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna 21-25

Stabilire se possono essere utilizzati i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta 26-32

Utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta 33-35

Documentazione 36-37

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizione di funzione di revisione interna A1-A4

Stabilire se può essere utilizzato il lavoro della funzione di revisione interna A5-A23

Utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna A24-A30

Stabilire se possono essere utilizzati i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta A31-A39

Utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta A40-A41

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610 “Utilizzo del lavoro dei revisori interni” 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 that 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 delle responsabilità del revisore esterno in caso di utilizzo del lavoro dei revisori interni. Ciò include: a) l'utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna al fine di acquisire elementi probativi e b) l'utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta sotto la direzione, la supervisione e il riesame del revisore esterno.[(0)]

2. Il presente principio di revisione non si applica se l'impresa non ha una funzione di revisione interna. (Rif.: Par. A2)

3. Se l'impresa ha una funzione di revisione interna, le regole del presente principio di revisione riguardanti l'utilizzo del lavoro di tale funzione non si applicano se:

   a) le responsabilità e le attività della funzione non sono rilevanti ai fini della revisione contabile; ovvero

   b) sulla base della comprensione preliminare della funzione acquisita dal revisore mediante le procedure svolte in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315[1], il revisore esterno non prevede di utilizzare il lavoro della funzione al fine di acquisire elementi probativi.

   Il presente principio di revisione non prevede che il revisore esterno debba necessariamente utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna al fine di modificare la natura o la tempistica, ovvero di ridurre l'estensione, delle procedure di revisione che il revisore esterno deve svolgere direttamente; questa resta una decisione del revisore esterno in sede di definizione della strategia generale di revisione.

4. Inoltre, le regole del presente principio di revisione relative all'assistenza diretta non si applicano se il revisore esterno non pianifica di utilizzare i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta.

5. In alcuni ordinamenti giuridici, leggi o regolamenti possono prevedere per il revisore esterno il divieto, o la restrizione in una qualche misura, all'utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna o all'utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta. I principi di revisione non prevalgono sulle leggi o sui regolamenti che disciplinano la revisione contabile del bilancio.[2] Tali divieti o restrizioni non impediscono in ogni caso al revisore esterno di conformarsi ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). (Rif.: Par. A31)

Relazioni tra il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 ed il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 610

6. Molte imprese prevedono la presenza all'interno della propria struttura di controllo interno e di governance di una funzione di revisione interna. Gli obiettivi e l'ambito di attività della funzione di revisione interna, la natura delle sue responsabilità e la sua collocazione nell'organizzazione, incluso il livello nella gerarchia dell'impresa e gli obblighi di rendicontazione della propria attività, variano considerevolmente e dipendono dalle dimensioni e dalla struttura dell'impresa, nonché dalle regole fissate dalla direzione e, ove applicabile, dai responsabili delle attività di governance.

7. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 descrive in che modo la competenza e l'esperienza della funzione di revisione interna possono essere di supporto al revisore esterno per la sua comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e la sua identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315[3] spiega inoltre come

---

[(0)] Nell'ordinamento italiano l'utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta non è applicabile per le motivazioni indicate nel paragrafo 26(l).

[1] 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".

[2] 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 A57.

[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo A120.

una comunicazione efficace tra i revisori interni ed il revisore esterno crei anche un contesto in cui quest'ultimo possa essere informato sugli aspetti significativi che possono influire sul suo lavoro.

8. Il revisore esterno può essere in grado anche di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna in modo costruttivo e complementare al proprio lavoro, se la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano adeguatamente l'obiettività dei revisori interni, se la funzione applica un approccio sistematico e disciplinato e se il livello di competenza di tale funzione è sufficiente. Il presente principio di revisione tratta delle responsabilità del revisore esterno quando, in base alla sua comprensione preliminare della funzione di revisione interna acquisita mediante procedure svolte in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, prevede di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna come parte degli elementi probativi acquisiti.[4] Tale utilizzo modifica la natura o la tempistica delle procedure di revisione che il revisore esterno deve svolgere direttamente o ne riduce l'estensione.

9. Inoltre, il presente principio di revisione tratta anche delle responsabilità del revisore esterno qualora ritenga di utilizzare i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta sotto la sua direzione, la sua supervisione e il suo riesame.[(0)]

10. Nell'impresa possono esservi persone che eseguono procedure simili a quelle svolte da una funzione di revisione interna. Tuttavia, ove tali procedure non siano poste in essere da una funzione obiettiva e competente che applichi un approccio sistematico e disciplinato, incluso il controllo della qualità, le stesse sarebbero da considerare alla stregua di controlli interni e l'acquisizione di elementi probativi sull'efficacia di tali controlli rientrerebbe nell'ambito delle risposte del revisore ai rischi identificati e valutati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.330.[5]

La responsabilità del revisore esterno per la revisione contabile

11. Il revisore esterno ha la responsabilità esclusiva del giudizio di revisione e tale responsabilità non è attenuata dall'utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna o dall'utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta nell'incarico.[(0)] Sebbene possano svolgere procedure di revisione simili a quelle svolte dal revisore esterno, né la funzione di revisione interna, né i revisori interni sono indipendenti dall'impresa, come invece è richiesto al revisore esterno nella revisione contabile del bilancio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200.[6] Il presente principio di revisione, pertanto, definisce le condizioni necessarie perché il revisore esterno possa utilizzare il lavoro dei revisori interni. Esso definisce altresì la misura del lavoro necessario per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che il lavoro della funzione di revisione interna, o dei revisori interni che forniscono assistenza diretta,[(0)] sia adeguato ai fini della revisione contabile. Le regole contenute nei paragrafi che seguono sono definite per fornire un quadro di riferimento per le valutazioni del revisore esterno sull'utilizzo del lavoro dei revisori interni per impedire che tale utilizzo sia eccessivo o improprio.

Data di entrata in vigore

12. 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

13. Qualora l'impresa abbia una funzione di revisione interna e il revisore esterno preveda di utilizzare il lavoro della funzione al fine di modificare la natura o la tempistica ovvero di ridurre l'estensione delle procedure di revisione che egli deve svolgere direttamente, o di utilizzare i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta,[(0)] gli obiettivi del revisore esterno sono:

   a) stabilire se sia possibile utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna o l'assistenza diretta da parte dei revisori interni[(0)] e, in caso affermativo, in quali aree ed in quale misura;

[4] Si vedano i paragrafi 15-25.
[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".
[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 14.

e una volta stabilito ciò:

b) in caso di utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna, stabilire se tale lavoro sia adeguato ai fini della revisione contabile;

c) in caso di utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta, dirigere, supervisionare e riesaminare in modo appropriato il loro lavoro. *(0)*

Definizioni

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

a) Funzione di revisione interna – La funzione di un'impresa che svolge attività finalizzate a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione (nel seguito, in breve, "attività di assurance") e attività volte a valutare e migliorare l'efficacia dei processi di governance, di gestione del rischio e di controllo interno dell'impresa. (Rif.: Parr. A1–A4)

b) Assistenza diretta – L'utilizzo dei revisori interni per svolgere procedure di revisione sotto la direzione, la supervisione e il riesame del revisore esterno.

Regole

Stabilire se, in quali aree ed in quale misura può essere utilizzato il lavoro della funzione di revisione interna

Valutazione della funzione di revisione interna

15. Il revisore esterno deve stabilire se il lavoro della funzione di revisione interna può essere utilizzato ai fini della revisione contabile valutando i seguenti aspetti:

a) in quale misura la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano l'obiettività dei revisori interni; (Rif.: Parr. A5–A9)

b) il livello di competenza della funzione di revisione interna; (Rif.: Parr. A5–A9)

c) se la funzione di revisione interna applica un approccio sistematico e disciplinato, incluso il controllo della qualità. (Rif.: Parr. A10-A11)

16. Il revisore esterno non deve utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna se stabilisce che:

a) la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure non supportano in modo adeguato l'obiettività dei revisori interni;

b) la funzione non dispone di sufficiente competenza; ovvero

c) la funzione non applica un approccio sistematico e disciplinato, incluso il controllo della qualità. (Rif.: Parr. A12–A14)

Stabilire la natura e la misura del lavoro della funzione di revisione interna che può essere utilizzato

17. Per stabilire le aree e la misura in cui il lavoro della funzione di revisione interna può essere utilizzato, il revisore esterno deve considerare la natura e la portata del lavoro che la funzione di revisione interna ha svolto, o ha pianificato di svolgere, e la sua rilevanza ai fini della strategia generale di revisione e del piano di revisione del revisore esterno. (Rif.: Parr. A15–A17)

18. Il revisore esterno deve formulare tutti i giudizi significativi nello svolgimento dell'incarico di revisione e, per prevenire l'utilizzo improprio del lavoro della funzione di revisione interna, deve pianificare di utilizzare in misura minore il lavoro della funzione di revisione interna e di svolgere in misura maggiore il lavoro in via diretta nelle seguenti circostanze: (Rif.: Parr. A15–A17)

a) quanto maggiore è il livello di giudizio professionale necessario per:

i. pianificare e svolgere le procedure di revisione pertinenti;

ii. valutare gli elementi probativi raccolti; (Rif.: Parr. A18-A19)

b) quanto più alto è il rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni, con una particolare considerazione per i rischi identificati e valutati come significativi; (Rif.: Parr. A20–A22)

c) quanto inferiore è il supporto all'obiettività dei revisori interni derivante dalla collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e dalle relative direttive e procedure;

d) quanto minore è il livello di competenza della funzione di revisione interna.

19. Il revisore esterno deve anche valutare se, nell'insieme, l'utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna nella misura pianificata gli consente di mantenere un sufficiente coinvolgimento nella revisione, data la sua responsabilità esclusiva del giudizio di revisione. (Rif.: Parr. A15–A22)

20. Nel comunicare ai responsabili delle attività di governance una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260,[7] il revisore esterno deve comunicare in che modo ha pianificato di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna. (Rif.: Par. A23)

Utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna

21. Se il revisore esterno pianifica di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna, deve discuterne con la funzione stessa allo scopo di coordinare le rispettive attività. (Rif.: Parr. A24–A26)

22. Il revisore esterno deve leggere le relazioni della funzione di revisione interna riguardanti il lavoro della funzione stessa che il revisore esterno pianifica di utilizzare per acquisire una comprensione della natura e dell'estensione delle procedure di revisione che essa ha svolto e dei relativi risultati.

23. Sul lavoro complessivamente eseguito dalla funzione di revisione interna che il revisore esterno pianifica di utilizzare, quest'ultimo deve svolgere procedure sufficienti per stabilirne l'adeguatezza ai fini della revisione contabile, valutando tra l'altro se:

a) il lavoro della funzione è stato pianificato, svolto, supervisionato, riesaminato e documentato in modo appropriato;

b) sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati per consentire alla funzione di pervenire a ragionevoli conclusioni;

c) le conclusioni raggiunte sono appropriate nelle circostanze e le relazioni predisposte dalla funzione sono coerenti con i risultati del lavoro svolto. (Rif.: Parr. A27–A30)

24. La natura e l'estensione delle procedure di revisione del revisore esterno devono essere determinate in risposta alla sua valutazione:

a) del livello di giudizio professionale necessario;

b) del rischio identificato e valutato di errori significativi;

c) della misura in cui la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano l'obiettività dei revisori interni;

d) del livello di competenza della funzione;[8] (Rif.: Par. A27–A29)

e devono includere la riesecuzione di parte del lavoro. (Rif.: Par. A30)

25. Il revisore esterno deve anche valutare se le sue conclusioni in merito alla funzione di revisione interna di cui al paragrafo 15 del presente principio di revisione e la determinazione della natura e della misura dell'utilizzo del lavoro della funzione ai fini della revisione contabile di cui paragrafi 18–19 del presente principio di revisione siano ancora appropriate.

[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo 15.
[8] Si veda il paragrafo 18.

Stabilire se, in quali aree ed in quale misura possono essere utilizzati i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta

Stabilire se possono essere utilizzati i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta ai fini della revisione contabile

26. Leggi o regolamenti possono vietare al revisore esterno di ottenere assistenza diretta dai revisori interni. In questo caso, non si applicano i paragrafi 27-35 e 37. (Rif.: Par. A31)

26(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D. Lgs. 39/2010, in relazione all'utilizzo da parte del revisore esterno dell'assistenza diretta dei revisori interni rileva la previsione contenuta nell'art. 10, comma 5, D. Lgs. 39/2010. Alla luce di tale norma, l'utilizzo da parte dei revisori esterni dell'assistenza diretta dei revisori interni non risulta compatibile con il vigente *framework* normativo italiano.

In effetti, l'art. 10, comma 5, D. Lgs. 39/2010 prevede che:

- i responsabili chiave della revisione,
- il personale professionale del revisore legale o della società di revisione legale e
- qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a loro disposizione o sono sotto il loro controllo e che prendono parte direttamente all'attività di revisione legale,

non possono partecipare ad una revisione legale, né influenzarne in alcun modo l'esito, se hanno intrattenuto un rapporto di lavoro dipendente o una relazione d'affari o di altro tipo con l'ente sottoposto a revisione che potrebbe causare un conflitto di interessi o essere percepita come tale nel periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione e nel periodo durante il quale viene eseguita la revisione stessa. Nel caso di utilizzo in forma di assistenza diretta dei revisori interni, questi ultimi rientrano nella categoria delle persone fisiche i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore esterno, individuata nella norma sopra richiamata. I revisori interni, inoltre, tenuto conto della funzione svolta nell'ambito dell'impresa sottoposta a revisione, sono inquadrabili come soggetti che intrattengono, nel periodo cui si riferiscono i bilanci e in quello di svolgimento della revisione, un rapporto di lavoro dipendente o di altro tipo che potrebbe causare un conflitto di interessi o potrebbe essere percepito da terzi come idoneo a generarlo.

Non è viceversa precluso dalla disposizione menzionata l'utilizzo della funzione di revisione interna da parte del revisore esterno nelle circostanze diverse dall'assistenza diretta disciplinate dai paragrafi 15-25, 36 e A1-A30 del presente principio.

Nel caso di gruppi, il revisore contabile del gruppo deve informare il revisore della componente, nelle istruzioni ad esso destinate, di quanto previsto al presente paragrafo. Laddove il revisore della componente intenda comunque avvalersi dell'assistenza diretta dei revisori interni, il revisore contabile del gruppo deve acquisire informazioni in merito alle modalità e all'estensione dell'utilizzo di detta assistenza nello svolgimento dell'attività di revisione. Alla luce delle informazioni raccolte, il revisore contabile del gruppo deve valutare se sia necessario adottare specifiche misure di salvaguardia al fine di ridurre ad un livello accettabile eventuali minacce alla propria indipendenza o se, in assenza di tali misure, pianificare e svolgere procedure di revisione ulteriori in relazione alla revisione del bilancio della componente definendo l'estensione delle stesse (si vedano i paragrafi 42 e 43 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600). Tali aspetti devono essere adeguatamente documentati nelle carte di lavoro.

27. Qualora l'utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta non sia vietato da leggi o regolamenti, e il revisore esterno pianifichi di utilizzare i revisori interni a tale scopo nella revisione contabile, il revisore esterno deve valutare l'esistenza e la significatività delle minacce all'obiettività nonché il livello di competenza dei revisori interni che forniranno tale assistenza. La valutazione del revisore esterno riguardante l'esistenza e la significatività delle minacce all'obiettività dei revisori interni deve includere lo svolgimento di indagini presso i revisori interni in merito a interessi e relazioni che potrebbero costituire una minaccia alla loro obiettività. (Rif.: Parr. A32–A34)

28. Il revisore esterno non deve utilizzare un revisore interno affinché fornisca assistenza diretta se:

a) esistono minacce significative all'obiettività del revisore interno; ovvero

b) il revisore interno non dispone di sufficiente competenza per svolgere il lavoro proposto. (Rif.: Parr. A32–A34)

Stabilire la natura e l'estensione del lavoro che può essere assegnato ai revisori interni che forniscono assistenza diretta

29. Nel determinare la natura e l'estensione del lavoro che può essere assegnato ai revisori interni e la natura, la tempistica e l'estensione della direzione, della supervisione e del riesame appropriati nelle circostanze, il revisore esterno deve considerare:

a) il livello di giudizio necessario per:

i. pianificare e svolgere le procedure di revisione pertinenti;

ii. valutare gli elementi probativi raccolti;

b) il rischio identificato e valutato di errori significativi;

c) la valutazione del revisore esterno riguardante l'esistenza e la significatività delle minacce all'obiettività, nonché il livello di competenza dei revisori interni che forniranno tale assistenza. (Rif.: Parr. A35–A39)

30. Il revisore esterno non deve utilizzare i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta per lo svolgimento delle procedure che:

a) implicano la formulazione di giudizi significativi nella revisione contabile; (Rif.: Par. A19)

b) riguardano i rischi di errori significativi, identificati e valutati più alti, qualora il giudizio richiesto per svolgere le relative procedure di revisione o per valutare gli elementi probativi raccolti non sia di un livello limitato; (Rif.: Par. A38)

c) riguardano il lavoro in cui i revisori interni sono stati coinvolti e di cui la funzione di revisione interna ha già riferito, o riferirà alla direzione o ai responsabili delle attività di governance; ovvero

d) riguardano decisioni che il revisore esterno prende in conformità al presente principio di revisione in merito alla funzione di revisione interna e all'utilizzo del suo lavoro o dell'assistenza diretta. (Rif.: Parr. A35–A39)

31. Avendo valutato in modo appropriato se e, in caso affermativo, in che misura possono essere utilizzati i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta nella revisione contabile, nel comunicare ai responsabili delle attività di governance una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260,[9] il revisore esterno deve indicare la natura e la misura dell'utilizzo pianificato dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta così da giungere ad un comune convincimento del fatto che tale utilizzo non sia eccessivo nelle circostanze dell'incarico. (Rif.: Par. A39)

32. Il revisore esterno deve valutare se, nell'insieme, l'utilizzo del lavoro dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta nella misura pianificata, unitamente all'utilizzo pianificato del lavoro della funzione di revisione interna, gli consenta comunque di mantenere un sufficiente coinvolgimento nella revisione, data la sua responsabilità esclusiva del giudizio di revisione.

Utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta

33. Prima di utilizzare i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta ai fini della revisione contabile, il revisore esterno deve:

a) acquisire una dichiarazione scritta da un rappresentante autorizzato dell'impresa che ai revisori interni sarà consentito seguire le istruzioni del revisore esterno, e che l'impresa non interverrà nel lavoro che i revisori interni svolgono per il revisore esterno;

[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 15.

b) acquisire una dichiarazione scritta dai revisori interni che manterranno la riservatezza sulle questioni specifiche indicate dal revisore esterno e lo informeranno di eventuali minacce alla loro obiettività.

34. Il revisore esterno deve dirigere, supervisionare e riesaminare il lavoro svolto dai revisori interni nell'incarico in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220.[10] Nel far ciò:

a) la natura, la tempistica e l'estensione della direzione, della supervisione e del riesame devono tener conto del fatto che i revisori interni non sono indipendenti dall'impresa e devono essere determinate in risposta ai risultati della valutazione dei fattori di cui al paragrafo 29 del presente principio di revisione;

b) per una parte del lavoro svolto dai revisori interni, le procedure di riesame del revisore esterno devono includere la ripetizione del controllo degli elementi probativi sottostanti.

La direzione, la supervisione e il riesame effettuati dal revisore esterno sul lavoro svolto dai revisori interni devono essere tali da consentire al revisore esterno di formarsi il convincimento che i revisori interni hanno acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati a supportare le conclusioni raggiunte sulla base del lavoro svolto. (Rif.: Parr. A40–A41)

35. Nel dirigere, supervisionare e riesaminare il lavoro svolto dai revisori interni, il revisore esterno deve prestare attenzione agli indicatori che possano far ritenere non più appropriate le sue valutazioni di cui al paragrafo 27.

Documentazione

36. Se il revisore esterno utilizza il lavoro della funzione di revisione interna, deve includere nella documentazione della revisione contabile:

a) la valutazione dei seguenti aspetti:

i. se la collocazione della funzione nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano adeguatamente l'obiettività dei revisori interni;

ii. il livello di competenza della funzione;

iii. se la funzione applica un approccio sistematico e disciplinato, incluso il controllo della qualità;

b) la natura e la misura del lavoro utilizzato e gli elementi alla base di tale decisione;

c) le procedure di revisione svolte dal revisore esterno per valutare l'adeguatezza del lavoro utilizzato.

37. Se il revisore esterno utilizza i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta nella revisione contabile, deve includere nella documentazione della revisione contabile:

a) la valutazione dell'esistenza e della significatività delle minacce all'obiettività dei revisori interni, nonché il livello di competenza dei revisori interni utilizzati affinché forniscano assistenza diretta;

b) gli elementi alla base della decisione in merito alla natura e all'estensione del lavoro svolto dai revisori interni;

c) chi ha riesaminato il lavoro svolto, la data e l'estensione di tale riesame in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230;[11]

d) le dichiarazioni scritte acquisite da un rappresentante autorizzato dell'impresa e dai revisori interni in conformità al paragrafo 33 del presente principio di revisione;

e) le carte di lavoro predisposte dai revisori interni che hanno fornito assistenza diretta nell'incarico di revisione contabile.

***

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio".
[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 "La documentazione della revisione contabile".

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizione di funzione di revisione interna (Rif.: Parr. 2, 14 a)

A1. Gli obiettivi e l'ambito di attività della funzione di revisione interna comprendono generalmente le attività di assurance e le attività volte a valutare e migliorare l'efficacia dei processi di governance, di gestione del rischio e di controllo interno dell'impresa, come quelle di seguito descritte.

Attività relative alla governance

- La funzione di revisione interna può valutare i processi di governance con riferimento al conseguimento degli obiettivi di quest'ultima inerenti l'etica e i valori, la gestione della performance e i sistemi di attribuzione delle responsabilità, l'attività di comunicazione di informazioni sui rischi e sui controlli alle aree appropriate all'interno dell'organizzazione, nonché inerenti l'efficacia della comunicazione tra i responsabili delle attività di governance, i revisori esterni e interni e la direzione.

Attività relative alla gestione del rischio

- La funzione di revisione interna può assistere l'impresa nell'identificare e nel valutare esposizioni significative al rischio e nel contribuire al miglioramento della gestione del rischio e del controllo interno (inclusa l'efficacia del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria).
- La funzione di revisione interna può svolgere procedure per assistere l'impresa nell'individuazione delle frodi.

Attività relative al controllo interno

- Valutazione del controllo interno. Alla funzione di revisione interna può essere assegnata la specifica responsabilità di riesaminare i controlli, di valutarne l'operatività e raccomandare il loro miglioramento. Nel far ciò, la funzione di revisione interna fornisce assurance su tali controlli. Per esempio, la funzione di revisione interna potrebbe pianificare e svolgere verifiche o altre procedure per fornire alla direzione e ai responsabili delle attività di governance un'assurance in merito alla configurazione, implementazione e efficacia operativa del controllo interno, inclusi i controlli rilevanti ai fini della revisione contabile.
- Esame delle informazioni finanziarie e operative. Alla funzione di revisione interna può essere assegnato il riesame degli strumenti utilizzati per identificare, rilevare, quantificare, classificare e rappresentare le informazioni finanziarie ed operative, nonché lo svolgimento di indagini specifiche su singole voci, incluse le verifiche di dettaglio sulle operazioni, sui saldi e sulle procedure.
- Riesame delle attività operative. Alla funzione di revisione interna può essere assegnato il riesame dell'economicità, dell'efficienza e dell'efficacia delle attività operative di un'impresa, incluse le attività diverse da quelle di natura finanziaria.
- Riesame della conformità a leggi e regolamenti. Alla funzione di revisione interna può essere assegnato il riesame della conformità a leggi, regolamenti e altre disposizioni esterne, alle direttive e alle indicazioni della direzione e ad altre disposizioni interne.

A2. Attività simili a quelle svolte dalla funzione di revisione interna possono essere svolte da funzioni denominate diversamente all'interno dell'impresa. Tutte le attività della funzione di revisione interna, o alcune di esse, possono anche essere affidate all'esterno ad un fornitore terzo di servizi. Per determinare se il revisore esterno possa utilizzare o meno il lavoro della funzione, la denominazione della stessa e il fatto che sia svolta dall'impresa o da un fornitore terzo di servizi, non sono gli unici fattori da considerare. Sono invece rilevanti a tal fine: la natura delle attività; la misura in cui la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano l'obiettività dei revisori interni; la competenza; l'approccio sistematico e disciplinato della funzione. Nel presente principio di revisione i riferimenti al lavoro della funzione di revisione interna includono le attività pertinenti svolte da altre funzioni o da fornitori terzi di servizi che abbiano tali caratteristiche.

A3. Inoltre, coloro che all'interno dell'impresa hanno doveri e responsabilità esecutive e direttive al di fuori della funzione di revisione interna solitamente sono esposti a minacce alla propria obiettività che

potrebbero impedire loro di essere considerati parte della funzione di revisione interna ai fini del presente principio di revisione, sebbene essi possano svolgere attività di controllo che possono essere verificate in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.[12] Per questo motivo, il monitoraggio dei controlli svolto da un proprietario-amministratore potrebbe non essere considerato equivalente a quello di una funzione di revisione interna.

A4. Sebbene gli obiettivi della funzione di revisione interna dell'impresa e quelli del revisore esterno siano diversi, la funzione di revisione interna può svolgere procedure simili a quelle svolte dal revisore esterno nell'ambito della revisione contabile del bilancio. In questo caso, il revisore esterno può utilizzare la funzione ai fini della revisione contabile in uno o più dei seguenti modi:

- per acquisire informazioni rilevanti ai fini delle valutazioni da parte del revisore esterno dei rischi di errori significativi dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi. A questo proposito, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315[13] richiede al revisore di acquisire una comprensione della natura delle responsabilità della funzione di revisione interna, della sua collocazione nell'organizzazione, e delle attività svolte, o da svolgere, nonché di effettuare indagini presso le persone appropriate nell'ambito della funzione di revisione interna (qualora l'impresa abbia tale funzione); ovvero
- a meno che leggi o regolamenti ne prevedano il divieto, o la restrizione in una qualche misura, il revisore esterno, dopo un'appropriata valutazione, può decidere di utilizzare il lavoro svolto dalla funzione di revisione interna nel corso del periodo amministrativo in parziale sostituzione degli elementi probativi che il revisore esterno avrebbe acquisito direttamente.[14]

Inoltre, a meno che leggi o regolamenti ne prevedano il divieto, o la restrizione in una qualche misura, il revisore esterno può utilizzare i revisori interni per svolgere procedure di revisione sotto la sua direzione, la sua supervisione e il suo riesame (in tal senso, nel presente principio di revisione si utilizza il termine "assistenza diretta").[15]

Stabilire se, in quali aree ed in quale misura può essere utilizzato il lavoro della funzione di revisione interna

Valutazione della funzione di revisione interna

Obiettività e competenza (Rif.: Par. 15 a) - b)

A5. Il revisore esterno esercita il giudizio professionale nello stabilire se il lavoro della funzione di revisione interna può essere utilizzato ai fini della revisione contabile, nonché nel determinare la natura e la misura in cui il lavoro della funzione di revisione interna può essere utilizzato nelle circostanze.

A6. La misura in cui la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano l'obiettività dei revisori interni e il livello di competenza della funzione sono particolarmente importanti nello stabilire se utilizzare e, in caso affermativo, nel determinare la natura e la misura dell'utilizzo del lavoro della funzione appropriato alle circostanze.

A7. L'obiettività fa riferimento alla capacità di svolgere i propri compiti senza consentire che ingerenze, conflitti di interesse o influenze improprie di altri soggetti prevalgano sui giudizi professionali. I fattori che possono influenzare la valutazione del revisore esterno includono i seguenti aspetti:

- se la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione, inclusi il livello nella gerarchia dell'impresa e gli obblighi di rendicontazione della propria attività, supporti la capacità della funzione stessa di essere libera da ingerenze, conflitti di interesse o influenze improprie di altri soggetti che prevalgano sui giudizi professionali. Per esempio, se la funzione di revisione interna riporta ai responsabili delle attività di governance ovvero a un dirigente con un livello di autorità appropriato, oppure nel caso in cui la funzione riporti alla direzione, se ha la possibilità di contattare direttamente i responsabili delle attività di governance;

[12] Si veda il paragrafo 10.
[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 6 a).
[14] Si vedano i paragrafi 15-25.
[15] Si vedano i paragrafi 26-35.

- se la funzione di revisione interna non ha responsabilità confliggenti, quali, ad esempio, obblighi o responsabilità direttive o esecutive che sono al di fuori della funzione di revisione interna;
- se i responsabili delle attività di governance supervisionano le decisioni in merito al personale della funzione di revisione interna, per esempio, stabilendo un'appropriata politica retributiva;
- se esistono vincoli o restrizioni alla funzione di revisione interna imposti dalla direzione o dai responsabili delle attività di governance, per esempio, nel comunicare i risultati dell'attività della funzione di revisione interna al revisore esterno;
- se i revisori interni sono membri di organismi professionali, e tale appartenenza li obbliga al rispetto dei relativi principi professionali riguardanti l'obiettività, o se le direttive interne della funzione realizzano gli stessi obiettivi.

A8. La competenza della funzione di revisione interna riguarda l'acquisizione e il mantenimento delle conoscenze e delle capacità della funzione nel suo complesso, al livello necessario per consentire lo svolgimento dei compiti assegnati in modo diligente e in conformità ai principi professionali applicabili. I fattori che possono influenzare la determinazione del revisore esterno includono i seguenti aspetti:

- se la funzione di revisione interna dispone di risorse adeguate e appropriate in rapporto alla dimensione dell'impresa e alla natura delle sue attività operative;
- se vi sono direttive aziendali prestabilite per l'assunzione, la formazione e l'assegnazione dei revisori interni ai relativi incarichi;
- se i revisori interni hanno formazione e competenze tecniche adeguate per svolgere la loro funzione. I criteri pertinenti che possono essere considerati dal revisore esterno nell'effettuare la valutazione, possono includere, per esempio, il possesso da parte dei revisori interni di un'adeguata qualifica ed esperienza professionale;
- se i revisori interni possiedono le conoscenze richieste sull'informazione finanziaria dell'impresa e sul relativo quadro normativo applicabile e se la funzione di revisione interna possiede le capacità necessarie (per esempio, conoscenze specifiche del settore) per svolgere il lavoro relativo al bilancio dell'impresa;
- se i revisori interni sono membri di organismi professionali che li obbligano al rispetto dei relativi principi professionali, inclusi quelli sulla formazione professionale continua.

A9. L'obiettività e la competenza possono essere viste come un continuum. Quanto più la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano adeguatamente l'obiettività dei revisori interni e quanto maggiore è il livello di competenza della funzione, tanto più è probabile che il revisore esterno possa utilizzare il lavoro della funzione e in un numero tanto maggiore di aree. Tuttavia, anche se la collocazione nell'organizzazione, le relative direttive e procedure forniscono un forte supporto all'obiettività dei revisori interni, esse non possono compensare la mancanza di sufficiente competenza all'interno della funzione di revisione interna. Analogamente, un elevato livello di competenza della funzione di revisione interna non può compensare il fatto che la collocazione nell'organizzazione, le relative direttive e procedure non forniscono un supporto adeguato all'obiettività dei revisori interni.

Applicazione di un approccio sistematico e disciplinato (Rif.: Par. 15 c)

A10. L'applicazione di un approccio sistematico e disciplinato nelle fasi di pianificazione, svolgimento, supervisione, riesame e documentazione delle proprie attività distingue le attività della funzione di revisione interna dalle altre attività di monitoraggio dei controlli che possono essere svolte nell'ambito dell'impresa.

A11. I fattori che possono influenzare il revisore esterno nello stabilire se la funzione di revisione interna applica un approccio sistematico e disciplinato includono:

- l'esistenza, l'adeguatezza e l'utilizzo di procedure o linee guida di revisione interna documentate che trattino aree quali le valutazioni del rischio, i programmi di lavoro, la documentazione e la

rendicontazione, la natura e l'estensione delle quali sono commisurate alla dimensione e alle caratteristiche dell'impresa;

- se la funzione di revisione interna ha direttive e procedure appropriate di controllo della qualità come, per esempio, quelle incluse nel principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 1[16] che siano applicabili a tale funzione (ad esempio quelle riguardanti il gruppo dirigente, le risorse umane e lo svolgimento dell'incarico) o le regole sul controllo della qualità contenute nei principi emanati dagli organismi professionali dei revisori interni. Tali organismi possono inoltre stabilire altre regole appropriate come quelle riguardanti lo svolgimento di periodiche valutazioni esterne della qualità.

Circostanze in cui il lavoro della funzione di revisione interna non può essere utilizzato (Rif.: Par. 16)

A12. La valutazione del revisore esterno in merito al fatto se la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportino adeguatamente l'obiettività dei revisori interni, in merito al livello di competenza della funzione di revisione interna, e al fatto se tale funzione applichi un approccio sistematico e disciplinato, può indicare che i rischi per la qualità del lavoro della funzione sono troppo significativi e pertanto non è appropriato utilizzare nessun lavoro della funzione come elemento probativo.

A13. È importante considerare i fattori di cui ai paragrafi A7, A8 e A11 del presente principio di revisione singolarmente e nel loro insieme, perché un singolo fattore spesso non è sufficiente per concludere che il lavoro della funzione di revisione interna non può essere utilizzato ai fini della revisione contabile. Per esempio, la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione è particolarmente importante nel valutare le minacce all'obiettività dei revisori interni. Il fatto che la funzione di revisione interna riporti alla direzione è considerato una minaccia significativa all'obiettività della funzione a meno che altri fattori come quelli di cui al paragrafo A7 del presente principio di revisione forniscano nel loro insieme misure di salvaguardia sufficienti a ridurre la minaccia a un livello accettabile.

A14. Inoltre, il Codice IESBA[17] afferma che, quando il revisore esterno accetta un incarico per fornire servizi di revisione interna ad un cliente sottoposto a revisione, e i risultati di tali servizi saranno utilizzati per svolgere la revisione contabile, si crea una minaccia di auto-riesame. Ciò si verifica a causa della possibilità che il team di revisione utilizzi i risultati del servizio di revisione interna senza valutare in modo appropriato tali risultati o senza esercitare lo stesso livello di scetticismo professionale che si eserciterebbe se il lavoro di revisione interna fosse svolto da persone non appartenenti al soggetto incaricato della revisione. Il Codice IESBA[18] tratta dei divieti applicabili in alcune circostanze e delle misure di salvaguardia applicabili in altre circostanze per ridurre le minacce ad un livello accettabile.[18-*bis*]

Stabilire la natura e la misura del lavoro della funzione di revisione interna che può essere utilizzato

Fattori che influenzano la determinazione della natura e della misura del lavoro della funzione di revisione interna che può essere utilizzato (Rif.: Parr. 17–19)

A15. Una volta che il revisore esterno ha stabilito che il lavoro della funzione di revisione interna può essere utilizzato ai fini della revisione contabile, un primo aspetto da considerare è se la natura e la portata del lavoro che la funzione di revisione interna ha svolto, o che ha pianificato di svolgere, sono rilevanti ai fini della strategia generale di revisione e del piano di revisione che il revisore esterno ha definito in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300.[19]

---

[16] Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 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".

[17] Code of Ethics for Professional Accountants dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA, Edizione 2016) Sezione 290.199.

[18] Codice IESBA (Edizione 2016), Sezione 290.195–290.200.

[18-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. In particolare, per le revisioni contabili dei bilanci degli EIP trova applicazione il divieto di cui all'art. 5, paragrafo 1, lett. h) del Regolamento (UE) 537/14.

[19] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio".

A16. Esempi del lavoro della funzione di revisione interna che può essere utilizzato dal revisore esterno includono:

- le verifiche dell'efficacia operativa dei controlli;
- le procedure di validità che implicano un limitato livello di giudizio;
- le osservazioni delle conte fisiche delle rimanenze;
- le verifiche per ripercorrere le operazioni attraverso il sistema informativo rilevante ai fini dell'informazione finanziaria;
- le verifiche della conformità alle disposizioni regolamentari;
- in alcune circostanze, le revisioni contabili complete o limitate delle informazioni finanziarie di società controllate che non siano componenti significative per il gruppo (qualora ciò non sia in conflitto con le regole del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.600). [20]

A17. La determinazione da parte del revisore esterno della natura e della misura dell'utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna è influenzata dalla propria valutazione della misura in cui la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano adeguatamente l'obiettività dei revisori interni, nonché del livello di competenza della funzione stessa di cui al paragrafo 18 del presente principio di revisione. Inoltre, il livello di giudizio necessario per pianificare, svolgere e valutare tale lavoro e il rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni costituiscono elementi da valutare per la determinazione del revisore esterno. Peraltro, vi sono circostanze in cui il revisore esterno non può utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna ai fini della revisione contabile come illustrato nel paragrafo 16 del presente principio di revisione.

Giudizi nella pianificazione e nello svolgimento delle procedure di revisione e nella valutazione dei risultati (Rif.: Par. 18 a), 30 a))

A18. Quanto più ampio è il giudizio professionale che è necessario esercitare per pianificare e svolgere le procedure di revisione e per valutare gli elementi probativi, tanto maggiori saranno le procedure che il revisore esterno dovrà svolgere direttamente in conformità al paragrafo 18 del presente principio di revisione, in quanto l'utilizzo del solo lavoro della funzione di revisione interna non fornirebbe al revisore esterno elementi probativi sufficienti ed appropriati.

A19. Poiché il revisore esterno ha la responsabilità esclusiva del giudizio di revisione, è necessario che formuli i giudizi significativi nell'incarico di revisione in conformità al paragrafo 18. I giudizi significativi comprendono:

- l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi;
- la valutazione della sufficienza delle verifiche svolte;
- la valutazione dell'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto di continuità aziendale;
- la valutazione delle stime contabili significative;
- la valutazione dell'adeguatezza dell'informativa nel bilancio e degli altri aspetti che influiscono sulla relazione di revisione.

Rischi identificati e valutati di errori significativi (Rif.: Par. 18 b)

A20. Per un saldo contabile, una classe di operazioni o un'informativa particolare, quanto più alto è il rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni, tanto maggiore sarà il giudizio professionale da esercitare per pianificare e svolgere le procedure di revisione e per valutarne i risultati. In tali circostanze il revisore esterno avrà necessità di svolgere direttamente maggiori procedure in conformità al paragrafo 18 del presente principio di revisione, e di conseguenza di

[20] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 "La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)".

utilizzare meno il lavoro della funzione di revisione interna al fine di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati. Inoltre, come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200,[21] quanto più alti sono i rischi identificati e valutati di errori significativi, tanto più persuasivi dovranno essere gli elementi probativi richiesti dal revisore esterno, il quale quindi dovrà svolgere direttamente una parte maggiore del lavoro.

A21. Come illustrato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315[22] i rischi significativi richiedono una speciale considerazione nello svolgimento della revisione contabile e quindi il revisore esterno sarà in grado di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna in relazione ai rischi significativi solo per le procedure che implicano un limitato livello di giudizio. Inoltre, quando i rischi di errori significativi non sono bassi, è improbabile che il solo utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna riduca il rischio ad un livello accettabilmente basso ed elimini la necessità che il revisore esterno svolga direttamente alcune verifiche.

A22. Lo svolgimento delle procedure in conformità al presente principio di revisione può indurre il revisore esterno a riesaminare la propria valutazione dei rischi di errori significativi. Di conseguenza, ciò può influire sulla determinazione del revisore esterno se utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna e se è necessario applicare ulteriormente il presente principio di revisione.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 20)

A23. In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260,[23] il revisore esterno è tenuto a comunicare ai responsabili delle attività di governance una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile. L'utilizzo pianificato del lavoro della funzione di revisione interna è parte integrante della strategia generale di revisione del revisore esterno ed è quindi rilevante per i responsabili delle attività di governance ai fini della loro comprensione dell'approccio di revisione proposto.

Utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna

Discussione e coordinamento con la funzione di revisione interna (Rif.: Par. 21)

A24. Nel discutere con la funzione di revisione interna l'utilizzo pianificato del loro lavoro allo scopo di coordinare le rispettive attività, può essere utile trattare quanto segue:

- la tempistica di tale lavoro;
- la natura del lavoro svolto;
- l'estensione del lavoro svolto;
- la significatività per il bilancio nel suo complesso (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa) e la significatività operativa per la revisione;
- i metodi proposti per la selezione delle voci e le dimensioni dei campioni;
- la documentazione del lavoro svolto;
- le procedure di riesame del lavoro e di reportistica dello stesso.

A25. Il coordinamento tra il revisore esterno e la funzione di revisione interna è efficace quando, per esempio:

- avvengono discussioni ad intervalli appropriati nel corso di tutto il periodo amministrativo;
- il revisore esterno informa la funzione di revisione interna degli aspetti significativi che possono avere effetti sulla funzione;
- il revisore esterno è informato in merito alle relazioni emesse dalla funzione di revisione interna ed ha accesso alle stesse, nonché è informato di qualsiasi aspetto significativo che pervenga

[21] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A31.
[22] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 4 e).
[23] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 15.

all'attenzione della funzione e che può influire sul proprio lavoro, in modo che il revisore esterno sia in grado di considerare le implicazioni di tali aspetti per l'incarico di revisione.

A26. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200[24] tratta dell'importanza che il revisore pianifichi e svolga la revisione contabile con scetticismo professionale, prestando anche attenzione alle informazioni che mettono in discussione l'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini da utilizzare come elementi probativi. Di conseguenza, la comunicazione con la funzione di revisione interna per tutta la durata dell'incarico può fornire ai revisori interni le occasioni per portare all'attenzione del revisore esterno aspetti che possono influire sul suo lavoro.[25] Il revisore esterno è quindi in grado di tener conto di tali informazioni nella propria identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi. Inoltre, se tali informazioni possono indicare l'aumento di un rischio di errori significativi in bilancio o riguardare un'eventuale frode effettiva, sospetta o segnalata, il revisore esterno può tenerne conto nella propria identificazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.240.[26]

Procedure per stabilire l'adeguatezza del lavoro della funzione di revisione interna (Rif.: Parr. 23–24)

A27. Le procedure del revisore esterno sul lavoro complessivamente eseguito dalla funzione di revisione interna, che il revisore stesso pianifica di utilizzare, forniscono una base per valutare la qualità generale del lavoro della funzione e l'obiettività con cui è stato svolto.

A28. Le procedure che il revisore esterno può svolgere per valutare la qualità del lavoro eseguito e le conclusioni raggiunte dalla funzione di revisione interna, oltre alla riesecuzione in conformità al paragrafo 24, includono:

- lo svolgimento di indagini presso le persone appropriate nell'ambito della funzione di revisione interna;
- l'osservazione delle procedure svolte dalla funzione di revisione interna;
- il riesame del programma e delle carte di lavoro della funzione di revisione interna.

A29. Quanto maggiore è il giudizio professionale da esercitare, quanto più alto è il rischio identificato e valutato di errori significativi, quanto inferiore è il supporto all'obiettività dei revisori interni derivante dalla collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e dalle relative direttive e procedure, ovvero quanto minore è il livello di competenza della funzione di revisione interna, tanto maggiori saranno le procedure che il revisore esterno svolgerà sul lavoro complessivamente eseguito dalla funzione per supportare la decisione di utilizzare il lavoro della funzione stessa al fine di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sui quali basare il giudizio di revisione.

Riesecuzione (Rif.: Par. 24)

A30. Ai fini del presente principio di revisione, la riesecuzione comporta l'esecuzione indipendente da parte del revisore esterno di procedure per convalidare le conclusioni raggiunte dalla funzione di revisione interna. Tale obiettivo può essere conseguito esaminando le voci già esaminate dalla funzione di revisione interna o, laddove ciò non sia possibile, esaminando, in misura sufficiente, altre voci simili non già esaminate dalla funzione stessa. La riesecuzione fornisce evidenze sull'adeguatezza del lavoro della funzione di revisione interna più persuasive rispetto alle altre procedure di cui al paragrafo A28 che il revisore esterno può svolgere. Sebbene non sia necessario che il revisore esterno svolga procedure di riesecuzione in ciascuna area in cui viene utilizzato il lavoro della funzione di revisione interna, alcune procedure di riesecuzione sono necessarie sul lavoro complessivamente eseguito dalla funzione di revisione interna che il revisore esterno pianifica di utilizzare in conformità al paragrafo 24. È probabile che il revisore esterno concentri la riesecuzione del lavoro in quelle aree in cui la funzione di revisione interna ha esercitato un maggiore livello di giudizio per pianificare, svolgere e valutare i risultati delle procedure di revisione e nelle aree con un rischio più alto di errori significativi.

[24] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafi 15 e A20.
[25] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo A120.
[26] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo A11 in relazione al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio".

Stabilire se, in quali aree ed in quale misura possono essere utilizzati i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta

Stabilire se possono essere utilizzati i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta ai fini della revisione contabile (Rif.: Par. 5, 26–28)

A31. Negli ordinamenti giuridici in cui leggi o regolamenti vietano al revisore esterno l'utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta, è rilevante per i revisori del gruppo considerare se il divieto si estenda anche ai revisori delle componenti e, in questi casi, affrontare tale questione nella comunicazione ai revisori delle componenti.[27]

A32. Come indicato nel paragrafo A7 del presente principio di revisione, l'obiettività fa riferimento alla capacità di svolgere il lavoro proposto non permettendo a ingerenze, conflitti di interesse o influenze improprie di altri soggetti di prevalere sui giudizi professionali. Nel valutare l'esistenza e la significatività delle minacce all'obiettività di un revisore interno, possono essere pertinenti i seguenti fattori:

- la misura in cui la collocazione della funzione di revisione interna nell'organizzazione e le relative direttive e procedure supportano l'obiettività dei revisori interni;[28]
- rapporti familiari e personali con una persona che lavora in un'area dell'impresa che ha attinenza con il lavoro da svolgere, o che ne è responsabile;
- rapporti con la divisione o il dipartimento dell'impresa che ha attinenza con il lavoro da svolgere;
- interessi finanziari significativi nell'impresa diversi dalla retribuzione, se paragonabile con quella applicabile ad altri dipendenti con un livello simile di anzianità.

Il materiale pubblicato dagli organismi professionali dei revisori interni può fornire altre linee guida.

A33. Possono anche esserci circostanze in cui la significatività delle minacce all'obiettività di un revisore interno è tale che non esistono misure di salvaguardia che potrebbero ridurle ad un livello accettabile. Per esempio, poiché l'adeguatezza delle misure di salvaguardia è influenzata dalla significatività del lavoro nell'ambito della revisione contabile, il paragrafo 30 a) e b) vieta l'utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta nello svolgimento di procedure che implicano la formulazione di giudizi significativi nella revisione contabile ovvero che riguardano i più elevati rischi di errori significativi identificati e valutati qualora il livello di giudizio richiesto per svolgere le relative procedure di revisione o per valutare gli elementi probativi raccolti non sia limitato. Ciò si verifica altresì quando il lavoro richiesto crea una minaccia di auto-riesame, motivo per cui ai revisori interni è vietato svolgere procedure nelle circostanze illustrate al paragrafo 30 c) e d).

A34. Nel valutare il livello di competenza di un revisore interno, anche molti dei fattori di cui al paragrafo A8 del presente principio di revisione possono essere pertinenti, applicati nel contesto di singoli revisori interni e del lavoro che può essere loro assegnato.

Stabilire la natura e l'estensione del lavoro che può essere assegnato ai revisori interni che forniscono assistenza diretta (Rif.: Parr. 29–31)

A35. I paragrafi A15-A22 del presente principio di revisione forniscono linee guida rilevanti al fine di stabilire la natura e l'estensione del lavoro che può essere assegnato ai revisori interni.

A36. Nello stabilire la natura del lavoro che può essere assegnato ai revisori interni, il revisore esterno fa attenzione a limitare tale lavoro a quelle aree che sarebbe appropriato assegnare. Esempi di attività e compiti per i quali non sarebbe appropriato utilizzare i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta includono:

- discussione dei rischi di frode. Tuttavia, i revisori esterni possono svolgere indagini presso i revisori interni sui rischi di frode nell'organizzazione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315;[29]

[27] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, paragrafo 40 b).
[28] Si veda il paragrafo A7.
[29] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 6 a).

- determinazione di procedure di revisione da svolgere senza preavviso come previsto nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240.

A37. Analogamente, poiché in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505[30] il revisore esterno è tenuto a mantenere il controllo sulle richieste di conferma esterna e a valutare i risultati delle procedure di conferma esterna, non sarebbe appropriato assegnare tali responsabilità ai revisori interni. Tuttavia, i revisori interni possono fornire assistenza nel raccogliere le informazioni necessarie al revisore esterno per risolvere le eccezioni nelle risposte alle richieste di conferma.

A38. Anche il livello di giudizio necessario e il rischio di errori significativi sono rilevanti al fine di determinare il lavoro che può essere assegnato ai revisori interni che forniscono assistenza diretta. Per esempio, nei casi in cui la valutazione dei crediti è identificata e valutata come un'area a rischio alto, il revisore esterno potrebbe assegnare il controllo dell'accuratezza dell'anzianità dei crediti ad un revisore interno che fornisce assistenza diretta. Tuttavia, poiché la valutazione dell'adeguatezza dell'accantonamento in base all'anzianità richiederebbe un livello di giudizio non limitato, non sarebbe appropriato assegnare quest'ultima procedura a un revisore interno che fornisce assistenza diretta.

A39. Nonostante la direzione, la supervisione e il riesame da parte del revisore esterno, l'utilizzo eccessivo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta può influenzare la percezione circa l'indipendenza dell'incarico di revisione esterna.

Utilizzo dei revisori interni affinché forniscano assistenza diretta (Rif.: Par. 34)

A40. Poiché le persone della funzione di revisione interna non sono indipendenti dall'impresa come è invece richiesto al revisore esterno che esprime un giudizio sul bilancio, la direzione, la supervisione e il riesame effettuati dal revisore esterno sul lavoro svolto dai revisori interni che forniscono assistenza diretta sono generalmente di natura diversa e più ampi rispetto al caso in cui il lavoro sia svolto dai membri del team di revisione.

A41. Nel dirigere i revisori interni, il revisore esterno può, per esempio, ricordare loro di portare alla sua attenzione le questioni contabili e di revisione identificate nel corso della revisione contabile. Nel riesaminare il lavoro svolto dai revisori interni, il revisore esterno considera anche se gli elementi probativi acquisiti siano sufficienti e appropriati nelle circostanze, e se supportino le conclusioni raggiunte.

[30] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505 “Conferme esterne”, paragrafi 7 e 16.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 620
UTILIZZO DEL LAVORO DELL'ESPERTO DEL REVISORE

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi
che iniziano dal 1°gennaio 2015 o successivamente)

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 1-2

La responsabilità del revisore per il giudizio di revisione 3

Data di entrata in vigore 4

Obiettivi **5**

Definizioni **6**

Regole

Stabilire se sia necessario ricorrere ad un esperto del revisore 7

Natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione 8

La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto del revisore 9

Acquisire una comprensione del settore di competenza dell'esperto del revisore 10

Accordo con l'esperto del revisore 11

Valutazione dell'adeguatezza del lavoro dell'esperto del revisore 12-13

Riferimento all'esperto del revisore nella relazione di revisione 14-15

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizione di esperto del revisore A1-A3

Stabilire se sia necessario ricorrere ad un esperto del revisore A4-A9

Natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione A10-A13

La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto del revisore A14-A20

Acquisire una comprensione del settore di competenza dell'esperto del revisore A21-A22

Accordo con l'esperto del revisore A23-A31

Valutazione dell'adeguatezza del lavoro dell'esperto del revisore A32-A40

Riferimento all'esperto del revisore nella relazione di revisione A41-A42

Appendice: Considerazioni in merito all'accordo tra il revisore e l'esperto esterno del revisore

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620 "Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore" 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 Clarified Versione 2009 e l'ISQC 1 versione 2009 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federa-tion of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi e Consob nel 2010 e successivamente inte-grati dagli stessi e dall'INRL 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 tra-duzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazio-ni 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 delle responsabilità del revisore relativamente al lavoro di una persona o di un'organizzazione in un settore di competenza diverso da quello della contabilità o della revisione, nel caso in cui tale lavoro sia utilizzato per assistere il revisore nell'acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

2. Il presente principio di revisione non tratta:

   a) delle situazioni in cui il team di revisione include un membro, o consulta una persona o un'organizzazione, con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione, che sono trattate nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220;[1] ovvero

   b) dell'utilizzo da parte del revisore del lavoro di una persona o di un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore sia utilizzato dall'impresa per assisterla nella redazione del bilancio (un esperto della direzione), che è trattato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500.[2]

La responsabilità del revisore per il giudizio di revisione

3. Il revisore ha l'esclusiva responsabilità del giudizio di revisione espresso e tale responsabilità non è attenuata dall'utilizzo del lavoro di un proprio esperto. Nondimeno, se il revisore, utilizzando il lavoro di un proprio esperto come previsto nel presente principio di revisione, conclude che il lavoro di tale esperto è adeguato rispetto ai propri scopi, il revisore può accettare i risultati o le conclusioni cui l'esperto è giunto nel proprio settore di competenza quali elementi probativi appropriati.

Data di entrata in vigore

4. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente.

Obiettivi

5. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

   a) stabilire se utilizzare il lavoro di un proprio esperto;

   b) stabilire, qualora utilizzi il lavoro di un esperto, se tale lavoro sia adeguato rispetto ai propri scopi.

Definizioni

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

   a) Esperto del revisore (nel seguito anche "proprio esperto") – Una persona o un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dal revisore per assisterlo nell'acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. L'esperto del revisore può essere un esperto interno (che è un partner[3] o un membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, del soggetto incaricato della revisione o di altro soggetto appartenente alla rete), ovvero un esperto esterno. (Rif.: Parr. A1-A3)

   b) Competenze – Capacità, conoscenze ed esperienza relative ad un particolare settore.

---

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", paragrafi A10, A20-A22.

[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, "Elementi probativi", paragrafi A34-A48.

[3] (Omissis. Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche").

c) Esperto della direzione – Una persona o un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dall'impresa per assisterla nella redazione del bilancio.

Regole

Stabilire se sia necessario ricorrere ad un esperto del revisore

7. Laddove, per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, siano necessarie competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il revisore deve stabilire se utilizzare il lavoro di un proprio esperto. (Rif.: Parr. A4-A9)

Natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione

8. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione, con riferimento alle regole contenute nei paragrafi 9-13 del presente principio di revisione, varieranno a seconda delle circostanze. Nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione di tali procedure, il revisore deve considerare diversi aspetti, che comprendono: (Rif.: Par. A10)

   a) la natura dell'aspetto cui attiene il lavoro dell'esperto;

   b) i rischi di errori significativi nell'aspetto cui attiene il lavoro dell'esperto;

   c) la rilevanza del lavoro dell'esperto nel contesto della revisione contabile;

   d) la conoscenza e l'esperienza del revisore riguardo i precedenti lavori svolti dall'esperto;

   e) se l'esperto sia tenuto ad applicare le direttive e le procedure di controllo della qualità adottate dal soggetto incaricato della revisione a cui appartiene il revisore. (Rif.: Parr. A11-A13)

La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto del revisore

9. Il revisore deve valutare se il proprio esperto abbia la competenza, le capacità e l'obiettività necessarie rispetto ai propri scopi. Nel caso di un esperto esterno del revisore, la valutazione dell'obiettività deve includere un'indagine in merito agli interessi e ai rapporti che possono costituire una minaccia per l'obiettività di quell'esperto. (Rif.: Parr. A14-A20)

Acquisire una comprensione del settore di competenza dell'esperto del revisore

10. Il revisore deve acquisire una comprensione sufficiente del settore di competenza del proprio esperto che gli consenta di: (Rif.: Parr. A21-A22)

    a) stabilire la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto rispetto ai propri scopi;

    b) valutare l'adeguatezza di tale lavoro rispetto ai propri scopi.

Accordo con l'esperto del revisore

11. Il revisore deve concordare, per iscritto qualora sia appropriato, i seguenti aspetti con il proprio esperto: (Rif.: Parr. A23-A26)

    a) la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto; (Rif.: Par. A27)

    b) i rispettivi ruoli e le responsabilità del revisore e dell'esperto; (Rif.: Parr. A28-A29)

    c) la natura, la tempistica e l'estensione della comunicazione tra il revisore e l'esperto, inclusa la forma di qualsiasi relazione fornita dall'esperto; (Rif.: Par. A30)

    d) la necessità che l'esperto del revisore rispetti le disposizioni in materia di riservatezza. (Rif.: Par. A31)

Valutazione dell'adeguatezza del lavoro dell'esperto del revisore

12. Il revisore deve valutare l'adeguatezza del lavoro del proprio esperto rispetto agli scopi del revisore stesso, incluso: (Rif.: Par. A32)

a) la pertinenza e la ragionevolezza dei risultati e delle conclusioni dell'esperto e la loro coerenza con gli altri elementi probativi; (Rif.: Parr. A33-A34)

b) laddove il lavoro dell'esperto comporti l'utilizzo di assunzioni e metodi significativi, la pertinenza e la ragionevolezza di tali assunzioni e metodi rispetto alle circostanze; (Rif.: Parr. A35-A37)

c) laddove il lavoro dell'esperto comporti l'utilizzo di dati di base significativi per il suo lavoro, la pertinenza, la completezza e l'accuratezza di tali dati. (Rif.: Parr. A38-A39)

13. Qualora il revisore stabilisca che il lavoro del proprio esperto non sia adeguato rispetto agli scopi del revisore stesso, egli deve: (Rif.: Par. A40)

a) concordare con l'esperto la natura e l'estensione del lavoro ulteriore che l'esperto dovrà svolgere; ovvero

b) svolgere ulteriori procedure di revisione appropriate alle circostanze.

Riferimento all'esperto del revisore nella relazione di revisione

14. In una relazione di revisione contenente un giudizio senza modifica, il revisore non deve fare riferimento al lavoro del proprio esperto a meno che ciò non sia richiesto da leggi o regolamenti. Qualora tale riferimento sia richiesto da leggi o regolamenti, il revisore deve indicare nella relazione di revisione che il riferimento non attenua la sua responsabilità per il giudizio di revisione. (Rif.: Par. A41)

15. Laddove, nella relazione di revisione, il revisore faccia riferimento al lavoro del proprio esperto, poiché tale riferimento è rilevante ai fini della comprensione del giudizio espresso con modifica, egli deve specificare nella propria relazione che tale riferimento non attenua la sua responsabilità per il giudizio espresso. (Rif.: Par. A42)

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizione di esperto del revisore (Rif.: Par. 6 a)

A1. Le competenze in un settore diverso da quello della contabilità e della revisione possono riguardare competenze in relazione ad aspetti quali:

- la valutazione di strumenti finanziari complessi, terreni e fabbricati, impianti e macchinari, gioielli, opere d'arte, antichità, attività immateriali, attività acquisite e passività assunte in seguito ad aggregazioni aziendali, attività che possono aver subito riduzioni di valore;
- il calcolo attuariale delle passività associate a contratti di assicurazione o a piani per benefici ai dipendenti;
- la stima delle riserve di petrolio e di gas;
- la valutazione delle passività ambientali e dei costi di bonifica dei siti;
- l'interpretazione dei contratti, delle leggi e dei regolamenti;
- l'analisi di problematiche complesse o inusuali nell'applicazione della normativa fiscale.

A2. In molti casi la distinzione tra competenze nel settore della contabilità o della revisione e competenze in altri settori risulterà semplice, anche laddove sia interessata un'area specialistica della contabilità o della revisione. Per esempio, una persona in possesso di competenze nell'applicazione di metodi di contabilizzazione delle imposte differite sul reddito spesso può essere facilmente distinta da un esperto in diritto tributario. Ai fini del presente principio di revisione il primo non è un esperto, perché ha competenze nel settore contabile, mentre il secondo è un esperto perché ha competenze in campo giuridico. È possibile fare distinzioni analoghe anche in altre aree, per esempio, tra le competenze nei metodi di contabilizzazione degli strumenti finanziari e le competenze nei modelli complessi ai fini della valutazione degli strumenti finanziari. Tuttavia, in alcuni casi e, in particolar modo, qualora sia interessata un'area di competenze di recente introduzione nel settore della contabilità o della revisione conta-

bile, la distinzione tra le aree specialistiche di contabilità o revisione e le competenze in un altro settore richiederà l'esercizio del giudizio professionale. Le norme e i principi professionali applicabili riguardanti i requisiti di formazione e di competenza per i professionisti contabili e per i revisori contabili possono assistere il revisore nell'esercizio di tale giudizio.[4] [4-bis]

A3. È necessario l'esercizio del giudizio professionale da parte del revisore nel considerare come le regole del presente principio di revisione siano influenzate dal fatto che l'esperto del revisore possa essere una persona o un'organizzazione. Per esempio, nel valutare la competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto del revisore, può accadere che l'esperto sia un'organizzazione utilizzata in precedenza, ma che il revisore non abbia esperienze precedenti con il singolo esperto a cui l'organizzazione ha affidato l'incarico specifico; oppure può accadere il contrario, ossia, il revisore può conoscere il lavoro di un singolo esperto ma non quello dell'organizzazione di cui l'esperto è entrato a far parte. In entrambi i casi, sia le caratteristiche personali del singolo sia quelle dell'organizzazione (quali i sistemi di controllo della qualità adottati dalla stessa) possono essere rilevanti ai fini della valutazione del revisore.

Stabilire se sia necessario ricorrere ad un esperto del revisore (Rif.: Par. 7)

A4. Un esperto del revisore può essere necessario per assistere il revisore in una o in alcune delle seguenti attività:

- acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno;
- identificare e valutare i rischi di errori significativi;
- determinare e attuare le risposte generali di revisione ai rischi identificati e valutati a livello di bilancio;
- definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti per fronteggiare i rischi identificati e valutati a livello di asserzioni, incluse le procedure di conformità o le procedure di validità;
- valutare la sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti nel formarsi un giudizio sul bilancio.

A5. I rischi di errori significativi possono aumentare qualora la direzione, nel redigere il bilancio, necessiti di competenze in un settore diverso da quello contabile, per esempio, perché possono riscontrarsi questioni complesse, o perché la direzione può non possedere conoscenze in quel settore di competenza specifico. Qualora, nel redigere il bilancio, la direzione non possieda le competenze necessarie, è possibile ricorrere a un esperto della direzione per fronteggiare tali rischi. Anche i controlli pertinenti, inclusi quelli che riguardano il lavoro dell'esperto della direzione, ove presenti, possono ridurre i rischi di errori significativi.

A6. Qualora la redazione del bilancio comporti l'utilizzo di competenze in un settore diverso da quello contabile, il revisore, che è competente in materia di contabilità e revisione, può non possedere le competenze necessarie per sottoporre quel bilancio a revisione contabile. Il responsabile dell'incarico è tenuto a convincersi che il team di revisione, e gli eventuali esperti del revisore che non fanno parte del team di revisione, possiedano complessivamente le competenze e le capacità appropriate per svolgere l'incarico.[5] Inoltre, il revisore è tenuto a stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle risorse necessarie per svolgere l'incarico.[6] La decisione da parte del revisore di ricorrere o meno al lavoro di un proprio esperto e, in caso affermativo, quando ed in quale misura, assiste il revisore ad adempiere a tali regole. Nel corso della revisione contabile, ovvero in seguito a cambiamenti intervenuti nelle circostanze, il revisore può avere necessità di riconsiderare precedenti decisioni in merito all'utilizzo del lavoro di un proprio esperto.

[4] Per esempio, può risultare utile International Education Standard 8, "Competence Requirements for Audit Professionals".

[4-bis] L'International Education Standard 8, "Competence Requirements for Audit Professionals" non fa parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 14.

[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, "Pianificazione della revisione contabile del bilancio", paragrafo 8 e).

A7. Un revisore che non sia un esperto in un settore diverso dalla contabilità o dalla revisione può nondimeno essere in grado di acquisire una comprensione di quel settore sufficiente a consentirgli di svolgere la revisione contabile senza l'ausilio di un proprio esperto. Tale comprensione può essere ottenuta, ad esempio, mediante:

- l'esperienza nella revisione contabile di imprese che richiedono tali competenze per la redazione del proprio bilancio;
- la formazione e lo sviluppo professionale in un settore particolare. Ciò può comprendere corsi o discussioni con persone che possiedono competenze nel settore finalizzati a potenziare la capacità del revisore di occuparsi di questioni attinenti tale settore. Simili discussioni differiscono dalla consultazione con un esperto del revisore in merito ad una particolare serie di circostanze riscontrate durante l'incarico, in quanto tale esperto è stato informato di tutti i fatti pertinenti che gli consentiranno di esprimere un parere informato su quel particolare aspetto;[7]
- discussioni con revisori che abbiano già svolto incarichi analoghi.

A8. In altri casi, tuttavia, il revisore può stabilire che sia necessario, ovvero può scegliere, di ricorrere ad un proprio esperto che lo assista nell'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati. Le considerazioni utili a stabilire se ricorrere ad un esperto del revisore possono includere:

- se, nella redazione del bilancio, la direzione si sia avvalsa di un esperto della direzione (si veda il paragrafo 9);
- la natura e la rilevanza dell'aspetto, inclusa la sua complessità;
- i rischi di errori significativi relativi all'aspetto;
- la natura prevista delle procedure in risposta ai rischi identificati, incluse la conoscenza ed esperienza del revisore in merito al lavoro degli esperti relativamente a tali questioni e la disponibilità di fonti alternative di elementi probativi.

A9. Laddove, nella redazione del bilancio, la direzione si sia avvalsa di un esperto della direzione, la decisione del revisore se ricorrere ad un proprio esperto può essere influenzata anche da fattori quali:

- la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto della direzione;
- se l'esperto della direzione sia un dipendente dell'impresa, ovvero sia un soggetto da questa incaricato per la prestazione dei relativi servizi;
- la misura in cui la direzione può controllare o influenzare il lavoro dell'esperto della direzione;
- la competenza e le capacità dell'esperto della direzione;
- se l'esperto della direzione sia soggetto a principi tecnici per lo svolgimento della prestazione o ad altre disposizioni professionali o di settore;
- qualsiasi controllo nell'ambito dell'impresa sul lavoro dell'esperto della direzione.

  Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500[8] include regole e linee guida riguardanti l'effetto della competenza, delle capacità e dell'obiettività degli esperti della direzione sull'attendibilità degli elementi probativi.

Natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione (Rif.: Par. 8)

A10. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione, con riferimento alle regole di cui ai paragrafi 9-13 del presente principio di revisione, varieranno a seconda delle circostanze. Per esempio, i seguenti fattori possono indicare la necessità di procedure diverse o più estese rispetto a quelle che sarebbero altrimenti necessarie:

- Il lavoro dell'esperto del revisore riguarda un aspetto significativo che richiede valutazioni soggettive e complesse.

[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo A21.
[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo 8.

- Il revisore non ha in passato utilizzato il lavoro di un proprio esperto, e non ha conoscenze precedenti in merito alla competenza, alle capacità e all'obiettività dell'esperto.
- L'esperto del revisore sta svolgendo procedure che sono parte integrante della revisione contabile, piuttosto che essere consultato per esprimere un parere su un singolo aspetto.
- L'esperto è un esperto esterno al revisore e non è pertanto soggetto alle direttive e alle procedure di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione.

Direttive e procedure di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione (Rif.: Par. 8 e)

A11. L'esperto interno del revisore può essere un partner o un membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, del soggetto incaricato della revisione, e quindi essere tenuto ad applicare le direttive e le procedure di controllo della qualità di tale soggetto in conformità al principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC Italia 1)[9] ovvero a disposizioni nazionali che prevedano regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1.[10] In alternativa, un esperto interno del revisore può essere un partner o un membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, di un soggetto appartenente alla rete, che può condividere con il soggetto incaricato della revisione direttive e procedure comuni per il controllo della qualità.

A12. L'esperto esterno del revisore non è un membro del team di revisione e non è soggetto alle direttive e alle procedure di controllo della qualità in conformità all'ISQC Italia 1.[11] In alcuni ordinamenti giuridici, tuttavia, leggi o regolamenti possono richiedere che l'esperto esterno del revisore sia considerato come un membro del team di revisione, e possa quindi essere soggetto ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza, e alle altre disposizioni professionali, secondo quanto stabilito da tali leggi o regolamenti.

A13. I team di revisione fanno affidamento sul sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione a meno che informazioni pervenute da quest'ultimo o da altre parti suggeriscano diversamente.[12] La misura di tale affidamento potrà variare secondo le circostanze e potrà influire sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure del revisore con riferimento ad aspetti quali:

- La competenza e le capacità, tramite programmi di selezione e formazione.
- L'obiettività. Gli esperti interni del revisore sono soggetti ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza.
- La valutazione da parte del revisore dell'adeguatezza del lavoro del proprio esperto. Per esempio, i programmi di formazione del soggetto incaricato della revisione possono fornire agli esperti interni del revisore una comprensione appropriata delle interrelazioni tra le loro competenze ed il processo di revisione. L'affidamento su tale formazione e su altri processi del soggetto incaricato della revisione, quali i protocolli volti a definire la portata del lavoro degli esperti interni del revisore, può influenzare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure del revisore finalizzate a valutare l'adeguatezza del lavoro dell'esperto del revisore.
- La conformità alle disposizioni di regolamenti e leggi, tramite i processi di monitoraggio.
- L'accordo con l'esperto del revisore.

Tale affidamento non attenua la responsabilità del revisore relativa al rispetto delle regole del presente principio di revisione.

La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto del revisore (Rif.: Par. 9)

A14. La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto del revisore sono fattori che influenzano in modo significativo il fatto se il lavoro dell'esperto sarà adeguato rispetto agli scopi del revisore. La compe-

[9] 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 12 f).

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 2.

[11] ISQC Italia 1, paragrafo 12 f).

[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 4.

tenza attiene alla natura ed al livello delle competenze dell'esperto del revisore. La capacità riguarda l'abilità dell'esperto del revisore nell'applicare tale competenza alle circostanze dell'incarico. I fattori che influenzano la capacità possono includere, per esempio, l'ubicazione geografica e la disponibilità di tempo e di risorse. L'obiettività attiene ai possibili effetti che l'ingerenza, il conflitto di interessi ovvero l'influenza di altri soggetti possono avere sul giudizio professionale dell'esperto del revisore.

A15. Le informazioni relative alla competenza, alle capacità e all'obiettività dell'esperto del revisore possono provenire da diverse fonti, quali:

- l'esperienza personale relativa a precedenti lavori svolti dall'esperto;
- le discussioni con l'esperto;
- le discussioni con altri revisori o con altri soggetti che conoscano il lavoro dell'esperto;
- la conoscenza delle qualifiche dell'esperto, l'appartenenza ad un organismo professionale o ad un'associazione di settore, l'abilitazione alla pratica professionale ovvero altre forme di riconoscimento esterno;
- le pubblicazioni o i libri scritti dall'esperto;
- le direttive e le procedure per il controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione a cui appartiene il revisore (si vedano i paragrafi A11-A13).

A16. Gli aspetti rilevanti ai fini della valutazione della competenza, delle capacità e dell'obiettività dell'esperto del revisore includono il fatto se il suo lavoro sia soggetto a principi tecnici per lo svolgimento della prestazione o ad altre disposizioni professionali o di settore, per esempio, principi etici o altri requisiti legati all'appartenenza a un organismo professionale o a un'associazione di settore, regole di accreditamento di organismi abilitanti, ovvero disposizioni stabilite da leggi o regolamenti.

A17. Altri aspetti che possono risultare rilevanti comprendono:

- la competenza dell'esperto del revisore in relazione all'aspetto per il quale il suo lavoro sarà utilizzato, ivi comprese le eventuali aree di specializzazione dell'esperto nell'ambito del proprio settore. Per esempio, un determinato attuario può specializzarsi in assicurazioni sui beni patrimoniali e assicurazioni contro gli infortuni, ma avere limitate competenze sul calcolo delle pensioni;
- la competenza dell'esperto del revisore riguardo le disposizioni pertinenti in materia di contabilità e di revisione, ad esempio, la conoscenza delle assunzioni e dei metodi, inclusi, ove applicabili, i modelli, che siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- se eventi inattesi, cambiamenti nelle condizioni o elementi probativi acquisiti dai risultati delle procedure di revisione indichino che possa essere necessario riconsiderare, nel corso della revisione contabile, la valutazione iniziale della competenza, delle capacità e dell'obiettività dell'esperto del revisore.

A18. Una vasta gamma di circostanze può costituire delle minacce per l'obiettività, come ad esempio: l'interesse personale, la prestazione di attività di patrocinatore legale e di consulente tecnico di parte, la familiarità, l'auto-riesame e l'intimidazione. Tali minacce possono essere eliminate o ridotte da misure di salvaguardia che possono derivare da strutture esterne (per esempio, dalla professione dell'esperto del revisore e dalle disposizioni legislative o regolamentari che la disciplinano) o dall'ambiente di lavoro dell'esperto del revisore (per esempio, dalle direttive e procedure per il controllo della qualità). Possono esistere altresì misure di salvaguardia specifiche dell'incarico di revisione contabile.

A19. La valutazione della rilevanza delle minacce per l'obiettività, nonché del fatto se vi sia la necessità di misure di salvaguardia, può dipendere dal ruolo dell'esperto del revisore e dalla rilevanza del suo lavoro nell'ambito della revisione contabile. Possono sussistere alcune circostanze in cui le misure di salvaguardia non riescono a ridurre le minacce ad un livello accettabile, per esempio, nel caso in cui l'esperto del revisore proposto sia una persona che ha ricoperto un ruolo significativo nella redazione dell'informativa oggetto di revisione contabile, ovverosia, qualora l'esperto del revisore sia anche un esperto della direzione.

A20. Nella valutazione dell'obiettività dell'esperto esterno del revisore, può risultare pertinente:

a) svolgere indagini presso l'impresa in merito a eventuali interessi o rapporti noti tra l'impresa e l'esperto che possono influire sull'obiettività di quest'ultimo;

b) discutere con l'esperto sulle eventuali misure di salvaguardia applicabili, inclusi eventuali requisiti professionali che si applicano a tale esperto, e valutare se le misure di salvaguardia siano adeguate per ridurre le minacce ad un livello accettabile. Gli interessi e i rapporti che può essere pertinente discutere con l'esperto del revisore includono:

- gli interessi finanziari;
- i rapporti di affari e personali;
- la prestazione di altri servizi da parte dell'esperto, ovvero da parte dell'organizzazione, qualora l'esperto esterno sia un'organizzazione.

In alcuni casi, per il revisore può anche essere appropriato acquisire un'attestazione scritta da parte dell'esperto esterno in merito a qualunque interesse o rapporto con l'impresa di cui quest'ultimo sia a conoscenza.

Acquisire una comprensione del settore di competenza dell'esperto del revisore (Rif.: Par. 10)

A21. Il revisore può acquisire una comprensione del settore di competenza del proprio esperto mediante le modalità descritte al paragrafo A7 ovvero mediante una discussione con tale esperto.

A22. Gli aspetti del settore di attività dell'esperto del revisore rilevanti ai fini della comprensione da parte del revisore possono includere:

- se il settore dell'esperto ricomprenda aree di specializzazione rilevanti ai fini della revisione contabile (si veda il paragrafo A17);
- se si applichino principi professionali o di altro tipo e disposizioni di legge o regolamentari;
- quali assunzioni e quali metodi, ivi inclusi, ove applicabili, i modelli, vengono utilizzati dall'esperto del revisore, e se essi siano generalmente accettati nell'ambito del settore dell'esperto e siano appropriati ai fini della redazione dell'informativa finanziaria;
- la natura dei dati o delle informazioni sia interni che esterni che l'esperto del revisore utilizza.

Accordo con l'esperto del revisore (Rif.: Par. 11)

A23. La natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto del revisore possono variare considerevolmente a seconda delle circostanze, come può avvenire per i rispettivi ruoli e responsabilità del revisore e del proprio esperto, e per la natura, la tempistica e l'estensione delle comunicazioni tra il revisore ed il proprio esperto. Si richiede quindi che tali aspetti siano concordati tra il revisore e il proprio esperto, indipendentemente dal fatto che si tratti di un esperto esterno o interno.

A24. Gli aspetti elencati al paragrafo 8 possono influire sul livello di dettaglio e formalizzazione dell'accordo tra il revisore ed il proprio esperto, incluso il fatto se sia appropriato che l'accordo sia in forma scritta. Per esempio, i seguenti fattori possono indicare la necessità di un accordo più dettagliato di quanto non sarebbe altrimenti, ovvero di un accordo da definire per iscritto:

- l'esperto del revisore avrà accesso a informazioni sensibili o riservate dell'impresa;
- i rispettivi ruoli o responsabilità del revisore e del proprio esperto sono diversi da quelli che ci si attende normalmente;
- si applicano disposizioni legislative o regolamentari provenienti da diversi ordinamenti giuridici;
- l'aspetto cui fa riferimento il lavoro dell'esperto del revisore è estremamente complesso;
- il revisore non ha in precedenza utilizzato il lavoro svolto da tale esperto;
- quanto maggiore è l'estensione del lavoro svolto dall'esperto del revisore e la sua rilevanza nell'ambito della revisione contabile.

A25. L'accordo tra il revisore ed il proprio esperto esterno viene spesso formalizzato con una lettera di incarico. In Appendice sono elencati gli aspetti che il revisore può considerare di includere nella lettera di incarico o in qualunque altra forma di accordo con il proprio esperto esterno.

A26. Qualora non vi sia accordo scritto tra il revisore ed il proprio esperto, l'evidenza di tale accordo può essere inclusa, ad esempio:

- nei memoranda di pianificazione o nelle carte di lavoro correlate, quali il programma di revisione;
- nelle direttive e nelle procedure del soggetto incaricato della revisione a cui appartiene il revisore. Nel caso di un esperto interno del revisore, le direttive e le procedure stabilite cui l'esperto è soggetto possono includere particolari direttive e procedure relative al suo lavoro. L'ampiezza della documentazione contenuta nelle carte di lavoro del revisore dipende dalla natura di tali direttive e procedure. Per esempio, può non essere richiesta alcuna documentazione nelle carte di lavoro del revisore se il soggetto incaricato della revisione ha protocolli dettagliati che si occupano delle circostanze in cui è utilizzato il lavoro di detto esperto.

Natura, portata e obiettivi del lavoro (Rif.: Par. 11 a)

A27. Nel concordare la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto del revisore, può essere spesso rilevante includere una discussione su qualunque principio tecnico per lo svolgimento della prestazione applicabile o su altre disposizioni professionali o di settore che saranno seguiti dall'esperto.

Rispettivi ruoli e responsabilità (Rif.: Par. 11 b)

A28. L'accordo sui rispettivi ruoli e responsabilità del revisore e del proprio esperto può prevedere:

- se il revisore o il proprio esperto svolgeranno verifiche specifiche sui dati di base;
- il consenso per il revisore a discutere con l'impresa e con altri soggetti sui risultati o sulle conclusioni del proprio esperto e, se necessario, a includere i dettagli di tali risultati o conclusioni nel paragrafo sugli elementi alla base del giudizio con modifica nella relazione di revisione (si veda il paragrafo A42);
- qualunque accordo volto ad informare l'esperto del revisore in merito alle conclusioni del revisore riguardanti il lavoro dell'esperto.

Carte di lavoro

A29. L'accordo sui rispettivi ruoli e responsabilità del revisore e del proprio esperto può includere anche l'accordo in merito al reciproco accesso alle rispettive carte di lavoro, nonché alla loro conservazione. Qualora l'esperto del revisore sia un membro del team di revisione, le sue carte di lavoro fanno parte della documentazione della revisione. Laddove non sia previsto diversamente, le carte di lavoro degli esperti esterni del revisore sono di loro proprietà e non fanno parte della documentazione della revisione.

Comunicazione (Rif.: Par. 11 c)

A30. Una efficace comunicazione reciproca favorisce l'adeguata integrazione tra la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure dell'esperto del revisore ed il resto del lavoro di revisione, nonché l'appropriata modifica degli obiettivi dell'esperto del revisore durante lo svolgimento della revisione. Per esempio, quando il lavoro dell'esperto del revisore è connesso alle conclusioni del revisore in merito ad un rischio significativo, può essere appropriata sia una relazione scritta al termine del lavoro dell'esperto, sia resoconti verbali formulati nel corso del lavoro. L'identificazione di determinati partners o membri del personale professionale che terranno i contatti con l'esperto del revisore, nonché di procedure per la comunicazione tra l'esperto e l'impresa, favorisce una comunicazione tempestiva ed efficace, in particolare nel caso di incarichi di dimensioni maggiori.

Riservatezza (Rif.: Par. 11 d)

A31. È necessario che anche l'esperto del revisore si attenga a quelle disposizioni in materia di riservatezza, previste dai principi etici di riferimento, che si applicano al revisore. È possibile che leggi o regolamenti prescrivano ulteriori disposizioni. L'impresa può anche aver richiesto di concordare con gli esperti esterni del revisore specifiche regole in materia di riservatezza.

Valutazione dell'adeguatezza del lavoro dell'esperto del revisore (Rif.: Par. 12)

A32. La valutazione da parte del revisore della competenza, delle capacità e dell'obiettività del proprio esperto, la familiarità del revisore con il settore di competenza dell'esperto, nonché la natura del lavoro svolto da quest'ultimo, influenzano la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione volte a valutare l'adeguatezza del lavoro dell'esperto rispetto agli scopi del revisore.

I risultati e le conclusioni dell'esperto del revisore (Rif.: Par. 12 a)

A33. Le procedure specifiche volte a valutare l'adeguatezza del lavoro dell'esperto rispetto agli scopi del revisore possono includere:

- indagini presso l'esperto del revisore;
- il riesame delle carte di lavoro e delle relazioni dell'esperto del revisore;
- procedure ulteriori di supporto, quali:
  - l'osservazione del lavoro dell'esperto del revisore;
  - l'esame dei dati pubblicati, quali rapporti statistici provenienti da fonti attendibili ed autorevoli;
  - l'ottenimento della conferma da parte di terzi su questioni pertinenti;
  - lo svolgimento di specifiche procedure di analisi comparativa;
  - la riesecuzione dei calcoli;
- la discussione con un altro esperto in possesso di competenze pertinenti nel caso in cui, per esempio, i risultati o le conclusioni dell'esperto del revisore non siano coerenti con gli altri elementi probativi;
- la discussione della relazione dell'esperto del revisore con la direzione.

A34. I fattori rilevanti ai fini della valutazione della pertinenza e della ragionevolezza dei risultati o delle conclusioni dell'esperto del revisore, siano essi inclusi in una relazione o esposti in altra forma, possono includere il fatto se tali risultati o conclusioni siano:

- presentati in modo coerente con i principi professionali o di settore dell'esperto del revisore;
- chiaramente espressi, incluso il riferimento agli obiettivi concordati con il revisore, alla portata del lavoro svolto e ai principi adottati;
- basati su un periodo amministrativo appropriato e tengano conto degli eventi successivi, ove pertinenti;
- soggetti a qualunque riserva, limitazione o restrizione all'uso e, in caso affermativo, se ciò abbia implicazioni per il revisore;
- basati su un'appropriata considerazione degli errori o delle deviazioni riscontrati dall'esperto del revisore.

Assunzioni, metodi e dati di base

Assunzioni e metodi (Rif.: Par. 12 b)

A35. Qualora il lavoro dell'esperto del revisore consista nella valutazione delle assunzioni e dei metodi sottostanti, inclusi, ove applicabili, i modelli, utilizzati dalla direzione per elaborare una stima contabile, è probabile che le procedure del revisore siano dirette in primo luogo a valutare se l'esperto del revisore abbia riesaminato in modo adeguato tali assunzioni e metodi. Qualora il lavoro dell'esperto del revisore consista nella elaborazione di una stima puntuale ovvero di un intervallo di stima del revisore ai fini della comparazione con una stima puntuale della direzione, le procedure del revisore possono essere dirette principalmente a valutare le assunzioni e i metodi, inclusi, ove applicabili, i modelli, utilizzati dall'esperto del revisore.

A36. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540[13] tratta delle assunzioni e dei metodi utilizzati dalla direzione per l'effettuazione delle stime contabili, incluso l'utilizzo, in alcuni casi, di modelli altamente specializzati sviluppati dall'impresa. Sebbene tale disamina sia inserita nel contesto dell'acquisizione da parte del revisore di elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito alle assunzioni e ai metodi della direzione, essa può assistere il revisore anche nella valutazione delle assunzioni e dei metodi del proprio esperto.

A37. Qualora il lavoro dell'esperto del revisore implichi l'utilizzo di assunzioni e metodi significativi, i fattori rilevanti ai fini della valutazione da parte del revisore di tali assunzioni e metodi comprendono il fatto se questi:

- siano generalmente accettati nell'ambito del settore dell'esperto del revisore;
- siano coerenti con le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- dipendano dall'utilizzo di modelli specializzati;
- siano coerenti con quelli utilizzati dalla direzione e, qualora non lo siano, le motivazioni e gli effetti delle differenze.

Dati di base utilizzati dall'esperto del revisore (Rif.: Par. 12 c)

A38. Qualora il lavoro dell'esperto del revisore implichi l'utilizzo di dati di base che siano significativi per il suo lavoro, ai fini della verifica di questi dati possono essere utilizzate procedure quali quelle di seguito riportate:

- la verifica dell'origine dei dati, inclusa l'acquisizione di una comprensione e, ove applicabile, la verifica dei controlli interni sui dati e, ove pertinente, della loro trasmissione all'esperto;
- il riesame della completezza e della coerenza interna dei dati.

A39. In molti casi, il revisore può sottoporre a verifica i dati di base. Tuttavia, in altri casi, qualora i dati di base utilizzati dall'esperto del revisore abbiano una natura altamente tecnica nell'ambito del settore dell'esperto, l'esperto stesso può verificarli. Se l'esperto del revisore ha sottoposto a verifica i dati di base, un'indagine da parte del revisore presso l'esperto, ovvero la sua supervisione o il riesame delle verifiche svolte dall'esperto, possono rappresentare delle modalità appropriate con cui il revisore valuta la pertinenza, la completezza e l'accuratezza di tali dati.

Lavoro inadeguato (Rif.: Par. 13)

A40. Qualora il revisore concluda che il lavoro del proprio esperto non è adeguato rispetto ai propri scopi e di non poter risolvere la questione mediante le procedure di revisione ulteriori richieste al paragrafo 13 (procedure che possono comportare lo svolgimento di lavoro aggiuntivo da parte sia dell'esperto sia del revisore ovvero prevedere di impiegare o incaricare un altro esperto) può essere necessario che il revisore esprima un giudizio con modifica nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, in quanto non ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati. [14]

Riferimento all'esperto del revisore nella relazione di revisione (Rif.: Parr. 14- 15)

A41. In alcuni casi, leggi o regolamenti possono richiedere che si faccia riferimento al lavoro dell'esperto del revisore.

A42. In alcune circostanze, può essere appropriato che, in una relazione di revisione contenente un giudizio con modifica, si faccia riferimento al lavoro dell'esperto del revisore al fine di spiegare la natura della modifica. In tali circostanze, prima di fare tale riferimento, può essere necessario che il revisore acquisisca il consenso del proprio esperto.

[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540, "Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa", paragrafi 8, 13 e 15.

[14] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente", paragrafo 6 b).

Appendice

(Rif.: Par. A25)

Considerazioni in merito all'accordo tra il revisore e l'esperto esterno del revisore

La presente Appendice elenca gli elementi che il revisore può considerare di inserire in un qualsiasi accordo con il proprio esperto esterno. L'elenco che segue è esemplificativo e non esaustivo; esso va inteso semplicemente come una guida che può essere utilizzata congiuntamente con le considerazioni evidenziate nel presente principio di revisione. Il fatto di includere nell'accordo determinati aspetti dipende dalle circostanze dell'incarico. L'elenco può fornire anche un ausilio nel considerare gli aspetti da includere nell'accordo con l'esperto interno del revisore.

Natura, portata e obiettivi del lavoro dell'esperto esterno del revisore

- La natura e la portata delle procedure che devono essere svolte dall'esperto esterno del revisore.
- Gli obiettivi del lavoro dell'esperto esterno del revisore nell'ambito delle considerazioni in merito alla significatività e al rischio connesse all'aspetto cui attiene il lavoro dell'esperto esterno e, ove pertinente, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
- Qualunque principio tecnico per lo svolgimento della prestazione applicabile o altre disposizioni professionali o di settore che saranno seguiti dall'esperto esterno del revisore.
- Le assunzioni ed i metodi, inclusi, ove applicabili, i modelli, che l'esperto esterno del revisore utilizzerà, e la loro autorevolezza.
- La data cui fa riferimento il lavoro dell'esperto esterno del revisore, ovvero, ove applicabile, il periodo di verifica, e le regole riguardanti gli eventi successivi.

I rispettivi ruoli e responsabilità del revisore e dell'esperto esterno del revisore

- I principi contabili e di revisione pertinenti e le disposizioni di legge o regolamentari di riferimento.
- Il consenso dell'esperto esterno del revisore all'utilizzo che il revisore intende fare della sua relazione, inclusi gli eventuali riferimenti o informativa ad altri soggetti in merito alla stessa, per esempio il riferimento a tale relazione nel paragrafo sugli elementi alla base del giudizio con modifica nella relazione di revisione, se necessario, ovvero l'informativa su tale relazione alla direzione o al comitato per il controllo interno e la revisione contabile.
- La natura e l'estensione del riesame da parte del revisore del lavoro svolto dal proprio esperto esterno.
- Se il revisore o il proprio esperto esterno sottoporranno a verifica i dati di base.
- L'accesso dell'esperto esterno del revisore alle registrazioni e ai documenti elettronici dell'impresa nonché i contatti con il personale e gli esperti incaricati dall'impresa stessa.
- Le procedure per la comunicazione tra l'esperto esterno del revisore e l'impresa.
- Il reciproco accesso del revisore e del proprio esperto esterno alle rispettive carte di lavoro.
- La proprietà ed il controllo delle carte di lavoro durante l'incarico, e a conclusione dello stesso, incluse eventuali disposizioni relative alla conservazione della documentazione.
- La responsabilità dell'esperto esterno del revisore per lo svolgimento del lavoro con la dovuta competenza e diligenza.
- La competenza e la capacità dell'esperto esterno del revisore per lo svolgimento del lavoro.
- La previsione che l'esperto esterno del revisore utilizzi tutte le conoscenze in suo possesso rilevanti ai fini della revisione contabile o che, nel caso in cui non lo faccia, ne informi il revisore.
- Qualunque restrizione all'associazione dell'esperto esterno del revisore con la relazione di revisione.

- Qualunque accordo volto ad informare l'esperto esterno del revisore in merito alle conclusioni del revisore riguardanti il lavoro dell'esperto.

Comunicazioni e relazioni

- I metodi e la frequenza delle comunicazioni, inclusi:
  - in che modo saranno riportati i risultati o le conclusioni cui è giunto l'esperto esterno del revisore (per esempio, relazione scritta o verbale, aggiornamento costante al team di revisione);
  - l'identificazione di determinate persone all'interno del team di revisione che terranno i contatti con l'esperto esterno del revisore.
- Il momento in cui l'esperto esterno completerà il lavoro e riporterà al revisore i risultati o le conclusioni.
- La responsabilità dell'esperto esterno di comunicare prontamente qualunque possibile ritardo nel completare il lavoro e qualunque possibile riserva o limitazione sui propri risultati o conclusioni.
- La responsabilità dell'esperto esterno di comunicare prontamente casi in cui l'impresa limiti l'accesso dell'esperto alle registrazioni e ai documenti elettronici dell'impresa, nonché i contatti con il personale e gli esperti incaricati dall'impresa stessa.
- La responsabilità dell'esperto esterno di comunicare al revisore tutte le informazioni che egli ritenga possano essere rilevanti ai fini della revisione contabile, ivi compreso qualunque cambiamento intervenuto rispetto alle circostanze descritte nelle precedenti comunicazioni.
- La responsabilità dell'esperto esterno di comunicare le circostanze che possono costituire minacce per l'obiettività dell'esperto stesso e qualunque misura di salvaguardia pertinente che possa eliminare tali minacce, ovvero ridurle ad un livello accettabile.

Riservatezza

- La necessità che l'esperto del revisore si attenga alle disposizioni in materia di riservatezza, inclusi:
  - le disposizioni in tema di riservatezza, contenute nei principi etici di riferimento che si applicano al revisore;
  - le eventuali ulteriori disposizioni che possono essere stabilite da leggi o regolamenti;
  - eventuali requisiti specifici in tema di riservatezza previsti dall'impresa.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) n. 700

FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E RELAZIONE SUL BILANCIO

(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) ..... 1-4(I)

Data di entrata in vigore 5

Obiettivi **6**

Definizioni **7-9**

Regole

Formazione del giudizio sul bilancio 10-15

Tipologie di giudizio 16-19

Relazione di revisione 20-51

Informazioni supplementari presentate insieme al bilancio 52-53

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa A1-A3

Appropriatezza dell'informativa di bilancio sui principi contabili A4

Rilevanza, attendibilità, comparabilità e comprensibilità delle informazioni presentate in bilancio A5

Informativa relativamente all'effetto sul bilancio delle operazioni e degli eventi significativi A6

Valutazione della corretta rappresentazione fornita in bilancio A7-A9

Descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile A10-A15

Tipologie di giudizio A16-A17

Relazione di revisione A18-A77

Informazioni supplementari presentate insieme al bilancio A78-A84

Appendice (Italia): Esempi di relazioni del revisore indipendente sul bilancio

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio" 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 per la formazione del giudizio sul bilancio. Esso tratta altresì della forma e del contenuto della relazione di revisione emessa in esito alla revisione contabile del bilancio.

2. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701[1] tratta della responsabilità del revisore relativamente alla comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione. I principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 705[2] e 706[3] trattano della forma e del contenuto della relazione di revisione nei casi in cui il revisore esprima nella relazione di revisione un giudizio con modifica o vi inserisca un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti. Anche altri principi di revisione internazionali contengono regole di reportistica applicabili nella fase di emissione della relazione di revisione.

3. Il presente principio di revisione si applica alla revisione contabile di un bilancio redatto per scopi di carattere generale ed è redatto per tale contesto. Il principio di revisione internazionale n. 800[4] tratta delle considerazioni specifiche riguardanti i casi in cui il bilancio sia predisposto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici. Il principio di revisione internazionale n. 805[5] tratta delle considerazioni specifiche riguardanti la revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio, ovvero di uno specifico elemento, conto o voce del prospetto. Il presente principio di revisione si applica altresì alle revisioni contabili alle quali si applicano i principi di revisione internazionali n. 800 e 805.

4. Le regole del presente principio di revisione mirano a conseguire un punto di equilibrio appropriato tra l'esigenza di uniformità e comparabilità nelle relazioni di revisione a livello globale e quella di accrescere il loro valore rendendo le informazioni da esse fornite maggiormente rispondenti alle richieste degli utilizzatori. Il presente principio di revisione favorisce l'uniformità nella predisposizione delle relazioni di revisione ma riconosce la necessità di flessibilità per adattarsi alle circostanze particolari dei singoli ordinamenti giuridici. Laddove la revisione contabile sia stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), l'uniformità nella predisposizione delle relazioni di revisione favorisce la credibilità all'interno del mercato globale rendendo più facilmente riconoscibili le revisioni contabili svolte in conformità a principi universalmente riconosciuti. L'uniformità contribuisce altresì a favorire la comprensione delle relazioni di revisione da parte dell'utilizzatore e ad individuare circostanze inusuali ove queste ricorrano.

4(I). Il presente principio di revisione tiene conto delle norme relative alla relazione di revisione contenute nell'art. 14 del D.Lgs. 39/10, così come modificato dal D.Lgs. 135/16, e nell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14 riguardante gli EIP.

Data di entrata in vigore

5. 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.

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente".
[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".
[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706 "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente".
[4] 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".
[5] Principio di revisione internazionale n. 805 "Considerazioni specifiche—Revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio, o di uno specifico elemento, conto o voce del prospetto".

Obiettivi

6. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

   a) formarsi un giudizio sul bilancio sulla base della valutazione delle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti;

   b) esprimere chiaramente tale giudizio mediante una relazione scritta.

Definizioni

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

   a) Bilancio redatto per scopi di carattere generale – Bilancio redatto in conformità a un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale.

   b) Quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale – Un quadro normativo sull'informazione finanziaria configurato al fine di soddisfare le comuni esigenze di informazione finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria può essere un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione ovvero un quadro normativo basato sulla conformità.

      Il termine "quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione" è utilizzato quando si fa riferimento ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo stesso ed inoltre:

      i) riconosca esplicitamente o implicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificatamente richieste dal quadro normativo di riferimento; ovvero

      ii) riconosca esplicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione deroghi ad una disposizione del quadro normativo. Si presume che tali deroghe siano necessarie soltanto in circostanze estremamente rare.

      Il termine "quadro normativo basato sulla conformità" è utilizzato per fare riferimento ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ma che non riconosca gli aspetti soprammenzionati ai punti i) o ii).[6]

   c) Giudizio senza modifica - Il giudizio espresso dal revisore laddove concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.[7]

8. Quando nel presente principio di revisione si fa riferimento al "bilancio" si intende "un bilancio redatto per scopi di carattere generale"[8]. Le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabiliscono la presentazione, la struttura ed il contenuto del bilancio e ciò che costituisce un bilancio.

9. Quando nel presente principio di revisione si fa riferimento a "International Financial Reporting Standards" ("IFRS"), si intendono i principi contabili internazionali emanati dall'International Accounting Standards Board.

[6] 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 13 a).
[7] I paragrafi 25-26 presentano le espressioni utilizzate per formulare tale giudizio rispettivamente nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione e di un quadro normativo basato sulla conformità.
[8] Il 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 13 f) descrive il contenuto del bilancio.

Regole

Formazione del giudizio sul bilancio

10. Il revisore deve formarsi un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.[9] [10]

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

    a) della conclusione del revisore in merito al fatto se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330;[11]

    b) della conclusione del revisore in merito al fatto se gli errori non corretti, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450;[12]

    c) delle valutazioni richieste ai paragrafi 12-15.

12. Il revisore deve valutare se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale valutazione deve includere la considerazione degli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni della direzione. (Rif.: Parr. A1–A3)

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

    a) il bilancio esponga in modo appropriato i principi contabili significativi scelti e applicati. Nell'effettuare tale valutazione, il revisore deve considerare la rilevanza dei principi contabili per l'impresa e se siano stati presentati in modo comprensibile; (Rif.: Par. A4)

    b) i principi contabili scelti e applicati siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e siano appropriati;

    c) le stime contabili e la relativa informativa predisposte dalla direzione siano ragionevoli;

    d) le informazioni presentate in bilancio siano rilevanti, attendibili, comparabili e comprensibili. Nell'effettuare tale valutazione, il revisore deve considerare se:

        - le informazioni che avrebbero dovuto essere incluse siano state incluse, e se tali informazioni siano classificate, aggregate o disaggregate e descritte in modo appropriato;

        - la presentazione complessiva del bilancio sia stata compromessa dall'inserimento di informazioni non rilevanti o tali da ostacolare una corretta comprensione degli aspetti esposti. (Rif.: Par. A5)

    e) il bilancio fornisca un'informativa adeguata che consenta ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulle informazioni fornite in bilancio; (Rif.: Par. A6)

    f) la terminologia utilizzata in bilancio, inclusa l'intestazione di ciascun prospetto di bilancio, sia appropriata.

14. Qualora il bilancio sia redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la valutazione richiesta ai paragrafi 12-13 deve tenere altresì in considerazione se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione. La valutazione del revisore in merito al fatto se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione deve considerare: (Rif: Parr. A7-A9)

---

[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 11.

[10] I paragrafi 25-26 presentano le espressioni utilizzate per formulare tale giudizio rispettivamente nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione e di un quadro normativo basato sulla conformità.

[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati", paragrafo 26.

[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.450 "Valutazione errori identificati nel corso della revisione contabile", par. 11.

a) la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso;

b) se il bilancio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

15. Il revisore deve valutare se il bilancio faccia riferimento in modo adeguato al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ovvero lo descriva adeguatamente. (Rif.: Parr. A10-A15)

Tipologie di giudizio

16. Il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica nel caso in cui concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

17. Qualora il revisore:

a. concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero

b. non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi,

il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

18. Qualora il bilancio redatto in conformità alle disposizioni di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione non fornisca tale rappresentazione, il revisore deve discutere la questione con la direzione e, a seconda delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del modo in cui viene risolta tale questione, deve stabilire se sia necessario esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705. (Rif.: Par. A16)

19. Quando il bilancio è redatto secondo le disposizioni di un quadro normativo basato sulla conformità, il revisore non è tenuto a valutare se il bilancio fornisce una corretta rappresentazione. Tuttavia, qualora in circostanze estremamente rare, il revisore concluda che il bilancio sia fuorviante, egli deve discutere la questione con la direzione e, a seconda del modo in cui la stessa viene risolta, deve stabilire se, e con quali modalità, darne comunicazione nella relazione di revisione.[12-bis] (Rif.: Par. A17)

Relazione di revisione

20. La relazione di revisione deve essere in forma scritta. (Rif.: Parr. A18–A19(I))

Relazione di revisione per le revisioni contabili svolte in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)

Titolo

21. La relazione di revisione deve avere un titolo che indichi chiaramente che essa costituisce la relazione di un revisore indipendente. (Rif.: Par. A20)

21(I). Il titolo della relazione di revisione deve indicare il riferimento all'art. 14 del D.Lgs. 39/10 ai sensi del quale viene emessa la relazione di revisione, nonché gli eventuali ulteriori riferimenti normativi applicabili. Per gli EIP il titolo della relazione di revisione deve altresì indicare il riferimento all'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14.

Destinatario

22. La relazione di revisione deve indicare il destinatario, come appropriato, in base alle circostanze dell'incarico. (Rif.: Par. A21)

22(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i destinatari della relazione di revisione sono rappresentati dai soggetti che hanno conferito l'incarico ai sensi di tale disposizione normativa, vale a dire gli azionisti/soci della società.

[12-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del citato decreto richiede al revisore un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta. Conseguentemente i paragrafi 19 e A17 non sono applicabili.

Giudizio del revisore

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

24. La sezione "Giudizio" della relazione di revisione deve inoltre:

    a) identificare l'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile;

    b) dichiarare che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile;

    c) identificare l'intestazione di ciascun prospetto che costituisce il bilancio;

    d) fare riferimento alle note che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati;

    e) specificare la data o il periodo amministrativo di riferimento per ciascun prospetto che costituisce il bilancio. (Rif.: Parr. A22–A23)

25. Nell'esprimere un giudizio senza modifica sul bilancio redatto in conformità a un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il revisore, a meno che non sia disposto diversamente da leggi o regolamenti, deve utilizzare una delle seguenti espressioni, che sono considerate equivalenti:

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

    b) A nostro giudizio, il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della […] in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]. (Rif.: Parr. A24–A31)

25(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 e tenuto conto del contenuto dell'art. 14, co. 2, dello stesso, nella formulazione del giudizio deve essere utilizzata l'espressione del paragrafo 25, lettera b).

26. Nell'esprimere un giudizio senza modifica sul bilancio redatto secondo le disposizioni di un quadro normativo basato sulla conformità, il giudizio del revisore deve riportare che il bilancio è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile].[12-ter] (Rif.: Parr. A26–A31)

26(I). L'art. 14 del D.Lgs. 39/10 permette che la revisione legale sia effettuata da più revisori legali o più società di revisione legale. In tale circostanza, i soggetti incaricati della revisione legale raggiungono un accordo sui risultati della revisione e presentano una relazione e un giudizio congiunti. In caso di disaccordo, ogni revisore legale o società di revisione presenta il proprio giudizio in un paragrafo distinto della relazione di revisione, indicando i motivi del disaccordo.

27. Qualora, nel giudizio del revisore, il riferimento al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non riguardi gli IFRS emanati dall'International Accounting Standards Board, tale giudizio deve identificare l'ordinamento giuridico di origine del quadro normativo di riferimento.

Elementi alla base del giudizio

28. Immediatamente dopo la sezione "Giudizio", la relazione di revisione deve includere una sezione dal titolo "Elementi alla base del giudizio" che: (Rif.: Par. A32)

    a) dichiara che la revisione contabile è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali; (Rif.: Par. A33)

    b) fa riferimento alla sezione della relazione di revisione che descrive le responsabilità del revisore stabilite dai principi di revisione internazionali;

    c) include una dichiarazione che il revisore è indipendente dall'impresa in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile. La dichiarazione deve identificare l'ordinamento giuridico di origine delle norme e dei principi in materia di etica e di indipendenza applicabili o fare riferimento al Codice etico per i professionisti contabili

[12-ter] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del citato decreto richiede al revisore un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta. Conseguentemente il paragrafo 26 non è applicabile.

dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA); [12-quater] (Rif.: Parr. A34–A39)

d) dichiara se il revisore ritiene di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio.

28(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, la relazione di revisione deve indicare che la revisione contabile è stata svolta in conformità ai "principi di revisione internazionali (ISA Italia)".

Continuità aziendale

29. Ove applicabile, il revisore deve emettere la relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.[13]

Aspetti chiave della revisione

30. Per le revisioni contabili dei bilanci redatti per scopi di carattere generale dalle società quotate, il revisore deve comunicare gli aspetti chiave della revisione nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.

31. Quando il revisore è altrimenti obbligato da leggi o regolamenti o decide di comunicare gli aspetti chiave della revisione nella relazione di revisione [13-bis], egli deve effettuare tale comunicazione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701. (Rif.: Parr. A40–A42)

31(I) Il precedente paragrafo 30 deve essere applicato alle revisioni contabili dei bilanci degli EIP in virtù di quanto previsto dall'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14.

Responsabilità per il bilancio

32. La relazione di revisione deve includere una sezione dal titolo "Responsabilità della direzione per il bilancio". Non è necessario che la relazione di revisione faccia specifico riferimento alla "direzione" ma deve utilizzare il termine più appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico. In alcuni ordinamenti giuridici il riferimento appropriato può essere ai responsabili delle attività di governance. (Rif.: Par. A44)

32(I). Nell'ordinamento italiano, qualora la società adotti il sistema di amministrazione e di controllo tradizionale o monistico, gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio. Qualora la società adotti il sistema di amministrazione e controllo dualistico, l'organo responsabile per la redazione del bilancio d'esercizio è il consiglio di gestione. Analoghe responsabilità competono agli amministratori o al consiglio di gestione dell'impresa controllante relativamente alla redazione del bilancio consolidato.

Conseguentemente, la sezione della relazione di revisione dedicata alla descrizione delle responsabilità di coloro che, nell'ambito dell'organizzazione, sono responsabili per la redazione del bilancio, deve essere titolata "Responsabilità degli amministratori [dei componenti del consiglio di gestione] per il bilancio".

33. Tale sezione della relazione di revisione deve descrivere le responsabilità della direzione: (Rif.: Par. A45– A48)

a) per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, 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;

b) per la valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in

[12-quater] 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 nonché la seconda, terza e quarta frase del paragrafo A34 non sono applicabili.

[13] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 "Continuità aziendale", paragrafi 21–23.

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

funzionamento[14] e, nella redazione del bilancio, per l'utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale, nonché per una adeguata informativa sugli aspetti riguardanti la continuità aziendale. La spiegazione della responsabilità della direzione per tale valutazione deve includere una descrizione di quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale sia appropriato. (Rif.: Par. A48)

33(I). Relativamente alle responsabilità descritte nel precedente paragrafo 33 a), nell'ordinamento italiano le norme in materia definiscono le responsabilità degli amministratori (nel sistema tradizionale e monistico) e del consiglio di gestione (nel sistema dualistico) per il controllo interno.

Alla luce dell'articolato contesto giuridico esistente, nel descrivere le responsabilità di cui al precedente paragrafo 33 a), la relazione di revisione farà riferimento alle responsabilità degli amministratori o del consiglio di gestione, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

34. Tale sezione della relazione di revisione deve anche identificare i responsabili della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, qualora essi siano diversi da coloro che adempiono alle responsabilità di cui al precedente paragrafo 33. In questo caso, il titolo di tale sezione deve anche fare riferimento ai "Responsabili delle attività di governance" o altro termine appropriato nel contesto del quadro normativo di quel particolare ordinamento giuridico. (Rif.: Par. A49)

34(I). Tale sezione della relazione di revisione deve anche identificare i responsabili della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. Al riguardo, il sistema giuridico nazionale presenta una serie di norme che si sono succedute nel tempo in relazione ai diversi sistemi di amministrazione e controllo, descrivendone le responsabilità. In particolare, con riferimento al sistema tradizionale, l'ordinamento nazionale identifica, ai sensi dell'art. 2403, co.1, del Codice Civile, il collegio sindacale quale soggetto tenuto a vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento. Nel sistema dualistico le funzioni di cui all'art. 2403, co.1, del Codice Civile sono attribuite al consiglio di sorveglianza. Nel sistema monistico, l'art. 2409-octiesdecies del Codice Civile attribuisce al comitato per il controllo sulla gestione la vigilanza sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo e contabile, nonché della sua idoneità a rappresentare correttamente i fatti di gestione. Nelle società quotate, la vigilanza sull'adeguatezza della struttura organizzativa della società per gli aspetti di competenza, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo-contabile e dell'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione è assegnata, rispettivamente, nel sistema tradizionale, al collegio sindacale, nel sistema dualistico, al consiglio di sorveglianza e, nel sistema monistico, al comitato per il controllo sulla gestione (cfr. artt. 149 e 154 del D.Lgs. 58/98). Infine, l'art. 19 del D.Lgs. 39/10 applicabile agli EIP stabilisce che il collegio sindacale, il consiglio di sorveglianza e il comitato per il controllo sulla gestione, nella loro funzione di comitato per il controllo interno e la revisione contabile, sono incaricati di monitorare il processo di informativa finanziaria e presentare le raccomandazioni o le proposte volte a garantirne l'integrità.

Alla luce dell'articolato contesto giuridico sopra riportato, nel descrivere le responsabilità della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, la relazione di revisione farà riferimento al concetto di vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul "processo di predisposizione dell'informativa finanziaria", in quanto sinteticamente rappresentativo dei diversi riferimenti contenuti nelle norme. L'identificazione dei responsabili della supervisione di tale processo nel testo della relazione di revisione sarà effettuata tenendo conto dei diversi sistemi di amministrazione e controllo.[14-bis]

35. Laddove il bilancio sia redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la descrizione, nella relazione di revisione, delle responsabilità per il bilancio deve fare riferimento alla "redazione e corretta rappresentazione del bilancio" ovvero alla "redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta", come appropriato nelle circostanze.

[14] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, paragrafo 2.

[14-bis] Alla luce delle considerazioni contenute nel paragrafo 34(I), i paragrafi 34 e A49 del presente principio non sono applicabili.

35(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'illustrazione, nella relazione di revisione, della responsabilità degli amministratori ovvero del consiglio di gestione in materia di redazione del bilancio deve fare riferimento alla "redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta".

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

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

37. Tale sezione della relazione di revisione deve: (Rif.: Parr. A50-A50(I))

a) dichiarare che gli obiettivi del revisore sono:

(i) l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;

(ii) l'emissione di una relazione di revisione che includa il proprio giudizio; (Rif.: Par. A51)

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

c) dichiarare che gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e, alternativamente:

(i) dichiarare che essi sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio;[15] ovvero

(ii) fornire una definizione o una descrizione della significatività in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. (Rif.: Par. A52)

38. La sezione "Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio" della relazione di revisione deve inoltre: (Rif.: Parr. A50-A50(I))

a) dichiarare che, nell'ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), il revisore esercita il giudizio professionale e mantiene lo scetticismo professionale per tutta la durata dell'incarico;

b) descrivere la revisione contabile dichiarando che le responsabilità del revisore sono:

(i) identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi; acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;

(ii) acquisire una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. Qualora il revisore, congiuntamente alla revisione contabile del bilancio, abbia anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno, egli deve omettere la frase secondo cui la propria considerazione del controllo interno non è finalizzata all'espressione di un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa; [15-bis]

[15] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile", paragrafo 2.

[15-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il revisore legale non ha la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno. Conseguentemente, in tali casi, quanto previsto nell'ultimo

(iii) valutare l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, inclusa la relativa informativa;

(iv) giungere ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di un'incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Se il revisore giunge alla conclusione che esiste un'incertezza significativa, egli è tenuto a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del proprio giudizio. Le conclusioni del revisore sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della relazione di revisione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che un'impresa cessi di operare come un'entità in funzionamento;

(v) quando il bilancio è redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, valutare la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;

c) quando si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600,[16] descrivere le ulteriori responsabilità del revisore nell'incarico di revisione contabile di gruppo, dichiarando che:

(i) le responsabilità del revisore sono di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio del gruppo;

(ii) il revisore è responsabile della direzione, della supervisione e dello svolgimento della revisione contabile del gruppo;

(iii) il revisore è l'unico responsabile del giudizio di revisione espresso.

39. La sezione "Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio" della relazione di revisione deve altresì: (Rif.: Parr. A50-A50(I))

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

b) per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate, dichiarare che il revisore fornisce ai responsabili delle attività di governance identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, una dichiarazione sul fatto che egli ha rispettato le norme e i principi applicabili in materia di etica e di indipendenza e comunica loro ogni situazione che può ragionevolmente avere un effetto sulla sua indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia;

c) per le revisioni contabili dei bilanci delle società quotate e delle altre imprese per cui gli aspetti chiave della revisione vengono comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, dichiarare che, tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, il revisore identifica quelli che sono stati maggiormente significativi nell'ambito della revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame e che costituiscono quindi gli aspetti chiave della revisione. Il revisore descrive tali aspetti nella relazione di revisione tranne nei casi in cui leggi o regolamenti ne vietino la diffusione al pubblico o quando, in circostanze estremamente rare, il revisore stabilisca che un aspetto non debba essere comunicato nella relazione di revisione perché ci si può ragionevolmente attendere che le conseguenze negative che ne deriverebbero superino i relativi benefici per il pubblico interesse. [16-bis] (Rif.: Par. A53)

---

periodo del paragrafo 38, lett. b) ii) non è applicabile.

[16] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600 "La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)".

[16-bis] La frase "…o quando, in circostanze estremamente rare, il revisore stabilisca che un aspetto non debba essere comunicato nella

39(I). Quanto richiesto nelle lettere b) e c) del precedente paragrafo 39 deve essere applicato alle revisioni legali dei bilanci degli EIP. In particolare:

- la dichiarazione di cui al paragrafo 39, lettera b), viene resa in virtù del fatto che sono stati assolti gli adempimenti di cui all'art. 6, comma 2, lettere a) e b), del Regolamento (UE) 537/14, fermo restando per le società quotate quanto previsto dal paragrafo 17 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260; e
- la dichiarazione di cui al paragrafo 39, lettera c), viene resa in virtù di quanto indicato nel precedente paragrafo 31(I).

Collocazione della descrizione delle responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio

40. La descrizione delle responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio richiesta dai paragrafi 38-39 deve essere inserita: (Rif.: Par. A54)

a) nel corpo della relazione di revisione;

b) in un'appendice della relazione di revisione, nel qual caso la relazione deve includere un riferimento alla collocazione dell'appendice; ovvero (Rif.: Parr. A55–A57)

c) mediante uno specifico riferimento, all'interno della relazione di revisione, alla collocazione di tale descrizione sul sito web di un'autorità appropriata, qualora ciò sia espressamente consentito al revisore da leggi, regolamenti o principi di revisione nazionali. [16-ter] (Rif.: Parr. A54, A56–A57)

41. Quando il revisore rinvia alla descrizione delle proprie responsabilità sul sito web di un'autorità appropriata, egli deve stabilire che tale descrizione rispetta le regole di cui ai paragrafi 38-39 del presente principio di revisione e che non è incoerente con tali regole [16-ter] (Rif.: Par. A56)

41(I). La relazione di revisione predisposta anche ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14 deve includere, in un apposito paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014", quanto segue:

— l'indicazione del soggetto o organo che ha conferito l'incarico di revisione legale;

— l'indicazione della data in cui è stato conferito l'incarico di revisione legale e la durata dello stesso;

— la dichiarazione che non sono stati prestati i servizi vietati diversi dalla revisione contabile di cui all'art. 5, par. 1, del Regolamento (UE) 537/14 e che il revisore legale o la società di revisione, nell'esecuzione della revisione, sono rimasti indipendenti rispetto all'impresa il cui bilancio è sottoposto a revisione;

— l'indicazione di qualsiasi servizio, in aggiunta alla revisione legale, che è stato prestato dal revisore legale o dalla società di revisione alla società il cui bilancio è sottoposto a revisione, o alle sue controllate, che non è stato oggetto di specifica informazione nella relazione sulla gestione o nel bilancio;

— la conferma che il giudizio sul bilancio espresso nella relazione di revisione è in linea con quanto indicato nella relazione aggiuntiva destinata all'organo che svolge le funzioni di comitato per il controllo interno e la revisione legale nei diversi sistemi di amministrazione e controllo, predisposta ai sensi dell'art.11 del citato Regolamento.

Altri obblighi di reportistica

42. Qualora il revisore nella relazione di revisione sul bilancio assolva ad altri obblighi di reportistica che si aggiungono alle responsabilità del revisore stabilite dai principi di revisione internazionali (ISA Italia), tali altri obblighi devono essere assolti in una sezione separata della relazione di revisione dal titolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" o altro titolo, come appropriato in base al contenuto della sezione. Nel caso in cui tali altri obblighi riguardino argomenti già trattati in altra sezione

relazione di revisione perché ci si può ragionevolmente attendere che le conseguenze negative che ne deriverebbero superino i relativi benefici per il pubblico interesse" del paragrafo 39 c) non è applicabile nelle circostanze indicate nel paragrafo 14(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.

[16-ter] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, in assenza nell'ordinamento italiano di espressa previsione di legge, i paragrafi 40, lettera c), 41, A56 e A57 non sono applicabili.

della relazione di revisione in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), gli altri obblighi di reportistica possono essere presentati in tale altra sezione. (Rif.: Parr. A58–A60)

42(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 al revisore è richiesto di esprimere, ai sensi dell'art. 14, co. 2, lettera e), del medesimo Decreto, un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, ove predisposta, con il bilancio e sulla loro conformità alle norme di legge. Il citato articolo richiede altresì al revisore di rilasciare una dichiarazione, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione e nelle informazioni sopra indicate. Il principio di revisione (SA Italia) n. 720B tratta delle responsabilità del revisore in relazione a tale previsione normativa.

43. Se gli altri obblighi di reportistica sono presentati nella stessa sezione della relazione che tratta gli stessi argomenti richiesti dai principi di revisione internazionali (ISA Italia), la relazione di revisione deve distinguere chiaramente gli altri obblighi di reportistica rispetto a quanto richiesto dai principi di revisione internazionali (ISA Italia). (Rif.: Par. A60)

44. Qualora la relazione di revisione contenga una sezione separata relativa agli altri obblighi di reportistica, le parti di relazione relative alle regole di cui ai paragrafi 20-39 del presente principio di revisione devono essere incluse in una sezione dal titolo "Relazione sulla revisione contabile del bilancio". La "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" deve essere inserita dopo la "Relazione sulla revisione contabile del bilancio". (Rif.: Parr. A60-A60(I))

Nome del responsabile dell'incarico

45. Il nome del responsabile dell'incarico deve essere indicato nella relazione di revisione per le revisioni contabili dei bilanci redatti per scopi di carattere generale dalle società quotate, tranne nelle rare circostanze in cui ci si può ragionevolmente attendere che tale informativa comporti una minaccia significativa per la sicurezza nella relazione di revisione, egli deve discutere tale sua intenzione con i responsabili delle attività di governance a supporto della propria valutazione circa la probabilità e la gravità di una minaccia significativa per la sicurezza personale. (Rif.: Parr. A61–A63)

45(I). Il precedente paragrafo 45 si applica a tutti gli incarichi conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10. La possibilità di non indicare il nome del responsabile nelle rare circostanze citate nel medesimo paragrafo è applicabile unicamente qualora prevista dalle norme di legge.

Firma del revisore

46. La relazione di revisione deve essere firmata dal revisore. (Rif.: Parr. A64–A65) Sede del revisore

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

Data della relazione di revisione

48. La relazione di revisione deve riportare una data non antecedente alla data in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio, inclusa l'evidenza che: (Rif.: Parr. A66–A69)

a) tutti i prospetti e l'informativa che costituiscono il bilancio siano stati redatti;

b) coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità abbiano dichiarato di assumersi la responsabilità di quel bilancio.

Relazione di revisione prescritta da leggi o regolamenti [16-quater]

49. Nel caso in cui le leggi o i regolamenti di uno specifico ordinamento giuridico richiedano che, nella relazione di revisione, il revisore adotti uno schema o una formulazione specifici, la relazione di revisione deve fare riferimento ai principi di revisione internazionali soltanto qualora essa includa, come

[16-quater] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, la revisione contabile è svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) dei quali è parte il presente principio di revisione. Lo schema di relazione di revisione incluso nell'Appendice (Italia) del presente principio di revisione è coerente con il contenuto dell'art. 14, co. 2, del medesimo Decreto e dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14 e, pertanto, i paragrafi 49 e A70-A71 non sono applicabili.

minimo, ciascuno dei seguenti elementi: (Rif.: Parr. A70–A71)

a) un titolo;

b) un destinatario, secondo quanto richiesto dalle circostanze dell'incarico;

c) una sezione "Giudizio" che contenga l'espressione del giudizio sul bilancio e il riferimento al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile utilizzato per redigere il bilancio (inclusa l'identificazione dell'ordinamento giuridico di origine di tale quadro normativo, laddove questo non sia costituito dagli International Financial Reporting Standards; si veda al riguardo il paragrafo 27);

d) l'identificazione del bilancio dell'impresa che è stato oggetto di revisione contabile;

e) una dichiarazione che il revisore è indipendente dall'impresa in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile. La dichiarazione deve identificare l'ordinamento giuridico di origine delle norme e dei principi in materia di etica e di indipendenza applicabili o fare riferimento al Codice IESBA;

f) ove applicabile, una sezione che assolva alle regole di reportistica di cui al paragrafo 22 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 e non sia incoerente con le stesse;

g) ove applicabile, una sezione "Elementi alla base del giudizio con rilievi (o negativo)" che assolva alle regole di reportistica di cui al paragrafo 23 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 e non sia incoerente con le stesse;

h) ove applicabile, una sezione che includa le informazioni richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, ovvero informazioni aggiuntive sulla revisione contabile che siano prescritte da leggi o regolamenti e che assolvano alle regole di reportistica previste in tale principio, e non siano incoerenti con le stesse;[17] (Rif.: Parr. A72–A75)

i) una descrizione delle responsabilità della direzione per la redazione del bilancio e l'identificazione dei responsabili della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria che assolva alle regole di reportistica di cui ai paragrafi 32-35 e non sia incoerente con le stesse;

j) un riferimento ai principi di revisione internazionali e alle leggi o ai regolamenti, e una descrizione delle responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio che assolvano alle regole di reportistica di cui ai paragrafi 36-39 e non siano incoerenti con le stesse; (Rif.: Parr. A50–A53)

k) per le revisioni contabili dei bilanci redatti per scopi di carattere generale delle società quotate, il nome del responsabile dell'incarico, tranne nelle rare circostanze in cui ci si può ragionevolmente attendere che tale informativa comporti una minaccia significativa per la sicurezza personale;

l) la firma del revisore;

m) la sede del revisore;

n) la data della relazione di revisione.

Relazione di revisione per le revisioni contabili svolte in conformità sia ai principi di revisione di uno specifico ordinamento giuridico sia ai principi di revisione internazionali [17-bis]

50. Un revisore può essere tenuto a svolgere la revisione contabile in conformità ai principi di revisione di uno specifico ordinamento giuridico (i "principi di revisione nazionali") e nello svolgimento di tale revisione contabile ha altresì rispettato i principi di revisione internazionali. In tal caso, la relazione di revisione può fare riferimento ai principi di revisione internazionali oltre che ai principi di revisione nazionali, ma il revisore deve inserire tale riferimento soltanto se: (Rif.: Parr. A76–A77)

a) tra le regole dei principi di revisione nazionali e quelle dei principi di revisione internazionali non sussistono conflitti che porterebbero il revisore i) a formarsi un giudizio diverso, ovvero ii) a non includere un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti che, nelle particolari

[17] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, paragrafi 11-16.

[17-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, sulla base di quanto indicato nel precedente paragrafo 28(l), i paragrafi 50, 51, A76 e A77 non sono applicabili.

circostanze, è richiesto dai principi di revisione internazionali;

b) la relazione di revisione include, come minimo, ciascuno degli elementi elencati nel precedente paragrafo 49, punti a)-n), nel caso in cui il revisore adotti lo schema o la formulazione indicati dai principi di revisione nazionali. Tuttavia, il riferimento "alle leggi o ai regolamenti" di cui al paragrafo 49 punto j) deve essere letto come un riferimento ai principi di revisione nazionali. La relazione di revisione deve pertanto identificare tali principi di revisione nazionali.

51. Laddove la relazione di revisione faccia riferimento sia ai principi di revisione nazionali sia ai principi di revisione internazionali, essa deve identificare l'ordinamento giuridico di origine dei principi di revisione nazionali.

Informazioni supplementari presentate insieme al bilancio (Rif.: Parr. A78–A84)

52. Qualora insieme al bilancio oggetto di revisione contabile siano presentate informazioni supplementari non richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il revisore deve valutare se, secondo il suo giudizio professionale, tali informazioni supplementari costituiscono comunque parte integrante del bilancio in ragione della loro natura o delle modalità con cui sono presentate. Se sono parte integrante del bilancio, il giudizio del revisore deve essere esteso alle informazioni supplementari.

53. Qualora le informazioni supplementari non richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non siano considerate parte integrante del bilancio oggetto di revisione contabile, il revisore deve valutare se tali informazioni supplementari siano presentate in modo che siano sufficientemente e chiaramente distinte dal bilancio oggetto di revisione contabile. In caso contrario, il revisore deve chiedere alla direzione di cambiare le modalità di presentazione delle informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile. Qualora la direzione si rifiuti di farlo, il revisore deve identificare tali informazioni supplementari e indicare nella relazione di revisione che esse non sono state oggetto di revisione contabile.

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa (Rif.: Par. 12)

A1. La direzione effettua numerose valutazioni in merito agli importi e alle informazioni contenuti nel bilancio.

A2. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 illustra gli aspetti qualitativi delle prassi contabili.[18] Nel considerare gli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, il revisore può venire a conoscenza di possibili ingerenze nelle valutazioni della direzione. Il revisore può concludere che l'effetto di una mancanza di neutralità, insieme all'effetto degli errori non corretti, renda il bilancio nel suo complesso significativamente errato. Gli indicatori di una mancanza di neutralità che possono influenzare la valutazione del revisore in merito al fatto se il bilancio nel suo complesso sia significativamente errato includono quanto segue:

- la selezione da parte della direzione nella correzione degli errori portati alla sua attenzione nel corso della revisione contabile (per esempio, la correzione degli errori che hanno l'effetto di accrescere gli utili contabilizzati, e la mancata correzione degli errori che hanno l'effetto di ridurre tali utili);
- le possibili ingerenze della direzione nell'effettuazione delle stime contabili.

A3. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 tratta delle possibili ingerenze della direzione nell'effettuazione delle stime contabili. Nel trarre le conclusioni sulla ragionevolezza delle singole stime contabili, l'esistenza di indicatori di possibili ingerenze della direzione non comporta di per sé la presenza di errori.[19] Essa può, tuttavia, influenzare la valutazione del revisore in merito al fatto se il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

[18] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", Appendice 2.
[19] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 "Revisione delle stime contabili e della relativa informativa", paragrafo 32.

Appropriatezza dell'informativa di bilancio sui principi contabili (Rif.: Par. 13 a)

A4. Nel valutare se il bilancio esponga in modo appropriato i principi contabili significativi scelti e applicati, il revisore terrà in considerazione aspetti quali:

- se siano state esposte tutte le informazioni sui principi contabili significativi richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- se le informazioni sui principi contabili significativi che sono state esposte siano rilevanti e quindi riflettano il modo in cui i criteri di rilevazione, quantificazione e presentazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sono stati applicati alle classi di operazioni, ai saldi contabili e all'informativa nelle specifiche circostanze delle attività operative dell'impresa e del contesto in cui opera; e
- la chiarezza con cui sono stati presentati i principi contabili significativi.

Rilevanza, attendibilità, comparabilità e comprensibilità delle informazioni presentate in bilancio (Rif.: Par. 13 d)

A5. Valutare la comprensibilità del bilancio include la considerazione di aspetti quali:

- se le informazioni contenute nel bilancio siano presentate in maniera chiara e concisa;
- se l'informativa significativa sia collocata in modo da avere una visibilità appropriata (ad esempio, quando vi sia un valore percepito delle informazioni specifiche sull'impresa per gli utilizzatori), e se i rinvii relativi all'informativa siano effettuati in modo appropriato così che gli utilizzatori possano identificare le informazioni necessarie senza incontrare difficoltà significative.

Informativa relativamente all'effetto sul bilancio delle operazioni e degli eventi significativi (Rif.: Par. 13 e)

A6. Di norma il bilancio redatto in conformità a un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria, il risultato economico ed i flussi di cassa dell'impresa. Valutare se, alla luce del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il bilancio fornisca un'informativa adeguata per consentire ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sul risultato economico e sui flussi di cassa dell'impresa include la considerazione di aspetti quali:

- la misura in cui le informazioni contenute nel bilancio siano rilevanti e specifiche rispetto alle circostanze dell'impresa; e
- se l'informativa sia adeguata per aiutare i potenziali utilizzatori a comprendere:
  - la natura e l'entità delle attività e passività potenziali dell'impresa derivanti da operazioni o eventi che non soddisfano i criteri per la loro rilevazione (o i criteri per la loro eliminazione contabile) stabiliti dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
  - la natura e l'entità dei rischi di errori significativi derivanti da operazioni ed eventi;
  - i metodi utilizzati e le assunzioni e valutazioni effettuate, e le relative modifiche, che influiscono sugli importi presentati o di cui è stata comunque data informativa, incluse le analisi di sensitività rilevanti.

Valutazione della corretta rappresentazione fornita in bilancio (Rif.: Par. 14)

A7. Alcuni quadri normativi sull'informazione finanziaria riconoscono esplicitamente o implicitamente il concetto di corretta rappresentazione.[20] Come illustrato al paragrafo 7b) del presente principio, un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione[21] non richiede soltanto la conformità alle disposizioni

[20] Per esempio, i principi contabili internazionali (IFRS) evidenziano che una corretta rappresentazione richiede la rappresentazione fedele degli effetti di operazioni, altri fatti e condizioni in conformità alle definizioni e ai criteri di rilevazione di attività, passività, proventi e costi.

[21] Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 13 a).

del quadro stesso ma riconosce altresì, esplicitamente o implicitamente, che può essere necessario che la direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro normativo di riferimento.[22]

A8. La valutazione del revisore in merito al fatto che il bilancio fornisca una corretta rappresentazione, riguardo sia alla presentazione sia all'informativa, è una questione oggetto di giudizio professionale. Tale valutazione tiene conto di aspetti, quali fatti e circostanze relativi all'impresa, inclusi i relativi cambiamenti, sulla base della comprensione dell'impresa da parte del revisore e degli elementi probativi acquisiti nel corso della revisione contabile. La valutazione prevede inoltre di considerare, per esempio, l'informativa necessaria per fornire una corretta rappresentazione derivante da aspetti che potrebbero essere significativi (in generale, gli errori sono considerati significativi se ci si può ragionevolmente aspettare che influenzino le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio nel suo complesso), quali l'effetto dell'evoluzione delle disposizioni sull'informazione finanziaria o del mutevole contesto economico.

A9. Valutare se il bilancio fornisca una corretta rappresentazione può includere, per esempio, le discussioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance sui loro punti di vista in merito ai motivo della scelta di una particolare presentazione, e delle alternative che possono essere state considerate. Tali discussioni possono includere, ad esempio:

- la misura in cui gli importi in bilancio siano aggregati o disaggregati, e se la presentazione di importi o l'informativa occulti informazioni utili, o dia luogo ad informazioni fuorvianti;
- la coerenza con la prassi appropriata del settore, o se eventuali deroghe siano pertinenti alle circostanze dell'impresa e siano pertanto giustificate.

Descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (Rif.: Par. 15)

A10. Come spiegato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, la redazione del bilancio da parte della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance, richiede l'inserimento in bilancio di una descrizione adeguata del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.[23] Tale descrizione indica agli utilizzatori del bilancio il quadro normativo di riferimento su cui si basa il bilancio stesso.

A11. La descrizione riguardo al fatto che il bilancio è stato redatto in conformità ad un determinato quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile risulta appropriata soltanto qualora il bilancio sia conforme a tutte le disposizioni di tale quadro normativo vigenti nel periodo amministrativo di riferimento del bilancio.

A12. Una descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile che contenga un linguaggio che qualifica o limita in modo impreciso il quadro stesso (per esempio, "il bilancio è sostanzialmente conforme agli International Financial Reporting Standards"), non costituisce una descrizione adeguata di tale quadro normativo in quanto può risultare fuorviante per gli utilizzatori del bilancio.

Riferimento a più quadri normativi sull'informazione finanziaria

A13. In alcuni casi, il bilancio può indicare che è stato redatto in conformità a due quadri normativi sull'informazione finanziaria (per esempio, il quadro normativo nazionale e gli IFRS). Ciò può accadere qualora la direzione sia tenuta a redigere il bilancio in conformità ai due quadri normativi, ovvero lo abbia scelto volontariamente; in tali casi, entrambi sono definibili quali quadri normativi sull'informazione finanziaria applicabili. Tale descrizione è appropriata soltanto qualora il bilancio sia conforme rispettivamente a ciascuno dei due quadri normativi di riferimento. Per poter essere considerato come redatto in conformità ad entrambi i quadri normativi di riferimento, è necessario che il bilancio sia conforme contemporaneamente ad entrambi i quadri normativi senza che siano necessari prospetti di riconciliazione. Nella pratica, tale conformità a due diversi quadri normativi

[22] Per esempio, gli IFRS richiedono all'impresa di fornire informazioni aggiuntive qualora il rispetto di specifiche disposizioni degli IFRS non sia sufficiente a consentire agli utilizzatori di comprendere l'impatto di determinate operazioni, altri fatti e condizioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico dell'impresa (Principio contabile internazionale IAS 1, *Presentazione del bilancio*, paragrafo 17c)).

[23] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafi A4-A5.

sull'informazione finanziaria è improbabile, a meno che l'ordinamento giuridico abbia adottato quale proprio quadro normativo nazionale anche un altro quadro normativo (per esempio gli IFRS), ovvero abbia rimosso tutti gli ostacoli che impediscano di conformarsi ad esso.

A14. Un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria, che contenga una nota o un prospetto supplementare di riconciliazione dei risultati esposti con quelli che sarebbero stati rappresentati se si fossero osservate le disposizioni di un altro quadro normativo di riferimento, non è redatto in conformità con tale altro quadro normativo. Ciò in quanto il bilancio non include tutte le informazioni nelle modalità previste dall'altro quadro normativo.

A15. Un bilancio può, tuttavia, essere redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e, inoltre, descrivere nelle note al bilancio in quale misura esso sia conforme ad un altro quadro normativo (per esempio, un bilancio redatto in conformità al quadro normativo nazionale che descriva altresì in quale misura esso sia conforme anche agli IFRS). Tale descrizione può costituire un'informazione finanziaria supplementare, come illustrato al paragrafo 53 e, se non può essere distinta chiaramente dal bilancio, è oggetto del giudizio del revisore.

Tipologie di giudizio

A16. Possono sussistere casi in cui il bilancio, sebbene redatto in conformità alle disposizioni di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, non fornisce tale corretta rappresentazione. In questi casi, la direzione ha la possibilità di includere nel bilancio informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro normativo ovvero, in circostanze estremamente rare, di derogare ad una disposizione del quadro normativo al fine di fornire una corretta rappresentazione del bilancio. (Rif.: Par. 18)

A17. Per il revisore sarà estremamente raro considerare fuorviante un bilancio redatto secondo un quadro normativo basato sulla conformità[23-bis] qualora egli, secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, abbia stabilito che il quadro normativo è accettabile. [24] (Rif.: Par.19)

Relazione di revisione (Rif.: Par. 20)

A18. La relazione scritta comprende sia le relazioni emesse in formato cartaceo sia quelle in formato elettronico.

A19. L'Appendice (Italia) al presente principio di revisione contiene esempi di relazioni di revisione sul bilancio che comprendono gli elementi di cui ai paragrafi 20-48. Ad eccezione delle sezioni "Giudizio" e "Elementi alla base del giudizio", il presente principio di revisione non stabilisce regole in merito all'ordine degli elementi nella relazione di revisione. Esso richiede, tuttavia, l'utilizzo di titoli specifici volti a rendere maggiormente riconoscibili le relazioni di revisione riferite a revisioni contabili svolte in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), in particolare nelle situazioni in cui gli elementi della relazione di revisione siano presentati in un ordine diverso rispetto agli esempi di cui all'Appendice del presente principio di revisione. [24-bis]

A19(I). Per favorire la comparabilità e l'omogeneità del contenuto della relazione di revisione, l'ordine dei paragrafi da seguire è quello presentato negli esempi dell'Appendice (Italia).

Relazione di revisione per le revisioni contabili svolte in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)

Titolo (Rif.: Parr. 21-21(I))

A20. Un titolo in cui viene esplicitamente indicato che si tratta della relazione di un revisore indipendente, ad esempio "Relazione del revisore indipendente", distingue tale relazione da quelle emesse da altri soggetti.

[23-bis] Sulla base di quanto indicato nella nota 12-bis, il paragrafo A17 non è applicabile.

[24] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione", paragrafo 6 a).

[24-bis] L'Appendice (Italia) contiene esempi nazionali di relazioni di revisione sul bilancio. Gli esempi internazionali non sono stati allegati.

Destinatario (Rif.: Parr. 22-22(I))

A21. Le leggi, i regolamenti o i termini dell'incarico possono specificare a chi debba essere indirizzata la relazione di revisione in quel particolare ordinamento giuridico. La relazione di revisione è solitamente indirizzata a coloro per i quali la stessa è stata redatta, spesso ai soci o ai responsabili delle attività di governance dell'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile.

Giudizio del revisore (Rif.: Parr. 24-26)

Riferimento al bilancio che è stato oggetto di revisione contabile

A22. La relazione di revisione dichiara, per esempio, che il revisore ha svolto la revisione contabile del bilancio dell'impresa, che è costituito da [dichiarare l'intestazione di ciascuno dei prospetti che costituiscono il bilancio previsti dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, specificando la data o il periodo amministrativo di riferimento di ciascun prospetto] e dalle note al bilancio, che includono anche una sintesi dei più significativi principi contabili applicati.

A23. Nel caso in cui il revisore sia a conoscenza del fatto che il bilancio oggetto di revisione contabile sarà incluso in un documento contenente altre informazioni, quale una relazione annuale, il revisore, qualora le modalità di presentazione lo permettano, può considerare se specificare i numeri delle pagine corrispondenti al bilancio oggetto di revisione contabile. Ciò aiuta gli utilizzatori ad individuare il bilancio cui la relazione di revisione fa riferimento.

Utilizzo dell'espressione "presenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi" ovvero "fornisce una rappresentazione veritiera e corretta"

A24. Le espressioni "presenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi" e "fornisce una rappresentazione veritiera e corretta" sono considerate equivalenti. L'utilizzo in un determinato ordinamento giuridico dell'espressione "presenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi" ovvero dell'espressione "fornisce una rappresentazione veritiera e corretta" è determinato dalle leggi o dai regolamenti che disciplinano la revisione contabile del bilancio in quel dato ordinamento, ovvero dalla prassi in esso generalmente accettata. Laddove le leggi o i regolamenti richiedano l'utilizzo di una diversa formulazione, tale circostanza non influisce sulla regola indicata al paragrafo 14 del presente principio di revisione in merito alla valutazione da parte del revisore della corretta rappresentazione del bilancio redatto in conformità a un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.

A25. Quando il revisore esprime un giudizio senza modifica, non è appropriato utilizzare frasi come "in base alla precedente spiegazione" ovvero "subordinatamente a" con riferimento al giudizio, in quanto potrebbero far ritenere che il giudizio sia sottoposto a condizioni oppure espresso con modifica.

Descrizione del bilancio e degli aspetti in esso presentati

A26. Il giudizio del revisore riguarda il bilancio così come definito dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Per esempio, in molti quadri normativi sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, il bilancio può includere: una situazione patrimoniale-finanziaria, un conto economico complessivo, un prospetto delle variazioni del patrimonio netto, un rendiconto finanziario e le relative note, che comprendono solitamente una sintesi dei principi contabili applicati più significativi e altre informazioni esplicative. In alcuni ordinamenti giuridici, possono essere considerate parte integrante del bilancio anche ulteriori informazioni.

A27. Nel caso di un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il giudizio del revisore dichiara che il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, (ovvero fornisce una rappresentazione veritiera e corretta di) quelle informazioni alla cui presentazione è finalizzato il bilancio. Per esempio, nel caso di un bilancio redatto in conformità agli IFRS, tali informazioni sono *la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa alla fine del periodo amministrativo, il risultato economico e i flussi di cassa per il periodo amministrativo chiuso a tale data*. Di conseguenza, il […] riportato nel paragrafo 25 e in qualunque altra parte del presente principio di revisione si intende sostituito dalle parole in corsivo della frase precedente quando il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è rappresentato dagli IFRS oppure, nel caso di altri quadri normativi sull'informazione finanziaria applicabili, da parole che descrivano le informazioni alla cui presentazione è finalizzato il bilancio.

Descrizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e di come tale quadro possa influire sul giudizio del revisore

A28. L'individuazione, nel giudizio del revisore, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è finalizzata ad informare gli utilizzatori della relazione di revisione circa il contesto in cui viene espresso il giudizio del revisore; tale precisazione non è volta a limitare la valutazione richiesta al paragrafo 14. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è individuato mediante espressioni quali:

"… in conformità agli International Financial Reporting Standards", ovvero

"… in conformità ai principi contabili generalmente accettati nell'ordinamento giuridico X …".

A28(I). Qualora l'incarico di revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, ai fini della formulazione del giudizio del revisore il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è individuato mediante espressioni quali:

"…in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea…"

"…in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione…."

A29. Quando il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile comprende principi contabili e disposizioni di legge o regolamentari, il quadro normativo viene individuato mediante espressioni quali "… in conformità agli International Financial Reporting Standards e alle disposizioni contenute nella Legge [Y] sulle società dell'ordinamento giuridico X". Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 tratta delle circostanze in cui sussistono conflitti tra i principi contabili e le disposizioni di legge o regolamentari. [25]

A29(I). Nelle circostanze in cui la società applichi i principi contabili internazionali adottati dall'Unione Europea ai fini della redazione del bilancio e sia tenuta al rispetto di ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, tale quadro viene individuato mediante espressioni quali "in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)]".

A30. Così come indicato al paragrafo A13, il bilancio può essere redatto in conformità a due quadri normativi sull'informazione finanziaria, che costituiscono pertanto entrambi quadri normativi sull'informazione finanziaria applicabili. Di conseguenza, al momento della formazione del giudizio del revisore sul bilancio, ciascun quadro normativo viene considerato separatamente e, in conformità ai paragrafi 25-27, il giudizio del revisore fa riferimento ad entrambi i quadri normativi secondo le modalità di seguito descritte:

a) Qualora il bilancio sia conforme a ciascuno dei quadri normativi considerato singolarmente, sono espressi due giudizi: un giudizio in merito al fatto se il bilancio è redatto in conformità ad uno dei due quadri normativi sull'informazione finanziaria applicabili (per esempio, il quadro normativo nazionale) e un giudizio in merito al fatto se il bilancio è redatto in conformità all'altro quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (per esempio, gli IFRS). Tali giudizi possono essere espressi separatamente ovvero in una frase unica (per esempio, il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi […], in conformità ai principi contabili generalmente accettati nell'ordinamento giuridico X e agli IFRS).

b) Qualora il bilancio sia conforme soltanto ad uno dei due quadri normativi e non anche all'altro, può essere espresso un giudizio senza modifica che il bilancio è stato redatto in conformità ad uno dei quadri normativi (per esempio, il quadro normativo nazionale), ma è espresso un giudizio con modifica per quanto concerne l'altro quadro normativo (per esempio, gli IFRS) in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

A31. Come indicato al paragrafo A15, il bilancio può attestare la conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e, inoltre, fornire informativa circa la misura in cui sia conforme ad un altro quadro normativo sull'informazione finanziaria. Il giudizio di revisione si estende

[25] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 18.

anche a tali informazioni supplementari se non è possibile distinguerle in modo chiaro dal bilancio (si vedano i paragrafi 52–53 e le relative linee guida ai paragrafi A78–A84). Di conseguenza,

a) qualora l'informativa circa la conformità all'altro quadro normativo sia fuorviante, viene espresso un giudizio con modifica in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705;

b) qualora l'informativa non sia fuorviante, ma il revisore la giudichi di importanza tale da risultare fondamentale per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706 viene aggiunto un richiamo d'informativa per richiamare l'attenzione su tale informativa.

Elementi alla base del giudizio (Rif.: Par. 28)

A32. La sezione "Elementi alla base del giudizio" fornisce elementi importanti circa il contesto dal quale deriva il giudizio del revisore. Di conseguenza, il presente principio di revisione richiede che, nella relazione di revisione, la sezione "Elementi alla base del giudizio" sia collocata immediatamente dopo la sezione "Giudizio".

A33. Il riferimento ai principi utilizzati indica agli utilizzatori della relazione di revisione che la revisione contabile è stata svolta in conformità a quei determinati principi.

Norme e principi applicabili in materia di etica e di indipendenza (Rif.: Par. 28 c))

A34. L'identificazione dell'ordinamento giuridico di origine delle norme e dei principi applicabili in materia di etica e di indipendenza migliora la trasparenza in merito alla disciplina applicabile a quel particolare incarico di revisione. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 chiarisce che le norme ed i principi in materia di etica ed indipendenza applicabili comprendono normalmente le Parti A e B del Codice IESBA relative alla revisione contabile del bilancio insieme alle disposizioni di carattere nazionale quando sono più restrittive.[26] Se le norme ed i principi in materia di etica ed indipendenza applicabili includono quelli del Codice IESBA, la dichiarazione può fare riferimento anche al Codice IESBA. Se il Codice IESBA rappresenta tutte le norme ed i principi in materia di etica ed indipendenza applicabili alla revisione contabile, non è necessario che la dichiarazione identifichi un ordinamento giuridico di origine. [26-bis]

A35. In alcuni ordinamenti giuridici, le norme ed i principi in materia di etica ed indipendenza applicabili possono trovarsi in molte fonti diverse, quali i codici deontologici nonché ulteriori norme e disposizioni contenute in leggi e regolamenti. Se tali norme e principi sono contenuti in un numero limitato di fonti, il revisore può scegliere di citare le fonti relative (per esempio, il nome del codice, della norma o del regolamento applicabile nell'ordinamento giuridico), oppure di fare riferimento a un termine che sia comunemente comprensibile e sintetizzi in modo appropriato tali fonti (per esempio, i principi sull'indipendenza per le revisioni contabili delle imprese non quotate nell'Ordinamento giuridico X).

A36. Le leggi o i regolamenti, i principi di revisione nazionali o i termini di un incarico di revisione contabile possono richiedere al revisore di fornire nella relazione di revisione informazioni più specifiche sulle fonti delle norme e dei principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile del bilancio.

A37. Nel determinare l'ampiezza appropriata delle informazioni da includere nella relazione di revisione quando esistono molteplici fonti di norme e principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile del bilancio, è importante trovare un punto di equilibrio tra la necessità di trasparenza e il rischio di non mettere in luce altre informazioni utili nella relazione di revisione.

Considerazioni specifiche per le revisioni contabili dei gruppi

A38. Nelle revisioni contabili dei gruppi, quando esistono molteplici fonti di norme e principi in materia di etica e di indipendenza applicabili, il riferimento nella relazione di revisione all'ordinamento giuridico solitamente riguarda le norme ed i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili al team di revisione del gruppo. Ciò in quanto, in una revisione contabile di un gruppo, i revisori delle componenti sono tenuti ad osservare anche le norme ed i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili

[26] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A16.

[26-bis] Sulla base di quanto indicato nella nota 12-quater, la seconda, terza e quarta frase del paragrafo A34 non sono applicabili.

alla revisione contabile del gruppo.[27]

A39. I principi di revisione internazionali (ISA Italia) non stabiliscono specifiche norme e principi in materia di etica o di indipendenza per i revisori, inclusi i revisori delle componenti, e quindi non stabiliscono obblighi ulteriori rispetto a quelli previsti dal Codice IESBA o da altre norme e principi in materia di etica e di indipendenza ai quali sia soggetto il team di revisione del gruppo, né prevalgono in altro modo su di essi, né richiedono che il revisore della componente sia tenuto ad osservare in ogni caso gli stessi specifici obblighi di indipendenza applicabili al team di revisione del gruppo. Di conseguenza, in una situazione di revisione contabile di gruppo, le norme ed i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili possono essere complessi. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600[28] fornisce ai revisori linee guida per lo svolgimento del lavoro sulle informazioni finanziarie di una componente ai fini della revisione contabile del gruppo, inclusi i casi in cui il revisore della componente non soddisfi gli obblighi di indipendenza applicabili alla revisione contabile del gruppo.

Aspetti chiave della revisione (Rif.: Parr. 30-31(I))

A40. Le leggi o i regolamenti possono richiedere la comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile di imprese diverse dalle società quotate, per esempio, di imprese identificate in tali leggi o regolamenti come enti di interesse pubblico.

A41. Il revisore può inoltre decidere di comunicare gli aspetti chiave della revisione per altre imprese, incluse quelle che possono rivestire un significativo interesse pubblico, per esempio perché hanno un numero elevato, nonché una vasta gamma, di soggetti portatori di interessi e in considerazione della natura e della dimensione dell'attività. Esempi di tali imprese possono includere gli istituti finanziari (quali banche, imprese di assicurazione, e fondi pensionistici) e gli enti di beneficenza. [28-bis]

A42. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 richiede al revisore di concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione e i responsabili delle attività di governance, come appropriato, e spiega che i ruoli della direzione e dei responsabili delle attività di governance nel concordare i termini dell'incarico dipendono dalla struttura di governance dell'impresa e dalle leggi o dai regolamenti applicabili[29]. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 richiede inoltre che la lettera d'incarico, o altra forma idonea di accordo scritto, includa il riferimento alla forma e al contenuto previsti per qualunque relazione da emettere a cura del revisore.[30] Qualora il revisore non sia altrimenti tenuto a comunicare gli aspetti chiave della revisione, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210[31] spiega che può essere utile per il revisore fare riferimento, nei termini dell'incarico, alla possibilità di comunicare gli aspetti chiave nella relazione di revisione e che, in alcuni ordinamenti giuridici, può essere necessario che egli includa tale riferimento per mantenere la suddetta possibilità. [31-bis]

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[31-ter]

A43. (omissis).

Responsabilità per il bilancio (Rif.: Parr. 32–33(I))

A44. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 spiega il presupposto per lo svolgimento della revisione contabile, relativo alle responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance, in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia).[32] La direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance, si assumono la responsabilità per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione. La direzione si assume altresì la responsabilità per quella parte del controllo interno che ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non

[27] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, paragrafo A37.
[28] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, paragrafi 19-20.
[28-bis] Sulla base di quanto indicato nella nota 13-bis il paragrafo A41 non è applicabile.
[29] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafi 9 e A21.
[30] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 10.
[31] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo A24.
[31-bis] Sulla base di quanto indicato nella nota 13-bis, l'ultimo capoverso del paragrafo A42 non è applicabile.
[31-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".
[32] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 13 j).

contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. La descrizione delle responsabilità della direzione nella relazione di revisione include il riferimento ad entrambe le responsabilità in quanto ciò aiuta a spiegare agli utilizzatori il presupposto per lo svolgimento della revisione contabile. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 utilizza il termine "responsabili delle attività di governance" per descrivere la persona (le persone) o l'organizzazione (le organizzazioni) con la responsabilità della supervisione dell'impresa ed esamina le diverse strutture di governance in base agli ordinamenti giuridici e alle tipologie di impresa.

A45. Possono sussistere circostanze in cui è appropriato che il revisore aggiunga alla descrizione delle responsabilità della direzione e dei responsabili delle attività di governance di cui ai paragrafi 33–34 le ulteriori responsabilità relative alla redazione del bilancio nel contesto di un particolare ordinamento giuridico ovvero della natura dell'impresa.

A46. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 richiede al revisore di concordare le responsabilità della direzione in una lettera di incarico o in altra forma idonea di accordo scritto.[33] A tal fine, il suddetto principio di revisione consente una certa flessibilità, precisando che, qualora le leggi o i regolamenti prescrivano le responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance in merito all'informativa finanziaria, il revisore può stabilire che le leggi o i regolamenti includono responsabilità che, secondo il suo giudizio professionale, siano di fatto equivalenti a quelle previste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210. Per descrivere tali responsabilità equivalenti, nella lettera di incarico o in altra forma idonea di accordo scritto, il revisore può utilizzare la stessa formulazione presente in quella legge o in quel regolamento. In questi casi, tale formulazione può essere utilizzata anche nella relazione di revisione per descrivere le responsabilità secondo quanto richiesto nel paragrafo 33 a) del presente principio di revisione. In altre circostanze, incluso il caso in cui il revisore decida di non utilizzare la formulazione presente nella legge o nel regolamento e inserita nella lettera di incarico, si utilizza la formulazione di cui al paragrafo 33 a) del presente principio di revisione. Oltre a includere la descrizione delle responsabilità della direzione nella relazione di revisione secondo quanto richiesto nel paragrafo 33, il revisore può fare riferimento ad una descrizione più dettagliata di tali responsabilità includendo un riferimento a dove possono essere acquisite tali informazioni (ad esempio, nella relazione annuale dell'impresa o sul sito web dell'autorità appropriata).

A47. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti che prescrivono le responsabilità della direzione possono fare specifico riferimento ad una responsabilità in merito all'adeguatezza dei libri e delle registrazioni contabili ovvero del sistema contabile. Poiché tali libri, registrazioni contabili e sistemi costituiscono una parte integrante del controllo interno (come definito nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315)[34], ad essi non fanno specifico riferimento le descrizioni contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 e nel paragrafo 33.

A48. L'Appendice (Italia) al presente principio di revisione fornisce alcuni esempi di come si applica la regola di cui al paragrafo 33 b) quando il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è costituito dagli IFRS adottati dall'Unione Europea o dalle norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio. Qualora venga utilizzato un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile diverso dai precedenti, può essere necessario adattare le dichiarazioni contenute in tali esempi per riflettere l'applicazione nelle circostanze di tale diverso quadro normativo.

Supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria (Rif.: Parr. 34-34(I))

A49. Quando alcuni, ma non tutti, i soggetti coinvolti nella supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria sono coinvolti anche nella redazione del bilancio, può essere necessario modificare la descrizione richiesta al paragrafo 34 del presente principio di revisione per riflettere in modo appropriato le particolari circostanze dell'impresa. Quando i soggetti responsabili della supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria sono gli stessi che hanno la responsabilità della redazione del bilancio, non è richiesto alcun riferimento alle responsabilità di supervisione. [34-bis]

[33] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 6 b) i)-ii).

[34] 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", paragrafo 4 c).

[34-bis] In virtù di quanto indicato nella precedente nota 14-bis, il paragrafo A49 non risulta applicabile.

Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio (Rif.: Parr. 36-39(I))

A50. La descrizione delle responsabilità del revisore, secondo quanto richiesto nei paragrafi 36-39(I) del presente principio di revisione, può essere adattata per riflettere la natura specifica dell'impresa, per esempio, quando la relazione di revisione si riferisce al bilancio consolidato. Gli Esempi 2(I) e 4(I) nell'Appendice (Italia) al presente principio di revisione illustrano tale tipo di adattamento.

A50(I). Gli ISA Italia utilizzati per lo svolgimento della revisione contabile del bilancio contengono principi – in particolare l'ISA Italia 240 e l'ISA Italia 250[34-ter] – finalizzati all'ottenimento di elementi probativi sufficienti ed appropriati in caso di frodi e non conformità.

Pertanto, la descrizione delle responsabilità del revisore nella relazione di revisione come prevista nei paragrafi 37 e 38 del presente principio, nel richiamare l'utilizzo dei principi di revisione ISA Italia, consente anche di soddisfare la richiesta, con riferimento agli EIP, dell'art. 10, par. 2, lettera d), del Regolamento (UE) 537/14, secondo cui la relazione di revisione spiega "in quale misura la revisione legale dei conti sia stata ritenuta in grado di rilevare irregolarità, frodi incluse".

Obiettivi del revisore (Rif.: Par. 37 a)

A51. La relazione di revisione spiega che gli obiettivi del revisore sono di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e di emettere una relazione di revisione che includa il proprio giudizio. Tali obiettivi sono contrapposti alle responsabilità della direzione per la redazione del bilancio.

Descrizione della significatività (Rif.: Par. 37 c)

A52. L'Appendice (Italia) al presente principio di revisione fornisce alcuni esempi di come si applica la regola di cui al paragrafo 37 c) relativa alla descrizione della significatività, quando il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile è costituito dagli IFRS adottati dall'Unione Europea o dalle norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio. Qualora venga utilizzato un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile diverso dai precedenti, può essere necessario adattare le dichiarazioni contenute in tali esempi per riflettere l'applicazione nelle circostanze di tale diverso quadro normativo.

Responsabilità del revisore con riferimento al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 (Rif.: Par. 39 c)

A53. Il revisore può inoltre considerare utile fornire ulteriori informazioni nella descrizione delle proprie responsabilità, oltre a quanto richiesto dal paragrafo 39 c). Per esempio, il revisore può fare riferimento alla regola di cui al paragrafo 9 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 relativa all'identificazione degli aspetti che hanno richiesto al revisore un'attenzione significativa nello svolgimento della revisione contabile, tenendo conto di quanto segue: le aree di maggiore rischio identificato e valutato di errori significativi o i rischi significativi identificati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315; i giudizi professionali significativi da parte del revisore sulle aree del bilancio che hanno comportato valutazioni significative da parte della direzione, incluse le stime contabili identificate come soggetto a un elevato grado di incertezza; e gli effetti sulla revisione contabile di eventi od operazioni significativi che si sono verificati nel corso del periodo amministrativo.

Collocazione della descrizione delle responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio (Rif.: Parr. 40, 49 j)

A54. Includere le informazioni richieste dai paragrafi 38–39 del presente principio di revisione in un'appendice della relazione di revisione o, quando sia espressamente consentito da leggi, regolamenti o principi di revisione nazionali, fare riferimento al sito web di un'autorità appropriata che contenga tali informazioni,[34-quater] può essere un modo utile per snellire il contenuto della relazione di revisione. Tuttavia, poiché la descrizione delle responsabilità del revisore contiene informazioni che sono

[34-ter] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio" e principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio".

[34-quater] Sulla base di quanto indicato nella nota 16-ter, il riferimento al sito web non è applicabile.

[34-quinquies] Sulla base di quanto indicato nella nota 16-ter, i paragrafi A56 e A57 non sono applicabili.

necessarie per informare gli utilizzatori in merito alla revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), nella relazione di revisione occorre includere un riferimento che indichi dove è possibile reperire tali informazioni.

Collocazione in un'appendice (Rif.: Parr. 40 b), 49 j)

A55. Il paragrafo 40 consente al revisore di inserire all'interno di un'appendice alla relazione di revisione le dichiarazioni richieste dai paragrafi 38-39 che descrivono le responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio, purché nel corpo della relazione di revisione sia fatto un appropriato riferimento alla collocazione dell'appendice. Di seguito è riportato un esempio di come potrebbe essere fatto riferimento ad un'appendice nella relazione di revisione.

> ***Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio***
>
> I [miei][nostri] obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello di sicurezza elevato che, tuttavia, non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.
>
> Un'ulteriore descrizione delle nostre responsabilità per la revisione contabile del bilancio è inclusa nell'appendice X della presente relazione. Tale descrizione, che è collocata a [indicare il numero di pagina o altri riferimenti specifici alla collocazione della descrizione], costituisce parte integrante della presente relazione. [34-quinquies]

Riferimento al sito web di un'autorità appropriata 34-quinquies (Rif.: Parr. 40 c), 41)

A56. Il paragrafo 40 spiega che il revisore può fare riferimento ad una descrizione delle proprie responsabilità presente sul sito web di un'autorità appropriata solo se espressamente consentito da leggi, regolamenti o principi di revisione nazionali. Le informazioni presenti sul sito web, che sono inserite nella relazione di revisione mediante uno specifico riferimento alla collocazione di tale sito in cui possono essere reperite, possono descrivere più ampiamente il lavoro del revisore o la revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali, ma non possono essere incoerenti rispetto alla descrizione richiesta dai paragrafi 38-39 del presente principio di revisione. Ciò significa che la formulazione della descrizione delle responsabilità del revisore sul sito web può essere più dettagliata o può trattare altri aspetti della revisione contabile del bilancio purché rifletta e non contraddica gli aspetti trattati nei paragrafi 38-39.

A57. L'autorità appropriata potrebbe essere uno standard setter nazionale, un organismo di regolamentazione o un'autorità di vigilanza sulla revisione contabile. Tali organismi hanno le possibilità di garantire l'accuratezza, la completezza e la continua disponibilità di informazioni standardizzate. Non sarebbe appropriato per il revisore mantenere un tale sito web. Di seguito è riportato un esempio di come potrebbe essere fatto riferimento ad un sito web nella relazione di revisione.

> ***Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio***
>
> I [miei][nostri] obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello di sicurezza elevato che, tuttavia, non fornisce la garanzie che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.
>
> Le nostre responsabilità per la revisione contabile del bilancio sono ulteriormente descritte sul sito web di [l'organizzazione] all'indirizzo: [indirizzo web]. Tale descrizione costituisce parte integrante della presente relazione.

Altri obblighi di reportistica (Rif.: Parr. 42-44)

A58. In alcuni ordinamenti giuridici, il revisore può avere ulteriori obblighi di reportistica su altri aspetti che si aggiungono alle sue responsabilità previste dai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Per esempio, al revisore può essere chiesto di riportare su alcuni aspetti qualora questi pervengano alla sua attenzione nel corso della revisione contabile del bilancio. In alternativa, al revisore può essere chiesto di svolgere specifiche procedure aggiuntive e di riportarne l'esito, ovvero di esprimere un giudizio su aspetti specifici, quali la corretta tenuta dei libri e delle registrazioni contabili, il controllo interno sull'informativa finanziaria o altre informazioni. Sovente i principi di revisione di un determinato ordinamento giuridico forniscono linee guida in merito alle responsabilità del revisore derivanti dagli ulteriori specifici obblighi di reportistica, previsti da quel dato ordinamento.

A59. In alcuni casi, le leggi o i regolamenti applicabili possono richiedere o consentire al revisore di riportare su tali ulteriori obblighi come parte della relazione di revisione sul bilancio. In altri casi, al revisore può essere richiesto o consentito di riportare su tali obblighi in una relazione separata.

A60. I paragrafi 42-44 del presente principio di revisione consentono una presentazione combinata degli altri obblighi di reportistica e delle responsabilità del revisore stabilite dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) soltanto quando trattano gli stessi argomenti e la formulazione della relazione di revisione distingua in modo chiaro gli altri obblighi di reportistica dalle responsabilità stabilite dai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Questa chiara distinzione può rendere necessario che la relazione di revisione faccia riferimento alla fonte degli altri obblighi di reportistica e dichiari che tali obblighi sono ulteriori rispetto alle responsabilità stabilite dai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Negli altri casi è necessario che gli altri obblighi di reportistica siano trattati in una sezione separata della relazione di revisione dal titolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" o altro titolo, come appropriato in base al contenuto della sezione stessa. In questi casi, il paragrafo 44 richiede al revisore di includere le parti di relazione relative alle responsabilità stabilite dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) in una sezione dal titolo "Relazione sulla revisione contabile del bilancio".

A60(I). In presenza dell'obbligo, in capo al revisore incaricato ai sensi del D.Lgs. 39/10 di esprimere il giudizio e di rilasciare la dichiarazione di cui al paragrafo 42(I), la sezione separata della relazione di revisione che riporta il sottotitolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" contiene un paragrafo dal titolo "Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]".

Nome del responsabile dell'incarico (Rif.: Parr. 45-45(I))

A61. Il principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 1[35] richiede al soggetto abilitato di stabilire direttive e procedure per conseguire una ragionevole sicurezza che gli incarichi siano svolti in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili. Ferme restando tali regole previste dal principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 1, mediante l'indicazione del nome del responsabile dell'incarico si vuole offrire maggiore trasparenza agli utilizzatori della relazione di revisione di un bilancio redatto per scopi di carattere generale di una società quotata.

A62. Le leggi, i regolamenti o i principi di revisione nazionali possono inoltre richiedere che il nome del responsabile dell'incarico sia indicato nella relazione di revisione per le revisioni contabili diverse da quelle dei bilanci redatti per scopi di carattere generale dalle società quotate. Le leggi, i regolamenti o i principi di revisione nazionali possono richiedere al revisore, ovvero questi può decidere, di indicare nella relazione di revisione, oltre al nome del responsabile dell'incarico, ulteriori informazioni per meglio identificarlo, per esempio, il suo numero di abilitazione all'esercizio dell'attività professionale nell'ordinamento giuridico ove tale attività viene svolta.

A63. In rare circostanze, il revisore può venire a conoscenza di informazioni, o avere avuto esperienze, che indicano la probabilità di una minaccia per la sicurezza personale che, qualora l'identità del responsabile dell'incarico fosse resa pubblica, potrebbe dar luogo a un danno fisico allo stesso, ad altri membri del team o ad altre persone strettamente correlate. Tuttavia, tale tipologia di minaccia non include, per

[35] Principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) n. 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 32.

esempio, minacce di responsabilità legale o di sanzioni legali, regolamentari o professionali. Le discussioni con i responsabili delle attività di governance sulle circostanze che possono causare un danno fisico possono fornire informazioni aggiuntive sulla probabilità o gravità di una minaccia significativa per la sicurezza personale. Le leggi, i regolamenti o i principi di revisione nazionali possono disporre ulteriori regole rilevanti al fine di stabilire se sia possibile omettere l'indicazione del nome del responsabile dell'incarico.

Firma del revisore (Rif.: Par. 46)

A64. La firma è apposta in nome e per conto del soggetto incaricato della revisione, a titolo personale dal revisore ovvero con entrambe le forme, secondo quanto appropriato per lo specifico ordinamento giuridico. Oltre alla firma del revisore, in alcuni ordinamenti giuridici può essere richiesto al revisore di dichiarare nella relazione di revisione il titolo posseduto nell'ambito della professione contabile o il fatto che il revisore ovvero il soggetto incaricato della revisione, secondo quanto appropriato, è in possesso dell'abilitazione rilasciata dall'autorità preposta in quel dato ordinamento.

A64(I). Qualora l'incarico di revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, la relazione di revisione è sottoscritta:

- in caso di conferimento di incarico ad un revisore persona fisica, dal responsabile dell'incarico
- in caso di conferimento di incarico ad una persona giuridica quale una società di revisione, dai responsabili della revisione che effettuano la revisione per conto della società medesima con l'indicazione della denominazione della persona giuridica
- in caso di conferimento dell'incarico congiuntamente a più revisori contabili, da tutti i responsabili dell'incarico.

A65. In alcuni casi, le leggi o i regolamenti possono consentire l'utilizzo di firme elettroniche nella relazione di revisione.

Data della relazione di revisione (Rif.: Par. 48)

A66. La data della relazione di revisione informa gli utilizzatori della stessa sul fatto che il revisore ha tenuto in considerazione l'effetto degli eventi e delle operazioni di cui sia venuto a conoscenza e che si sono verificati fino a quella data. La responsabilità del revisore per gli eventi e le operazioni successivi alla data della relazione di revisione è affrontata nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560.[36]

A67. Dal momento che il giudizio del revisore riguarda il bilancio e che il bilancio rientra nelle responsabilità della direzione, il revisore non è nella condizione di concludere che sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati finché non ottenga evidenza del fatto che tutti i prospetti e l'informativa che costituiscono il bilancio sono stati redatti e che la direzione se ne è assunta la responsabilità.

A68. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti identificano le persone o gli organi (ad esempio, gli amministratori) che hanno la responsabilità di concludere che tutti i prospetti e l'informativa che costituiscono il bilancio sono stati redatti e definiscono il relativo processo. In questi casi, prima di apporre la data sulla relazione di revisione sul bilancio, viene acquisita l'evidenza del completamento di tale processo. In altri ordinamenti giuridici, tuttavia, tale processo di redazione non è prescritto da leggi o regolamenti. In questi casi, si tengono in considerazione le procedure adottate dall'impresa per la redazione ed il completamento del bilancio alla luce della struttura della direzione e della governance d'impresa al fine di identificare le persone o l'organo con l'autorità di concludere che sono stati redatti tutti i prospetti che costituiscono il bilancio, incluse le relative note.[36-bis] In alcuni casi, le leggi o i regolamenti individuano il momento all'interno del processo di predisposizione del bilancio in cui ci si aspetta che la revisione contabile sia conclusa.

A69. In alcuni ordinamenti giuridici viene richiesto che, prima della sua pubblicazione, il bilancio riceva l'approvazione dei soci. In tali ordinamenti giuridici, l'approvazione dei soci non è necessaria per il revisore per concludere che sono stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati. La data di

[36] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560 "Eventi successivi", paragrafi 10-17.

[36-bis] Nell'ordinamento italiano il processo di redazione del bilancio è prescritto dalle norme di legge. Pertanto il terzo e il quarto periodo del paragrafo A68 non risultano applicabili.

redazione del bilancio ai fini dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) corrisponde alla data antecedente in cui coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità stabiliscono che tutti i prospetti e l'informativa che costituiscono il bilancio sono stati redatti e coloro che ne hanno ufficialmente l'autorità hanno dichiarato di essersi assunti la responsabilità di detto bilancio.

Relazione di revisione prescritta da leggi o regolamenti (Rif.: Par. 49)[36-ter]

A70. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 spiega che il revisore può essere tenuto a conformarsi alle disposizioni di legge o regolamentari oltre che ai principi di revisione.[37] Qualora le differenze tra le disposizioni di legge o regolamentari ed i principi di revisione internazionali riguardino soltanto lo schema e la formulazione della relazione di revisione, le regole di cui al paragrafo 49 ai punti a)-n) stabiliscono gli elementi minimi da includere nella relazione di revisione per consentire il riferimento ai principi di revisione internazionali. In tali circostanze, non è necessario applicare le regole di cui ai paragrafi 21–48 che non sono incluse nel paragrafo 49 ai punti a)–n) tra cui, per esempio, l'ordine richiesto per le sezioni "Giudizio" e "Elementi alla base del giudizio".

A71. Laddove le disposizioni specifiche di un particolare ordinamento giuridico non siano in conflitto con i principi di revisione internazionali, lo schema e la formulazione richiesti ai paragrafi 21-48 del presente principio di revisione aiutano gli utilizzatori della relazione di revisione a riconoscere più facilmente che essa è la relazione di una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali.

Informazioni richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 (Rif.: Par. 49 h)

A72. Le leggi o i regolamenti possono richiedere al revisore di fornire informazioni aggiuntive sulla revisione contabile svolta, che possono includere informazioni coerenti con gli obiettivi del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 ovvero possono prescrivere la natura e l'ampiezza della comunicazione su tali aspetti.

A73. I principi di revisione internazionali (ISA Italia) non prevalgono sulle leggi o sui regolamenti che disciplinano la revisione contabile del bilancio. Quando il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 è applicabile, è possibile fare riferimento ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) nella relazione di revisione soltanto se, nell'applicare la legge o i regolamenti, la sezione richiesta dal paragrafo 49 h) del presente principio di revisione non sia incoerente con le regole di reportistica del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701. In tali circostanze, può essere necessario che il revisore, nella relazione di revisione, compia alcuni adattamenti nella comunicazione degli aspetti chiave della revisione secondo quanto richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, per esempio:

- modificando il titolo "Aspetti chiave della revisione contabile", qualora le leggi o i regolamenti prescrivano un titolo specifico;
- spiegando perché le informazioni richieste dalle leggi o dai regolamenti siano fornite nella relazione di revisione, per esempio, facendo riferimento alle leggi o ai regolamenti pertinenti e descrivendo in che modo tali informazioni siano correlate agli aspetti chiave della revisione;
- quando le leggi o i regolamenti prescrivono la natura e l'ampiezza della descrizione, integrando le informazioni prescritte al fine di fornire una descrizione complessiva di ciascun aspetto chiave della revisione che sia coerente con la regola del paragrafo 13 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.

A74. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 tratta delle circostanze in cui le leggi o i regolamenti dell'ordinamento giuridico di riferimento prescrivono uno schema o una formulazione della relazione di revisione con una terminologia che differisce in modo significativo da quella prevista nei principi di revisione internazionali (ISA Italia), con particolare riferimento al giudizio di revisione. In tali circostanze, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 richiede al revisore di valutare:

a) se gli utilizzatori possano fraintendere il livello di attendibilità fornito dalla revisione contabile del bilancio e, in caso affermativo,

[36-ter] Sulla base di quanto indicato nella nota 16-quater i paragrafi A70 e A71 non sono applicabili.

[37] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A57.

b) se una spiegazione aggiuntiva all'interno della relazione di revisione possa attenuare il possibile fraintendimento.

Laddove il revisore concluda che una spiegazione aggiuntiva all'interno della relazione di revisione non possa attenuare il possibile fraintendimento, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 richiede al revisore di non accettare l'incarico di revisione, a meno che leggi o regolamenti richiedano di accettarlo. In conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, una revisione contabile svolta nel rispetto di tali leggi o regolamenti non è conforme ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Di conseguenza, il revisore non include nella relazione di revisione alcun riferimento al fatto che la revisione contabile è stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali. [38, 3938-bis]

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche

A75. (omissis).

Relazione di revisione per le revisioni contabili svolte in conformità sia ai principi di revisione di uno specifico ordinamento giuridico sia ai principi di revisione internazionali[38-ter] (Rif.: Par. 50)

A76. Il revisore, nella relazione di revisione, può fare riferimento al fatto che la revisione contabile è stata svolta in conformità sia ai principi di revisione internazionali sia ai principi di revisione nazionali qualora, oltre a rispettare i principi di revisione nazionali, il revisore si conformi a ciascuno dei principi di revisione internazionali pertinenti ai fini della revisione contabile.[39]

A77. Il riferimento sia ai principi di revisione internazionali sia ai principi di revisione nazionali non è appropriato qualora sussista un conflitto tra le regole dei principi di revisione internazionali e quelle dei principi di revisione nazionali, tale per cui il revisore potrebbe essere indotto a formarsi un giudizio diverso ovvero a non inserire un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti richiesto, nelle particolari circostanze, dai principi di revisione internazionali. In questo caso, la relazione di revisione fa riferimento unicamente a quei principi di revisione (internazionali o nazionali) in conformità ai quali la relazione stessa è stata predisposta.

Informazioni supplementari presentate insieme al bilancio (Rif.: Parr. 52-53)

A78. In alcune circostanze, l'impresa può essere obbligata da leggi, regolamenti o principi, ovvero può scegliere volontariamente, di presentare insieme al bilancio delle informazioni supplementari non richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Per esempio, le informazioni supplementari potrebbero essere presentate per migliorare la comprensione da parte dell'utilizzatore del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ovvero per fornire spiegazioni aggiuntive in merito a specifiche voci di un prospetto di bilancio. Tali informazioni sono solitamente presentate in tabelle supplementari ovvero come note aggiuntive.

A78(I). Informazioni supplementari richieste da leggi sono rappresentate ad esempio in Italia dalle informazioni relative all'attività di direzione e coordinamento che il Codice Civile richiede di indicare nelle note al bilancio, in particolare i dati essenziali dell'ultimo bilancio della società o ente che esercita o abbia esercitato nell'esercizio attività di direzione e coordinamento (art. 2497-bis del Codice Civile).

A79. Il paragrafo 52 del presente principio di revisione spiega che il giudizio del revisore si estende anche alle informazioni supplementari che costituiscono parte integrante del bilancio in ragione della loro natura o delle modalità con cui sono presentate. Tale valutazione è oggetto di giudizio professionale. Per esempio:

- quando le note al bilancio includono una spiegazione o una riconciliazione della misura in cui il bilancio è conforme ad un altro quadro normativo sull'informazione finanziaria, il revisore può

[38] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 21.

[38-bis] Come indicato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, nota 4-bis, l'art. 14 del D.Lgs. 39/10 e l'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14 prescrivono il contenuto della relazione di revisione da emettere a seguito della revisione contabile del bilancio, identificando in particolare gli elementi costitutivi della stessa. Tali elementi non presentano conflitti con quanto previsto dai principi di revisione internazionali e pertanto nella circostanza sopra indicata il paragrafo A74 non è applicabile.

[38-ter] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, sulla base di quanto indicato nella precedente nota 17-bis, i paragrafi A76 e A77 non sono applicabili.

[39] Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo A58.

considerarla un'informazione supplementare che non può essere distinta chiaramente dal bilancio. Il giudizio del revisore si estende anche alle note o alle tabelle supplementari cui rinvia il bilancio;

- quando un ulteriore prospetto di conto economico, che espone voci specifiche di costo, è collocato in una tabella separata inclusa come appendice al bilancio, il revisore può considerarlo un'informazione supplementare che può essere distinta chiaramente dal bilancio.

A80. Non è necessario che nella relazione di revisione si faccia specifico riferimento alle informazioni supplementari rientranti nel giudizio del revisore laddove sia sufficiente il riferimento alle note nella descrizione dei prospetti che costituiscono il bilancio, contenuta nella relazione di revisione.

A81. Le leggi o i regolamenti possono non prevedere che le informazioni supplementari siano oggetto di revisione contabile e la direzione può decidere di chiedere al revisore di non includere tali informazioni nell'ambito della revisione contabile del bilancio.

A82. La valutazione del revisore in merito al fatto se le informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile siano presentate in modo che potrebbero essere interpretate come rientranti nel giudizio del revisore include, per esempio, il caso in cui tali informazioni siano presentate in relazione al bilancio e a qualunque informazione supplementare oggetto di revisione contabile, nonché se esse siano chiaramente definite come "non oggetto di revisione contabile".

A83. La direzione potrebbe modificare la presentazione delle informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile che si potrebbero presumere come rientranti nel giudizio del revisore, per esempio:

- eliminando dal bilancio qualunque rinvio alle tabelle supplementari o alle note non oggetto di revisione contabile in modo che la distinzione tra le informazioni oggetto di revisione contabile e quelle che non lo sono risulti sufficientemente chiara;
- collocando le informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile all'esterno del bilancio ovvero, qualora ciò non sia possibile nelle circostanze, almeno collocando le note non oggetto di revisione contabile dopo le note al bilancio richieste e definendole in modo chiaro come "non oggetto di revisione contabile". La compresenza di note oggetto e di note non oggetto di revisione contabile comporta che le seconde possano essere erroneamente interpretate come note oggetto di revisione contabile.

A84. Il fatto che le informazioni supplementari non siano state oggetto di revisione contabile non solleva il revisore dalle responsabilità descritte nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720.[40]

[40] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720 "Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni".

Appendice (Italia)

(Rif.: Par. A14-A14(I))

Esempi di relazioni del revisore indipendente sul bilancio

- Esempio 1(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 2(I): Relazione di revisione sul bilancio consolidato redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 3(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP
- Esempio 4(I): Relazione di revisione sul bilancio consolidato redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP.

Esempio 1(I) - Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.[41]
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

[41] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze dell'incarico il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014

[integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

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

A [mio][nostro] giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e a (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)].

Elementi alla base del giudizio

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

Aspetti chiave della revisione contabile

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

[*Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701*.]

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

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

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

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

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

[Il paragrafo 40 b) del presente principio di revisione spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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

[Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa

ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

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

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

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio [e consolidato] della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

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

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Esempio 2(I) - Relazione di revisione sul bilancio consolidato redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio consolidato redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.[42]
- Si tratta di una revisione contabile di un gruppo costituito da una società con imprese controllate; pertanto si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio consolidato è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

[42] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014

[integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato

Giudizio

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

A [mio][nostro] giudizio, il bilancio consolidato fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del Gruppo al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e a (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)].

Elementi alla base del giudizio

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

Aspetti chiave della revisione contabile

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

[*Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701*.]

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio consolidato

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

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

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio consolidato

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

[Il paragrafo 40 b) del presente principio di revisione spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio consolidato, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno del Gruppo;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che il Gruppo cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio consolidato nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio consolidato rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del Gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato. [Sono responsabile][Siamo responsabili] della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. [Sono l'unico responsabile][Siamo gli unici responsabili] del giudizio di revisione sul bilancio consolidato.

[Ho comunicato][Abbiamo comunicato] ai responsabili delle attività di governance, identificati ad un livello appropriato come richiesto dagli ISA Italia, tra gli altri aspetti, la portata e la tempistica pianificate per la

revisione contabile e i risultati significativi emersi, incluse le eventuali carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile.

Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

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

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

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio e consolidato della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

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

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Esempio 3(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Società diversa da EIP.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. 43
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento giuridico italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10).

[43] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

[integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società) costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

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

Elementi alla base del giudizio

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

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

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

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

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

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

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

[Il paragrafo 40 b) del presente principio di revisione spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico
Denominazione della società di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico
Data]

Esempio 4(I) - Relazione di revisione sul bilancio consolidato redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP.

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio consolidato redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Società diversa da EIP.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.[44]
- Si tratta di una revisione contabile di un gruppo costituito da una società con imprese controllate; pertanto si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio consolidato è redatto dagli amministratori della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli propri dell'ordinamento giuridico italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10).

[44] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

[integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato

Giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio consolidato del Gruppo ABC (il Gruppo), costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A [mio][nostro] giudizio, il bilancio consolidato fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria del Gruppo al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Elementi alla base del giudizio

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

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio consolidato

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

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

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

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio consolidato

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

[Il paragrafo 40 b) del presente principio di revisione spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio consolidato, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno del Gruppo;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che il Gruppo cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio consolidato nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio consolidato rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del Gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato. [Sono responsabile][Siamo responsabili] della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. [Sono l'unico responsabile][Siamo gli unici responsabili] del giudizio di revisione sul bilancio consolidato.

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico
Denominazione della società di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico
Data]

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) N. 701

COMUNICAZIONE DEGLI ASPETTI CHIAVE DELLA REVISIONE CONTABILE NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

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

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) ..... 1-5(I)

Data di entrata in vigore 6

Obiettivi **7**

Definizioni ..... **8-8(I)**

Regole

Identificazione degli aspetti chiave della revisione 9–10

Comunicazione degli aspetti chiave della revisione 11-16

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance 17

Documentazione 18

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) A1-A8

Identificazione degli aspetti chiave della revisione A9-A30

Comunicazione degli aspetti chiave della revisione ..... A31-A59(I)

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance A60–A63

Documentazione A64

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente" 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 tratta della responsabilità del revisore relativamente alla comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione. Esso ha la finalità di affrontare sia il giudizio professionale del revisore in merito a cosa comunicare nella relazione di revisione, sia la forma e il contenuto di tale comunicazione.

2. La finalità della comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile è quello di migliorare il valore comunicativo della relazione di revisione fornendo maggiore trasparenza in merito alla revisione contabile svolta. La comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile fornisce informazioni aggiuntive ai potenziali utilizzatori del bilancio ("potenziali utilizzatori") per aiutarli a comprendere quegli aspetti che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono stati maggiormente significativi nella revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame. La comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile può inoltre aiutare i potenziali utilizzatori a comprendere l'impresa nonché le aree del bilancio sottoposto a revisione contabile che hanno comportato valutazioni significative da parte della direzione. (Rif.: Parr. A1–A4)

3. La comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione può anche fornire ai potenziali utilizzatori elementi in base ai quali approfondire con la direzione e con i responsabili delle attività di governance alcuni aspetti riguardanti l'impresa, il bilancio sottoposto a revisione o la revisione svolta.

4. All'esito della formazione del giudizio sul bilancio nel suo complesso, il revisore comunica gli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione. La comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione:

   a) non sostituisce l'informativa di bilancio che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richiede alla direzione di fornire o che sia altrimenti necessaria per conseguire una corretta rappresentazione;

   b) non sostituisce l'espressione da parte del revisore di un giudizio con modifica laddove richiesto dalle circostanze di uno specifico incarico di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705[1];

   c) non sostituisce l'espressione di un giudizio che, quando esiste un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, deve tener conto di quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570[2]; ovvero

   d) non rappresenta un giudizio separato su singoli aspetti. (Rif.: Parr. A5–A8).

5. Il presente principio di revisione si applica alle revisioni contabili dei bilanci redatti per scopi di carattere generale dalle società quotate e nelle circostanze in cui il revisore decide comunque di comunicare gli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione. Il presente principio di revisione si applica inoltre quando leggi o regolamenti richiedono al revisore di comunicare gli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione.[3] Tuttavia, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 vieta al revisore di comunicare gli aspetti chiave della revisione contabile laddove dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, tranne nei casi in cui ciò sia richiesto da leggi o regolamenti.[4] [4-bis]

---

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".
[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 "Continuità aziendale", paragrafi 22–23.
[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", paragrafi 30-31.
[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, paragrafo 29.
[4-bis] L'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14, richiede che la relazione di revisione includa una descrizione dei più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a
frode. Per quanto riguarda la trattazione di tali rischi in presenza di dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio si rinvia a quanto previsto dal par. 29(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".

5(I). Il presente principio di revisione deve essere applicato alle revisioni contabili dei bilanci degli EIP in virtù di quanto previsto dall'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14. Per favorire la comparabilità e l'omogeneità del contenuto della relazione di revisione per i bilanci delle società diverse da EIP, la facoltà di comunicare gli aspetti chiave della revisione nelle relazioni di revisione per i bilanci di tali società non è consentita. Conseguentemente la seconda parte della prima frase del precedente paragrafo 5 non è applicabile.

Data di entrata in vigore

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

Obiettivi

7. Gli obiettivi del revisore sono di identificare gli aspetti chiave della revisione contabile e, dopo essersi formato un giudizio sul bilancio, di comunicare tali aspetti fornendone una descrizione nella relazione di revisione.

Definizione

8. Ai fini dei principi di revisione, il seguente termine ha il significato sotto riportato:

   a) Aspetti chiave della revisione contabile (nel seguito anche "aspetti chiave della revisione" o "aspetti chiave") - Quegli aspetti che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono stati maggiormente significativi nella revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame. Gli aspetti chiave della revisione sono scelti tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance.

8(I). I più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode, sono inclusi tra gli aspetti chiave della revisione, in accordo con quanto previsto dall'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14.

Regole

Identificazione degli aspetti chiave della revisione

9. Il revisore deve determinare, tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance, quelli che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore durante lo svolgimento della revisione contabile. A tale scopo, il revisore deve tenere conto di quanto segue: (Rif.: Parr. A9–A18)

   a) le aree per le quali è stato identificato e valutato un rischio più elevato di errori significativi, ovvero sono stati identificati rischi significativi in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315;[5] (Rif.: Parr. A19–A22)

   b) i giudizi significativi del revisore relativi alle aree di bilancio che hanno comportato valutazioni significative da parte della direzione, incluse le stime contabili che sono soggette a un elevato grado di incertezza; (Rif.: Parr. A23–A24)

   c) l'effetto sulla revisione contabile di eventi od operazioni significativi verificatisi nel corso del periodo amministrativo. (Rif.: Parr. A25–A26)

10. Il revisore deve identificare quali tra gli aspetti determinati in conformità al paragrafo 9 sono stati maggiormente significativi nella revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame, che costituiscono quindi gli aspetti chiave della revisione. (Rif.: Parr. A9–A11, A27–A30)

[5] 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".

Comunicazione degli aspetti chiave della revisione

11. Il revisore deve descrivere ciascun aspetto chiave della revisione, utilizzando un sottotitolo appropriato, in una sezione separata della relazione di revisione dal titolo "Aspetti chiave della revisione contabile", tranne nelle circostanze di cui ai paragrafi 14 o 15. La parte introduttiva di tale sezione della relazione di revisione deve specificare che:

    a) gli aspetti chiave della revisione sono quegli aspetti che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono stati maggiormente significativi nella revisione contabile del bilancio [del periodo amministrativo in esame];

    b) tali aspetti sono stati affrontati nell'ambito della revisione contabile del bilancio nel suo complesso e nella formazione del relativo giudizio; su tali aspetti il revisore non esprime un giudizio separato. (Rif.: Parr. A31–A33)

Gli aspetti chiave della revisione non sostituiscono l'espressione di un giudizio con modifica

12. Il revisore non deve comunicare un aspetto nella sezione "Aspetti chiave della revisione contabile" della relazione di revisione quando, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, sarebbe tenuto a esprimere un giudizio con modifica a causa di tale aspetto. (Rif.: Par. A5)

Descrizione dei singoli aspetti chiave della revisione

13. La descrizione di ciascun aspetto chiave della revisione nell'apposita sezione della relazione di revisione deve includere un riferimento all'eventuale relativa informativa nel bilancio e deve indicare: (Rif.: Parr. A34–A41)

    a) perché l'aspetto è stato ritenuto uno di quelli maggiormente significativi nella revisione ed è stato quindi identificato come un aspetto chiave della revisione; (Rif.: Parr. A42–A45)

    b) in che modo l'aspetto è stato affrontato nell'ambito della revisione. (Rif.: Parr. A46–A51)

13(I). Per i più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode, inclusi tra gli aspetti chiave della revisione, il revisore fornisce, in virtù di quanto previsto dall'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14, le seguenti informazioni:

    a) una descrizione dei più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode:

    b) una sintesi della risposta del revisore a tali rischi;

    c) ove pertinente, le osservazioni principali formulate in relazione a tali rischi.

    Ove attinente alla suddette informazioni fornite nella relazione di revisione in merito a ciascun rischio valutato di errore significativo, la relazione di revisione include un chiaro riferimento alle pertinenti informazioni fornite in bilancio.

Circostanze in cui un aspetto identificato come un aspetto chiave della revisione non è comunicato nella relazione di revisione

14. Il revisore deve descrivere ciascun aspetto chiave nella relazione di revisione tranne nei casi in cui: (Rif.: Parr. A53–A56)

    a) leggi o regolamenti vietino la diffusione al pubblico dell'informativa su tale aspetto; ovvero (Rif.: Par. A52)

    b) in circostanze estremamente rare, il revisore stabilisca che l'aspetto non debba essere comunicato nella relazione di revisione in quanto ci si può ragionevolmente attendere che le conseguenze negative che ne deriverebbero superino i relativi benefici per il pubblico interesse. Ciò non si deve applicare nel caso in cui l'impresa abbia reso pubbliche le informazioni su tale aspetto.

14(I). In virtù di quanto previsto dall'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (EU) 537/14, il par. 14 b) del presente principio non è applicabile per gli aspetti chiave della revisione relativi ai più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode. (Rif.: Par. A52(I))

Interazione tra la descrizione degli aspetti chiave della revisione e gli altri elementi che devono essere inclusi nella relazione di revisione

15. Un aspetto che dà origine ad un giudizio con modifica in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 o un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 sono per loro natura aspetti chiave della revisione. Tuttavia, in tali circostanze, questi aspetti non devono essere descritti nella sezione "Aspetti chiave della revisione contabile" della relazione di revisione e non si applicano le regole di cui ai paragrafi 13-14. Il revisore deve invece:

    a) riportare su tali aspetti in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) applicabili;

    b) inserire nella sezione" Aspetti chiave della revisione contabile" un riferimento alla sezione "Elementi alla base del giudizio con rilievi (negativo)" o alla sezione "Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale". (Rif.: Parr. A6–A7)

15(I). Poiché l'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14, richiede che la relazione di revisione includa una descrizione dei più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode, tale descrizione deve quindi essere effettuata anche in presenza di un giudizio con modifica qualora la modifica derivi da un aspetto identificato come uno dei rischi sopra indicati. Tale descrizione:

    a) deve essere redatta tenendo anche conto delle modalità di cui al paragrafo 13(I) e

    b) deve essere inserita nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi* oppure *Elementi alla base del giudizio negativo*, come appropriato.

    Allo stesso modo, in presenza di un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, tale descrizione deve essere redatta tenendo anche conto delle modalità di cui al paragrafo 13(I) ed inserita nella sezione *Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale*.

Forma e contenuto della sezione "Aspetti chiave della revisione contabile" in altre circostanze

16. Se il revisore stabilisce, in base ai fatti e alle circostanze dell'impresa e della revisione contabile, che non ci sono aspetti chiave della revisione da comunicare o che i soli aspetti chiave comunicati sono quelli trattati nel paragrafo 15, il revisore deve includere una dichiarazione in tal senso in una sezione separata della relazione di revisione dal titolo "Aspetti chiave della revisione contabile". (Rif.: Parr. A57–A59(I))

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

17. Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance:

    a) quegli aspetti che ha identificato come aspetti chiave della revisione; ovvero

    b) ove applicabile, in base ai fatti e alle circostanze dell'impresa e della revisione contabile, di avere stabilito che non ci sono aspetti chiave della revisione da comunicare nella relazione di revisione. (Rif.: Parr. A60–A63)

Documentazione

18. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile:[6] (Rif.: Par. A64)

    a) gli aspetti, determinati in conformità al paragrafo 9, che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore e la motivazione per cui ha identificato o meno ciascuno di essi come un aspetto chiave della revisione in conformità al paragrafo 10;

    b) ove applicabile, la motivazione per cui ha stabilito che non ci sono aspetti chiave della revisione da comunicare nella relazione di revisione o che i soli aspetti chiave da comunicare sono quelli trattati nel paragrafo 15;

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

c) ove applicabile, la motivazione per cui ha stabilito di non comunicare nella relazione di revisione un aspetto identificato come un aspetto chiave della revisione.

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) (Rif.: Par. 2)

A1. La significatività può essere descritta come l'importanza relativa di un aspetto, considerata nel contesto. La significatività di un aspetto è valutata dal revisore nel contesto in cui essa viene considerata. La significatività può essere valutata considerando fattori quantitativi e qualitativi quali l'importanza relativa, la natura e l'effetto sui contenuti dell'aspetto nonché gli interessi espressi dei potenziali utilizzatori o dei destinatari. Ciò comporta un'analisi obiettiva dei fatti e delle circostanze, incluse la natura e l'ampiezza della comunicazione con i responsabili delle attività di governance.

A2. Gli utilizzatori del bilancio hanno espresso un interesse per quegli aspetti sui quali il revisore ha avuto un dialogo più approfondito con i responsabili delle attività di governance nell'ambito della comunicazione reciproca richiesta dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260[7] e hanno richiesto ulteriore trasparenza in merito a tali comunicazioni. Per esempio, gli utilizzatori hanno espresso un particolare interesse a comprendere i giudizi significativi esercitati dal revisore nella formazione del giudizio sul bilancio nel suo complesso, poiché spesso riguardano le aree che hanno comportato valutazioni significative da parte della direzione nella redazione del bilancio.

A3. Richiedere ai revisori di comunicare gli aspetti chiave della revisione nella relazione di revisione può anche migliorare le comunicazioni tra il revisore e i responsabili delle attività di governance su tali aspetti, e può accrescere l'attenzione della direzione e dei responsabili delle attività di governance nei confronti dell'informativa di bilancio a cui si fa riferimento nella relazione di revisione.

A4. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320[8] illustra che è ragionevole per il revisore presumere che gli utilizzatori del bilancio:

a) abbiano una ragionevole conoscenza delle attività aziendali ed economiche e della contabilità e la volontà di esaminare con ragionevole diligenza le informazioni contenute nel bilancio;

b) comprendano che il bilancio viene redatto, presentato e sottoposto a revisione contabile in base a determinati livelli di significatività;

c) riconoscano le incertezze intrinseche nelle quantificazioni di importi basate sull'utilizzo di stime, su valutazioni soggettive e sulla considerazione di eventi futuri;

d) prendano decisioni economiche ragionevoli sulla base delle informazioni contenute nel bilancio.

Poiché la relazione di revisione accompagna il bilancio sottoposto a revisione contabile, si ritiene che gli utilizzatori di tale relazione corrispondano ai potenziali utilizzatori del bilancio.

Relazione tra gli aspetti chiave della revisione, il giudizio del revisore e gli altri elementi della relazione di revisione (Rif.: Parr. 4, 12,15, 15(I))

A5. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 stabilisce regole e fornisce linee guida per la formazione del giudizio sul bilancio.[9] La comunicazione degli aspetti chiave della revisione non sostituisce l'informativa di bilancio che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richiede alla direzione di fornire o che sia altrimenti necessaria per conseguire una corretta presentazione. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 tratta delle circostanze in cui il revisore conclude che esiste un errore significativo in merito all'appropriatezza o all'adeguatezza dell'informativa di bilancio.[10]

[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance".
[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile", paragrafo 4.
[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafi 10-15 e A1-A15.
[10] Si veda il paragrafo A7 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

A6. Quando il revisore esprime un giudizio con rilievi o un giudizio negativo in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, la presentazione della descrizione di un aspetto che dà origine a un giudizio con modifica nella sezione "Elementi alla base del giudizio con rilievi (negativo)" contribuisce a favorire la comprensione da parte dei potenziali utilizzatori e a identificare tali circostanze quando si verificano. Separare la comunicazione di tale aspetto dagli altri aspetti chiave della revisione descritti nella sezione "Aspetti chiave della revisione contabile" gli conferisce pertanto la giusta rilevanza nella relazione di revisione (si veda il paragrafo 15 e 15(I)). L'Appendice del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 include esempi illustrativi su come la parte introduttiva della sezione "Aspetti chiave della revisione contabile" viene influenzata quando il revisore esprime un giudizio con rilievi o un giudizio negativo e nella relazione di revisione vengono comunicati altri aspetti chiave della revisione. Il paragrafo A58 del presente principio illustra come viene presentata la sezione "Aspetti chiave della revisione contabile" quando il revisore ha stabilito che non ci sono altri aspetti chiave della revisione da comunicare nella relazione di revisione, oltre a quelli trattati nella sezione "Elementi alla base del giudizio con rilievi (negativo)" o nella sezione "Incertezza significativa relativa alla continuità aziendale" della relazione di revisione.

A7. Quando il revisore esprime un giudizio con rilievi o un giudizio negativo, la comunicazione degli altri aspetti chiave della revisione potrebbe essere comunque rilevante al fine di migliorare la comprensione della revisione contabile da parte dei potenziali utilizzatori, e pertanto sono applicabili le regole che richiedono di identificare gli aspetti chiave della revisione. Tuttavia, quando viene espresso un giudizio negativo in circostanze in cui il revisore ha concluso che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, sono significativi e pervasivi per il bilancio:[11]

a) a seconda della significatività dell'aspetto o degli aspetti che danno origine al giudizio negativo, il revisore può stabilire che nessun altro aspetto costituisce un aspetto chiave della revisione. In tali circostanze, si applica la regola di cui al paragrafo 15 (si veda il paragrafo A58);

b) se uno o più aspetti diversi dall'aspetto o dagli aspetti che danno origine al giudizio negativo sono identificati come aspetti chiave della revisione, è particolarmente importante che la descrizione di tali altri aspetti chiave non implichi che il bilancio nel suo complesso, con riferimento a tali aspetti, sia più credibile di quanto sarebbe appropriato nelle circostanze, alla luce del giudizio negativo (si veda il paragrafo A47).

A8. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706[12] prevede che i revisori inseriscano, quando lo ritengono necessario, ulteriori comunicazioni nella relazione di revisione mediante l'utilizzo dei richiami di informativa o dei paragrafi relativi ad altri aspetti. In questi casi, tali richiami o paragrafi vengono presentati separatamente nella relazione di revisione rispetto alla sezione "Aspetti chiave della revisione contabile" Quando un aspetto è stato identificato come un aspetto chiave della revisione, l'utilizzo di tali richiami o paragrafi non sostituisce la descrizione del singolo aspetto chiave in conformità al paragrafo 13.[13] Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706 fornisce ulteriori linee guida sul rapporto tra gli aspetti chiave della revisione e i richiami d'informativa in conformità a tale principio.[14]

Identificazione degli aspetti chiave della revisione (Rif.: Parr. 9–10)

A9. Il processo decisionale del revisore per l'identificazione degli aspetti chiave della revisione è configurato in modo tale da scegliere un numero ridotto di aspetti, tra quelli comunicati ai responsabili delle attività di governance, sulla base del proprio giudizio in merito a quali siano stati gli aspetti maggiormente significativi nella revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame.

A10. L'identificazione degli aspetti chiave della revisione da parte del revisore è limitata agli aspetti maggiormente significativi nella revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame, anche quando le informazioni comparative sono presentate secondo l'approccio del bilancio comparativo (ossia, anche quando il giudizio del revisore fa riferimento a ciascun periodo

[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, paragrafo 8.
[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706 "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente".
[13] Si vedano i paragrafi 8 b) e 10 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706.
[14] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706, paragrafi A1-A3

amministrativo per il quale il bilancio è presentato).[15] [15-bis]

A11. Sebbene l'identificazione degli aspetti chiave della revisione da parte del revisore riguardi la revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame e il presente principio non richieda al revisore di aggiornare gli aspetti chiave della revisione inclusi nella relazione di revisione del periodo amministrativo precedente, può tuttavia essere utile al revisore considerare se un aspetto che era stato identificato come un aspetto chiave nella revisione del bilancio del periodo amministrativo precedente continui ad esserlo anche nella revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame.

Aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore (Rif.: Par. 9)

A12. Il concetto di attenzione significativa da parte del revisore presuppone che la revisione contabile sia basata sul rischio e sia focalizzata a identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi e acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il giudizio di revisione. Per un saldo contabile, una classe di operazioni o un'informativa particolare, quanto più alto è il rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni, tanto maggiore sarà il giudizio professionale da esercitare per pianificare e svolgere le procedure di revisione e per valutarne i risultati. Nel definire le procedure di revisione conseguenti, il revisore è tenuto ad acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta è la sua valutazione del rischio.[16] Quando si acquisiscono elementi probativi maggiormente persuasivi in ragione di una più alta valutazione del rischio, il revisore può aumentare la quantità degli elementi probativi o acquisire elementi più pertinenti o attendibili attribuendo, ad esempio, maggiore importanza all'acquisizione di elementi probativi forniti da terzi ovvero ottenendo elementi probativi di conferma da diverse fonti indipendenti.[17]

A13. Di conseguenza, gli aspetti che rendono difficoltoso per il revisore l'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati o la formazione del giudizio sul bilancio possono essere particolarmente rilevanti al fine di identificare gli aspetti chiave della revisione.

A14. Le aree del bilancio complesse e che comportano valutazioni significative da parte della direzione spesso richiedono un'attenzione significativa da parte del revisore e implicano l'esercizio di giudizi difficili o complessi da parte sua. A sua volta, ciò spesso influisce sulla strategia generale di revisione, sull'allocazione delle risorse e sull'estensione dell'attività di revisione in relazione, per esempio all'ampiezza del coinvolgimento di personale esperto nell'incarico di revisione o al coinvolgimento di un esperto del revisore o di persone con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione contabile, siano esse incaricate o dipendenti del soggetto incaricato della revisione.

A15. Diversi principi di revisione internazionali (ISA Italia) richiedono comunicazioni specifiche con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti che possono riguardare aspetti che richiedono un'attenzione significativa da parte del revisore. A titolo esemplificativo:

- il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 richiede al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di governance le eventuali difficoltà significative incontrate nel corso della revisione contabile.[18] I principi di revisione internazionali riconoscono potenziali difficoltà con riferimento, ad esempio:
    - alle operazioni con parti correlate,[19] in particolare alle limitazioni alla capacità del revisore di acquisire elementi probativi a conferma che tutti gli aspetti di un'operazione con parti correlate, diversi dal prezzo, sono equivalenti a quelli di un'operazione conclusa alle normali condizioni di mercato;

[15] Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710 "Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo".

[15-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del medesimo decreto indica che il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto. Conseguentemente, in tali circostanze, alla luce di quanto indicato nella nota 1-bis del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710, i paragrafi A10 e A33 non sono applicabili.

[16] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati", paragrafo 7 b).

[17] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo A19.

[18] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafi 16 b) e A21.

[19] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550 "Parti correlate", paragrafo A42.

- alle limitazioni allo svolgimento della revisione contabile del gruppo, per esempio, laddove l'accesso alle informazioni da parte del team di revisione del gruppo può essere stato limitato;[20]

- il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 stabilisce regole per il responsabile dell'incarico con riferimento all'effettuazione di consultazioni appropriate sugli aspetti complessi o controversi.[21] Per esempio, il revisore può avere consultato altri soggetti, all'interno o all'esterno del soggetto incaricato della revisione, su un aspetto significativo di natura tecnica, il che può indicare che si tratta di un aspetto chiave della revisione. Il responsabile dell'incarico è tenuto inoltre a discutere con il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, tra l'altro, gli aspetti significativi emersi nel corso dell'incarico di revisione.[22]

Considerazioni nel determinare gli aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore (Rif.: Par. 9)

A16. Il revisore, in fase di pianificazione, può sviluppare un orientamento preliminare sugli aspetti che probabilmente sono quelli che, nel corso della revisione, richiederanno un'attenzione significativa da parte del revisore e che possono quindi essere aspetti chiave della revisione. Il revisore può comunicare tale orientamento ai responsabili delle attività di governance quando discute con loro in merito alla portata e alla tempistica pianificate per la revisione contabile in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260. Tuttavia, l'identificazione da parte del revisore degli aspetti chiave della revisione si basa sui risultati della revisione ovvero sugli elementi acquisiti durante lo svolgimento della revisione contabile.

A17. Il paragrafo 9 include le considerazioni specifiche che il revisore è tenuto a svolgere nel determinare gli aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte sua. Tali considerazioni si incentrano sulla natura degli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance che sono spesso collegati agli aspetti che sono stati oggetto di informativa in bilancio, e sono finalizzati a riflettere le aree della revisione contabile del bilancio che possono essere di particolare interesse per i potenziali utilizzatori. Il fatto che tali considerazioni siano richieste non significa che gli aspetti ad esse connessi siano sempre aspetti chiave della revisione; essi lo sono, invece, soltanto se vengono identificati come maggiormente significativi nella revisione contabile in conformità al paragrafo 10. Poiché le considerazioni possono essere correlate tra loro (ad esempio, gli aspetti relativi alle circostanze descritte al paragrafo 9 b)-c) possono essere identificati anche come rischi significativi), la presenza di più di una considerazione svolta su un particolare aspetto comunicato ai responsabili delle attività di governance può aumentare la probabilità che il revisore identifichi tale aspetto come un aspetto chiave della revisione.

A18. Oltre agli aspetti connessi alle considerazioni specifiche richieste dal paragrafo 9, possono esserci altri aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore e che quindi possono essere identificati come aspetti chiave della revisione in conformità al paragrafo 10. Tali aspetti possono includere, per esempio, quelli rilevanti ai fini della revisione contabile svolta, ma dei quali può non essere necessario dare informativa in bilancio. Per esempio, l'implementazione di un nuovo sistema IT (o modifiche significative apportate ad un sistema IT esistente) nel corso del periodo amministrativo può essere un aspetto che ha richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore, in particolare se tale modifica ha avuto un effetto significativo sulla strategia generale di revisione o se era correlata ad un rischio significativo (ad esempio, modifiche ad un sistema che influiscono sulla rilevazione dei ricavi).

Aree per le quali è stato identificato e valutato un rischio più elevato di errori significativi, ovvero rischi significativi identificati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 (Rif.: Par. 9 a)

A19. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 richiede al revisore di comunicare ai

[20] 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 (d).
[21] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", paragrafo 18.
[22] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 19.

responsabili delle attività di governance i rischi significativi che ha identificato.[23] Il paragrafo A13 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 illustra che il revisore può comunicare ai responsabili delle attività di governance anche le modalità pianificate per fronteggiare le aree per le quali è stato identificato e valutato un rischio più elevato di errori significativi.

A20. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 definisce un rischio significativo come un rischio di errore significativo identificato e valutato che, a giudizio del revisore, richiede una speciale considerazione nella revisione. Le aree di bilancio che comportano valutazioni significative da parte della direzione e le operazioni inusuali significative possono spesso essere identificate come rischi significativi. I rischi significativi sono quindi spesso aspetti che richiedono un'attenzione significativa da parte del revisore.

A21. Tuttavia, ciò può non essere valido per tutti i rischi significativi. Per esempio, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 presume che nella rilevazione dei ricavi vi siano rischi di frode e richiede al revisore di considerare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi come rischi significativi.[24] Inoltre, il principio di revisione internazionale n. 240 indica che, data l'imprevedibilità dei modi in cui potrebbe verificarsi una forzatura dei controlli da parte della direzione, tale forzatura rappresenta un rischio di errori significativi dovuti a frodi e, quindi, un rischio significativo.[25] In base alle loro caratteristiche, tali rischi potrebbero non richiedere un'attenzione significativa da parte del revisore il quale, di conseguenza, potrebbe non considerarli nell'identificazione degli aspetti chiave della revisione in conformità al paragrafo 10.

A22. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 illustra che la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni da parte del revisore può cambiare nel corso della revisione man mano che si acquisiscono ulteriori elementi probativi.[26] La riconsiderazione della valutazione del rischio da parte del revisore e la conseguente modifica delle procedure di revisione pianificate con riguardo a una particolare area del bilancio (ossia, una modifica significativa nell'approccio di revisione, per esempio, se la valutazione del rischio da parte del revisore era basata su un'aspettativa che alcuni controlli operassero efficacemente e il revisore ha acquisito elementi probativi che indicano che essi non hanno operato efficacemente durante tutto il periodo amministrativo sottoposto a revisione, in particolare in un'area per la quale è stato identificato e valutato un rischio più elevato di errori significativi) possono far sì che un'area sia tale da richiedere un'attenzione significativa da parte del revisore.

Giudizi significativi del revisore relativi ad aree del bilancio che hanno comportato valutazioni significative da parte della direzione, incluse le stime contabili che sono soggette a un elevato grado di incertezza (Rif.: Par. 9 b)

A23. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 richiede al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di governance il proprio punto di vista in merito agli aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili adottate dall'impresa, compresi i principi contabili, le stime contabili e l'informativa di bilancio.[27] In molti casi, ciò riguarda le stime contabili critiche e la relativa informativa, che sono probabilmente aspetti che richiedono un'attenzione significativa da parte del revisore, e che possono anche essere identificate come rischi significativi.

A24. Tuttavia, gli utilizzatori del bilancio hanno evidenziato il loro interesse per le stime contabili soggette a un elevato grado di incertezza (si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540)[28] che possono non essere state identificate come rischi significativi. Tra l'altro, tali stime dipendono ampiamente dalle valutazioni della direzione, rappresentano spesso le aree più complesse del bilancio e possono richiedere il coinvolgimento sia di un esperto della direzione sia di un esperto del revisore. Gli utilizzatori hanno inoltre evidenziato che i principi contabili che hanno un effetto significativo sul bilancio (e le modifiche significative a tali principi) sono rilevanti ai fini della loro comprensione del

[23] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 15.
[24] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", paragrafi 27-28.
[25] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 32.
[26] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 31.
[27] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 16 a).
[28] Si vedano i paragrafi 16-17 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540 "Revisione delle stime contabili e della relativa informativa".

bilancio, specialmente nelle circostanze in cui le prassi di un'impresa non sono uniformi a quelle dello stesso settore.

Effetto sulla revisione contabile di eventi od operazioni significativi verificatisi nel corso del periodo amministrativo (Rif.: Par. 9 c)

A25. Eventi od operazioni che hanno avuto un effetto significativo sul bilancio o sulla revisione possono essere aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore e possono essere identificate come rischi significativi. Per esempio, in diversi momenti nel corso della revisione, il revisore può avere avuto ampie discussioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance in merito all'effetto sul bilancio delle operazioni significative con parti correlate o delle operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale dell'impresa o che, sotto altri aspetti, sembrino essere inusuali.[29] La direzione può aver elaborato valutazioni difficili o complesse riguardo la rilevazione, la misurazione, la presentazione o l'informativa di tali operazioni, che possono avere avuto un effetto significativo sulla strategia generale di revisione.

A26. Gli sviluppi significativi economici, nonché le evoluzioni in materia contabile, regolamentare, di settore o di altro tipo, che hanno influenzato le assunzioni o le valutazioni della direzione, possono influenzare anche l'approccio generale di revisione e dare origine a un aspetto che richiede un'attenzione significativa da parte del revisore.

Aspetti maggiormente significativi (Ref: Para. 10)

A27. Gli aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore possono anche avere dato origine ad un'interazione significativa con i responsabili delle attività di governance. La natura e l'ampiezza della comunicazione con i responsabili delle attività di governance su tali aspetti spesso forniscono un'indicazione di quali aspetti siano maggiormente significativi nella revisione. Per esempio, il revisore può avere avuto interazioni più approfondite, frequenti o strutturate con i responsabili delle attività di governance sugli aspetti più difficili e complessi, quali l'applicazione di principi contabili significativi che siano stati oggetto di giudizi significativi da parte del revisore o di valutazioni significative da parte della direzione.

A28. Il concetto di aspetti maggiormente significativi è applicabile nel contesto dell'impresa e della revisione contabile svolta. Di conseguenza, l'identificazione e la comunicazione degli aspetti chiave della revisione da parte del revisore sono finalizzate a identificare gli aspetti specifici di quella attività di revisione svolta e ad esercitare un giudizio sulla loro importanza relativa rispetto agli altri aspetti della stessa attività di revisione.

A29. Altre considerazioni che possono essere pertinenti per determinare la significatività relativa di un aspetto comunicato ai responsabili delle attività di governance e se un tale aspetto è un aspetto chiave della revisione includono:

- l'importanza dell'aspetto per la comprensione del bilancio nel suo complesso da parte dei potenziali utilizzatori, in particolare la sua significatività per il bilancio;
- la natura del principio contabile sottostante relativo all'aspetto o la complessità o soggettività insite nella scelta da parte della direzione di un principio appropriato rispetto ad altre imprese del settore;
- la natura e la significatività, dal punto di vista quantitativo o qualitativo, degli eventuali errori corretti e di quelli cumulati non corretti relativi a tale aspetto, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- la natura e l'estensione dell'attività di revisione necessaria per fronteggiare l'aspetto, inclusi:
  - l'estensione delle competenze o delle conoscenze specialistiche necessarie allo svolgimento delle procedure di revisione per affrontare l'aspetto o alla valutazione degli eventuali risultati di tali procedure;
  - la natura delle consultazioni al di fuori del team dell'incarico relative all'aspetto;
- la natura e la gravità delle difficoltà nello svolgere le procedure di revisione, nel valutare i risultati

[29] Si vedano i paragrafi 16 a), 16 c), A22 e l'Appendice 2 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260.

di tali procedure e nell'acquisire elementi probativi pertinenti e affidabili sui quali basare il giudizio di revisione, in particolare quando i giudizi del revisore diventano più soggettivi;

- la gravità di qualsiasi carenza identificata nei controlli pertinenti l'aspetto;
- se l'aspetto ha generato diverse considerazioni sulla revisione, separate ma connesse tra loro. Per esempio, le commesse a lungo termine possono comportare un'attenzione significativa da parte del revisore rispetto alla rilevazione dei ricavi, alle controversie o ad altre attività e passività potenziali e possono avere un effetto su altre stime contabili.

A30. La determinazione di quali e quanti aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore sono stati maggiormente significativi nella revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame è oggetto di giudizio professionale. Il numero di aspetti chiave della revisione da includere nella relazione di revisione può essere influenzato dalla dimensione e dalla complessità dell'impresa, dalla natura della sua attività e dal contesto in cui opera, nonché dai fatti e dalle circostanze dell'incarico di revisione. In generale, quanto maggiore è il numero degli aspetti inizialmente identificati come aspetti chiave della revisione, tanto più può essere necessario che il revisore riconsideri se ciascuno di tali aspetti corrisponde alla definizione di aspetto chiave della revisione. La presenza di lunghi elenchi di aspetti chiave della revisione può contrastare con la nozione stessa di tali aspetti, che implica che siano quelli maggiormente significativi nella revisione.

Comunicazione degli aspetti chiave della revisione

Sezione separata sugli aspetti chiave della revisione nella relazione di revisione (Rif.: Par.11)

A31. Collocare la sezione separata sugli aspetti chiave della revisione in stretta prossimità del giudizio di revisione conferisce il necessario rilievo a tali informazioni e riconosce il valore percepito dai potenziali utilizzatori delle stesse specifiche informazioni relative all'incarico.

A32. L'ordine di presentazione dei singoli aspetti nell'ambito della sezione sugli aspetti chiave della revisione è oggetto di giudizio professionale. Per esempio, tali informazioni possono essere organizzate in ordine di importanza relativa, in base al giudizio professionale del revisore, ovvero possono corrispondere al modo in cui viene data informativa in bilancio su tali aspetti. La regola di cui al paragrafo 11 di includere i sottotitoli è finalizzata a differenziare ulteriormente gli aspetti.

A33. Quando sono presentate informazioni finanziarie comparative, la parte introduttiva della sezione sugli aspetti chiave della revisione è adattata per richiamare l'attenzione sul fatto che gli aspetti chiave descritti riguardano solamente la revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame e può includere l'indicazione del periodo amministrativo specifico a cui si riferisce tale bilancio (per esempio, "per l'esercizio chiuso al 31 dicembre 20X1"). [29-bis]

Descrizione dei singoli aspetti chiave della revisione (Rif.:Par. 13)

A34. L'adeguatezza della descrizione di un aspetto chiave della revisione è oggetto di giudizio professionale. La descrizione di un aspetto chiave della revisione è finalizzata a fornire una spiegazione sintetica ed equilibrata che consenta ai potenziali utilizzatori di comprendere perché tale aspetto sia stato ritenuto uno di quelli maggiormente significativi nella revisione e in che modo sia stato affrontato nell'ambito della revisione stessa. L'utilizzo limitato di una terminologia di revisione molto tecnica favorisce altresì la comprensione, da parte dei potenziali utilizzatori che non hanno una ragionevole conoscenza della revisione contabile, degli elementi in base ai quali il revisore si è concentrato su determinati aspetti nel corso della revisione. Il revisore fornisce informazioni che per la loro natura e ampiezza siano equilibrate nel contesto delle responsabilità delle rispettive parti (in altre parole, il revisore fornisce informazioni utili in modo sintetico e comprensibile, senza però diventare impropriamente la fonte delle informazioni originali sull'impresa).

A35. Le informazioni originali sull'impresa sono quelle informazioni che l'impresa stessa non ha reso pubbliche in altro modo (ad esempio, non sono state incluse nel bilancio o in altre informazioni disponibili alla data della relazione di revisione, né sono state trattate dalla direzione o dai responsabili delle attività di governance in altre comunicazioni verbali o scritte, quali un annuncio preliminare di informazioni finanziarie o incontri con gli investitori). Tali informazioni rientrano nelle responsabilità

[29-bis] Si veda quanto riportato nella nota 15 bis del presente principio.

della direzione e dei responsabili delle attività di governance dell'impresa.

A36. Per il revisore è appropriato cercare di evitare che nella descrizione di un aspetto chiave della revisione vengano fornite in modo inappropriato informazioni originali sull'impresa. La descrizione di un aspetto chiave della revisione solitamente non è di per sé un'informazione originale sull'impresa poiché descrive l'aspetto nel contesto della revisione. Tuttavia, il revisore può considerare necessario inserire informazioni aggiuntive per spiegare la ragione per cui l'aspetto è stato ritenuto uno di quelli maggiormente significativi nella revisione e quindi identificato come un aspetto chiave della revisione e il modo in cui l'aspetto è stato affrontato nell'ambito della revisione, purché la pubblicazione di tali informazioni non sia vietata da leggi o regolamenti. Quando il revisore stabilisce che tali informazioni siano necessarie, egli può incoraggiare la direzione o i responsabili delle attività di governance a pubblicare informazioni aggiuntive invece di fornire direttamente informazioni originali nella relazione di revisione.

A37. La direzione o i responsabili delle attività di governance possono decidere di includere, nel bilancio o altrove nella relazione annuale, una nuova informativa o di ampliare quella già presente in merito ad un aspetto chiave della revisione alla luce del fatto che l'aspetto sarà comunicato nella relazione di revisione. L'informativa, sia essa nuova o ampliata, può, ad esempio, essere inclusa per fornire informazioni più approfondite sulla sensitività delle assunzioni chiave utilizzate nelle stime contabili o sulla motivazione per cui l'impresa ha scelto un particolare principio o prassi contabile quando esistono alternative accettabili nell'ambito del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

A38. Sebbene il giudizio del revisore sul bilancio non si estenda alle altre informazioni trattate dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720,[30] il revisore può tenere conto di tali informazioni così come delle altre comunicazioni rese pubbliche dall'impresa o da altre fonti affidabili nel formulare la descrizione di un aspetto chiave della revisione contabile.

A39. La documentazione della revisione predisposta nel corso dell'incarico può essere utile al revisore anche nel formulare la descrizione di un aspetto chiave della revisione. Per esempio, le comunicazioni scritte ovvero la documentazione del revisore sulle comunicazioni verbali con i responsabili delle attività di governance, nonché altra documentazione della revisione forniscono al revisore elementi utili per la comunicazione nella relazione di revisione. Ciò in quanto la documentazione della revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, è finalizzata a trattare gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni, e serve quale evidenza documentale della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione svolte, dei risultati di tali procedure e degli elementi probativi acquisiti. Tale documentazione può aiutare il revisore ad elaborare una descrizione degli aspetti chiave della revisione che spieghi la significatività dell'aspetto e anche ad applicare la regola di cui al paragrafo 18.

Riferimento alla collocazione dell'informativa sull'aspetto all'interno del bilancio (Rif.: Par. 13-13(I))

A40. Il paragrafo 13 a)-b) richiede la descrizione di ciascun aspetto chiave della revisione per spiegare perché il revisore ha ritenuto tale aspetto come uno di quelli maggiormente significativi nella revisione e in che modo è stato affrontato nell'ambito della revisione. Di conseguenza, la descrizione degli aspetti chiave della revisione non è una mera ripetizione dell'informativa in bilancio. Tuttavia, un riferimento all'eventuale relativa informativa consente ai potenziali utilizzatori di comprendere meglio in che modo la direzione ha affrontato l'aspetto nel redigere il bilancio.

A41. Oltre a fare riferimento alla relativa informativa, il revisore può richiamare l'attenzione sui principali elementi di tali aspetti. L'ampiezza dell'informativa fornita dalla direzione su specifici elementi o fattori in relazione al modo in cui un particolare aspetto influisce sul bilancio del periodo amministrativo in esame, può aiutare il revisore ad evidenziare specifici elementi sulle modalità con cui l'aspetto è stato affrontato nell'ambito della revisione così che i potenziali utilizzatori possano comprendere perché esso costituisce un aspetto chiave della revisione. A titolo esemplificativo:

- quando un'impresa include un'informativa approfondita sulle stime contabili, il revisore, nel trattare

[30] 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".

il motivo per cui l'aspetto è uno di quelli maggiormente significativi nella revisione e il modo in cui è stato affrontato nell'ambito della revisione, può richiamare l'attenzione sull'informativa sulle assunzioni chiave, sull'intervallo dei possibili risultati, nonché sulle altre informazioni qualitative e quantitative relative alle principali cause di incertezza nella stima ovvero alle stime contabili critiche;

- quando il revisore conclude, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, che non esiste nessuna incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore può tuttavia stabilire che uno o più aspetti relativi a tale conclusione, emersi dall'attività di revisione svolta in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, sono aspetti chiave della revisione. In tali circostanze, la descrizione di tali aspetti chiave nella relazione di revisione potrebbe includere elementi degli eventi o delle circostanze identificati e oggetto di informativa nel bilancio, quali consistenti perdite operative, linee di credito disponibili e possibili rifinanziamenti del debito, ovvero non conformità a contratti di finanziamento, nonché i relativi fattori attenuanti.[31]

Motivi per cui il revisore ha ritenuto l'aspetto come uno di quelli maggiormente significativi nella revisione (Rif.: Par. 13 a)

A42. La descrizione di un aspetto chiave nella relazione di revisione è finalizzata a fornire indicazioni sulle motivazioni per cui un aspetto è stato identificato come un aspetto chiave della revisione. Di conseguenza, anche le regole di cui ai paragrafi 9-10 e il materiale applicativo di cui ai paragrafi A12-A29 relativo all'identificazione degli aspetti chiave della revisione possono essere di aiuto al revisore nel considerare come comunicare tali aspetti nella relazione di revisione. Per esempio, è probabile che ai potenziali utilizzatori interessi la spiegazione dei fattori che hanno indotto il revisore a concludere che un particolare aspetto abbia richiesto un'attenzione significativa e che sia stato maggiormente significativo nella revisione contabile.

A43. La rilevanza delle informazioni per i potenziali utilizzatori è una considerazione di cui il revisore tiene conto nello stabilire cosa includere nella descrizione di un aspetto chiave della revisione. Ciò può includere la considerazione se la descrizione consentirebbe una migliore comprensione della revisione contabile e dei giudizi del revisore.

A44. Collegare un aspetto direttamente alle circostanze specifiche dell'impresa può anche aiutare a ridurre al minimo la possibilità che tali descrizioni diventino eccessivamente standardizzate e meno utili nel corso del tempo. Per esempio, alcuni aspetti possono essere identificati come aspetti chiave della revisione in un particolare settore per un certo numero di imprese a causa delle circostanze del settore o della sottostante complessità dell'informativa finanziaria. Nel descrivere le motivazioni per cui il revisore ha ritenuto l'aspetto come uno di quelli maggiormente significativi, può essere utile per il revisore evidenziare gli elementi specifici per l'impresa (ad esempio, le circostanze che hanno influenzato le valutazioni sottostanti contenute nel bilancio del periodo amministrativo in esame) al fine di rendere la descrizione più rilevante per i potenziali utilizzatori. Ciò può essere importante anche nel descrivere un aspetto chiave della revisione che sia ricorrente nei diversi periodi amministrativi.

A45. La descrizione può fare riferimento anche alle considerazioni principali che hanno indotto il revisore, nelle circostanze della revisione contabile, a identificare l'aspetto come uno di quelli maggiormente significativi, per esempio:

- condizioni economiche che hanno influito sulla capacità del revisore di acquisire elementi probativi, per esempio mercati non liquidi per alcuni strumenti finanziari;
- principi contabili nuovi o di recente introduzione, per esempio aspetti specifici per l'impresa o per il settore sui quali il team dell'incarico si è consultato all'interno del soggetto incaricato;
- modifiche nella strategia dell'impresa o nel modello aziendale che hanno avuto un effetto significativo sul bilancio.

[31] Si veda il paragrafo A3 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.

Modalità con cui l'aspetto è stato affrontato nell'ambito della revisione (Rif.: Par. 13 b)

A46. Il livello di dettaglio da fornire nella relazione di revisione per descrivere le modalità con cui l'aspetto è stato affrontato nell'ambito della revisione è oggetto del giudizio professionale. In conformità al paragrafo 13 b), il revisore può descrivere:

- gli elementi della risposta o dell'approccio di revisione che sono stati maggiormente rilevanti per l'aspetto o specifici per il rischio identificato e valutato di errori significativi;
- una breve descrizione generale delle procedure svolte;
- un'indicazione del risultato delle procedure di revisione; ovvero
- le osservazioni principali in relazione a tale aspetto, o una combinazione di tali elementi.

Leggi o regolamenti o principi di revisione nazionali possono prescrivere una forma o un contenuto specifici per la descrizione di un aspetto chiave della revisione oppure possono specificare l'inclusione di uno o più di tali elementi.

A47. Affinché i potenziali utilizzatori comprendano la significatività di un aspetto chiave nel contesto della revisione del bilancio nel suo complesso, nonché il rapporto tra gli aspetti chiave e gli altri elementi della relazione di revisione, incluso il giudizio del revisore, può essere necessario prestare attenzione, nella descrizione di un aspetto chiave della revisione, ad utilizzare un linguaggio che:

- non implichi che l'aspetto non sia stato appropriatamente risolto dal revisore nel formarsi un giudizio sul bilancio;
- colleghi l'aspetto direttamente alle circostanze specifiche dell'impresa, evitando un linguaggio generico o standardizzato;
- prenda in considerazione il modo in cui l'aspetto viene trattato nella relativa informativa di bilancio;
- non contenga o non implichi giudizi distinti su singoli elementi del bilancio.

A48. La descrizione dettagliata della risposta o dell'approccio di revisione con riferimento ad un aspetto, in particolare quando l'approccio di revisione ha richiesto un adattamento significativo ai fatti e alle circostanze dell'impresa, può aiutare i potenziali utilizzatori a comprendere le circostanze inusuali e il giudizio significativo del revisore necessario per fronteggiare il rischio di errori significativi. Inoltre, l'approccio di revisione in un determinato periodo amministrativo può essere stato influenzato dalle circostanze specifiche dell'impresa, dalle sue condizioni economiche o dagli sviluppi del settore. Può essere inoltre utile per il revisore fare riferimento alla natura e all'ampiezza delle comunicazioni con i responsabili delle attività di governance sull'aspetto.

A49. Per esempio, nel descrivere l'approccio di revisione ad una stima contabile che sia stata identificata come soggetta a un elevato grado di incertezza, quale la valutazione di uno strumento finanziario complesso, il revisore può voler evidenziare il fatto di avere impiegato o incaricato un proprio esperto. Tale riferimento all'utilizzo di un proprio esperto non attenua la responsabilità del revisore per il giudizio espresso sul bilancio e quindi non è incoerente con i paragrafi 14-15 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620.[32]

A50. Possono esserci difficoltà nel descrivere le procedure di revisione, in particolare in aree della revisione complesse o soggette a valutazioni. In particolare, può essere difficile riassumere le procedure svolte in un modo sintetico che comunichi adeguatamente la natura e l'estensione della risposta di revisione al rischio identificato e valutato di errori significativi nonché i connessi giudizi significativi del revisore. Nondimeno, il revisore può ritenere necessario descrivere alcune procedure svolte al fine di comunicare in che modo l'aspetto è stato affrontato nell'ambito della revisione. Solitamente tale descrizione non include una descrizione dettagliata delle procedure, ma rimane ad un livello più generale.

A51. Come illustrato nel paragrafo A46, nella descrizione dell'aspetto chiave nella relazione di revisione, il revisore può anche fornire un'indicazione del risultato della risposta di revisione. Tuttavia, in questo caso, è necessario prestare attenzione per evitare che il revisore dia l'impressione che la descrizione

[32] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 620 "Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore".

fornisca un giudizio separato su un singolo aspetto chiave della revisione o che, in qualche modo, possa mettere in dubbio il giudizio del revisore sul bilancio nel suo complesso.

Circostanze in cui un aspetto identificato come un aspetto chiave della revisione non è comunicato nella relazione di revisione (Rif.: Par. 14)

A52. Leggi o regolamenti possono vietare la diffusione al pubblico, da parte della direzione o del revisore, dell'informativa su un aspetto specifico identificato come un aspetto chiave della revisione. Per esempio, leggi o regolamenti possono proibire in modo specifico qualunque comunicazione pubblica che possa pregiudicare l'indagine di un'autorità competente su un atto illecito, effettivo o presunto (ad esempio, aspetti che sono o sembrano essere legati al riciclaggio di denaro).

A52(I). Nella circostanza prevista dal par. 14(I), è particolarmente importante che la descrizione degli aspetti ivi identificati venga effettuata dal revisore in modo equilibrato nel contesto delle responsabilità delle rispettive parti, con un linguaggio sintetico e comprensibile.

A53. Come indicato nel paragrafo 14 b), sarà estremamente raro che un aspetto identificato come un aspetto chiave della revisione non venga comunicato nella relazione di revisione. Ciò in quanto si presume esista un beneficio per il pubblico interesse nel fornire ai potenziali utilizzatori maggiore trasparenza in merito alla revisione contabile. Di conseguenza, la valutazione finale di non comunicare un aspetto chiave della revisione è appropriata soltanto nei casi in cui le conseguenze negative per l'impresa o per il pubblico, derivanti da tale comunicazione, siano considerate talmente significative da poter ragionevolmente presumere che siano maggiori dei benefici per il pubblico interesse derivanti dalla comunicazione dell'aspetto. [32-bis]

A54. La decisione di non comunicare un aspetto chiave della revisione prende in considerazione i fatti e le circostanze relativi all'aspetto stesso. La comunicazione con la direzione e con i responsabili delle attività di governance aiuta il revisore a comprendere il punto di vista della direzione sulla significatività delle conseguenze negative che possono derivare dalla comunicazione dell'aspetto. In particolare, la comunicazione con la direzione e con i responsabili delle attività di governance aiuta il revisore a supportare il proprio giudizio nel decidere se comunicare l'aspetto:

- aiutandolo a comprendere perché l'impresa non abbia reso pubblico l'aspetto (ad esempio, se leggi, regolamenti o specifici quadri normativi sull'informazione finanziaria consentano un'informativa differita nel tempo o la mancanza di informativa sull'aspetto) e il punto di vista della direzione sulle eventuali conseguenze negative derivanti dall'informativa. La direzione può richiamare l'attenzione su alcuni elementi di leggi o regolamenti o di altre fonti autorevoli che possono essere pertinenti per la considerazione delle conseguenze negative (ad esempio, tali elementi possono includere danni alle trattative commerciali dell'impresa o alla sua posizione competitiva). Tuttavia, il punto di vista della direzione sulle conseguenze negative non attenua di per sé l'esigenza per il revisore di stabilire se ci si può ragionevolmente attendere che le conseguenze negative superino i benefici per il pubblico interesse derivanti dalla comunicazione, in conformità al paragrafo 14 b);
- evidenziando se vi siano state eventuali comunicazioni con le autorità di vigilanza o altre autorità competenti relativamente all'aspetto, in particolare se tali discussioni sembrerebbero supportare l'asserzione della direzione sulle ragioni per cui la diffusione al pubblico dell'informativa sull'aspetto non sia appropriata;
- consentendo al revisore, ove appropriato, di incoraggiare la direzione e i responsabili delle attività di governance a rendere pubbliche le informazioni pertinenti l'aspetto. In particolare ciò può avvenire se le preoccupazioni della direzione e dei responsabili delle attività di governance in merito alla comunicazione sono limitate a specifici elementi dell'aspetto, così che alcune informazioni sull'aspetto possono essere meno sensibili e potrebbero essere comunicate.

Il revisore può anche ritenere necessario acquisire un'attestazione scritta dalla direzione sui motivi per cui non sia appropriato rendere pubblico un dato aspetto, incluso il punto di vista della direzione sulla significatività delle conseguenze negative che possono derivare da tale comunicazione.[32-bis]

A55. Può essere inoltre necessario che il revisore consideri le implicazioni della comunicazione di un aspetto

[32-bis] I paragrafi A53, A54, A55 e A56 non sono applicabili per gli aspetti chiave identificati nel precedente paragrafo 14(I).

che è stato identificato come un aspetto chiave della revisione, alla luce dei principi etici applicabili. Inoltre, leggi o regolamenti possono richiedere al revisore di effettuare comunicazioni alle autorità di vigilanza o altre autorità competenti riguardo all'aspetto, a prescindere dal fatto che l'aspetto venga comunicato nella relazione di revisione. Tali comunicazioni possono essere utili anche per supportare le considerazioni del revisore circa le conseguenze negative che possono derivare dal comunicare l'aspetto nella relazione di revisione. [32-bis]

A56. Le problematiche considerate dal revisore in merito alla decisione di non comunicare un aspetto sono complesse e comportano un giudizio significativo da parte del revisore. Di conseguenza il revisore può ritenere appropriato richiedere un parere legale.[32-bis]

Forma e contenuto della sezione "Aspetti chiave della revisione contabile" in altre circostanze (Rif.: Par. 16)

A57. La regola di cui al paragrafo 16 si applica in tre circostanze:

i. il revisore stabilisce, in conformità al paragrafo 10, che non ci sono aspetti chiave della revisione (si veda il paragrafo A59);

ii. il revisore stabilisce, in conformità al paragrafo 14, che un aspetto chiave della revisione non sarà comunicato nella relazione di revisione e che nessun altro aspetto è stato identificato come un aspetto chiave della revisione;

iii. i soli aspetti identificati come aspetti chiave della revisione sono quelli comunicati in conformità al paragrafo 15.

A58. Di seguito viene illustrata la presentazione nella relazione di revisione qualora il revisore abbia stabilito che non ci sono aspetti chiave della revisione da comunicare:

Aspetti chiave della revisione contabile

[Ad eccezione di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi (negativo)* o nella sezione *Incertezza significativa relativo alla continuità aziendale*,] [non][Non] ci sono [altri] aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

A59. L'identificazione degli aspetti chiave della revisione comporta la formulazione di un giudizio sull'importanza relativa degli aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore. Pertanto, si verifica raramente che il revisore di un bilancio redatto per scopi di carattere generale di una società quotata non identifichi, tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance, almeno un aspetto chiave da comunicare nella relazione di revisione. Tuttavia, in alcune circostanze limitate (ad esempio, per una società quotata che ha attività operative molto contenute), il revisore può stabilire che non ci siano aspetti chiave della revisione in conformità al paragrafo 10, perché non ci sono aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte sua.

A59(I). Nelle circostanze limitate indicate nel precedente paragrafo A59, qualora il revisore stabilisca che non ci sono aspetti chiave della revisione in conformità al paragrafo 10, l'ultimo paragrafo della sezione "Responsabilità [del revisore][della società di revisione contabile] per la revisione contabile del bilancio" viene omesso.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 17)

A60. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 richiede al revisore di comunicare tempestivamente con i responsabili delle attività di governance.[33] La tempistica appropriata per le comunicazioni sugli aspetti chiave della revisione varierà a seconda delle circostanze dell'incarico. Tuttavia, nel trattare le questioni riguardanti la portata e la tempistica pianificate per la revisione, il revisore può comunicare i propri orientamenti preliminari sugli aspetti chiave della revisione e può illustrare ulteriormente tali aspetti quando comunica i risultati della revisione contabile. In questo modo possono essere attenuati i problemi pratici insiti nell'avere un dialogo reciproco approfondito sugli aspetti chiave della revisione nel momento in cui il bilancio viene completato per l'approvazione.

A61. Nell'ambito delle comunicazioni con i responsabili delle attività di governance, questi ultimi possono venire a conoscenza di quegli aspetti che il revisore intende comunicare come aspetti chiave nella

[33] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 21.

relazione di revisione e, ove necessario, avere ulteriori chiarimenti. A tal fine, il revisore può ritenere utile illustrare ai responsabili delle attività di governance una bozza del contenuto della sezione "Aspetti chiave della revisione contabile" che intende inserire nella relazione di revisione. La comunicazione con i responsabili delle attività di governance riconosce il loro importante ruolo di supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, e fornisce loro l'opportunità di comprendere gli elementi alla base delle decisioni del revisore in merito agli aspetti chiave della revisione e le modalità con cui tali aspetti saranno descritti nella relazione di revisione. Ciò consente altresì ai responsabili delle attività di governance di valutare se può essere utile un'informativa nuova o ampliata, alla luce del fatto che tali aspetti saranno comunicati nella relazione di revisione.

A62. La comunicazione con i responsabili delle attività di governance richiesta al paragrafo 17 a) affronta inoltre le circostanze estremamente rare in cui un aspetto identificato come un aspetto chiave della revisione non viene comunicato nella relazione di revisione (si vedano i paragrafi 14 e A54).

A63. La regola di cui al paragrafo 17 b), che richiede al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di governance anche la circostanza in cui ha stabilito che non ci sono aspetti chiave da comunicare nella relazione di revisione, può indurre il revisore a discutere ulteriormente tale circostanza con altri soggetti che conoscono l'attività di revisione svolta e gli aspetti significativi che possono essere emersi (incluso il responsabile del riesame della qualità dell'incarico, qualora sia stato nominato). Tali discussioni possono indurre il revisore a riconsiderare la propria decisione sul fatto che non ci siano aspetti chiave della revisione.

Documentazione (Rif.: Par. 18)

A64. Il paragrafo 8 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 richiede al revisore di predisporre una documentazione della revisione che sia sufficiente a consentire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, di comprendere, tra l'altro, i giudizi professionali significativi. Nel contesto degli aspetti chiave della revisione, tali giudizi professionali includono la determinazione, tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance, di quelli che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore e se ciascuno di essi sia o meno un aspetto chiave della revisione. I giudizi del revisore a questo riguardo sono probabilmente supportati dalla documentazione delle comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance e dalla documentazione della revisione relativa a ciascun singolo aspetto (si veda il paragrafo A39), così come da altra documentazione di revisione sugli aspetti significativi emersi durante la revisione stessa (ad esempio, un memorandum conclusivo). Tuttavia, il presente principio non richiede al revisore di documentare il motivo per cui gli altri aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance non hanno costituito aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte sua.

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) N. 705

MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

(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

Tipologie di giudizi con modifica 2

Data di entrata in vigore 3

Obiettivo **4**

Definizioni **5**

Regole

Circostanze in cui è richiesta una modifica al giudizio del revisore 6

Individuazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore 7-15

Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica ..... 16-29(I)

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance 30

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Tipologie di giudizi con modifica A1

Circostanze in cui è richiesta una modifica al giudizio del revisore A2-A12

Individuazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore A13-A16

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

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance A27

Appendice (Italia): Esempi di relazioni di revisione sul bilancio con modifiche al giudizio

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente" 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 relativamente all'emissione di una relazione appropriata nei casi in cui, nel formarsi un giudizio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700,[1] egli concluda che sia necessaria una modifica al suo giudizio sul bilancio. Il presente principio di revisione tratta della forma e del contenuto della relazione di revisione nei casi in cui il revisore esprima un giudizio con modifica. In ogni caso, si applicano le regole di reportistica stabilite dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, che non vengono qui ripetute salvo che non siano esplicitamente riprese o modificate dalle regole contenute nel presente principio di revisione.

Tipologie di giudizi con modifica

2. Il presente principio di revisione definisce tre tipologie di giudizi con modifica, in particolare: il giudizio con rilievi, il giudizio negativo e la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio. La decisione su quale tipologia di giudizio con modifica sia appropriata dipende:

   a) dalla natura dell'aspetto che dà origine alla modifica, vale a dire, se il bilancio sia significativamente errato oppure, nel caso di impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, possa esserlo;

   b) dal giudizio professionale del revisore in merito alla pervasività degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto che dà origine alla modifica sul bilancio. (Rif.: Par. A1)

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 1° gennaio 2020 o successivamente.

Obiettivo

4. L'obiettivo del revisore è quello di esprimere in modo chiaro un giudizio con modifica appropriato sul bilancio, necessario quando:

   a) il revisore concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero

   b) il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.

Definizioni

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

   a) Pervasivo – Termine utilizzato, con riferimento agli errori, per descrivere gli effetti degli errori sul bilancio ovvero i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. Effetti pervasivi sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

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

      ii) pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio; ovvero

      iii) con riferimento all'informativa di bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio".

b) Giudizio con modifica – Un giudizio con rilievi, un giudizio negativo ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.

Regole

Circostanze in cui è richiesta una modifica al giudizio del revisore

6. Il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione laddove:

   a) concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi; ovvero (Rif.: Parr. A2-A7)

   b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. (Rif.: Parr. A8–A12)

Individuazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore

Giudizio con rilievi

7. Il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi laddove:

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

   b) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi.

Giudizio negativo

8. Il revisore deve esprimere un giudizio negativo laddove, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi per il bilancio.

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

9. Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio laddove non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.

10. Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio qualora, in circostanze estremamente rare caratterizzate da molteplici incertezze, egli concluda che, pur avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non sia possibile formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulato sul bilancio.

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

11. Qualora, successivamente all'accettazione dell'incarico, il revisore venga a conoscenza del fatto che la direzione ha imposto una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione e consideri probabile che ciò renderà necessario esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, egli deve chiedere alla direzione di rimuovere la limitazione.

12. Qualora la direzione si rifiuti di rimuovere la limitazione di cui al paragrafo 11 del presente principio di revisione, il revisore deve comunicare tale aspetto ai responsabili delle attività di governance, tranne nei casi in cui tutti loro siano coinvolti nella gestione dell'impresa,[2] e deve stabilire se sia possibile svolgere procedure di revisione alternative per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

13. Qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve stabilirne le implicazioni come di seguito riportato:

[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo 13.

a) qualora il revisore concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi, deve esprimere un giudizio con rilievi; ovvero

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

i) recedere dall'incarico di revisione, ove ciò sia fattibile e possibile con riferimento alle leggi ed ai regolamenti applicabili; ovvero (Rif.: Par. A13)

ii) dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, qualora non sia fattibile o possibile recedere dall'incarico prima di emettere la relazione di revisione. (Rif.: Par. A14)

14. Se, come previsto al paragrafo 13 b) i), il revisore recede dall'incarico di revisione, egli deve preventivamente comunicare ai responsabili delle attività di governance gli aspetti riguardanti gli errori identificati nel corso della revisione contabile che avrebbero dato origine ad una modifica al giudizio. (Rif.: Par. A15)

Altre considerazioni relative ad un giudizio negativo o alla dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

15. Laddove il revisore consideri necessario esprimere un giudizio negativo ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso, la relazione di revisione, nell'ambito dello stesso quadro normativo sull'informazione finanziaria, non deve includere anche un giudizio senza modifica su un singolo prospetto di bilancio o su uno o più specifici elementi, saldi o voci del bilancio. In tali circostanze, l'inserimento di un giudizio senza modifica nella stessa relazione[3] sarebbe in contraddizione con il giudizio negativo ovvero con la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso, espressi dal revisore. (Rif.: Par. A16)

Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica

Giudizio del revisore

16. Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica, egli deve intitolare la sezione contenente il giudizio "Giudizio con rilievi", "Giudizio negativo" o "Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", come appropriato. (Rif.: Parr. A17–A19)

Giudizio con rilievi

17. Se il revisore esprime un giudizio con rilievi in ragione di un errore significativo presente in bilancio, egli deve dichiarare che, a suo giudizio, ad eccezione degli effetti dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione "Elementi alla base del giudizio con rilievi":

a) nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi, (ovvero fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della)[3-bis] […] in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]; ovvero

b) nel caso di un quadro normativo basato sulla conformità, il bilancio è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità [al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]. [3-ter]

Laddove la modifica derivi dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore deve utilizzare per il giudizio con modifica la corrispondente espressione "ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nella sezione ...". (Rif.: Par. A20)

[3] Il principio di revisione internazionale n. 805 "Considerazioni specifiche – Revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio, o di uno specifico elemento, conto o voce del prospetto", tratta della circostanza in cui il revisore è incaricato di esprimere un giudizio su uno o più specifici elementi, conti o voci di un bilancio.

[3-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il paragrafo 25(l) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", indica che l'espressione "Il bilancio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della…" deve essere utilizzata nella formulazione del giudizio: conseguentemente l'espressione "Il bilancio rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi…" non è applicabile. L'espressione applicabile dovrà inoltre essere adattata a seconda di eventuali modifiche apportate al giudizio, a seconda delle circostanze dell'incarico.

[3-ter] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il quadro normativo di riferimento è basato sulla corretta rappresentazione. In tal caso le lettere b) dei paragrafi 17 e 18 non sono applicabili.

Giudizio negativo

18. Laddove il revisore esprima un giudizio negativo, egli deve dichiarare che, a suo giudizio, a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione "Elementi alla base del giudizio negativo":

    a) nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il bilancio non rappresenta correttamente, (ovvero non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della)[3-bis] […] in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile]; ovvero

    b) nel caso di un quadro normativo basato sulla conformità, il bilancio non è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al [quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile].[3-ter]

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

19. Laddove il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio per il fatto che non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve:

    a) dichiarare che non esprime un giudizio sul bilancio;

    b) dichiarare che, a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio;

    c) rettificare la dichiarazione di cui al paragrafo 24 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, che indica che il bilancio è stato oggetto di revisione contabile, dichiarando che il revisore è stato incaricato di svolgere la revisione contabile del bilancio.

Elementi alla base del giudizio

20. Laddove il revisore esprima un giudizio con modifica sul bilancio, oltre agli elementi specifici richiesti dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, egli deve: (Rif.: Par. A21)

    a) rettificare il titolo "Elementi alla base del giudizio" di cui al paragrafo 28 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in "Elementi alla base del giudizio con rilievi," "Elementi alla base del giudizio negativo," o "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio," come appropriato;

    b) includere in tale sezione una descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica.

21. Qualora un bilancio contenga un errore significativo che attiene a specifici importi di bilancio (inclusa l'informativa di natura quantitativa), il revisore deve includere nella sezione "Elementi alla base del giudizio", una descrizione e, ove fattibile, una quantificazione degli effetti economici, patrimoniali e finanziari dell'errore. Qualora non sia fattibile quantificare tali effetti, il revisore deve dichiarare tale circostanza nella medesima sezione. (Rif.: Par. A22)

22. Qualora il bilancio contenga un errore significativo che attiene alle informazioni di natura qualitativa, il revisore deve includere, nella sezione "Elementi alla base del giudizio", una spiegazione sui motivi per cui le informazioni di bilancio sono errate.

23. Qualora il bilancio contenga un errore significativo che attiene alla mancata presentazione di informazioni obbligatorie, il revisore deve:

    a) discutere con i responsabili delle attività di governance sulla mancata presentazione di tali informazioni;

    b) descrivere nella sezione "Elementi alla base del giudizio" la natura delle informazioni omesse;

    c) laddove non sia vietato da leggi o regolamenti, includere le informazioni omesse, sempre che ciò sia fattibile e che il revisore abbia acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati sulle informazioni omesse. (Rif.: Par. A23)

24. Se la modifica al giudizio deriva dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore deve includere le ragioni di tale impossibilità nella sezione "Elementi alla base

del giudizio".

25. Laddove il revisore esprima un giudizio con rilievi o un giudizio negativo, egli deve rettificare la dichiarazione sul fatto se siano stati acquisiti gli elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio come richiesto dal paragrafo 28 d) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 includendo le parole "con rilievi" o "negativo", come appropriato.

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

    a) un riferimento alla sezione della relazione di revisione in cui vengono descritte le responsabilità del revisore;

    b) una dichiarazione sul fatto se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio.

27. Anche nel caso in cui il revisore abbia espresso un giudizio negativo o abbia dichiarato l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, egli deve descrivere nella sezione Elementi alla base del giudizio le ragioni di eventuali altri aspetti a lui noti che avrebbero richiesto una modifica al giudizio ed i relativi effetti. (Rif.: Par. A24)

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

28. Laddove il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio per il fatto che non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve rettificare la descrizione delle responsabilità del revisore richiesta dai paragrafi 39-41 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, includendo soltanto quanto segue: (Rif.: Par. A25)

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

    b) una dichiarazione sul fatto che, tuttavia, a causa della rilevanza dell'aspetto (degli aspetti) descritto (descritti) nella sezione "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", egli non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio sul bilancio;

    c) una dichiarazione sull'indipendenza del revisore in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e indipendenza applicabili alla revisione richiesta dal paragrafo 28 c) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700.

Considerazioni applicabili laddove il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio

29. Tranne nei casi in cui sia richiesto da leggi o regolamenti, laddove il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, la relazione di revisione non deve includere la sezione "Aspetti chiave della revisione contabile" in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.[4] (Rif.: Par. A26)

29(I). Il paragrafo 5 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 ed il paragrafo 29 del presente principio vietano al revisore di comunicare gli aspetti chiave della revisione contabile laddove egli dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, tranne nei casi in cui ciò sia richiesto da leggi o regolamenti.

Al riguardo l'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14, richiede che la relazione di revisione includa una descrizione dei più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode. Tale descrizione deve quindi essere effettuata anche in presenza di una impossibilità di esprimere un giudizio.

[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente", paragrafi 11-13(I).

Nei casi in cui all'origine di tale impossibilità sia stato identificato un rischio di cui all'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14, la descrizione, redatta tenendo anche conto delle modalità di cui al paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.701, è inserita nel paragrafo *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio*, aggiungendo un riferimento a tale paragrafo nella sezione *Aspetti chiave della revisione contabile*.

In tutti gli altri casi, la descrizione dei più rilevanti rischi di errori significativi, compresi i rischi valutati di errori significativi dovuti a frode, ai sensi l'art. 10, par. 2, lettera c), del Regolamento (UE) 537/14, deve essere effettuata nella sezione A*spetti chiave della revisione contabile*. (Rif.: Par.A26(I))

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

30. Se il revisore prevede di esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, egli deve comunicare ai responsabili delle attività di governance le circostanze da cui deriva la modifica e la formulazione che si propone di utilizzare nella relazione di revisione per tale modifica. (Rif.: Par.A27)

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Tipologie di giudizi con modifica (Rif.: Par. 2)

A1. La tabella sotto riportata illustra come il giudizio del revisore sulla natura dell'aspetto che dà origine alla modifica e sulla pervasività dei suoi effetti o possibili effetti sul bilancio influisce sulla tipologia di giudizio da esprimere.

NATURA DELL'ASPETTO CHE DÀ ORIGINE ALLA MODIFICA	GIUDIZIO DEL REVISORE SULLA PERVASIVITÀ DEGLI EFFETTI O DEI POSSIBILI EFFETTI SUL BILANCIO	
	SIGNIFICATIVO MA NON PERVASIVO	*SIGNIFICATIVO E PERVASIVO*
BILANCIO SIGNIFICATIVAMENTE ERRATO	GIUDIZIO CON RILIEVI	GIUDIZIO NEGATIVO
IMPOSSIBILITÀ DI ACQUISIRE ELEMENTI PROBATIVI SUFFICIENTI ED APPROPRIATI	GIUDIZIO CON RILIEVI	DICHIARAZIONE DI IMPOSSIBILITÀ DI ESPRIMERE UN GIUDIZIO

Circostanze in cui è richiesta una modifica al giudizio del revisore

Natura degli errori significativi (Rif.: Par. 6 a)

A2. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 richiede che, al fine di formarsi un giudizio sul bilancio, il revisore giunga ad una conclusione in merito al fatto che abbia acquisito una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.[5] Tale conclusione tiene conto della valutazione effettuata dal revisore degli eventuali errori non corretti nel bilancio, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450.[6]

A3. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 definisce l'errore come una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Di conseguenza, un errore significativo del bilancio può insorgere con riferimento:

a) all'appropriatezza dei principi contabili scelti;

b) all'applicazione dei principi contabili scelti; ovvero

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafo 11.

[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile", paragrafo 11.

c) all'appropriatezza o all'adeguatezza dell'informativa di bilancio.

Appropriatezza dei principi contabili scelti

A4. Per quanto concerne l'appropriatezza dei principi contabili scelti dalla direzione, possono insorgere errori significativi in bilancio, per esempio, qualora:

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

b) il bilancio non descriva correttamente un principio contabile relativo a una voce significativa nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria, nel prospetto del conto economico complessivo, nel prospetto delle variazioni del patrimonio netto o nel rendiconto finanziario, ovvero

c) il bilancio non rappresenti né contenga l'informativa riguardante le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da conseguire una corretta rappresentazione.

A5. I quadri normativi sull'informazione finanziaria spesso contengono disposizioni per la contabilizzazione e la presentazione in bilancio dei cambiamenti nei principi contabili. Qualora l'impresa abbia modificato la propria scelta dei principi contabili significativi, può insorgere un errore significativo in bilancio laddove l'impresa non abbia rispettato tali disposizioni.

Applicazione dei principi contabili scelti

A6. Per quanto concerne l'applicazione dei principi contabili scelti, è possibile che insorgano errori significativi in bilancio:

a) nel caso in cui la direzione non abbia applicato i principi contabili scelti in modo coerente con il quadro normativo sull'informazione finanziaria, incluso il caso in cui la direzione non abbia applicato i principi contabili scelti in modo coerente in diversi periodi amministrativi ovvero a operazioni e eventi simili (coerenza nell'applicazione); ovvero

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

Appropriatezza o adeguatezza dell'informativa di bilancio

A7. Per quanto concerne l'appropriatezza o l'adeguatezza dell'informativa di bilancio, è possibile che insorgano errori significativi nel bilancio qualora:

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

b) le informazioni contenute nel bilancio non siano presentate in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero

c) il bilancio non contenga l'ulteriore informativa necessaria per conseguire una corretta rappresentazione oltre a quella specificamente richiesta dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Il paragrafo A17 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 fornisce ulteriori esempio di errori significativi che possono sorgere nell'informativa di natura qualitativa.

Natura dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (Rif.: Par. 6 b)

A8. L'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati (intesa anche come una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione) può derivare da:

a) circostanze fuori dal controllo dell'impresa;

b) circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro del revisore; ovvero

c) limitazioni imposte dalla direzione.

A9. L'impossibilità di svolgere una specifica procedura non costituisce una limitazione della revisione se il revisore è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati svolgendo procedure alternative. Ove ciò non sia possibile, si applicano le regole di cui ai paragrafi 7 b) e 9-10, come

appropriato. Le limitazioni imposte dalla direzione possono avere altre implicazioni per la revisione contabile, quali quelle per la valutazione da parte del revisore dei rischi di frode e la considerazione se proseguire l'incarico.

A10. Le circostanze fuori dal controllo dell'impresa includono, ad esempio, i casi in cui:

- le registrazioni contabili dell'impresa siano andate distrutte;
- le registrazioni contabili di una componente significativa siano state sequestrate a tempo indeterminato da parte delle autorità competenti.

A11. Le circostanze relative alla natura o alla tempistica del lavoro del revisore includono, ad esempio, i casi in cui:

- l'impresa sia tenuta ad utilizzare il metodo del patrimonio netto per una impresa collegata e il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo l'informativa finanziaria di quest'ultima per valutare se il metodo del patrimonio netto sia stato applicato in modo appropriato;
- la tempistica del conferimento dell'incarico al revisore sia tale da non consentirgli di presenziare all'inventario delle rimanenze di magazzino;
- il revisore stabilisce che non sia sufficiente la sola applicazione di procedure di validità ma i controlli dell'impresa non sono efficaci.

A12. I casi di impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati derivanti da una limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione imposta dalla direzione includono ad esempio:

- il caso in cui la direzione impedisca al revisore di presenziare agli inventari delle rimanenze di magazzino;
- il caso in cui la direzione impedisca al revisore di richiedere conferme esterne su specifici saldi contabili.

Individuazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore

Conseguenze dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa di una limitazione imposta dalla direzione successivamente all'accettazione dell'incarico da parte del revisore (Rif.: Parr. 13 b) i) –14)

A13. Recedere dall'incarico di revisione può risultare fattibile o meno a seconda del grado di completamento dell'incarico al momento in cui la direzione impone la limitazione allo svolgimento di procedure di revisione. Qualora il revisore abbia sostanzialmente completato la revisione, prima di recedere dall'incarico, egli può decidere di completarlo nella misura possibile, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio e spiegare la limitazione allo svolgimento di procedure di revisione nella sezione "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio".

A14. In alcune circostanze, recedere dall'incarico di revisione può non essere possibile qualora leggi o regolamenti richiedano al revisore di proseguire l'incarico. Ciò può verificarsi anche nel caso di ordinamenti giuridici in cui il revisore sia incaricato di sottoporre a revisione contabile il bilancio di uno specifico periodo amministrativo ovvero sia incaricato per uno specifico periodo amministrativo e gli sia vietato recedere dall'incarico, rispettivamente, prima di aver completato la revisione contabile di quel dato bilancio ovvero prima della fine di quel dato periodo amministrativo. Il revisore può altresì ritenere necessario includere nella relazione di revisione un paragrafo relativo ad altri aspetti.[7]

A15. Laddove il revisore concluda che sia necessario recedere dall'incarico a causa di una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione, eventuali regole professionali, disposizioni legislative o regolamentari potrebbero prevedere che il revisore comunichi alle autorità di vigilanza o ai proprietari dell'impresa le motivazioni sottostanti il recesso dall'incarico.

[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706 "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente", paragrafo A10.

Altre considerazioni relative al giudizio negativo o alla dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio (Rif.: Par. 15)

A16. Di seguito sono riportati esempi di circostanze che non sono in contraddizione con l'espressione di un giudizio negativo ovvero con la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio da parte del revisore.

- L'espressione di un giudizio senza modifica sul bilancio redatto in conformità ad un determinato quadro normativo sull'informazione finanziaria e, all'interno della stessa relazione, l'espressione di un giudizio negativo sullo stesso bilancio redatto in conformità ad un altro quadro normativo sull'informazione finanziaria.[8]
- La dichiarazione dell'impossibilità di esprimere un giudizio sul conto economico e sui flussi di cassa, ove pertinente, e l'espressione di un giudizio senza modifica sulla situazione patrimoniale e finanziaria (si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510).[9] In questo caso, la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio da parte del revisore non attiene al bilancio nel suo complesso.[9-bis]

Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica

Esempi di relazioni di revisione (Rif.: Par. 16)

A17. Gli esempi 1 e 2 dell'Appendice[9-ter] contengono rispettivamente una relazione di revisione contenente un giudizio con rilievi e una relazione di revisione contenente un giudizio negativo, in presenza di un bilancio significativamente errato.

A18. L'esempio 3 dell'Appendice[9-ter] contiene una relazione di revisione con un giudizio con rilievi relativo al caso in cui il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. L'esempio 4 contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su un singolo elemento del bilancio. L'esempio 5 contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su più elementi del bilancio. In questi ultimi due esempi, i possibili effetti sul bilancio derivanti dall'impossibilità sono significativi e pervasivi. Le Appendici di altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) che includono regole di reportistica, incluso il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570,[10] comprendono anche esempi di relazioni di revisione contenenti giudizi con modifica.

Giudizio del revisore (Rif.: Par. 16)

A19. La rettifica di questo titolo chiarisce all'utilizzatore che il giudizio del revisore è espresso con modifica e indica la tipologia di tale modifica.

Giudizio con rilievi (Rif.: Par. 17)

A20. Laddove il revisore esprima un giudizio con rilievi, non è appropriato utilizzare, nella sezione contenente il giudizio, frasi del tipo "come dalla precedente spiegazione" ovvero "subordinatamente a", in quanto non sono sufficientemente chiare e inequivocabili.

Elementi alla base del giudizio (Rif.: Parr. 20, 21, 23, 27)

A21. L'uniformità nella predisposizione della relazione di revisione contribuisce a migliorare la comprensione da parte degli utilizzatori e ad identificare le circostanze inusuali qualora queste si presentino. Di conseguenza, sebbene l'uniformità nella formulazione di un giudizio con modifica e nella descrizione delle motivazioni alla base di tale modifica al giudizio possa non essere possibile, è auspicabile che la forma e il contenuto della relazione di revisione siano uniformi.

---

[8] Si veda il paragrafo A31 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 per una descrizione di tale circostanza.
[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510 "Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura", paragrafo 10.
[9-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, tale circostanza non è applicabile in quanto il giudizio, previsto dall'art. 14, co. 1, lett. a), e co.2, lett. c), del medesimo Decreto, ed espresso dal revisore, riguarda il bilancio nella sua unitarietà.
[9-ter] L'Appendice (Italia) contiene esempi nazionali di relazioni di revisione sul bilancio. Gli esempi internazionali non sono stati allegati.
[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570 "Continuità aziendale".

A22. Un esempio degli effetti economici, patrimoniali e finanziari degli errori significativi che il revisore può descrivere nella sezione "Elementi alla base del giudizio" nella relazione di revisione è la quantificazione degli effetti sulle imposte sul reddito, sull'utile prima delle imposte, sull'utile netto e sul patrimonio netto qualora le rimanenze siano state sovrastimate.

A23. Riportare nella sezione "Elementi alla base del giudizio" le informazioni omesse non risulta fattibile qualora:

a) la direzione non abbia predisposto le informazioni o queste non siano, in altro modo, prontamente disponibili al revisore; ovvero

b) a giudizio del revisore, le informazioni sarebbero eccessivamente voluminose rispetto alla relazione di revisione.

A24. Un giudizio negativo o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio in merito ad uno specifico aspetto descritto nella sezione "Elementi alla base del giudizio" non giustifica la mancata descrizione di altri aspetti identificati che avrebbero comunque richiesto una modifica al giudizio del revisore. In questi casi, l'informativa su tali altri aspetti di cui il revisore sia a conoscenza può essere rilevante per gli utilizzatori del bilancio.

Descrizione delle responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio laddove dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio (Rif.: Par. 28)

A25. Laddove il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, è preferibile collocare le seguenti dichiarazioni nella relazione di revisione all'interno della sezione "Responsabilità del revisore per la revisione contabile del bilancio", come illustrato negli esempi 4-5 dell'Appendice[9- ter] al presente principio di revisione:

- la dichiarazione richiesta dal paragrafo 28 a) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, rettificata in modo da dichiarare che la responsabilità del revisore consiste nello svolgimento della revisione contabile del bilancio dell'impresa in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia);
- la dichiarazione di cui al paragrafo 28 c) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 sull'indipendenza.

Considerazioni applicabili qualora il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio (Rif.: Par. 29-29(I))

A26. La descrizione delle motivazioni dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati nella relazione di revisione all'interno della sezione "Elementi alla base della dichiarazione dell'impossibilità di esprimere un giudizio" fornisce utili informazioni agli utilizzatori per comprendere perché il revisore abbia dichiarato tale impossibilità e per avvertirli di non fare affidamento in modo inappropriato sul bilancio. Tuttavia, la comunicazione di eventuali aspetti chiave della revisione diversi da quello (quelli) che ha (hanno) dato origine alla dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio può suggerire che, in relazione a tali aspetti, il bilancio nel suo complesso sia più credibile di quanto sarebbe appropriato ritenere nelle circostanze, e non sarebbe coerente con la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso. Di conseguenza, il paragrafo 29 del presente principio di revisione vieta di includere nella relazione di revisione la sezione "Aspetti chiave della revisione contabile" laddove il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, tranne nei casi in cui leggi o regolamenti lo obblighino a comunicare tali aspetti.[10-bis]

A26(I). Di seguito viene illustrata la presentazione nella relazione di revisione, nei casi di emissione di una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, qualora il revisore abbia stabilito che non ci sono aspetti chiave della revisione da comunicare:

Aspetti chiave della revisione contabile

[Ad eccezione di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio,*] [non][Non] ci sono [altri] aspetti chiave della revisione da comunicare nella

[10-bis] Con riferimento agli obblighi di comunicazione previsti dall'art. 10, par. 2, lettera c) del Regolamento (UE) 537/14, si rinvia a quanto indicato nel paragrafo 29(I) del presente principio.

presente relazione.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 30)

A27. La comunicazione ai responsabili delle attività di governance in merito alle circostanze che portano a prevedere l'espressione di un giudizio con modifica e alla formulazione di tale modifica consente:

a) al revisore di avvisare i responsabili delle attività di governance della modifica (o delle modifiche) che intende formulare e delle ragioni (o circostanze) alla base di tale modifica (o modifiche);

b) al revisore di ricercare la condivisione da parte dei responsabili delle attività di governance sull'aspetto (sugli aspetti) da cui deriva la modifica (o le modifiche) ovvero di trovare conferma sugli aspetti del disaccordo esistente con la direzione stessa;

c) ai responsabili delle attività di governance di avere l'opportunità, ove appropriato, di fornire al revisore informazioni e spiegazioni ulteriori sull'aspetto (o sugli aspetti) da cui deriva la modifica (o le modifiche) al giudizio.

Appendice (Italia)

(Rif.: Parr. A17–A18, A25)

Esempi di relazioni di revisione con modifiche al giudizio

- Esempio 1(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene un giudizio con rilievi dovuto ad un errore significativo – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 2(I): Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio negativo dovuto ad un errore significativo e pervasivo – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 3(I): Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio con rilievi dovuto all'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una partecipazione in una collegata estera – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 4(I): Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su un singolo elemento di bilancio – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP
- Esempio 5(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su più elementi di bilancio – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP.

Esempio 1(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene un giudizio con rilievi dovuto ad un errore significativo – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.[11]
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Le rimanenze di magazzino sono errate. L'errore è ritenuto significativo ma non pervasivo per il bilancio; pertanto è appropriato esprimere un giudizio con rilievi.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

[11] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014

[integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio con rilievi

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

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

Elementi alla base del giudizio con rilievi

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

[*Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 in conformità al paragrafo 15(I) del medesimo principio*.]

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

Aspetti chiave della revisione contabile

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

Oltre a quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi,* [ho][abbiamo] identificato gli aspetti di seguito descritti come aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

[*Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701*.]

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

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

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

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

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

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare

l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;

- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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

[Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

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

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

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio [e consolidato] della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

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

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Esempio 2(I): Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio negativo dovuto ad un errore significativo e pervasivo – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio consolidato redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.[12]
- Si tratta di una revisione contabile di un gruppo costituito da una società con imprese controllate; pertanto si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio consolidato è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il bilancio consolidato è significativamente errato a causa del mancato consolidamento di una società controllata. L'errore significativo è ritenuto pervasivo e pertanto è appropriato esprimere un giudizio negativo. Non sono stati determinati gli effetti dell'errore in quanto non risultava fattibile.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- E' applicabile il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701. Tuttavia il revisore non ha identificato aspetti chiave della revisione diversi da quelli descritti nella sezione Elementi alla base del giudizio negativo.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

[12] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014

[integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato

Giudizio negativo

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

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

Elementi alla base del giudizio negativo

Come indicato nella Nota X, il Gruppo non ha consolidato il bilancio della controllata XYZ acquisita nel corso del [aa in quanto non è stato ancora in grado di determinare il fair value di alcune attività e passività significative della società controllata alla data dell'acquisizione. Tale partecipazione è stata pertanto contabilizzata in base al criterio del costo. Secondo gli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea, il Gruppo avrebbe dovuto consolidare il bilancio di tale controllata e contabilizzare l'acquisizione sulla base dei valori provvisori. Qualora il bilancio della XYZ fosse stato consolidato, molti elementi dell'allegato bilancio consolidato sarebbero stati influenzati in modo significativo. Gli effetti sul bilancio consolidato del mancato consolidamento non sono stati determinati.

[*Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 in conformità al paragrafo 15(I) del medesimo principio*.]

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

Aspetti chiave della revisione contabile

Ad eccezione di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio negativo*, non ci sono altri aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio consolidato

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per

consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

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

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio consolidato

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

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio consolidato, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno del Gruppo;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che il Gruppo cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio consolidato nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio consolidato rappresenti le operazioni e gli eventi

sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;

- [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del Gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato. [Sono responsabile][Siamo responsabili] della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. [Sono l'unico responsabile][Siamo gli unici responsabili] del giudizio di revisione sul bilancio consolidato.

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

[Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

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

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

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio e consolidato della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

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

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Esempio 3(I): Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene un giudizio con rilievi dovuto all'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una partecipazione in una collegata estera – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio consolidato redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.[13]
- Si tratta di una revisione contabile di un gruppo costituito da una società con imprese controllate; pertanto si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio consolidato è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una partecipazione in una collegata estera. I potenziali effetti dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono considerati significativi ma non pervasivi e pertanto è appropriato esprimere un giudizio con rilievi.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

[13] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014

[integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato

Giudizio con rilievi

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

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

Elementi alla base del giudizio con rilievi

La partecipazione del Gruppo nella Società XYZ, una collegata estera acquisita nel corso dell'esercizio e contabilizzata con il metodo del patrimonio netto, è iscritta per un importo di xxx nella situazione patrimoniale-finanziaria al [gg][mm][aa], e la quota di pertinenza del Gruppo dell'utile netto di XYZ pari a xxx è inclusa nell'utile del Gruppo per l'esercizio chiuso a tale data. Non [sono stato] [siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto del valore di iscrizione della partecipazione in XYZ al [gg][mm][aa] e della quota di pertinenza dell'utile netto di XYZ dell'esercizio, in quanto ci è stato negato l'accesso alle informazioni finanziarie e la possibilità di contattare la direzione e i revisori di XYZ. Non [sono stato] [siamo stati] pertanto in grado di stabilire se fosse necessario apportare eventuali rettifiche a tali importi.

[*Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 in conformità al paragrafo 15(I) del medesimo principio*.]

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

Aspetti chiave della revisione contabile

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

Oltre a quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi,* [ho][abbiamo] identificato gli aspetti di seguito descritti come aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

[*Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701*.]

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio consolidato

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

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

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio consolidato

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

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio consolidato, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno del Gruppo;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del Gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare

l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che il Gruppo cessi di operare come un'entità in funzionamento;

- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio consolidato nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio consolidato rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti e appropriati sulle informazioni finanziarie delle imprese o delle differenti attività economiche svolte all'interno del Gruppo per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato. [Sono responsabile][Siamo responsabili] della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del Gruppo. [Sono l'unico responsabile][Siamo gli unici responsabili] del giudizio di revisione sul bilancio consolidato.

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

[Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

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

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

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio e consolidato della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

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

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Esempio 4(I): Relazione di revisione sul bilancio consolidato che contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su un singolo elemento di bilancio – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio consolidato redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Società diversa da EIP.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio consolidato mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. [14]
- Si tratta di una revisione contabile di un gruppo costituito da una società con imprese controllate; pertanto si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio consolidato è redatto dagli amministratori della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio consolidato presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad un singolo elemento del bilancio consolidato. In particolare, il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sull'informazione finanziaria di una partecipazione in una joint venture che rappresenta oltre il 90% dell'attivo netto del gruppo. I possibili effetti di tale impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono ritenuti sia significativi sia pervasivi per il bilancio consolidato e, pertanto, è appropriato dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio.
- E' richiesta una descrizione più limitata nella sezione sulle responsabilità del revisore.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli propri dell'ordinamento giuridico italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità del gruppo di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio consolidato, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10).

[14] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

[integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio consolidato

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Sono stato incaricato][Siamo stati incaricati] di svolgere la revisione contabile del bilancio consolidato del Gruppo ABC (il Gruppo), costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

Non [esprimo][esprimiamo] un giudizio sul bilancio consolidato del Gruppo. A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* della presente relazione, non [sono stato][siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio sul bilancio consolidato.

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

La partecipazione del Gruppo nella joint venture XYZ è iscritta per un importo di xxx nello stato patrimoniale del Gruppo e rappresenta oltre il 90% dell'attivo netto del Gruppo al [gg][mm][aa]. Non [mi][ci] è stato consentito di contattare la direzione e i revisori della XYZ né di accedere alla documentazione della revisione svolta dai revisori della XYZ. Conseguentemente, non [sono stato] [siamo stati] in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche rispetto alla quota proporzionale del Gruppo nelle attività di XYZ che controlla congiuntamente, alla sua quota proporzionale nelle passività di XYZ per le quali è congiuntamente responsabile, alla sua quota proporzionale dei ricavi e dei costi di XYZ per l'esercizio, nonché agli elementi che costituiscono il rendiconto finanziario.

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio consolidato

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

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

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

Responsabilità [del revisore][della società di revisione] per la revisione contabile del bilancio consolidato

È [mia][nostra] la responsabilità di svolgere la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) e di emettere la relazione di revisione. Tuttavia, a causa di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* nella presente relazione, non [sono stato][siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio sul bilancio consolidato.

[Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla società ABC S.p.A. in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore
Sede del revisore
Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico
Denominazione della società di revisione
Sede del revisore responsabile dell'incarico
Data]

Esempio 5(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su più elementi di bilancio – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Società diversa da EIP.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. [15]
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore non è stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati su più elementi del bilancio d'esercizio, in particolare sulle rimanenze di magazzino e sui crediti. I possibili effetti di tale impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sono ritenuti significativi e pervasivi per il bilancio d'esercizio.
- E' richiesta una descrizione più limitata nella sezione sulle responsabilità del revisore.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli propri dell'ordinamento giuridico italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10).

[15] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39

[integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Sono stato incaricato][Siamo stati incaricati] di svolgere la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società), costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

Non [esprimo][esprimiamo] un giudizio sul bilancio d'esercizio della Società.. A causa della rilevanza di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* della presente relazione, non [sono stato][siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio sul bilancio.

Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio

[Sono stato incaricato] [Siamo stati incaricati] di svolgere la revisione contabile del bilancio d'esercizio al [gg][mm][aa] solo successivamente a tale data e pertanto non [ho][abbiamo] assistito all'inventario fisico delle rimanenze di magazzino all'inizio e alla fine dell'esercizio. Non [sono stato] [siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante lo svolgimento di procedure alternative relativamente alle quantità delle rimanenze di magazzino in giacenza al [gg][mm][aa-1] e [gg][mm][aa] che sono iscritte nello stato patrimoniale rispettivamente a xxx e a xxx. Inoltre, l'introduzione nel mese di settembre [aa] di un nuovo sistema informativo di gestione dei crediti ha determinato numerosi errori nei crediti stessi. Alla data della presente relazione, gli amministratori stavano ancora rimediando alle carenze del sistema e correggendo gli errori. Non [sono stato] [siamo stati] in grado di confermare né di verificare con procedure alternative i crediti inclusi nello stato patrimoniale per un importo totale di xxx al [gg][mm][aa]. A causa della rilevanza di tali aspetti non [sono stato] [siamo stati] in grado di determinare se si sarebbe potuta riscontrare la necessità di rettifiche rispetto alle rimanenze di magazzino nonché ai crediti, registrati o non registrati, e agli elementi che costituiscono il conto economico ed il rendiconto finanziario.

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

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

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

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

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

È [mia][nostra] la responsabilità di svolgere la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) e di emettere la relazione di revisione. Tuttavia, a causa di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio* nella presente

relazione, non [sono stato][siamo stati] in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio sul bilancio d'esercizio.

[Sono indipendente][Siamo indipendenti] rispetto alla Società in conformità alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano alla revisione contabile del bilancio.

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) N. 706

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

- Per le società diverse dagli EIP, in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente.
- Per gli EIP, in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016 o successivamente

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 1-4

Data di entrata in vigore 5

Obiettivo **6**

Definizioni **7**

Regole

Richiami di informativa nella relazione di revisione 8-9

Paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione di revisione 10-11

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance 12

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Relazione tra i richiami di informativa e gli aspetti chiave della revisione nella relazione di revisione .. A1-A3

Circostanze che possono rendere necessario un richiamo d'informativa A4-A6

Inserimento di un richiamo d'informativa nella relazione di revisione A7-A8

Paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione di revisione A9-A15

Collocazione nella relazione dei richiami d'informativa e dei paragrafi relativi ad altri aspetti A16-A17

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance A18

Appendice 1: Elenco dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) contenenti regole in merito ai richiami di informativa

Appendice 2: Elenco dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) contenenti regole in merito ai paragrafi relativi ad altri aspetti

Appendice 3 (Italia): Esempio di relazione di revisione che include una sezione sugli aspetti chiave della revisione, un richiamo di informativa e un paragrafo relativo ad altri aspetti

Appendice 4 (Italia): Esempio di relazione di revisione contenente giudizio con rilievi dovuto a una deviazione rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e che include un richiamo d'informativa

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706, *Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente*, che deriva dal principio di revisione internazionale (ISA) n. 706 *Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report* - versione gennaio 2015, 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 (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 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. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701[1] stabilisce regole e fornisce linee guida qualora il revisore identifichi aspetti chiave della revisione e li comunichi nella relazione di revisione. Qualora il revisore includa una sezione sugli aspetti chiave della revisione nella relazione di revisione, il presente principio di revisione tratta della relazione tra gli aspetti chiave della revisione e le eventuali comunicazioni ulteriori inserite nella relazione di revisione in conformità a tale principio. (Rif.: Parr. A1–A3)

3. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570[2] stabilisce regole e fornisce linee guida in merito alla comunicazione contenuta nella relazione di revisione con riferimento alla continuità aziendale.

4. 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 di tali paragrafi. (Rif.: Par. A4)

Data di entrata in vigore

5. Per le società diverse dagli EIP il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente.

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

   Il presente principio presenta date di entrata in vigore differenti coerentemente con i periodi di decorrenza del D.Lgs. 135/16 e del Regolamento (UE) 537/14.

   Per le società diverse dagli EIP è consentita l'applicazione anticipata per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016.

Obiettivo

6. 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.

---

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, *Comunicazione degli aspetti chiave della revisione nella relazione del revisore indipendente*.

[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, *Continuità aziendale*.

Definizioni

7. 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 nella relazione di revisione

8. 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: (Rif.: Parr. A5–A6)

   a) egli non sia tenuto a esprimere un giudizio con modifica in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705[3] a causa di tale aspetto;

   b) l'aspetto non sia stato identificato come un aspetto chiave della revisione da comunicare nella relazione di revisione quando si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701. (Rif.: Parr. A1–A3)

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

   a) inserire tale richiamo in una sezione separata della relazione di revisione con un titolo appropriato che comprenda il termine "Richiamo d'informativa";

   b) inserire nel richiamo di informativa un chiaro riferimento all'aspetto da evidenziare e alla collocazione nel bilancio delle informazioni pertinenti che illustrano compiutamente tale aspetto. Il richiamo d'informativa deve riferirsi unicamente a informazioni presentate o oggetto di informativa nel bilancio;

   c) indicare che il giudizio del revisore non è espresso con modifica in relazione all'aspetto evidenziato. (Rif.: Parr. A7–A8, A16–A17)

Paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione di revisione

10. 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, il revisore deve inserire un paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione, a condizione che:

    a) non sia vietato da leggi o regolamenti;

    b) l'aspetto non sia stato identificato come un aspetto chiave della revisione contabile da comunicare nella relazione di revisione quando si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 (Rif.: Parr. A9–A14)

[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, *Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente.*

11. Quando il revisore include nella relazione di revisione un paragrafo relativo ad altri aspetti, egli deve inserire tale paragrafo in una sezione separata dal titolo "Altri aspetti" o altro titolo appropriato. (Rif.: Parr. A15–A17)

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

12. Se il revisore prevede di inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti, egli deve comunicare ai responsabili delle attività di governance tale sua intenzione nonché la formulazione di tale paragrafo. (Rif.: Par. A18)

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Relazione tra i richiami di informativa e gli aspetti chiave della revisione nella relazione di revisione (Rif.: Parr. 2, 8 b)

A1. Gli aspetti chiave della revisione sono definiti nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 come quegli aspetti che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono stati maggiormente significativi nella revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame. Gli aspetti chiave della revisione sono scelti tra gli aspetti comunicati ai responsabili delle attività di governance e includono i risultati significativi emersi dalla revisione contabile del bilancio del periodo amministrativo in esame.[4] La comunicazione degli aspetti chiave della revisione fornisce ulteriori informazioni ai potenziali utilizzatori del bilancio allo scopo di aiutarli nella comprensione di quegli aspetti che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono stati maggiormente significativi nella revisione contabile; tale comunicazione può inoltre aiutarli nella comprensione dell'impresa e delle aree che hanno richiesto valutazioni significative da parte della direzione nel bilancio oggetto di revisione contabile. Quando si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, l'utilizzo dei richiami di informativa non sostituisce la descrizione dei singoli aspetti chiave della revisione.

A2. Gli aspetti identificati come aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, possono essere anche, a giudizio del revisore, fondamentali per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori. In questi casi, nel comunicare l'aspetto come un aspetto chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, il revisore può volere evidenziare o richiamare ulteriormente l'attenzione sulla sua importanza relativa. A tale scopo, il revisore può presentare l'aspetto in modo più evidente degli altri nella sezione "Aspetti chiave della revisione contabile" (ad esempio, per primo) ovvero includere ulteriori informazioni nella descrizione dell'aspetto chiave della revisione, per segnalare la sua importanza per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori.

A3. Un aspetto che non è identificato come un aspetto chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 (in quanto, ad esempio, non ha richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore) può tuttavia, a giudizio del revisore, essere fondamentale per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori (ad esempio, un evento successivo). Qualora il revisore consideri necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori su tale aspetto, esso è incluso in un richiamo di informativa nella relazione di revisione in conformità al presente principio di revisione.

Circostanze che possono rendere necessario un richiamo d'informativa (Rif.: Parr. 4, 8)

A4. L'Appendice 1 identifica i principi di revisione che contengono specifiche regole per il revisore affinché inserisca richiami d'informativa nella relazione di revisione in determinate circostanze. Tali circostanze includono:

- il caso in cui un quadro normativo sull'informazione finanziaria prescritto da leggi o regolamenti sarebbe inaccettabile se non fosse prescritto da leggi o regolamenti;
- avvertire gli utilizzatori che il bilancio è redatto in conformità a un quadro normativo con scopi specifici; [4-bis]

[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, *Comunicazione con i responsabili delle attività di governance*, paragrafo 16.

- il caso in cui il revisore venga a conoscenza di fatti dopo la data della relazione di revisione ed emetta una relazione di revisione nuova o rettificata (ad esempio, in caso di eventi successivi).[5]

A5. 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;
- un evento successivo significativo intervenuto tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione.[6]
- l'applicazione anticipata (ove consentita) di un nuovo principio contabile che ha un effetto significativo sul bilancio;
- una grave catastrofe che abbia avuto, o continui ad avere, un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa.

A6. Tuttavia, un ampio utilizzo dei richiami d'informativa può ridurre l'efficacia della comunicazione del revisore riguardante gli aspetti oggetto di tali richiami.

Inserimento di un richiamo d'informativa nella relazione di revisione (Rif.: Par. 9)

A7. L'inserimento di un richiamo d'informativa nella relazione di revisione non influisce sul giudizio del revisore. Un richiamo d'informativa non sostituisce:

a) un giudizio con modifica in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 ove richiesto dalle circostanze di uno specifico incarico di revisione;

b) l'informativa in bilancio che la direzione è tenuta a predisporre in base al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, o che sia altrimenti necessaria per conseguire una corretta presentazione; ovvero

c) l'espressione di un giudizio che, quando esiste un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, deve tener conto di quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.[7]

A8. I paragrafi A16-A17 forniscono ulteriori linee guida in merito alla collocazione dei richiami d'informativa in particolari circostanze.

Paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione di revisione (Rif.: Parr. 10–11)

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

A9. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 richiede al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di governance la portata e la tempistica pianificate per la revisione contabile, inclusi i rischi significativi da lui identificati.[8] Mentre gli aspetti relativi ai rischi significativi possono essere identificati come aspetti chiave della revisione, è improbabile che altri aspetti relativi alla pianificazione e alla portata (ad esempio, la portata pianificata della revisione o l'applicazione del concetto di significatività nell'ambito della revisione contabile) costituiscano aspetti chiave della revisione in base alla loro definizione contenuta nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.

[4-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, posta l'accettabilità dei quadri normativi sull'informazione finanziaria previsti dal legislatore nonché il fatto che il bilancio non è redatto in conformità a un quadro normativo con scopi specifici, il primo e il secondo punto elenco del par. A4 non sono applicabili.

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, *Eventi successivi*, paragrafi 12 b) e 16.

[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, paragrafo 6.

[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, paragrafi 22–23.

[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 15.

[8-bis] Per gli EIP, la portata e la tempistica della revisione contabile devono essere descritte nella relazione aggiuntiva per il comitato per il controllo interno e la revisione contabile ai sensi dell'art. 11, comma 2, lettera e), del Regolamento (UE) 537/14.

701. Tuttavia, le leggi o i regolamenti possono richiedere al revisore di comunicare gli aspetti relativi alla pianificazione e alla portata nella relazione di revisione[8-bis], oppure il revisore può considerare necessario comunicarli in un paragrafo relativo ad altri aspetti.

A10. Nelle rare 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,[9] 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

A11. 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. Quando la sezione "Altri aspetti" include più aspetti che, a giudizio del revisore, sono rilevanti per la comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione, può essere utile utilizzare sottotitoli diversi per ciascun aspetto.

A12. 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 (si veda a tal proposito la sezione "Altri obblighi di reportistica" nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700),[10] 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

A13. 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 una relazione di revisione per ciascun bilancio. 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[10-bis]

A14. Un bilancio per scopi specifici può essere redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale poiché i potenziali 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

A15. 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 informazioni che leggi, regolamenti o altri principi professionali, per esempio in materia di riservatezza delle informazioni, vietano al revisore di fornire. Esso non comprende neppure le informazioni che è previsto siano fornite dalla direzione.

---

[9] Si veda il paragrafo 13 (b) ii) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 per una disamina di tale circostanza.

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, *Formazione del giudizio e relazione sul bilancio*, paragrafi 42-44.

[10-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il paragrafo A14 non è applicabile in quanto il bilancio non è redatto per scopi specifici.

Collocazione dei richiami d'informativa e dei paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione di revisione (Rif.: Parr. 9, 11)

A16. La collocazione di un richiamo di informativa o di un paragrafo relativo ad altri aspetti nella relazione di revisione dipende dalla natura delle informazioni da comunicare e dal giudizio del revisore in merito alla rilevanza di tali informazioni per i potenziali utilizzatori rispetto ad altri elementi che è necessario inserire in relazione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700. Per esempio:

Richiami d'informativa

- Quando il richiamo di informativa riguarda il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluse le circostanze in cui il revisore stabilisce che il quadro normativo sull'informazione finanziaria prescritto da leggi o regolamenti sarebbe altrimenti inaccettabile,[11] [11-bis]il revisore può ritenere necessario collocare il richiamo subito dopo la sezione "Elementi alla base del giudizio" allo scopo di fornire un contesto appropriato al giudizio del revisore.
- Quando nella relazione di revisione viene inserita una sezione "Aspetti chiave della revisione contabile", un richiamo di informativa può essere presentato sia immediatamente prima sia dopo tale sezione, in base al giudizio del revisore in merito alla rilevanza delle informazioni incluse nel richiamo di informativa. Il revisore può inoltre ampliare il titolo "Richiamo di informativa" indicando il contesto, ad esempio "Richiamo di informativa - Eventi successivi", allo scopo di differenziare il richiamo di informativa dai singoli aspetti descritti nella sezione "Aspetti chiave della revisione".

Paragrafi relativi ad altri aspetti

- Quando nella relazione di revisione viene inserita una sezione "Aspetti chiave della revisione contabile" e si ritiene inoltre necessario un paragrafo relativo ad altri aspetti, il revisore può ampliare il titolo "Altri aspetti" indicando il contesto, ad esempio "Altri aspetti - Portata della revisione", allo scopo di differenziare tale paragrafo dai singoli aspetti descritti nella sezione "Aspetti chiave della revisione contabile".
- 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 "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari".
- 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 sulla revisione contabile del bilancio e dopo la relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari.

A17. L'Appendice 3 è un esempio dell'interrelazione tra la sezione "Aspetti chiave della revisione contabile", un richiamo di informativa e un paragrafo relativo ad altri aspetti nel caso in cui siano tutti inseriti nella relazione di revisione. [11-terr] L'Appendice 4 è un esempio di relazione di revisione per un'impresa non quotata, che presenta un richiamo di informativa, contiene un giudizio con rilievi e in cui non sono stati comunicati aspetti chiave della revisione.[11-quater]

---

[11] Per esempio, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, *Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione*, paragrafo 19 e dal 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.

[11-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, posta l'accettabilità dei quadri normativi sull'informazione finanziaria previsti dal legislatore, l'inciso evidenziato in grigio e la relativa nota a piè di pagina non sono applicabili.

[11-ter] L'Appendice 3 (Italia) contiene un esempio nazionale dell'interrelazione tra la sezione "Aspetti chiave della revisione contabile", un richiamo di informativa e un paragrafo relativo ad altri aspetti nell'ambito di una relazione di revisione sul bilancio. L'esempio internazionale non è stato allegato.

[11-quater] L'Appendice 4 (Italia) contiene un esempio nazionale di relazione di revisione sul bilancio, L'esempio internazionale non è stato allegato.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 12)

A18. La comunicazione richiesta dal paragrafo 12 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 un paragrafo relativo ad altri aspetti che tratta un particolare argomento ricorre anche in incarichi successivi, il revisore può stabilire che non sia necessario ripeterne l'inserimento nella relazione di revisione in occasione di ogni incarico, a meno che ciò sia richiesto da leggi o regolamenti.

Appendice 1

(Rif.: Parr. 4, A4)

Elenco dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) contenenti regole in merito ai richiami di informativa

La presente appendice individua i paragrafi presenti in altri principi di revisione che richiedono al revisore di inserire, in determinate circostanze, un richiamo d'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 (ISA Italia) n. 210, *Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione*, paragrafo 19 b). [11-quinquies]
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, *Eventi successivi*, paragrafi 12 b) e 16.
- 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.

[11-quinquies] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, posta l'accettabilità dei quadri normativi sull'informazione finanziaria previsti dal legislatore, il paragrafo 19 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 non è applicabile.

Appendice 2

(Rif.: Par. 4)

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

La presente appendice individua i paragrafi presenti in altri principi di revisione 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 relative linee guida ed altro materiale esplicativo contenuti nei principi di revisione.

- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, *Eventi successivi*, paragrafi 12 b) e 16.
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710, *Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo*, paragrafi 13-14, 16-17 e 19.[11-sexies]
- 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*, paragrafo 10 a).

[11-sexies] Nell'ordinamento italiano l'approccio agli obblighi di reportistica del revisore rispetto alle informazioni comparative è normalmente quello dei dati corrispondenti. Si veda in proposito la nota 1-bis al paragrafo 2(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710. Conseguentemente i paragrafi 16-17 e 19 non sono applicabili.

Appendice 3 (Italia)

(Rif.: Par. A17)

Esempio di relazione di revisione che include una sezione sugli aspetti chiave della revisione, un richiamo di informativa e un paragrafo relativo ad altri aspetti

Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico,
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. [12]
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- Tra la data di riferimento del bilancio d'esercizio e la data della relazione di revisione si è verificato un incendio negli impianti di produzione della società, del quale è stata data informativa in bilancio come evento successivo. A giudizio del revisore l'aspetto riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio d'esercizio da parte degli utilizzatori ma non ha richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore nel corso della revisione contabile del bilancio dell'esercizio in esame.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Sono presentati i dati corrispondenti e il bilancio dell'esercizio precedente è stato sottoposto a revisione da parti di un altro revisore.

[12] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

- Leggi e regolamenti non vietano al revisore di fare riferimento alla relazione del revisore precedente sui dati corrispondenti ed il revisore ha deciso di farvi riferimento.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e) f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

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

A [mio][nostro] giudizio, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)].

Elementi alla base del giudizio

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

Richiamo d'informativa[13]

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

Aspetti chiave della revisione contabile

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

[*Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701*.]

Altri aspetti

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

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

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

[13] Come indicato nel paragrafo A16, un richiamo d'informativa può essere inserito sia immediatamente prima sia dopo la sezione "Aspetti chiave della revisione contabile", in base al giudizio del revisore in merito alla rilevanza relativa delle informazioni incluse nel richiamo d'informativa.

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

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

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

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

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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

[Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

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

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

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio [e consolidato] della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

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

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Appendice 4 (Italia)

(Rif.: Par. A17)

Esempio di relazione di revisione che contiene un giudizio con rilievi dovuto a una deviazione rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e che include un richiamo d'informativa

Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Società diversa da EIP.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. [14]
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- Viene espresso un giudizio con rilievi a causa di una deviazione rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- Tra la data di riferimento del bilancio d'esercizio e la data della relazione di revisione si è verificato un incendio negli impianti di produzione della società, del quale è stata data informativa in bilancio come evento successivo. A giudizio del revisore l'aspetto riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio d'esercizio da parte degli utilizzatori.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10).

[14] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE] [DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio con rilievi

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società) costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi* della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al [gg][mm][aa], del risultato economico e dei flussi di cassa per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Elementi alla base del giudizio con rilievi

La Società ha iscritto nello stato patrimoniale titoli di debito non destinati a permanere durevolmente nel patrimonio aziendale per un importo di xxx. Gli amministratori non hanno valutato tali titoli in base al minore fra il costo ammortizzato e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, ma hanno mantenuto il costo ammortizzato; ciò costituisce una deviazione dai criteri di redazione previsti dalle norme italiane e dai principi contabili di riferimento. Le registrazioni della Società indicano che qualora gli amministratori avessero valutato i titoli in base al minore fra il costo ammortizzato e il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, la Società avrebbe rilevato una svalutazione di xxx nel conto economico dell'esercizio. Il valore di iscrizione di tali titoli nello stato patrimoniale al [gg][mm][aa] sarebbe stato inferiore per il medesimo importo e le imposte sui redditi, l'utile netto ed il patrimonio netto sarebbero stati inferiori rispettivamente di xxx, di xxx e di xxx.

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

Richiamo di informativa - Effetti di un incendio

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

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

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

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

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

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

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 710

INFORMAZIONI COMPARATIVE - DATI CORRISPONDENTI E BILANCIO COMPARATIVO

- Per le società diverse dagli EIP, in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente
- Per gli EIP, in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016 o successivamente

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 1

La natura delle informazioni comparative 2-3

Data di entrata in vigore 4

Obiettivi **5**

Definizioni **6**

Regole

Procedure di revisione 7-9

Relazione di revisioni 10-19

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Procedure di revisione A1

Relazione di revisione A2-A13

Appendice (Italia): Esempi di relazioni di revisione

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710 "Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo", che deriva dal principio di revisione internazionale (ISA) n. 710 *Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements* - versione gennaio 2015, 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 delle responsabilità del revisore relativamente alle informazioni comparative nella revisione contabile di bilancio. Nel caso in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da un altro revisore ovvero non sia stato oggetto di revisione contabile, si applicano anche le regole e le linee guida riguardanti i saldi di apertura contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510.[1]

La natura delle informazioni comparative

2. La natura delle informazioni comparative presentate nel bilancio di un'impresa dipende dalle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Ci sono due diversi approcci di massima agli obblighi di reportistica del revisore rispetto a tali informazioni comparative: l'approccio dei dati corrispondenti e quello del bilancio comparativo. L'approccio che va adottato è spesso indicato dalle leggi o dai regolamenti ma può anche essere specificato nei termini dell'incarico.[1-bis]

3. Di seguito sono riportate le differenze sostanziali tra i due approcci relativamente alla relazione di revisione:

   a) per i dati corrispondenti, il giudizio del revisore sul bilancio riguarda unicamente il periodo amministrativo in esame;

   b) per il bilancio comparativo, il giudizio del revisore riguarda, invece, ciascun periodo amministrativo per il quale il bilancio è presentato.

   Il presente principio di revisione tratta separatamente per ciascun approccio le regole per il revisore relativamente alla relazione di revisione.

Data di entrata in vigore

4. Per le società diverse dagli EIP il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 6 agosto 2016 o successivamente.

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

   Il presente principio presenta date di entrata in vigore differenti coerentemente con i periodi di decorrenza del D.Lgs. 135/16 e del Regolamento (UE) 537/14.

   Per le società diverse dagli EIP è consentita l'applicazione anticipata per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 17 giugno 2016.

Obiettivi

5. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

   a) acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al fatto se le informazioni comparative incluse nel bilancio siano state presentate, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni sulle informazioni comparative previste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

---

[1] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510, Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura.

[1-bis] Nell'ordinamento italiano, l'approccio agli obblighi di reportistica del revisore rispetto alle informazioni comparative è normalmente quello dei dati corrispondenti. Infatti, per i quadri normativi sull'informazione finanziaria prescritti dal legislatore italiano e indicati nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 il bilancio presenta i dati e le informazioni relativi al precedente esercizio nei prospetti e nelle relative note con la finalità di agevolare la comprensione del bilancio dell'esercizio amministrativo corrente (approccio dei dati corrispondenti). Qualora i dati e le informazioni abbiano invece l'obiettivo di fornire una rappresentazione veritiera e corretta del bilancio del precedente periodo amministrativo in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria, l'approccio è quello del bilancio comparativo.

b) emettere una relazione di revisione in conformità ai propri obblighi di reportistica.

Definizioni

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

   a) Informazioni comparative – Gli importi e le informazioni inclusi nel bilancio riguardanti uno o più periodi amministrativi precedenti in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

   b) Dati corrispondenti – Informazioni comparative in cui gli importi e le altre informazioni relativi al periodo amministrativo precedente sono inclusi come parte integrante del bilancio del periodo amministrativo in esame e sono destinati ad essere letti unicamente in relazione agli importi e alle altre informazioni relativi al periodo amministrativo in esame (definiti come "dati del periodo amministrativo in esame"). Il livello di dettaglio con cui sono presentati gli importi e le informazioni corrispondenti dipende principalmente dalla loro rilevanza rispetto ai dati del periodo amministrativo in esame.

   c) Bilancio comparativo – Informazioni comparative in cui gli importi e le altre informazioni relativi al periodo amministrativo precedente sono inclusi per fini comparativi con il bilancio del periodo amministrativo in esame ma che, se sottoposte a revisione, sono menzionate nel giudizio del revisore. Il livello delle informazioni incluse in tale bilancio comparativo è comparabile a quello del bilancio del periodo amministrativo in esame.

   Ai fini del presente principio di revisione, l'espressione "periodo amministrativo precedente" deve essere letto come "periodi amministrativi precedenti" nel caso in cui le informazioni comparative includano gli importi e le informazioni relativi a più periodi amministrativi.

Regole

Procedure di revisione

7. Il revisore deve stabilire se il bilancio include le informazioni comparative richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e se tali informazioni siano classificate in modo appropriato. A tale scopo, il revisore deve valutare se:

   a) le informazioni comparative concordino con gli importi e le altre informazioni presentati nel periodo amministrativo precedente oppure, ove appropriato, siano stati rideterminati;

   b) i principi contabili utilizzati per le informazioni comparative siano uniformi a quelli adottati nel periodo amministrativo in esame, oppure, laddove essi siano stati cambiati, se tali cambiamenti siano stati correttamente contabilizzati e adeguatamente presentati e oggetto di informativa.

8. Qualora il revisore, nello svolgere la revisione contabile per il periodo amministrativo in esame, venga a conoscenza di un possibile errore significativo nelle informazioni comparative, egli deve svolgere le procedure di revisione ulteriori necessarie nelle circostanze al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se esiste un errore significativo. Qualora il revisore abbia sottoposto a revisione contabile il bilancio del periodo amministrativo precedente, egli deve seguire anche le regole pertinenti del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560.[2] Se il bilancio del periodo amministrativo precedente è rettificato, il revisore deve stabilire se le informazioni comparative concordano con il bilancio rettificato.

9. Come stabilito nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580,[3] il revisore deve richiedere attestazioni scritte per tutti i periodi amministrativi cui si riferisce il giudizio di revisione. Il revisore deve acquisire altresì un'attestazione scritta specifica in merito a eventuali rideterminazioni effettuate

[2] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, Eventi successivi, paragrafi 14-17.
[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, Attestazioni scritte, paragrafo 14.

per correggere un errore significativo contenuto nel bilancio del periodo amministrativo precedente che influisce sulle informazioni comparative. (Rif.: Par. A1)

Relazione di revisione

Dati corrispondenti

10. Qualora siano presentati i dati corrispondenti, il giudizio del revisore non deve fare riferimento ad essi eccetto nelle circostanze descritte ai paragrafi 11, 12 e 14. (Rif.: Par. A2)

11. Se la relazione di revisione relativa al periodo amministrativo precedente, così come era stata in precedenza emessa, conteneva un giudizio con rilievi, una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, ovvero un giudizio negativo, e l'aspetto che ha dato origine alla modifica al giudizio non è stato risolto, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica sul bilancio del periodo amministrativo in esame. Nella relazione di revisione, nel paragrafo relativo agli elementi alla base della modifica al giudizio, il revisore deve:

    a) fare riferimento, nella descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica al giudizio, sia ai dati del periodo amministrativo in esame sia ai dati corrispondenti, qualora gli effetti o i possibili effetti dell'aspetto sui dati del periodo amministrativo in esame siano significativi; ovvero

    b) negli altri casi, spiegare che il giudizio di revisione è stato espresso con modifica a causa degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto non risolto sulla comparabilità dei dati del periodo amministrativo in esame con i dati corrispondenti. (Rif.: Parr. A3-A5)

12. Se il revisore acquisisce elementi probativi sul fatto che il bilancio del periodo amministrativo precedente, sul quale è stato emesso un giudizio senza modifica, contiene un errore significativo, e i dati corrispondenti non sono stati correttamente rideterminati ovvero non è stata fornita informativa appropriata al riguardo, il revisore deve esprimere, nella relazione di revisione sul bilancio del periodo amministrativo in esame, un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo, con riferimento ai dati corrispondenti in esso contenuti. (Rif.: Par. A6)

Bilancio del periodo amministrativo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore

13. Qualora:

    – il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore;

    – le leggi o i regolamenti non vietino al revisore di fare riferimento alla relazione di tale precedente revisore sui dati corrispondenti ed egli decida in tal senso,

    il revisore, in un paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti, deve:

    a) dichiarare che il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore;

    b) riportare la tipologia di giudizio espresso dal precedente revisore e, qualora sia stato emesso un giudizio con modifica, le relative motivazioni;

    c) riportare la data di tale relazione. (Rif.: Par. A7)

Bilancio del periodo amministrativo precedente non oggetto di revisione contabile

14. Qualora il bilancio relativo al periodo amministrativo precedente non sia stato oggetto di revisione contabile, il revisore, in un paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti, deve dichiarare che i dati corrispondenti non sono stati sottoposti a revisione contabile. Tale dichiarazione, tuttavia, non esime il revisore dall'obbligo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengono errori che influiscono significativamente sul bilancio del periodo amministrativo in esame.[4] (Rif.: Par. A8)

[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510, paragrafo 6.

Bilancio comparativo [4-bis]

15. Qualora sia presentato un bilancio comparativo, il giudizio del revisore deve fare riferimento a ciascun periodo amministrativo per il quale è presentato il bilancio e sul quale è espresso un giudizio di revisione. (Rif.: Parr. A9-A10)

16. Quando nell'ambito della revisione contabile del periodo amministrativo in esame il revisore si esprime anche sul bilancio del periodo amministrativo precedente, se il giudizio su tale ultimo bilancio differisce dal giudizio che il revisore aveva espresso in precedenza, egli deve esporre le motivazioni fondamentali del diverso giudizio in un apposito paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti in conformità al principio di revisione internazionale n. 706.[5] (Rif.: Par. A11)

Bilancio del periodo amministrativo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore

17. Qualora il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da un altro revisore, oltre ad esprimere un giudizio sul bilancio del periodo amministrativo in esame, il revisore deve, in un apposito paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti:

    a) dichiarare che il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore;

    b) riportare la tipologia di giudizio espresso dal precedente revisore e, qualora sia stato emesso un giudizio con modifica, le motivazioni;

    c) riportare la data di tale relazione,

    a meno che la relazione di revisione emessa dal precedente revisore sul bi lancio relativo al periodo amministrativo precedente sia riemessa insieme al bilancio.

18. Qualora il revisore concluda che il bilancio del precedente periodo amministrativo, sul quale un altro revisore aveva espresso un giudizio senza modifiche, sia influenzato da un errore significativo, egli deve comunicare l'errore ad un livello appropriato della direzione e, tranne nel caso in cui tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa,[6] ai responsabili delle attività di governance, e richiedere che il precedente revisore ne sia informato. Se il bilancio del precedente periodo amministrativo è rettificato, e il precedente revisore accetta di emettere una nuova relazione di revisione su tale bilancio rettificato, il revisore deve emettere la relazione soltanto con riferimento al periodo amministrativo in esame. (Rif.: Par. A12)

Bilancio del periodo amministrativo precedente non oggetto di revisione contabile

19. Qualora il bilancio del periodo amministrativo precedente non sia stato oggetto di revisione contabile, il revisore deve dichiarare, in un apposito paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti, che il bilancio comparativo non è stato oggetto di revisione contabile. Una tale dichiarazione non esime, tuttavia, il revisore dall'obbligo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengono errori che influenzano in modo significativo il bilancio del periodo amministrativo in esame. (Rif.: Par. A13)[7]

***

[4-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del medesimo decreto indica che il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto. Conseguentemente, in tali circostanze, anche per quanto indicato nella precedente nota 1-bis, i paragrafi 15-19 non sono applicabili.

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706, Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente, paragrafo 8.

[6] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, Comunicazione con i responsabili delle attività di governance, paragrafo 13.

[7] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510, paragrafo 6.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Procedure di revisione

Attestazioni scritte (Rif.: Par. 9)

A1. Nel caso di un bilancio comparativo sono richieste le attestazioni scritte per tutti i periodi amministrativi cui il giudizio del revisore fa riferimento, poiché è necessario che la direzione ribadisca che le attestazioni scritte precedentemente rilasciate con riferimento al periodo amministrativo precedente sono ancora appropriate.[7-bis] Nel caso di dati corrispondenti, sono richieste le attestazioni scritte unicamente per il bilancio del periodo amministrativo in esame perché il giudizio del revisore riguarda quel bilancio, che include i dati corrispondenti. Tuttavia, il revisore richiede una specifica attestazione scritta in merito ad eventuali rideterminazioni effettuate per correggere un errore significativo presente nel bilancio del periodo amministrativo precedente che influisca sulle informazioni comparative.

Relazione di revisione

Dati corrispondenti

Assenza di riferimenti nel giudizio del revisore (Rif.: Par. 10)

A2. Il giudizio del revisore non fa riferimento ai dati corrispondenti dal momento che esso si riferisce al bilancio del periodo amministrativo in esame nel suo complesso, che include i dati corrispondenti.

Modifica al giudizio nella relazione di revisione relativa al periodo amministrativo precedente rimasta irrisolta (Rif.: Par. 11)

A3. Quando la relazione di revisione relativa al periodo amministrativo precedente, così come era stata in precedenza emessa, conteneva un giudizio con rilievi, una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, ovvero un giudizio negativo, e l'aspetto che ha dato origine al giudizio con modifica è stato risolto e correttamente contabilizzato o oggetto di appropriata informativa in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, non è necessario che il giudizio del revisore relativo al periodo amministrativo in esame faccia riferimento alla precedente modifica.

A4. Qualora il giudizio del revisore relativo al periodo amministrativo precedente, così come precedentemente espresso, era stato espresso con modifica, l'aspetto irrisolto che ha dato origine alla modifica può non essere pertinente ai dati del periodo amministrativo in esame. Nondimeno, sul bilancio del periodo amministrativo in esame possono essere richiesti un giudizio con rilievi, una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, ovvero un giudizio negativo (come applicabile) a causa degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto irrisolto sulla comparabilità dei dati in esame con quelli corrispondenti.

A5. L'Appendice contiene gli esempi 1 e 2 illustrativi della relazione di revisione riguardanti il caso in cui la relazione di revisione del periodo amministrativo precedente contenga un giudizio con modifica e l'aspetto che ha dato origine alla modifica di tale giudizio non è stato risolto.[7-ter]

Errori nel bilancio del periodo amministrativo precedente (Rif.: Par. 12)

A6. Se il bilancio del periodo amministrativo precedente contenente errori non è stato rettificato e la relazione di revisione non è stata riemessa, ma i dati corrispondenti sono stati correttamente rideterminati ovvero ne è stata data informativa appropriata nel bilancio del periodo amministrativo in esame, la relazione di revisione può includere un richiamo d'informativa che descriva le circostanze e, ove pertinente, faccia riferimento all'informativa che illustra compiutamente tale aspetto all'interno del bilancio (si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706).

[7-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del medesimo decreto indica che il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto. Conseguentemente, in tali circostanze, anche per quanto indicato nella precedente nota 1-bis, il primo periodo del paragrafo A1 non è applicabile.

[7-ter] L'Appendice (Italia) contiene esempi nazionali di relazioni di revisione sul bilancio. Gli esempi internazionali non sono stati allegati.

Bilancio del periodo amministrativo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore (Rif.: Par. 13)

A7. L'Appendice contiene l'esempio 3 illustrativo della relazione di revisione riguardante il caso in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da un altro revisore e non vi siano leggi o regolamenti che vietano al revisore di fare riferimento alla relazione del precedente revisore sui dati corrispondenti. [7-ter]

Bilancio del periodo amministrativo precedente non oggetto di revisione contabile (Rif.: Par. 14)

A8. Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705[8] richiede di esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, secondo quanto appropriato, in conformità a tale principio, Se il revisore ha incontrato difficoltà significative nell'acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengono errori che influiscono significativamente sul bilancio del periodo amministrativo in esame, il revisore può stabilire che si tratta di un aspetto chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.[9]

Bilancio comparativo[9-bis]

Presenza di riferimenti nel giudizio del revisore (Rif.: Par. 15)

A9. Dal momento che la relazione di revisione sul bilancio comparativo si riferisce al bilancio di ciascun periodo amministrativo presentato, il revisore può esprimere un giudizio con rilievi, un giudizio negativo, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio o includere un richiamo d'informativa in merito a uno o più periodi amministrativi, ed esprimere allo stesso tempo un giudizio di revisione diverso sul bilancio dell'altro periodo amministrativo.

A10. L'Appendice contiene l'esempio 4 illustrativo della relazione di revisione nel caso in cui al revisore è richiesto, nell'ambito della revisione contabile dell'esercizio in esame, di emettere una relazione sia sul bilancio del periodo amministrativo in esame sia su quello precedente, e il periodo amministrativo precedente presentava un giudizio con modifica e l'aspetto che ha dato origine a tale modifica del giudizio non è stato risolto.

Giudizio sul bilancio del periodo amministrativo precedente diverso dal giudizio espresso in precedenza (Rif.: Par. 16)

A11. Quando, nell'ambito della revisione contabile del periodo amministrativo in esame, si emette una relazione sul bilancio del periodo amministrativo precedente, il giudizio espresso su tale bilancio può essere diverso dal giudizio espresso in precedenza qualora il revisore, nel corso della revisione contabile del periodo amministrativo in esame, venga a conoscenza di circostanze o di eventi che influenzano in modo significativo il bilancio del periodo amministrativo precedente. In alcuni ordinamenti giuridici, il revisore può avere ulteriori obblighi di reportistica che hanno lo scopo di evitare che in seguito si faccia affidamento sulla relazione di revisione già emessa sul bilancio del periodo amministrativo precedente.

Bilancio del periodo amministrativo precedente sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore (Rif.: Par. 18)

A12. Il revisore precedente può non essere in grado ovvero può rifiutare di riemettere la relazione di revisione sul bilancio del periodo amministrativo precedente. In un apposito paragrafo della relazione di revisione relativo ad altri aspetti, si può indicare che, prima della rettifica di tale bilancio, un altro revisore aveva emesso una relazione di revisione sul bilancio del periodo amministrativo precedente. Inoltre, se il revisore è incaricato della revisione contabile e acquisisce elementi probativi sufficienti ed appropriati a

[8] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, *Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente.*

[9] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, *Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente.*

[9-bis] Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del medesimo decreto indica che il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto. Conseguentemente, in tali circostanze, anche per quanto indicato nella precedente nota 1-bis, i paragrafi A9-A13 non sono applicabili.

soddisfarlo in merito all'appropriatezza della rettifica, la relazione di revisione può anche includere il seguente paragrafo:

> Nel corso della revisione contabile da noi svolta sul bilancio dell'esercizio 20X2, abbiamo sottoposto a revisione anche le rettifiche illustrate in nota X che sono state effettuate per rettificare il bilancio dell'esercizio 20X1. A nostro giudizio, tali rettifiche sono appropriate e sono state effettuate correttamente. Non siamo stati incaricati di svolgere la revisione contabile, la revisione limitata, ovvero altre procedure, sul bilancio dell'esercizio 20X1 della società ad eccezione delle rettifiche sopra richiamate e, di conseguenza, non esprimiamo un giudizio né alcuna altra forma di attestazione sul bilancio dell'esercizio 20X1 nel suo complesso.

Bilancio del periodo amministrativo precedente non oggetto di revisione contabile (Rif.: Par. 19)

A13. Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura, il principio di revisione internazionale n. 705 richiede di esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, secondo quanto appropriato, in conformità a tale principio. Se il revisore ha incontrato difficoltà significative nell'acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengono errori che influiscono significativamente sul bilancio del periodo amministrativo in esame, il revisore può stabilire che si tratta di un aspetto chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale n. 701.

Appendice (Italia)

(Rif.: Parr. A5, A7)

Esempi di relazioni di revisione

- Esempio 1(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene un giudizio con rilievi dovuto ad un aspetto che aveva dato origine ad un giudizio con rilievi nel periodo amministrativo precedente e che non è stato risolto nel periodo amministrativo in esame – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 2(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene un giudizio con rilievi dovuto ad un aspetto che aveva dato origine ad un giudizio con rilievi nel periodo amministrativo precedente e che non è stato risolto nel periodo amministrativo in esame (possibili effetti dell'aspetto irrisolto sulla comparabilità dei dati del periodo amministrativo in esame con i dati corrispondenti) – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP
- Esempio 3(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – Bilancio dell'esercizio precedente sottoposto a revisione da parte di altro revisore - Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP

Esempio 1(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene un giudizio con rilievi dovuto ad un errore significativo – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.[8]
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- La relazione di revisione relativa al periodo amministrativo precedente, così come era stata in precedenza emessa, conteneva un giudizio con rilievi. L'aspetto che ha dato origine al rilievo non è stato risolto. Gli effetti dell'aspetto sui dati del periodo amministrativo in esame sono significativi ed è appropriato esprimere un giudizio con rilievi relativamente ai dati del periodo amministrativo in esame.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

[8] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio con rilievi

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

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

Elementi alla base del giudizio con rilievi

Come illustrato nella nota X al bilancio, non è stata iscritta alcuna quota di ammortamento in bilancio; ciò costituisce una deviazione dagli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea. Tale comportamento deriva da una decisione presa dalla direzione all'inizio dell'esercizio precedente e per tale motivo [avevo][avevamo] espresso un giudizio con rilievi sul bilancio relativo a tale esercizio. In base al metodo di ammortamento a quote costanti e ad aliquote annuali del 5% per i fabbricati e del 20% per i macchinari, la perdita d'esercizio risulterebbe superiore di xxx nel [aa] e di xxx nel [aa – 1], gli immobili, gli impianti e i macchinari risulterebbero inferiori a causa dei maggiori ammortamenti di xxx nel [aa] e di xxx nel [aa – 1], e le perdite portate a nuovo risulterebbero superiori di xxx nel [aa]e di xxx nel [aa – 1].

[*Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 in conformità al paragrafo 15 (I) del medesimo principio*.]

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

Aspetti chiave della revisione contabile

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

Oltre a quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi,* [ho][abbiamo] identificato gli aspetti di seguito descritti come aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

[*Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701*.]

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

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione

Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

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

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

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

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;

- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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

[Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

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

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

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio [e consolidato] della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

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

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Esempio 2(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio che contiene un giudizio con rilievi dovuto ad un aspetto che aveva dato origine ad un giudizio con rilievi nel periodo amministrativo precedente e che non è stato risolto nel periodo amministrativo in esame (possibili effetti dell'aspetto irrisolto sulla comparabilità dei dati del periodo amministrativo in esame con i dati corrispondenti) – International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze – EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Ente di Interesse Pubblico.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.[9]
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e a ulteriori provvedimenti normativi che fanno parte del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rilevanti nelle circostanze (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- La relazione di revisione relativa al periodo amministrativo precedente, così come era stata in precedenza emessa, conteneva un giudizio con rilievi. L'aspetto che ha dato origine al rilievo non è stato risolto. Gli effetti dell'aspetto sui dati del periodo amministrativo in esame non sono significativi ma richiedono l'espressione di un giudizio con rilievi a causa del possibile effetto dell'aspetto irrisolto sulla comparabilità dei dati del periodo amministrativo in esame con i dati corrispondenti.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli dell'ordinamento italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- Gli aspetti chiave della revisione sono stati comunicati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701.
- Le informazioni previste dall'art. 10, comma 2, lettere a), b), e), f) e g), del Regolamento (UE) 537/2014 sono collocate nella sezione "Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio" in uno specifico paragrafo dal titolo "Altre informazioni comunicate ai sensi dell'art. 10 del Regolamento (UE) 537/2014".
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98).

[9] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 E 10 DEL REGOLAMENTO (UE) N. 537/2014 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio con rilievi

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

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

Elementi alla base del giudizio con rilievi

[Sono stato nominato revisore contabile] [Siamo stati nominati revisori contabili] della Società nel corso del [aa – 1] e, conseguentemente, non [mi][ci] è stato possibile assistere alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio di tale periodo amministrativo, e procedure alternative non hanno fornito elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardo alle suddette quantità delle rimanenze di magazzino. Poiché le rimanenze iniziali di magazzino influiscono sulla determinazione del risultato economico, non [sono stato] [siamo stati] in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche al risultato economico nonché al patrimonio netto iniziale del periodo amministrativo [aa – 1]. Conseguentemente [avevo][avevamo] espresso un giudizio con rilievi sul bilancio del periodo amministrativo chiuso al [gg][mm] [aa - 1]. A causa del possibile effetto degli aspetti sopra descritti sulla comparabilità dei dati del periodo amministrativo [aa] con i dati corrispondenti, anche il [mio][nostro] giudizio sul bilancio del periodo amministrativo [aa] è espresso con rilievi.

[*Si rammenta che quanto indicato nel precedente paragrafo dovrà essere integrato, se del caso, con quanto previsto dal paragrafo 13(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 in conformità al paragrafo 15 (I) del medesimo principio*.]

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

Aspetti chiave della revisione contabile

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

Oltre a quanto descritto nella sezione *Elementi alla base del giudizio con rilievi,* [ho][abbiamo] identificato gli aspetti di seguito descritti come aspetti chiave della revisione da comunicare nella presente relazione.

[*Descrizione di ciascuno degli aspetti chiave della revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701*.]

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

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea [e ai (identificazione degli ulteriori provvedimenti normativi rilevanti nelle circostanze)] e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

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

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

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

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

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o

circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;

- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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

[Ho fornito][Abbiamo fornito] ai responsabili delle attività di governance anche una dichiarazione sul fatto che [ho][abbiamo] rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano e [ho comunicato][abbiamo comunicato] loro ogni situazione che possa ragionevolmente avere un effetto sulla [mia][nostra] indipendenza e, ove applicabile, le relative misure di salvaguardia.

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

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

L'assemblea degli azionisti della ABC S.p.A. [mi][ci] ha conferito in data [gg][mm][aa] l'incarico di revisione legale del bilancio d'esercizio [e consolidato] della Società per gli esercizi dal [gg][mm][aa] al [gg][mm][aa+8].

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

[Nel seguito sono indicati i servizi, in aggiunta alla revisione contabile, che [ho][abbiamo] prestato alla Società [o alle sue controllate], che non sono stati oggetto di informativa nella relazione sulla gestione o nel bilancio.]

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 [e dell'art. 123-bis, comma 4, del D.Lgs. 58/98]

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

Esempio 3(I): Relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione – Bilancio dell'esercizio precedente sottoposto a revisione da parte di altro revisore - Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società diversa da EIP

Ai fini di questo esempio di relazione di revisione, si ipotizzano le seguenti circostanze:

- Revisione contabile del bilancio d'esercizio redatto utilizzando un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione.
- Società diversa da EIP.
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale: gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio mentre il collegio sindacale è il soggetto responsabile della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria. [10]
- Non si tratta di una revisione contabile di gruppo; pertanto non si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600.
- Il bilancio d'esercizio è redatto dagli amministratori della società in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione (quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale).
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione delle responsabilità degli amministratori per il bilancio d'esercizio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.
- Il revisore è giunto alla conclusione che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, è appropriato esprimere un giudizio senza modifica.
- Il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore; leggi o regolamenti non vietano al revisore di fare riferimento alla relazione del revisore precedente sui dati corrispondenti e il revisore ha deciso in tal senso.
- Le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili alla revisione contabile sono quelli propri dell'ordinamento giuridico italiano.
- In base agli elementi probativi acquisiti, il revisore è giunto alla conclusione che non sussiste una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570.
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio d'esercizio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa di riferimento (giudizio ai sensi dell'art. 14, comma 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10).

[10] Si vedano in proposito i paragrafi 32(I) e 34(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 in merito ai diversi soggetti responsabili della redazione del bilancio e della vigilanza, nei termini previsti dalla legge, sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria nell'ordinamento italiano: a seconda delle circostanze il testo della relazione dovrà essere conseguentemente adattato.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39 [integrare in base alle eventuali ulteriori norme di riferimento]

Agli azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sulla revisione contabile del bilancio d'esercizio

Giudizio

[Ho][Abbiamo] svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società ABC S.p.A. (la Società) costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa], dal conto economico, dal rendiconto finanziario per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

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

Elementi alla base del giudizio

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

Altri aspetti

Il bilancio d'esercizio della Società per l'esercizio chiuso al [gg][mm] [aa - 1], è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che, il [xx][yy][aa], ha espresso un giudizio senza rilievi su tale bilancio.

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

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

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

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

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

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

[Il paragrafo 40 b) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 spiega che le informazioni sotto riportate con sfondo ombreggiato possono essere collocate in un'appendice alla relazione di revisione.]

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

- [ho identificato e valutato][abbiamo identificato e valutato] i rischi di errori significativi nel bilancio d'esercizio, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; [ho definito e svolto][abbiamo definito e svolto] procedure di revisione in risposta a tali rischi; [ho acquisito][abbiamo acquisito] elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il [mio][nostro] giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frodi è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- [ho acquisito][abbiamo acquisito] una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno della Società;
- [ho valutato][abbiamo valutato] l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, inclusa la relativa informativa;
- [sono giunto][siamo giunti] ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, [sono tenuto][siamo tenuti] a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio, ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del [mio][nostro] giudizio. Le [mie][nostre] conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della presente relazione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- [ho valutato][abbiamo valutato] la presentazione, la struttura e il contenuto del bilancio d'esercizio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio d'esercizio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

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

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

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

[inserire il paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]

[Nome, Cognome e Firma del revisore

Sede del revisore

Data]

[Nome, Cognome e Firma del responsabile dell'incarico

Denominazione della società di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico

Data]

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 720

LE RESPONSABILITÀ DEL REVISORE RELATIVAMENTE ALLE ALTRE INFORMAZIONI PRESENTI IN DOCUMENTI CHE CONTENGONO IL BILANCIO OGGETTO DI REVISIONE CONTABILE

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente)

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) 1-2

Data di entrata in vigore 3

Obiettivo **4**

Definizioni **5**

Regole

Lettura critica delle altre informazioni 6-7

Incoerenze significative 8-13

Errori significativi nella rappresentazione dei fatti 14-16

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) A1-A2

Definizione di altre informazioni A3-A4

Lettura critica delle altre informazioni A5

Incoerenze significative A6-A9

Errori significativi nella rappresentazione dei fatti A10-A11

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720 “Le responsabilità del revisore relativamente alle altre infor-mazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile” deve essere letto congiunta-mente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgi-mento 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 Clarified Versione 2009 e l’ISQC 1 versione 2009 emanati dall’International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l’autorizzazione dell’International Federa-tion of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi e Consob nel 2010 e successivamente inte-grati dagli stessi e dall’INRL 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 tra-duzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazio-ni 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 delle responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile e la relativa relazione di revisione. In assenza di apposite regole nelle particolari circostanze dell'incarico, il giudizio del revisore non riguarda le altre informazioni e il revisore non ha una responsabilità specifica nel determinare se tali informazioni siano state formulate in modo appropriato. Il revisore, tuttavia, legge criticamente le altre informazioni in quanto la credibilità del bilancio oggetto di revisione può essere inficiata da incoerenze significative tra il bilancio e le altre informazioni. (Rif.: Par. A1)

2. Nel presente principio di revisione l'espressione "documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione" fa riferimento a relazioni annuali (o documenti simili), emessi per i soci (o per altri soggetti detentori di interessi), che contengono il bilancio oggetto di revisione e la relativa relazione di revisione. Il presente principio di revisione, opportunamente adattato alle circostanze, può essere applicato anche ad altri documenti contenenti il bilancio oggetto di revisione, quali quelli utilizzati nelle offerte di strumenti finanziari.[1] (Rif.: Par. A2)

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 1° gennaio 2015 o successivamente.

Obiettivo

4. L'obiettivo del revisore è di rispondere appropriatamente nei casi in cui i documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile e la relativa relazione di revisione includano altre informazioni che potrebbero inficiare la credibilità di quel bilancio e della relazione di revisione.

Definizioni

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

   a) Altre Informazioni – Informazioni finanziarie e non finanziarie (diverse dal bilancio e dalla relativa relazione di revisione) incluse per legge, per regolamento o per consuetudine in un documento che contiene il bilancio oggetto di revisione contabile e la relativa relazione di revisione. (Rif.: Parr. A3-A4)

   b) Incoerenza – Altre informazioni che contraddicono le informazioni contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile. Una incoerenza significativa può far sorgere dei dubbi sulle conclusioni di revisione tratte dagli elementi probativi acquisiti in precedenza ed, eventualmente, sugli elementi a supporto del giudizio del revisore sul bilancio.

   c) Errore nella rappresentazione dei fatti – Altre informazioni che non sono riferite al contenuto del bilancio oggetto di revisione, formulate o rappresentate in modo non corretto. Un errore significativo nella rappresentazione dei fatti può inficiare la credibilità del documento che contiene il bilancio oggetto di revisione contabile.

Regole

Lettura critica delle altre informazioni

6. Il revisore deve leggere criticamente le altre informazioni per identificare eventuali incoerenze significative rispetto al bilancio oggetto di revisione contabile.

[1] Si veda il principio di revisione internazionale n. (ISA Italia) 200, "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)", paragrafo 2.

7. Il revisore deve accordarsi con la direzione o con i responsabili delle attività di governance in modo da ottenere le altre informazioni prima della data della relazione di revisione. Ove non sia possibile ottenere tutte le altre informazioni prima della data della relazione di revisione, il revisore deve leggere criticamente tali informazioni appena possibile. (Rif.: Par. A5)

Incoerenze significative

8. Se, nella lettura critica delle altre informazioni, il revisore identifica un'incoerenza significativa, egli deve stabilire se sia necessario apportare delle modifiche al bilancio oggetto di revisione contabile, ovvero alle altre informazioni.

Incoerenze significative identificate nelle altre informazioni acquisite prima della data della relazione di revisione

9. Qualora sia necessario apportare delle modifiche al bilancio oggetto di revisione contabile e la direzione si rifiuti di effettuarle, il revisore deve esprimere nella relazione di revisione un giudizio con modifica, secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale n. 705.[2]

10. Qualora sia necessario apportare delle modifiche alle altre informazioni e la direzione si rifiuti di effettuarle, il revisore deve darne comunicazione ai responsabili delle attività di governance, salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa,[3] e:

    a) inserire nella relazione di revisione un paragrafo relativo ad altri aspetti che illustri l'incoerenza significativa in conformità al principio di revisione internazionale n. 706;[4] ovvero

    b) non rilasciare la propria relazione; ovvero

    c) recedere dall'incarico, ove consentito da leggi o regolamenti applicabili. (Rif.: Parr. A6-A7)

10(I). Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, la lettera b) del precedente paragrafo 10 non è applicabile.

Incoerenze significative identificate nelle altre informazioni acquisite successivamente alla data della relazione di revisione

11. Qualora sia necessario apportare delle modifiche al bilancio oggetto di revisione contabile, il revisore deve seguire le regole contenute al riguardo nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560.[5]

12. Qualora sia necessario apportare delle modifiche alle altre informazioni e la direzione acconsenta ad effettuarle, il revisore deve svolgere le procedure di revisione necessarie nelle circostanze. (Rif.: Par. A8)

13. Qualora sia necessario apportare delle modifiche alle altre informazioni, ma la direzione si rifiuti di effettuarle, il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance – salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa – i propri dubbi riguardo le altre informazioni e intraprendere ulteriori azioni appropriate. (Rif.: Par. A9)

Errori significativi nella rappresentazione dei fatti

14. Qualora, nella lettura critica delle altre informazioni volta all'identificazione di incoerenze significative, il revisore venga a conoscenza di un evidente errore significativo nella rappresentazione dei fatti, egli deve discutere tale aspetto con la direzione. (Rif.: Par. A10)

15. Se, anche dopo questa discussione, il revisore ritiene che vi sia un evidente errore significativo nella rappresentazione dei fatti, il revisore deve richiedere alla direzione di consultare un soggetto terzo qualificato, ad esempio il proprio consulente legale, e deve tenere in considerazione il parere ricevuto.

---

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

[3] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragr. 13.

[4] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706, "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore Indipendente", paragrafo 9.

[5] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, "Eventi successivi", paragrafi 10-17.

16. Se il revisore conclude che nelle altre informazioni vi sia un errore significativo nella rappresentazione dei fatti che la direzione rifiuta di correggere, egli deve comunicare ai responsabili della attività di governance – salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa – i propri dubbi riguardo le altre informazioni e intraprendere ulteriori azioni appropriate. (Rif.: Par. A11)

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) (Rif.: Parr. 1-2)

Ulteriori responsabilità, previste da leggi o regolamenti, relativamente alle altre informazioni (Rif.: Par. 1)

A1. Il revisore può avere ulteriori responsabilità, previste da leggi o regolamenti, relativamente alle altre informazioni che esulano dall'oggetto del presente principio di revisione. Per esempio, in alcuni ordinamenti giuridici il revisore è tenuto a svolgere procedure specifiche su talune tipologie di altre informazioni, quali i dati integrativi obbligatori, ovvero ad esprimere un giudizio sull'attendibilità degli indicatori di performance illustrati nelle altre informazioni. Se sussistono tali obblighi, le ulteriori responsabilità del revisore sono determinate dalla natura dell'incarico e da leggi, regolamenti e principi professionali. Se tali altre informazioni vengono omesse o presentano delle carenze, il revisore può essere tenuto, secondo quanto previsto da leggi o regolamenti, a farne menzione nella relazione di revisione.[5-bis]

Documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione (Rif.: Par. 2)

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A2. Tranne i casi in cui sia espressamente previsto da leggi o regolamenti, è meno probabile che le imprese di dimensioni minori emettano documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione. Tuttavia, un esempio di tale documento può essere una relazione di accompagnamento, redatta dai responsabili delle attività di governance e prevista da una disposizione normativa. Esempi di altre informazioni che possono essere incluse in un documento contenente il bilancio oggetto di revisione di un'impresa di dimensioni minori sono un conto economico dettagliato e una relazione sulla gestione.

Definizione di altre informazioni (Rif.: Par. 5 a)

A3. Tra le altre informazioni possono essere ricomprese, ad esempio:

- una relazione della direzione o dei responsabili delle attività di governance sull'andamento della gestione;
- una sintesi dei principali dati economico-finanziari;
- i dati riguardanti la forza lavoro;
- i piani d'investimento;
- gli indici di bilancio;
- i nomi dei dirigenti e degli amministratori;
- una sintesi dei dati trimestrali.

A4. Ai fini dei principi di revisione internazionali (ISA Italia), nelle altre informazioni non sono ricompresi, ad esempio:

[5bis] Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il principio di revisione (SA Italia) n. 720B, che si applica unitamente al presente principio di revisione, tratta delle responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con il bilancio.

- comunicati stampa o lettere di trasmissione, ad esempio una lettera di accompagnamento al documento contenente il bilancio oggetto di revisione contabile e la relativa relazione di revisione;
- informazioni contenute nelle indicazioni degli analisti finanziari;
- informazioni contenute sul sito web dell'impresa.

Lettura critica delle altre informazioni (Rif.: Par. 7)

A5. L'acquisizione delle altre informazioni prima della data della relazione di revisione consente al revisore di risolvere tempestivamente con la direzione possibili incoerenze significative e evidenti errori significativi nella rappresentazione dei fatti. Può risultare utile concordare con la direzione la tempistica con cui si renderanno disponibili le altre informazioni.

Incoerenze significative

Incoerenze significative identificate nelle altre informazioni acquisite prima della data della relazione di revisione (Rif.: Par. 10)

A6. Quando la direzione si rifiuta di apportare modifiche alle altre informazioni, il revisore, per decidere quali azioni intraprendere, può basarsi sul parere del proprio consulente legale.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche[5-ter]

A7. (omissis).

Incoerenze significative identificate nelle altre informazioni acquisite successivamente alla data della relazione di revisione (Rif.: Parr. 12-13)

A8. Quando la direzione acconsente ad apportare modifiche alle altre informazioni, le procedure del revisore possono includere la verifica delle misure poste in essere dalla direzione per assicurarsi che tutti i destinatari del bilancio, della relazione di revisione e delle altre informazioni già pubblicati siano informati delle modifiche.

A9. Quando la direzione si rifiuta di apportare le modifiche alle altre informazioni che il revisore reputa necessarie, un'azione appropriata da intraprendere può essere rappresentata dall'acquisizione da parte del revisore di un parere del proprio consulente legale.

Errori significativi nella rappresentazione dei fatti (Rif.: Parr. 14-16)

A10. Nel discutere con la direzione relativamente ad un evidente errore significativo nella rappresentazione dei fatti, il revisore può non essere in grado di valutare la validità di alcuni elementi informativi inclusi nelle altre informazioni e delle risposte fornite dalla direzione alle sue indagini e può concludere che permangono convincenti differenze di opinione o giudizio.

A11. Quando il revisore conclude che esiste un errore significativo nella rappresentazione dei fatti che la direzione si rifiuta di correggere, un'azione appropriata da intraprendere può essere rappresentata dall'acquisizione del parere del proprio consulente legale.

[5-ter] Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

PRINCIPIO DI REVISIONE (SA Italia) 720B

LE RESPONSABILITA' 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

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi
che iniziano dal 1° luglio 2016 o successivamente)

INDICE

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione (SA Italia) 1-3

Data di entrata in vigore 4

Obiettivi **5**

Definizioni **6**

Regole

Procedure 7-10

Le risposte del revisore qualora identifichi una situazione che a suo avviso potrebbe configurare una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario 11-13

Le risposte del revisore quando giunge alla conclusione che esiste un errore significativo nel bilancio ovvero che è necessario aggiornare le conoscenze e la comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto 14

Le risposte del revisore quando giunge alla conclusione che esiste una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario 15

La relazione del revisore 16-21

Attestazioni scritte 22

Documentazione 23

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizioni A1-A7

Procedure A8-A24

Le risposte del revisore qualora identifichi una situazione che a suo avviso potrebbe configurare una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario A25-A26

Le risposte del revisore quando giunge alla conclusione che esiste un errore significativo nel bilancio ovvero

che è necessario aggiornare le conoscenze e la comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto A27
Le risposte del revisore quando giunge alla conclusione che esiste una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario A28-A30
La relazione del revisore A31-A39
Appendice 1: Principali fonti di riferimento relativamente al contenuto della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari
Appendice 2: Esempi di paragrafi di giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari e sulla loro conformità alle norme di legge nonché di dichiarazione su eventuali errori significativi

Il 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" 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)".

Il principio di revisione (SA Italia) n. 720B è stato predisposto al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano non previste dagli ISA Clarified. Tale principio non è stato predisposto né emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione (SA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta delle responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, ove predisposta, e sulla loro conformità rispetto alle richieste provenienti dalle norme di legge. Esso tratta altresì delle responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente al rilascio della dichiarazione, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nelle informazioni sopra indicate.

   Il presente principio tratta l'attività da svolgersi nel contesto dell'incarico di revisione legale e fa conseguentemente parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) indicati nel paragrafo 2(I) del 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)".

2. L'art. 34 della Direttiva 2013/34/UE (di seguito anche "Direttiva")[1], in materia di disposizioni generali sulla revisione dei conti, richiede che il revisore legale o le imprese di revisione contabile:

   a) esprimano un giudizio se la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio dello stesso esercizio e se è stata preparata in conformità dei requisiti di legge applicabili;

   b) dichiarino se, in base a ciò che hanno conosciuto e compreso dell'impresa e relativo contesto nel corso della revisione, hanno individuato rilevanti dichiarazioni errate nella relazione sulla gestione e forniscano un'indicazione sulla natura di tali dichiarazioni errate.

   Tale previsione normativa è ripresa poi nell'art. 35 della Direttiva[2], in cui è previsto, attraverso il richiamo all'art. 28 della Direttiva 2006/43/CE[3], che la relazione di revisione includa il giudizio e la dichiarazione di cui all'art. 34 sopra indicato.

   La successiva Direttiva 2014/56/UE[4] riprende il contenuto della relazione di revisione e, intervenendo sull'art. 28 sopracitato, prescrive che il giudizio e la dichiarazione rese ai sensi dell'art. 34 della Direttiva sono entrambi basati sul lavoro svolto per la revisione contabile.

   Il Decreto Legislativo 18 agosto 2015, n. 139[5] ha apportato, nel recepimento dell'art. 34 della Direttiva, le conseguenti modifiche all'art. 14, co. 2, lettera e), del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 (di seguito anche "Decreto") in materia di relazione di revisione: al soggetto incaricato della revisione legale (di seguito anche "revisore") è pertanto richiesto di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio di esercizio e, ove redatto, con il bilancio consolidato (di seguito anche "bilancio") e sulla sua conformità rispetto alle norme di legge[6]. La norma italiana prevede inoltre che tale giudizio includa altresì "*una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della*

[1] Direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge. Pubblicata sulla Gazzetta ufficiale dell'Unione europea, L 182 del 29 giugno 2013.

[2] Art. 35 "Modifica della Direttiva 2006/43/CE relativamente alla relazione di revisione".

[3] Direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio e abroga la direttiva 84/253/CEE del Consiglio. Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale Europea, L 157 del 9 giugno 2006.

[4] Direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati. Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea, L 158 del 27 maggio 2014.

[5] Attuazione della direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge. Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 205 del 4 settembre 2015 ed entrato in vigore il 1° gennaio 2016.

[6] Il contenuto della relazione sulla gestione è prescritto dall'art. 2428 del Codice Civile per il bilancio d'esercizio e dall'art. 40 del D.Lgs. n. 127 del 9 aprile 1991 per il bilancio consolidato. Ulteriori fonti normative, con differenti ambiti soggettivi di applicazione, possono definire altre informazioni specifiche da inserire nella relazione sulla gestione: per un elenco delle principali fonti di riferimento si veda l'Appendice 1.

comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale , circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori" (nel seguito anche "dichiarazione sugli eventuali errori significativi").

Tale impostazione è stata confermata dal Decreto Legislativo 17 luglio 2016, n. 135[7] il quale ha riprodotto nel nuovo art. 14 del Decreto, in materia di relazione di revisione e giudizio sul bilancio, la predetta disposizione in base alla quale la relazione di revisione comprende un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge e include la dichiarazione sopra indicata.

La lettura congiunta della norma comunitaria e delle norme di recepimento nazionali porta a concludere che il revisore debba:

1) esprimere il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità rispetto alle richieste delle norme di legge;
2) rilasciare una dichiarazione sugli eventuali errori significativi formulata alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile del bilancio.

In virtù di quanto previsto dalle disposizioni normative, sia il giudizio sia la dichiarazione sono basati sul lavoro svolto per la revisione contabile del bilancio.

Inoltre, per le società emittenti valori mobiliari ammessi alle negoziazioni in mercati regolamentati la relazione sulla gestione contiene una specifica sezione denominata "Relazione sul governo societario e gli assetti proprietari" (di seguito anche "relazione sul governo societario") riportante le informazioni richieste dall'art. 123-bis, co.1 e 2, del Decreto Legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (di seguito anche "D. Lgs. 58/98"). Tali informazioni possono altresì figurare in una relazione distinta dalla relazione sulla gestione pubblicata congiuntamente a tale relazione o, in alternativa, la relazione sulla gestione può indicare la sezione del sito internet dell'emittente dove è pubblicato tale documento.

In presenza di tale tipologia di emittenti, al revisore è richiesto di esprimere, ai sensi dell'art. 123-bis, co. 4, del D.Lgs. 58/98, il giudizio sulla coerenza di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario, in particolare quelle di cui al co. 1, lettere c), d), f), l) ed m), e di cui al co. 2, lettera b), dell'articolo citato (di seguito anche "alcune specifiche informazioni"), con il bilancio nonché di verificare, pur senza prevedere a tale riguardo una specifica attestazione da parte del revisore, che sia stata elaborata una relazione sul governo societario e gli assetti proprietari[8], indipendentemente dalle modalità di presentazione di tali informazioni.

L'art. 123-bis, co. 4, del D.Lgs. 58/98, a differenza dell'art. 14 del Decreto, non è stato modificato dal D.Lgs. 139/15 sopra indicato, nonostante la Direttiva 2013/34/UE, recepita nell'ordinamento italiano da tale ultimo decreto, contenga all'art. 20 una specifica disciplina in merito al contenuto della relazione sul governo societario. In particolare, l'art. 20, co. 3, prescrive, con riferimento ad alcune specifiche informazioni, l'espressione del giudizio sulla coerenza con il bilancio e sulla loro conformità alle norme di legge, nonché il rilascio della dichiarazione sugli eventuali errori significativi, analogamente a quanto già previsto per la relazione sulla gestione. Si ritiene pertanto, alla luce del complessivo quadro normativo di riferimento allo stato applicabile e delle scelte compiute dal legislatore italiano, che il revisore sia tenuto ad esprimere un giudizio sulla conformità di alcune specifiche informazioni come sopra indicate alle previsioni contenute nelle norme di legge, nonché a rilasciare la dichiarazione sugli eventuali errori significativi formulata alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile del bilancio, sulla base delle procedure previste nel presente principio e indipendentemente dalle modalità di presentazione delle specifiche

[7] Attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE concernente la revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati. Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 169 del 21 luglio 2016 ed in vigore dal 5 agosto 2016.

[8] Il D.Lgs. n. 254 del 30 dicembre 2016 ha modificato l'art. 123-bis, co. 4, del D.Lgs. 58/98 sostituendo la verifica dell'avvenuta elaborazione della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con la verifica che siano state fornite le informazioni di cui al comma 2, lettere a), c), d) e d-bis) dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98. Il nuovo testo normativo è applicabile con riferimento agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1 gennaio 2017

informazioni[9].

Le altre informazioni contenute nella relazione sul governo societario diverse dalle specifiche informazioni sopra identificate, che non sono pertanto assoggettate alle procedure del presente principio, saranno invece assoggettate alle procedure indicate nel 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" in quanto la relazione sul governo societario che le include fa parte, ai sensi dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98, della relazione sulla gestione compresa nella relazione finanziaria annuale redatta ai sensi dell'art. 154-ter del medesimo decreto anche qualora pubblicata sul sito internet dell'emittente.

La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione e, ove predisposta, della relazione sul governo societario, della coerenza del loro contenuto rispetto al bilancio nonché della conformità di tale contenuto a quanto previsto dalle norme di legge compete agli amministratori. Essi sono inoltre responsabili della completezza e correttezza della relazione sulla gestione e, ove predisposta, della relazione sul governo societario. In particolare, tali soggetti sono responsabili, fra gli altri aspetti, sia dell'identificazione delle fonti di riferimento applicabili relativamente al contenuto della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario sia di quella parte del controllo interno che permetta la redazione di tali relazioni con un contenuto coerente con il bilancio a cui si riferiscono e in conformità alle norme di legge.

3. Tenuto conto del tenore letterale dell'art. 14, co. 2, lettera e), del Decreto, il giudizio sulla coerenza e sulla conformità non rappresenta un giudizio sulla rappresentazione veritiera e corretta della relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta.

Inoltre, la dichiarazione sugli eventuali errori significativi formulata alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile del bilancio non costituisce l'espressione di un giudizio professionale e non è pertanto destinata a fornire alcuna forma di assurance. Tale dichiarazione, infatti, ha l'obiettivo di evidenziare, nella relazione di revisione, eventuali contraddizioni o non concordanze, che possono emergere dalla sola attività di lettura della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, fra il loro contenuto e gli elementi probativi e la documentazione acquisiti per esprimere il giudizio sul bilancio. Conseguentemente, la lettura della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario per cui il revisore non ha acquisito, nell'ambito della revisione contabile, elementi probativi e documentazione né svolto procedure pertinenti in quanto non necessarie per l'espressione del giudizio sul bilancio, potrebbe non consentire l'identificazione di errori significativi.

Data di entrata in vigore

4. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° luglio 2016 o successivamente.

Obiettivi

5. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:

   a) formarsi un giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, e sulla loro conformità alle richieste provenienti dalle norme di legge;

   b) esprimere il giudizio di cui al precedente punto a) nella propria relazione di revisione;

   c) considerare l'esistenza, sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione, di eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione e in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta;

[9] Tale impostazione è confermata dal D.Lgs. n. 254 del 30 dicembre 2016 che all'art. 10 modifica il comma 4 dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98, inserendo il riferimento all'art. 14, comma 2, lett. e) del Decreto.

d) rilasciare nella propria relazione di revisione una dichiarazione sugli eventuali errori significativi, fornendo indicazioni sulla natura di tali errori, ove presenti.

Definizioni

6. Nel presente principio, ai fini degli obiettivi del precedente paragrafo 5, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

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

b) norme di legge: il quadro normativo adottato dagli amministratori che disciplina il contenuto della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario, ove predisposta; (Rif. Parr.: A1-A4)

c) incoerenza: presenza di informazioni nella relazione sulla gestione e/o di alcune specifiche informazioni nella relazione sul governo societario, ove predisposta, che contraddicono quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile; (Rif. Par.: A5)

d) incoerenza significativa: una incoerenza che, considerata singolarmente o insieme ad altre incoerenze, potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso; (Rif. Par.: A7)

e) mancanza di conformità: assenza, nella relazione sulla gestione di informazioni richieste dalle norme di legge e/o assenza, nella relazione sul governo societario, ove predisposta, di alcune specifiche informazioni richieste dalle norme di legge;

f) errore nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta: la presenza di informazioni ritenute dal revisore non correttamente rappresentate in quanto formulate in modo contraddittorio e/o non concordante rispetto alle conoscenze e alla comprensione dell'impresa e del relativo contesto già acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio; tale fattispecie è diversa dalla incoerenza e dalla mancanza di conformità come sopra definite; (Rif. Par.: A6)

g) errore significativo nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario: un errore che, considerato singolarmente o insieme ad altri errori, potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso (Rif. Par.: A7).

Regole

Procedure

7. Il revisore, durante la fase di pianificazione della revisione contabile del bilancio, deve:

a) nell'ambito della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, acquisire una comprensione generale: (Rif. Parr.: A8-A9)

i) delle norme di legge relative alla relazione sulla gestione e alla relazione sul governo societario applicabili all'impresa e al settore di attività in cui opera

ii) delle modalità con cui l'impresa rispetta tali norme nella redazione della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario;

b) concordare con la direzione della società modalità e tempistica di messa a disposizione della relazione sulla gestione nonché, ove predisposta, della relazione sul governo societario, nelle versioni approvate dagli amministratori, e degli eventuali dettagli idonei a permettergli lo svolgimento di quanto previsto dal presente principio. (Rif. Parr.: A10-A11)

8. Al fine della verifica sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, il revisore, tenendo conto del lavoro svolto

per la revisione contabile del bilancio, deve svolgere le seguenti procedure: (Rif. Parr.: A12-A17)

a) lettura critica della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta;

b) riscontro della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, con il bilancio o con i dettagli utilizzati per la redazione dello stesso o con il sistema di contabilità generale o con le scritture contabili sottostanti.

9. Al fine della verifica della conformità della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario alle norme di legge, il revisore, nell'ambito della lettura di cui al precedente punto 8 a), deve unicamente riscontrare che le informazioni richieste da tali norme siano state incluse in tali relazioni. (Rif. Parr.: A12-A13 e A18-A19)

10. Al fine del rilascio della dichiarazione sugli eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione e in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, il revisore, nell'ambito della lettura di cui al precedente punto 8 a), deve esclusivamente considerare le conoscenze e la comprensione dell'impresa e del relativo contesto già acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio. (Rif. Parr.: A13 e A20-A24)

Le risposte del revisore qualora identifichi una situazione che a suo avviso potrebbe configurare una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario (Rif. Parr.: A25-A26)

11. Qualora, a seguito dello svolgimento delle procedure di cui al precedente paragrafo 8, il revisore identifichi una situazione che a suo avviso potrebbe configurare una incoerenza, egli deve discutere tale aspetto con la direzione, ed in particolare con gli amministratori, al fine di comprendere se quanto riscontrato rappresenti effettivamente una incoerenza, se tale incoerenza sia significativa e se sia necessario che vengano apportate delle modifiche al bilancio oggetto di revisione contabile ovvero alla relazione sulla gestione o alla relazione sul governo societario.

12. Qualora, a seguito dello svolgimento delle procedure di cui ai precedenti paragrafi 7 e 9, il revisore identifichi una situazione che a suo avviso potrebbe configurare una mancanza di conformità, egli deve discutere tale aspetto con la direzione, ed in particolare con gli amministratori, al fine di comprendere se quanto riscontrato rappresenti effettivamente una mancanza di conformità e se sia necessario apportare delle modifiche alla relazione sulla gestione o alla relazione sul governo societario.

13. Qualora, a seguito dello svolgimento delle procedure di cui al precedente paragrafo 10, il revisore identifichi una situazione che a suo avviso potrebbe configurare un errore nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, egli deve discutere tale aspetto con la direzione, ed in particolare con gli amministratori, al fine di comprendere se quanto riscontrato sia effettivamente un errore, se tale errore sia significativo e se sia necessario apportare delle modifiche al bilancio oggetto di revisione contabile, alla relazione sulla gestione o alla relazione sul governo societario, ovvero se le conoscenze e la comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto siano da aggiornare.

Le risposte del revisore quando giunge alla conclusione che esiste un errore significativo nel bilancio ovvero che è necessario aggiornare le conoscenze e la comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto (Rif. Par.: A27)

14. Qualora, a seguito delle procedure di cui ai precedenti paragrafi 11 e 13, il revisore giunga alla conclusione che esiste un errore significativo nel bilancio oggetto di revisione contabile ovvero che è necessario aggiornare le conoscenze e la comprensione dell'impresa e del relativo contesto già acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto, egli deve rispondere in modo appropriato in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

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

15. Qualora, a seguito delle procedure di cui ai precedenti paragrafi 11, 12 e 13, il revisore giunga alla conclusione che esiste una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, egli deve chiedere alla direzione, ed in particolare agli amministratori, di correggerlo.

    Se la direzione, ed in particolare gli amministratori,

    a) dichiarano che procederanno con la correzione, il revisore deve verificare che la correzione sia stata effettuata;

    b) si rifiutano di effettuare la correzione, il revisore deve comunicare tale aspetto ai responsabili delle attività di governance chiedendo che si proceda con la correzione. In tale circostanza: (Rif. Parr.: A28-A29)

        i) qualora dichiarino che l'errore verrà corretto, il revisore deve verificare che la correzione sia stata effettuata;

        ii) qualora invece l'errore non venga corretto, il revisore deve valutare le implicazioni per la propria relazione di revisione e comunicare ai responsabili delle attività di governance le modalità con cui ritiene di formulare il giudizio sulla coerenza e sulla conformità e di rilasciare la dichiarazione sugli eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario. (Rif. Par.: A30)

La relazione del revisore

16. L'obbligo di espressione del giudizio sulla coerenza e sulla conformità e di rilascio della dichiarazione sugli eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ai sensi dell'art. 14, co. 2, lettera e), del Decreto, deve essere assolto, secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700,[10] in una sezione separata della relazione di revisione che deve riportare il sotto-titolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari". (Rif. Par.: A31)

17. La sezione separata della relazione di revisione deve contenere:

    a) la descrizione delle responsabilità degli amministratori per la predisposizione della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario, ove predisposta, e per il loro contenuto coerente con il bilancio e conforme con quanto previsto dalle norme di legge;

    b) la descrizione delle responsabilità del revisore, come previste dal presente principio di revisione;

    c) il giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, e sulla loro conformità alle richieste provenienti dalle norme di legge;

    d) con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del Decreto, l'indicazione che, alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile ai fini dell'espressione del giudizio del bilancio, il revisore non ha nulla da riportare.

18. Nei casi di espressione di un giudizio senza modifica sul bilancio, il revisore, nella circostanza di cui al precedente paragrafo 15 b) ii), deve:

    - in presenza di incoerenza significativa, esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi o negativo a seconda delle circostanze, descrivendo l'incoerenza significativa riscontrata nel relativo paragrafo della relazione di revisione; (Rif. Par.: A32)

    - in presenza di mancanza di conformità, esprimere un giudizio di non conformità alle norme di legge

[10] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio".

della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, ove predisposta, fornendo indicazioni sulla mancanza di conformità riscontrata nel relativo paragrafo della relazione di revisione;

- in presenza di errori significativi, dichiarare tale circostanza nel relativo paragrafo della relazione di revisione, fornendo indicazioni sulla natura dell'errore riscontrato. (Rif. Par.: A33)

19. Nei casi di espressione di un giudizio con rilievi sul bilancio, derivante dalla presenza di errori significativi nel bilancio e/o dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore deve valutare nelle specifiche circostanze i riflessi sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità e/o sul rilascio della dichiarazione, derivanti dalla parziale inattendibilità (accertata o potenziale) del bilancio. (Rif. Parr.: A34-A36)

20. In caso di espressione di un giudizio negativo o di dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, il revisore deve concludere di non essere in grado di esprimere il giudizio sulla coerenza e sulla conformità né di rilasciare la dichiarazione sugli eventuali errori significativi. (Rif. Par.: A34 e A38)

21. Nei casi in cui la relazione sulla gestione e la relazione sul governo societario, ove predisposta, non siano messe a disposizione del revisore in tempo utile per consentirgli lo svolgimento delle procedure previste dal presente principio ovvero tali relazioni non siano state predisposte o siano state predisposte in modo incompleto, egli deve valutare le implicazioni della specifica circostanza ai fini dell'espressione del giudizio sulla coerenza e sulla conformità nonché del rilascio della dichiarazione sugli eventuali errori significativi. (Rif. Par.: A37)

Attestazioni scritte

22. Nell'ambito delle attestazioni previste, con riferimento alla revisione contabile del bilancio, dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580[11], il revisore deve richiedere agli amministratori di fornire attestazioni scritte in merito alle proprie responsabilità per la redazione della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario, ove predisposta, per la coerenza del loro contenuto rispetto al bilancio nonché per la conformità di tale contenuto a quanto previsto dalle norme di legge. Il revisore deve richiedere altresì agli amministratori di fornire attestazioni scritte in merito alle proprie responsabilità per la completezza e correttezza della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario, ove predisposta.

    In relazione alle incoerenze e agli errori riscontrati dal revisore e non corretti dagli amministratori in quanto ritenuti non significativi, il revisore deve applicare il paragrafo 14 del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile".

Documentazione

23. Il revisore deve includere nella documentazione del lavoro predisposta ai fini della revisione contabile del bilancio i risultati delle procedure di cui ai paragrafi 7-15 del presente principio, nel rispetto delle regole previste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230[12].

***

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizioni (Rif. Par.: 6)

A1. L'Appendice 1 include un elenco delle principali fonti di riferimento per la predisposizione della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario. La relazione sulla gestione è un documento che correda il bilancio finalizzata a fornire commenti sull'andamento della gestione con ulteriore informativa rispetto al bilancio. In alcuni casi, essa può includere anche informazioni non direttamente desumibili dal bilancio, dal sistema di contabilità generale e dalle scritture contabili

[11] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580 "Attestazioni scritte" – Appendice 1.
[12] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 "La documentazione della revisione contabile".

sottostanti. In tale ambito, sono inquadrabili alcune delle informazioni richieste, per gli emittenti valori mobiliari ammessi alle negoziazioni in mercati regolamentati, dall'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98 relativamente al governo societario e gli assetti proprietari.

La normativa di riferimento che riguarda la messa a disposizione del pubblico del bilancio può stabilire che esso sia accompagnato da documenti ulteriori rispetto alla relazione sulla gestione e/o alla relazione sul governo societario: si pensi ad esempio alla relazione del Collegio Sindacale o, per quanto riguarda gli emittenti quotati aventi l'Italia come Stato membro d'origine, all'attestazione del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili societari. Poiché la previsione dell'art. 14, co. 2, lettera e), del Decreto in merito alle attività richieste al revisore riguarda unicamente la relazione sulla gestione e alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, gli ulteriori documenti accompagnatori non rientrano nell'ambito di applicazione del presente principio, ferma invece restando l'applicazione delle procedure previste dal 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".

Inoltre, ai sensi dell'art. 2435-bis del Codice Civile, le società che non emettono titoli negoziati in mercati regolamentati e che non superano nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi due dei parametri dimensionali previsti dal comma 1[13] dello stesso articolo, sono esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione qualora forniscano nella nota integrativa le informazioni richieste dai numeri 3 e 4 dell'art. 2428 del Codice Civile.[14] Allo stesso modo, le micro-imprese come definite dall'art. 2435-ter del Codice Civile sono esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione qualora forniscano in calce allo stato patrimoniale le informazioni richieste dai numeri 3 e 4 dell'art. 2428 del Codice Civile[12]. In assenza della relazione sulla gestione il presente principio non risulta applicabile.

A2. La relazione sulla gestione e/o la relazione sul governo societario contengono informazioni che, per loro natura, possono essere estratte dal bilancio oggetto di revisione contabile o riconducibili – attraverso i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti – a tale bilancio.

Alcuni esempi di tali informazioni possono essere:

a) riclassificazioni del bilancio oggetto di revisione contabile;

b) ripartizione di ricavi per linea di prodotto;

c) indicatori di risultato finanziari, ivi inclusa la posizione finanziaria;

d) altri indicatori finanziari di *performance*;

e) risultati operativi dei settori di attività;

f) informazioni relative a rapporti con parti correlate;

g) informazioni sulle azioni proprie e sulle azioni o quote di società controllanti.

La relazione sulla gestione e/o la relazione sul governo societario possono altresì contenere informazioni che, per loro natura, non sono estratte dal bilancio oggetto di revisione contabile o riconducibili – attraverso i dettagli utilizzati per la predisposizione del bilancio, il sistema di contabilità generale e le scritture contabili sottostanti – a tale bilancio. Su tale tipologia di informazioni il revisore non è in grado di svolgere le procedure di cui al paragrafo 8, lettera b) del presente principio.

Alcuni esempi di tali informazioni possono essere:

a) informazioni sul portafoglio ordini;

b) informazioni sulle quote di mercato;

[13] Le società che possono beneficiare dell'esonero sono quelle che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:
1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

[14] Si veda l'Appendice 1 per il contenuto del terzo comma, numeri 3) e 4), dell'art. 2428 del Codice Civile.

c) informazioni economiche generali, sul settore di appartenenza ed i *competitor*;

d) informazioni sulla capacità produttiva e sul suo utilizzo;

e) indicatori di risultato non finanziari (ad esempio indici di puntualità delle consegne, tasso di soddisfazione della clientela);

f) informazioni ambientali e sociali ovvero di sostenibilità;

g) informazioni previsionali;

h) informazioni relative alle rielaborazioni di dati storici finalizzate a rappresentare con criteri alternativi fatti o operazioni aziendali;

i) informazioni estratte da contratti;

j) informazioni estratte da sistemi di reportistica interni;

k) informazioni che riguardano il governo societario e gli assetti proprietari;

l) informazioni aventi natura finanziaria storica desunte da bilanci relativi a esercizi o periodi diversi da quello oggetto di revisione contabile o non riconducibili a tale bilancio.

Nell'ambito delle procedure di cui al paragrafo 10 del presente principio, tali informazioni sono considerate in base alle conoscenze e alla comprensione dell'impresa e del relativo contesto già acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto ai fini dell'espressione del giudizio sul bilancio: se pertanto non sono state acquisiti, nell'ambito di tale attività, elementi probativi e documentazione né sono state svolte procedure pertinenti in quanto non necessarie per l'espressione del giudizio sul bilancio, il revisore non è tenuto a svolgere ulteriori procedure.

A3. Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

Ai sensi dell'art. 2428 del Codice Civile, le informazioni in commento sono fornite "nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione". Inoltre, il testo di legge richiede di riportare gli indicatori finanziari e, solo "se del caso", quelli non finanziari. È probabile che nelle imprese di dimensioni minori, pur tenute alla redazione della relazione sulla gestione[15], le informazioni riportate nella relazione sulla gestione siano sufficientemente contenute poiché il bilancio in se già fornisce una corretta informativa economico-finanziaria e che la società non sia tenuta a fornire ulteriori informazioni non finanziarie nelle situazioni in cui il bilancio e gli indicatori finanziari siano capaci di esprimere significativamente e con chiarezza la situazione della società e l'andamento reddituale.

Inoltre, il secondo comma dell'art. 2428 del Codice Civile espressamente prevede che l'informativa contenuta nella relazione sulla gestione debba essere "coerente con l'entità e la complessità degli affari della società". Ciò realizza implicitamente un sistema informativo "modulare" in base al quale le società di maggiori dimensioni e complessità, che pertanto potrebbero avere una rilevanza economica superiore, potrebbero fornire un'informativa più ampia ed un maggior grado di dettaglio rispetto a quanto dovuto dalle società di più piccole dimensioni. Tale approccio informativo differenziato potrà avere riflessi in capo all'operatività del soggetto incaricato della revisione contabile: fermo restando le procedure previste dal presente principio di revisione, l'attività sarà infatti proporzionata all'ampiezza e al grado di dettaglio dell'informativa fornita dal soggetto il cui bilancio è oggetto di revisione contabile.

A4. Con riferimento alle società emittenti valori mobiliari ammessi alle negoziazioni in mercati regolamentati, l'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98 indica quali informazioni devono essere riportate nella relazione sulla gestione, nella specifica sezione denominata "Relazione sul governo societario e gli assetti proprietari"[16] ovvero secondo le modalità di presentazione previste nel comma 3 del medesimo articolo. Fra tali informazioni, le seguenti rientrano nell'ambito di applicazione del presente principio:

[15] Per la definizione di "impresa di dimensioni minori" si veda anche il 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 A64.

[16] In merito alla natura e al contenuto complessivo della relazione sul governo societario, Borsa Italiana ha pubblicato il "Format per la relazione sul governo societario e gli assetti proprietari" che rappresenta un modello che, seppur non obbligatorio, fornisce agli emittenti uno strumento per la verifica delle informazioni da inserire in tale relazione.

- comma 1, lett. c): le partecipazioni rilevanti nel capitale, dirette o indirette, ad esempio tramite strutture piramidali o di partecipazione incrociata, secondo quanto risulta dalle comunicazioni effettuate ai sensi dell'art. 120 del D.Lgs. 58/98;
- comma 1, lett. d): se noti, i possessori di ogni titolo che conferisce diritti speciali di controllo e una descrizione di questi diritti;
- comma 1, lett. f): qualsiasi restrizione al diritto di voto, ad esempio limitazioni dei diritti di voto ad una determinata percentuale o ad un certo numero di voti, termini imposti per l'esercizio del diritto di voto o sistemi in cui, con la cooperazione della società, i diritti finanziari connessi ai titoli sono separati dal possesso dei titoli;
- comma 1, lett. l): le norme applicabili alla nomina e alla sostituzione degli amministratori e dei componenti del consiglio di gestione e di sorveglianza, nonché alla modifica dello statuto, se diverse da quelle legislative e regolamentari applicabili in via suppletiva;
- comma 1, lett. m): l'esistenza di deleghe per gli aumenti di capitale ai sensi dell'art. 2443 del Codice Civile ovvero del potere in capo agli amministratori o ai componenti del consiglio di gestione di emettere strumenti finanziari partecipativi nonché di autorizzazioni all'acquisto di azioni proprie;
- comma 2, lett. b): le principali caratteristiche dei sistemi di gestione dei rischi e di controllo interno esistenti in relazione al processo di informativa finanziaria, anche consolidata, ove applicabile.

A5. Una potenziale incoerenza può consistere ad esempio in:

a) differenze tra dati, importi o commenti forniti in bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e quelli riportati nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario;

b) contraddizioni tra dati e importi contenuti nel bilancio, o riconducibili al bilancio stesso, e relativi commenti forniti nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario;

c) informazioni contenute nella relazione sulla gestione e/o alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario formulate secondo criteri di presentazione e di misurazione diversi da quelli utilizzati in bilancio, in assenza di appropriati chiarimenti aggiuntivi che ne permettano la riconducibilità al bilancio. L'assenza di appropriati chiarimenti aggiuntivi, ove richiesti dalle norme di legge, potrebbe costituire anche una mancanza di conformità come definita nel presente principio.

A6. Un esempio di potenziale errore nella relazione sulla gestione come definito nel precedente paragrafo 6 f) potrebbe essere costituito dalla presentazione nella relazione sulla gestione di un indicatore di risultato finanziario diverso da quello che la direzione ha indicato al revisore, nell'ambito della revisione, come necessario al fine di consentire la comprensione della situazione finanziaria della società; tale circostanza potrebbe costituire una contraddizione e/o non concordanza rispetto alle conoscenze e alla comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto.

A7. Le norme di legge non contengono alcuna indicazione in merito al concetto di incoerenze significative e di errori significativi che possono essere contenuti nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario. Pertanto, con specifico riferimento alle definizioni di incoerenza significativa e di errore significativo contenute nel presente principio, i seguenti aspetti possono fornire al revisore utili punti di riferimento:

— come già indicato nel precedente paragrafo A1, la relazione sulla gestione correda il bilancio ed è finalizzata a fornire commenti sull'andamento della gestione con ulteriore informativa rispetto a tale bilancio, dando un contesto di riferimento alla sua lettura. Analoga finalità informativa caratterizza la relazione sul governo societario. Conseguentemente si presume che l'utilizzatore del bilancio, della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario sia il medesimo e la significatività è considerata tenuto conto delle necessità di informazioni di tale utilizzatore;

— nell'esercitare il proprio giudizio professionale, il revisore tiene in considerazione le specifiche caratteristiche dell'incoerenza o degli altri errori e i loro effetti: non tutte le incoerenze o gli errori,

infatti, possono influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base della lettura del bilancio;

— il giudizio professionale esercitato dal revisore implica la valutazione di aspetti quantitativi e qualitativi: conseguentemente tale giudizio tiene in considerazione la dimensione, la natura e l'importanza degli aspetti trattati nella relazione sulla gestione e/o nella relazione sul governo societario nell'ambito della lettura del bilancio.

Procedure (Rif. Parr.: 7-10)

A8. Per acquisire una comprensione generale delle norme di legge relative alla relazione sulla gestione e alla relazione sul governo societario e delle modalità con cui l'impresa rispetta tali norme il revisore può:

— avvalersi della comprensione già acquisita relativamente al settore dell'impresa, al quadro regolamentare e ad altri fattori esterni;

— svolgere indagini presso la direzione in merito alle norme di legge;

— aggiornare la conoscenza delle norme di legge identificate;

— svolgere indagini presso la direzione sulle direttive e procedure dell'impresa aventi ad oggetto la predisposizione della relazione sulla gestione e la relazione sul governo societario, inclusa la raccolta delle informazioni necessarie dalle imprese partecipate, ove esistenti.

A9. Nel caso di gruppi o comunque in presenza di imprese partecipate, le procedure potranno comportare la richiesta e l'ottenimento dai revisori delle componenti di opportune conferme di informazioni relative ai bilanci delle stesse.

A10. Il revisore può comunicare alla direzione le proprie aspettative in merito alla tempistica di ottenimento della relazione sulla gestione e, ove predisposta, della relazione sul governo societario, nelle versioni approvate dagli amministratori, nonché le possibili implicazioni qualora tali documenti non siano ottenuti secondo la tempistica concordata. La comunicazione alla direzione può essere particolarmente utile in caso di primo incarico di revisione contabile oppure in presenza di cambiamenti nella direzione o nei soggetti responsabili delle attività di governance. La lettera di incarico può fare riferimento a tali aspetti e chiarire le responsabilità della direzione, ed in particolare degli amministratori.

A11. Qualora la relazione sulla gestione o la relazione sul governo societario siano rese disponibili al pubblico solo attraverso il sito internet della società, è la stessa società che fornisce direttamente al revisore tali documenti sui quali il revisore svolge le procedure previste dal presente principio. Non è responsabilità del revisore ricercare tali documenti, anche qualora disponibili sul sito internet della società, né svolgere procedure per verificare che la pubblicazione in formato elettronico avvenga in modo completo ed accurato.

A12. Il revisore, nello svolgimento della revisione contabile, esercita lo scetticismo professionale come indicato dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 e dalla normativa di riferimento[17]. Il revisore esercita lo scetticismo professionale anche nello svolgimento delle procedure previste dal presente principio per l'espressione del giudizio sulla coerenza e sulla conformità, ad esempio, nel caso di presentazione nella relazione sulla gestione di informazioni relative al raggiungimento di piani futuri eccessivamente ottimistiche rispetto alle informazioni contenute nel bilancio.

A13. Secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220[18], il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità della direzione, supervisione e svolgimento dell'incarico in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili. I fattori che possono essere tenuti in considerazione sono:

— l'esperienza dei membri del team di revisione;

[17] ISA Italia n. 200 "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)", paragrafi 15 e A18-A22, e art. 9 del D.Lgs. 39/10.

[18] ISA Italia n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", par. 15.

— se i membri del team di revisione a cui è affidato lo svolgimento del lavoro hanno quelle conoscenze, ottenute nello svolgimento della revisione contabile, pertinenti ai fini dell'identificazione di eventuali incoerenze fra le informazioni e le loro conoscenze;

— il livello di giudizio professionale necessario. Ad esempio, lo svolgimento delle procedure per il riscontro della relazione sulla gestione con le informazioni contenute nel bilancio può essere assegnato a membri con minore esperienza;

— se sia necessario, in caso di revisione contabile del bilancio del gruppo, richiedere informazioni specifiche ai revisori delle componenti.

A14. Ai fini della verifica della coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, al revisore non è richiesto di confrontare tutti gli importi e/o le informazioni contenuti in tali documenti rispetto al bilancio.

A15. Nella selezione di un importo e/o di un'altra informazione su cui svolgere le procedure il revisore esercita il proprio giudizio professionale. Fattori da considerare nell'esercizio di tale giudizio possono essere:

— la significatività dell'importo e/o dell'informazione nel contesto in cui sono presentati, contesto che potrebbe influenzare l'importanza che gli utilizzatori del bilancio attribuiscono a tale importo o informazione, quale ad esempio un particolare indicatore di performance o un importo di fondamentale importanza;

— se si tratta di un importo, la sua dimensione rispetto a quello contenuto nel bilancio al quale si riferisce;

— la criticità di un particolare importo e/o informazione, quale ad esempio i piani di pagamenti basati su azioni ("*share based payments*") per la direzione aziendale;

— le caratteristiche delle direttive e procedure dell'impresa dalla stessa messe in atto per la predisposizione della relazione sulla gestione e la relazione sul governo societario.

A16. Nella definizione della natura ed estensione delle procedure il revisore esercita il proprio giudizio professionale. Esempi di procedure possono essere:

— per quelle informazioni che si presume siano anche esposte in bilancio, confrontare tali informazioni;

— per quelle informazioni che si presume siano anche esposte nelle note al bilancio, confrontare le formulazioni utilizzate e considerare se eventuali differenze rispetto a quanto esposto in bilancio implicano differenze nel significato complessivo;

— ottenere dalla direzione la riconciliazione di un importo contenuto nella relazione sulla gestione e/o nella relazione sul governo societario rispetto al bilancio, verificare l'accuratezza matematica di tale riconciliazione e confrontare le poste in riconciliazione rispetto al bilancio e rispetto alla relazione sulla gestione e alla relazione sul governo societario.

A17. La verifica della coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario include, data la differente natura delle informazioni, le modalità della loro presentazione rispetto a quanto presentato in bilancio, ove pertinente.

A18. Ai fini delle procedure di cui al precedente paragrafo 9, il revisore verifica se le informazioni richieste dalle norme di legge sono state omesse. Questo include anche quelle circostanze in cui le informazioni richieste sono presentate separatamente rispetto alla relazione sulla gestione e/o alla relazione sul governo societario senza riferimenti appropriati. Il revisore, al fine della verifica in oggetto, può utilizzare strumenti quali checklist riepilogative delle norme di legge relative a tali relazioni.

A19. Qualora il revisore concluda che una o più informazioni richieste dalle norme di legge non sono contenute nella relazione sulla gestione e/o che alcune specifiche informazioni non sono contenute nella relazione sul governo societario, il revisore stabilisce se la mancanza di conformità ha anche un effetto significativo sul bilancio.[19]

[19] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio".

A20. Ai fini del rilascio della dichiarazione sugli eventuali errori significativi nella relazione sulla gestione e in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, il revisore considera le conoscenze acquisite nel corso della revisione contabile. Tali conoscenze includono la comprensione da parte del revisore dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315[20], che comprende:

a) settore di attività, regolamentazione ed altri fattori esterni;

b) la natura dell'impresa:

c) la scelta e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa;

d) gli obiettivi e le strategie dell'impresa;

e) la misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria dell'impresa;

f) gli aspetti del controllo interno.

A21. Le conoscenze del revisore possono anche riguardare aspetti di natura prospettica, ad esempio ipotesi di sviluppo e flussi di cassa futuri che il revisore ha utilizzato nella valutazione delle assunzioni della direzione ai fini dello svolgimento delle verifiche sulle perdite di valore di attività quali l'avviamento e altre immobilizzazioni immateriali oppure nella valutazione del presupposto della continuità aziendale.

A22. Con riferimento alla relazione sulla gestione e/o alle specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, al revisore può essere sufficiente richiamare alla propria memoria il lavoro di revisione svolto, gli elementi probativi ottenuti e le conclusioni raggiunte. Ad esempio, il revisore può essere in grado di identificare eventuali errori significativi semplicemente richiamando alla memoria le informazioni già ottenute a seguito delle indagini effettuate presso la direzione o i responsabili delle attività di governance o della lettura dei verbali dei libri sociali, senza la necessità di ulteriori attività.

A23. Il revisore può invece stabilire che l'utilizzo della documentazione della revisione contabile del bilancio ovvero l'effettuazione di colloqui con gli altri membri del team di revisione, inclusi i revisori delle componenti, che hanno svolto le specifiche procedure di revisione può essere appropriato ai fini del rilascio della dichiarazione sugli eventuali errori significativi. Ad esempio:

- qualora le informazioni si riferiscano alla cessazione di una importante linea di prodotto, il revisore può effettuare colloqui con gli altri membri del team di revisione che hanno svolto le procedure di revisione in quest'area al fine di supportare la considerazione se la descrizione dell'operazione è coerente con le conoscenze acquisite nel corso della revisione contabile;
- qualora le informazioni si riferiscano ad una serie di dettagli relativi ad una importante causa legale oggetto di specifiche procedure di revisione, può essere necessario riesaminare la documentazione della revisione dove la causa è stata analizzata nel dettaglio.

A24. Nella decisione in merito all'utilizzo della documentazione della revisione contabile e la relativa estensione, oppure all'effettuazione di colloqui con gli altri membri del team di revisione, il revisore esercita il proprio giudizio professionale. In ogni caso potrebbe non essere necessario utilizzare la documentazione della revisione contabile o effettuare colloqui con gli altri membri del team di revisione, inclusi i revisori delle componenti, per la relazione sulla gestione e/o per le specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario.

Le risposte del revisore qualora identifichi una situazione che a suo avviso potrebbe configurare una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario (Rif. Parr.: 11-13)

A25. La comunicazione con gli amministratori e la richiesta da parte del revisore di fornire maggiori evidenze circa la relazione sulla gestione e/o alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario possono fornire ulteriori elementi a supporto dell'esistenza o meno di una incoerenza significativa, di una mancanza di conformità o di un errore significativo. Sulla base delle ulteriori

[20] 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".

informazioni e chiarimenti da parte degli amministratori, il revisore può arrivare alla conclusione che non esiste una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo. Ad esempio, le spiegazioni degli amministratori possono fornire valide motivazioni a supporto delle differenze di valutazione.

A26. La comunicazione con gli amministratori può fornire ulteriori informazioni che, viceversa, confermano la conclusione del revisore che esiste una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo.

Le risposte del revisore quando giunge alla conclusione che esiste un errore significativo nel bilancio ovvero che è necessario aggiornare le conoscenze e la comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso del lavoro di revisione svolto (Rif. Par.:14)

A27. Nell'ambito della di cui al paragrafo 8 a), il revisore può venire a conoscenza di nuove informazioni che hanno implicazioni:

— per la comprensione del revisore dell'impresa e del contesto in cui opera e, conseguentemente, può essere necessario rivedere la valutazione dei rischi effettuata in precedenza[21];

— nell'ambito delle valutazioni del revisore circa gli effetti degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio[22].

Le risposte del revisore quando giunge alla conclusione che esiste una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario (Rif. Par.:15)

A28. Le attività che il revisore può intraprendere qualora l'incoerenza significativa, la mancanza di conformità o l'errore significativo non siano corretti a seguito della comunicazione con la direzione, ed in particolare con gli amministratori, e con i responsabili delle attività di governance dipendono dal giudizio professionale. Il revisore può considerare se le spiegazioni fornite da tali soggetti a supporto della mancata correzione possono far sorgere dubbi circa la loro integrità ed onestà, quando ad esempio il revisore sospetta la loro volontà di essere fuorvianti. Il revisore può anche ritenere appropriato chiedere un parere legale e, in alcune circostanze, al revisore può essere richiesto dalle leggi, regolamenti o altre prassi professionali di riferimento di comunicare tale aspetto alle autorità di vigilanza o agli organismi professionali pertinenti.

A29. Se il revisore giunge alla conclusione che esiste una incoerenza significativa, una mancanza di conformità o un errore significativo e non è in grado di risolvere tale aspetto tramite la comunicazione con i responsabili delle attività di governance, il revisore considera se richiedere a tali ultimi soggetti di consultarsi con una terza parte qualificata, quale ad esempio il responsabile degli affari legali della società e valutare il parere legale ottenuto.

A30. In circostanze rare, una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio può essere appropriata qualora il rifiuto di apportare una correzione significativa alla relazione sulla gestione e/o ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario può far sorgere dubbi sull'integrità della direzione, ed in particolare sugli amministratori, e dei soggetti responsabili delle attività di governance, poiché mette in discussione l'attendibilità degli elementi probativi in generale.

La relazione del revisore (Rif. Parr.:16-21)

A31. Qualora il revisore assolva obblighi di reportistica ulteriori rispetto a quelli previsti dall'art. 14, co. 2, lettera e), del Decreto, la sezione "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" può contenere, ove pertinente, uno o più sottotitoli che descrivono il contenuto del paragrafo o dei paragrafi sui diversi obblighi di reportistica.

A32. L'incoerenza significativa riscontrata potrebbe non limitarsi a specifiche informazioni oppure, pur limitandosi a specifiche informazioni, potrebbe riferirsi ad aspetti di importanza fondamentale per la comprensione della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione

[21] 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", paragrafi 11, 31 e A1.

[22] Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile".

sul governo societario, ove predisposta. In tali casi, la formulazione del giudizio con rilievi oppure negativo è oggetto di valutazione da parte del revisore.

A33. Nel seguito vengono illustrate alcune possibili formulazioni all'interno della sezione "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari", a seconda degli esisti delle procedure previste dal presente principio:

a) qualora il revisore riscontri una incoerenza significativa e/o una mancanza di conformità nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, senza errori significativi, l'ultimo capoverso che riguarda la dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del Decreto è formulato come segue:

"…

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

b) qualora il revisore riscontri, alla luce delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso della revisione contabile del bilancio, errori significativi nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, in assenza di incoerenze significative e/o di mancanze di conformità, l'ultimo capoverso che riguarda la dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del Decreto è formulato come segue:

"…

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, evidenziamo che [*descrizione degli eventuali errori significativi fornendo indicazioni sulla natura di tali errori*]."

c) qualora il revisore riscontri, oltre a una incoerenza significativa e/o di mancanza di conformità, anche uno o più errori significativi nella relazione sulla gestione e/o in alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario, l'ultimo capoverso che riguarda la dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del Decreto è formulato come segue:

"…

Con riferimento alla dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10, rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione, oltre a quanto già sopra riportato evidenziamo che [*descrizione degli eventuali errori significativi fornendo indicazioni sulla natura di tali errori*]."

A34. La tabella di seguito riportata riepiloga le implicazioni sulla formulazione del giudizio sulla coerenza e sulla conformità derivanti dall'espressione di un giudizio con modifica sul bilancio descritto nei paragrafi 19 e 20:

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

A35. Un giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio può non avere impatti sul giudizio sulla coerenza e sulla conformità: ad esempio, un giudizio con rilievi sul bilancio per la mancanza di una particolare informativa richiesta dal quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile può non essere rilevante ai fini del giudizio sulla coerenza e sulla conformità della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario. In altre circostanze, invece, il rilievo per un errore significativo nel bilancio può comportare altresì un rilievo per il medesimo aspetto con riferimento al giudizio sulla coerenza ovvero una mancanza di conformità. Analogamente, qualora il rilievo sul bilancio derivi dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, il revisore può non essere in grado di esprimere il giudizio sulla coerenza e sulla conformità a causa di tale impossibilità.

A36. Inoltre, gli errori significativi nel bilancio o l'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati da parte del revisore possono avere riflessi sulla formulazione della dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del Decreto.

A37. Poiché la verifica richiesta dall'art. 123-bis, co. 4, del D.Lgs. 58/98 in merito all'avvenuta elaborazione della relazione sul governo societario comporta il riscontro della sua sola esistenza, tale verifica si intende implicitamente assolta attraverso lo svolgimento delle procedure di cui ai paragrafi 7 e 9 del presente principio.

A38. Qualora il revisore esprima un giudizio negativo oppure una dichiarazione di impossibilità di esprimere il giudizio sul bilancio, l'inattendibilità del bilancio, l'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati o le molteplici incertezze appaiono di per sé motivo per privare di ogni possibile significato utile il giudizio sulla coerenza e sulla conformità richiesto al revisore e la dichiarazione sugli eventuali errori significativi e, pertanto, lo stesso dichiarerà l'impossibilità di esprimere tale giudizio e dichiarazione.

A39. Nell'Appendice 2 sono riportati alcuni esempi di paragrafi di giudizio sulla coerenza e sulla conformità e di dichiarazione sugli eventuali errori significativi, in presenza di giudizio sul bilancio sia senza modifica sia con modifica.

Appendice 1

(Rif. Parr.: 2 e A1)

Principali fonti di riferimento relativamente al contenuto della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari

Nella tabella che segue vengono riportate le principali disposizioni del Codice Civile, del D. Lgs. 127/91 e della regolamentazione di settore, che fanno riferimento al contenuto della relazione sulla gestione.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
1	Codice Civile	Art. 2428 *Relazione sulla gestione*	1. Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell'andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta. 2. L'analisi di cui al primo comma è coerente con l'entità e la complessità degli affari della società e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell'andamento e del risultato della sua gestione, gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale. L'analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio e chiarimenti aggiuntivi su di essi. 3. Dalla relazione devono in ogni caso risultare: 1) le attività di ricerca e di sviluppo; 2) i rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime; 3) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente; 4) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni;

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
			[5) i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio][23] 6) l'evoluzione prevedibile della gestione; 6 bis) in relazione all'uso da parte della società di strumenti finanziari e se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio: a) gli obiettivi e le politiche della società in materia di gestione del rischio finanziario, compresa la politica di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste; b) l'esposizione della società al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità e al rischio di variazione dei flussi finanziari. 4. Entro tre mesi dalla fine del primo semestre dell'esercizio gli amministratori delle società con azioni quotate in mercati regolamentati devono trasmettere al collegio sindacale una relazione sull'andamento della gestione, redatta secondo i criteri stabiliti dalla Commissione nazionale per le società e la borsa con regolamento pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana. La relazione deve essere pubblicata nei modi e nei termini stabiliti dalla Commissione stessa con il regolamento anzidetto. 5. Dalla relazione deve inoltre risultare l'elenco delle sedi secondarie della società.
2	Codice Civile	Art. 2391-*bis*, c. 1 *Operazioni con parti correlate*	1. Gli organi di amministrazione delle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio adottano, secondo princìpi generali indicati dalla Consob, regole che assicurano la trasparenza e la correttezza sostanziale e procedurale delle operazioni con parti correlate e li rendono noti nella relazione sulla gestione; a tali fini possono farsi assistere da esperti indipendenti, in ragione della natura, del valore o delle caratteristiche dell'operazione.
3	Codice Civile	Art. 2364, c. 2 *Assemblea ordinaria nelle società prive di consiglio di sorveglianza*	2. L'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta all'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale. Lo statuto può prevedere un maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società; in questi casi gli amministratori segnalano nella relazione prevista dall'art. 2428 le ragioni della dilazione.

[23] Numero abrogato dall'art. 6, c. 11, D. Lgs. 139/15, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e applicabile ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da tale data, ai sensi di quanto disposto dall'art. 12, c. 1, del medesimo D.Lgs. n. 139/15.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
4	Codice Civile	Art. 2497-bis, c. 5 *Pubblicità*	5. Parimenti, gli amministratori devono indicare nella relazione sulla gestione i rapporti intercorsi con chi esercita l'attività di direzione e coordinamento e con le altre società che vi sono soggette, nonché l'effetto che tale attività ha avuto sull'esercizio dell'impresa sociale e sui suoi risultati.
5	Codice Civile	Art. 2497-ter *Motivazione delle decisioni*	1. Le decisioni delle società soggette ad attività di direzione e coordinamento, quando da questa influenzate, debbono essere analiticamente motivate e recare puntuale indicazione delle ragioni e degli interessi la cui valutazione ha inciso sulla decisione. Di esse viene dato adeguato conto nella relazione di cui all'art. 2428.
6	Codice Civile	Art. 2545 *Relazione annuale sul carattere mutualistico della cooperativa*	1. Gli amministratori e i sindaci della società, in occasione della approvazione del bilancio di esercizio debbono, nelle relazioni previste dagli artt. 2428 e 2429 indicare specificamente i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico.
7	D. Lgs. n. 127 del 9 aprile 1991	Art. 40 *Relazione sulla gestione*	1. Il bilancio consolidato deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento e dell'andamento e del risultato della gestione nel suo insieme e nei vari settori, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui le imprese incluse nel consolidamento sono esposte. 1-*bis*. L'analisi di cui al comma 1 è coerente con l'entità e la complessità degli affari dell'insieme delle imprese incluse nel bilancio consolidato e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento e dell'andamento e del risultato della loro gestione, gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti alle attività specifiche delle imprese, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale. L'analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio consolidato e chiarimenti aggiuntivi su di essi. 2. Dalla relazione devono in ogni caso risultare: a) le attività di ricerca e di sviluppo; [b) i fatti di rilievo avvenuti dopo la data di riferimento del bilancio consolidato;][24] c) l'evoluzione prevedibile della gestione; d) il numero e il valore nominale delle azioni o quote dell'impresa controllante possedute da essa o da

[24] Lettera abrogata dall' art. 7, c. 10, D. Lgs. 139/15, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e applicabile ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da tale data, ai sensi di quanto disposto dall' art. 12, c. 1, del medesimo D. Lgs. n. 139/15.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
			imprese controllate, anche per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, con l'indicazione della quota di capitale corrispondente. d-*bis*) in relazione all'uso da parte delle imprese incluse nel bilancio consolidato di strumenti finanziari e se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio complessivi: 1) gli obiettivi e le politiche delle imprese in materia di gestione del rischio finanziario, comprese le loro politiche di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste; 2) l'esposizione delle imprese al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità e al rischio di variazione dei flussi finanziari. 2-bis. La relazione di cui al comma 1 e la relazione di cui all'articolo 2428 del codice civile possono essere presentate in un unico documento, dando maggiore rilievo, ove opportuno, alle questioni che sono rilevanti per il complesso delle imprese incluse nel consolidamento.
8	D. Lgs. n. 58 del 24 febbraio 1998	Art. 123-bis Relazione sul governo societario e gli assetti proprietari[25]	1. **La relazione sulla gestione** delle società emittenti valori mobiliari ammessi alle negoziazioni in mercati regolamentati **contiene in una specifica sezione**, denominata: "*Relazione sul governo societario e gli assetti proprietari*", **informazioni dettagliate riguardanti**: *a)* la struttura del capitale sociale, compresi i titoli che non sono negoziati su un mercato regolamentato di uno Stato comunitario, con l'indicazione delle varie categorie di azioni e, per ogni categoria di azioni, i diritti e gli obblighi connessi, nonché la percentuale del capitale sociale che esse rappresentano; *b)* qualsiasi restrizione al trasferimento di titoli, quali ad esempio limiti al possesso di titoli o la necessità di ottenere il gradimento da parte della società o di altri possessori di titoli; *c)* le partecipazioni rilevanti nel capitale, dirette o indirette, ad esempio tramite strutture piramidali o di partecipazione incrociata, secondo quanto risulta dalle comunicazioni effettuate ai sensi dell'articolo 120; *d)* se noti, i possessori di ogni titolo che conferisce diritti speciali di controllo e una descrizione di questi diritti; *e)* il meccanismo di esercizio dei diritti di voto previsto in un eventuale sistema di partecipazione azionaria dei

[25] Disposizione applicabile alle società emittenti valori mobiliari ammessi alle negoziazioni in mercati regolamentati. Si ricorda che il presente articolo è stato modificato dal D.Lgs. n. 254 del 30 dicembre 2016 citato infra.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
			dipendenti, quando il diritto di voto non è esercitato direttamente da questi ultimi; *f)* qualsiasi restrizione al diritto di voto, ad esempio limitazioni dei diritti di voto ad una determinata percentuale o ad un certo numero di voti, termini imposti per l'esercizio del diritto di voto o sistemi in cui, con la cooperazione della società, i diritti finanziari connessi ai titoli sono separati dal possesso dei titoli; *g)* gli accordi che sono noti alla società ai sensi dell'articolo 122[26]; *h)* gli accordi significativi dei quali la società o sue controllate siano parti e che acquistano efficacia, sono modificati o si estinguono in caso di cambiamento di controllo della società, e i loro effetti, tranne quando sono di natura tale per cui la loro divulgazione arrecherebbe grave pregiudizio alla società; tale deroga non si applica quando la società ha l'obbligo specifico di divulgare tali informazioni sulla base di altre disposizioni di legge; *i)* gli accordi tra la società e gli amministratori, i componenti del consiglio di gestione o di sorveglianza, che prevedono indennità in caso di dimissioni o licenziamento senza giusta causa o se il loro rapporto di lavoro cessa a seguito di un'offerta pubblica di acquisto; *l)* le norme applicabili alla nomina e alla sostituzione degli amministratori e dei componenti del consiglio di gestione e di sorveglianza, nonché alla modifica dello statuto, se diverse da quelle legislative e regolamentari applicabili in via suppletiva; *m)* l'esistenza di deleghe per gli aumenti di capitale ai sensi dell'articolo 2443 del codice civile ovvero del potere in capo agli amministratori o ai componenti del consiglio di gestione di emettere strumenti finanziari partecipativi nonché di autorizzazioni all'acquisto di azioni proprie. 2. **Nella medesima sezione della relazione sulla gestione di cui al comma 1 sono riportate le informazioni riguardanti**: *a)* l'adesione ad un codice di comportamento in materia di governo societario promosso da società di gestione di mercati regolamentati o da associazioni di categoria, motivando le ragioni dell'eventuale mancata adesione ad una o più disposizioni, nonché le pratiche di governo societario effettivamente applicate dalla società al di là degli obblighi previsti dalle norme legislative o regolamentari. La società indica altresì dove il codice di comportamento in

[26] L'art. 122 D. Lgs. 58/98 tratta dei patti parasociali.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
			materia di governo societario al quale aderisce è accessibile al pubblico; *b)* le principali caratteristiche dei sistemi di gestione dei rischi e di controllo interno esistenti in relazione al processo di informativa finanziaria, anche consolidata, ove applicabile; *c)* i meccanismi di funzionamento dell'assemblea degli azionisti, i suoi principali poteri, i diritti degli azionisti e le modalità del loro esercizio, se diversi da quelli previsti dalle disposizioni legislative e regolamentari applicabili in via suppletiva; *d)* la composizione e il funzionamento degli organi di amministrazione e controllo e dei loro comitati. 3. Le informazioni di cui ai commi 1 e 2 possono figurare in una relazione distinta dalla relazione sulla gestione, approvata dall'organo di amministrazione, e pubblicata congiuntamente alla relazione sulla gestione. In alternativa, la relazione sulla gestione può indicare la sezione del sito internet dell'emittente dove è pubblicato tale documento. 4. **La società di revisione esprime il giudizio** di cui all'articolo 156, comma 4-*bis*, lettera *d)*[27], **sulle informazioni di cui al comma 1, lettere *c), d), f), l)* e *m)*, e al comma 2, lettera *b)*, e verifica che sia stata elaborata una relazione sul governo societario e gli assetti proprietari**[28]. 5. Le società che non emettono azioni ammesse alle negoziazioni in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione, possono omettere la pubblicazione delle informazioni di cui ai commi 1 e 2, salvo quelle di cui al comma 2, lettera *b)*.
9	D. Lgs. n. 58 del 24 febbraio 1998	Art. 154-*ter*, c. 4 e 6 *Relazioni finanziarie*[29]	4. La relazione intermedia sulla gestione contiene almeno riferimenti agli eventi importanti che si sono verificati nei primi sei mesi dell'esercizio e alla loro incidenza sul bilancio semestrale abbreviato, unitamente a una descrizione dei principali rischi e incertezze per i sei mesi restanti dell'esercizio. Per gli emittenti azioni quotate aventi l'Italia come Stato membro d'origine, la relazione intermedia sulla gestione contiene, altresì, informazioni sulle operazioni rilevanti con parti correlate. 6. La Consob, in conformità alla disciplina europea, stabilisce con regolamento:

[27] Si fa riferimento al giudizio sulla "*coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio*", ora contenuto nell'art. 14, co. 2, lett. e) del D. Lgs. 39/10 (l'art. 156, co. 4-*bis* D.Lgs. 58/98, che conteneva la medesima previsione, risulta abrogato).

[28] Il D.Lgs. n. 254 del 30 dicembre 2016 ha modificato l'art. 123-bis, co. 4, del D.Lgs. 58/98 come segue "La società di revisione esprime il giudizio di cui all'articolo 14, co. 2, lettera e), del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 sulle informazioni di cui al comma 1, lettere c), d), f), l) e m), e al co. 2, lettera b), e verifica che siano state fornite le informazioni di cui al co. 2, lettere a), c), d) e d-bis), del presente articolo". Il nuovo testo normativo è applicabile con riferimento agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1 gennaio 2017

[29] Disposizione applicabile agli emittenti quotati aventi l'Italia come Stato membro d'origine.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
			[...] (c) il contenuto delle informazioni sulle operazioni rilevanti con parti correlate di cui al comma 4.
10	Delibera Consob 11971/1999 (Regolamento Emittenti)	Art. 89-*bis* *Informazioni sull'adesione ai codici di comportamento*[30]	Gli emittenti valori mobiliari che non hanno aderito o che intendono non proseguire nell'adesione a codici di comportamento ne danno notizia nella sezione della **relazione sulla gestione** indicata nell'articolo 123-*bis*, comma 1, del Testo unico, ovvero in una relazione distinta approvata dall'organo di amministrazione e pubblicata congiuntamente alla relazione sulla gestione o mediante un riferimento nella relazione sulla gestione indicante dove tale documento sia disponibile al pubblico nel sito *internet* della società.
11	Regolamento Consob 17221/2010 ("Regolamento OPC")	Art. 5, c. 8 e 9 *Informazione al pubblico sulle operazioni con parti correlate*[31]	8. Le società emittenti azioni quotate aventi l'Italia come Stato membro d'origine, ai sensi dell'articolo 154-ter del Testo unico, forniscono informazione, nella relazione intermedia sulla gestione e nella relazione sulla gestione annuale: (a) sulle singole operazioni di maggiore rilevanza concluse nel periodo di riferimento; (b) sulle altre eventuali singole operazioni con parti correlate, come definite ai sensi dell'articolo 2427, secondo comma, del codice civile, concluse nel periodo di riferimento, che abbiano influito in misura rilevante sulla situazione patrimoniale o sui risultati delle società; (c) su qualsiasi modifica o sviluppo delle operazioni con parti correlate descritte nell'ultima relazione annuale che abbiano avuto un effetto rilevante sulla situazione patrimoniale o sui risultati delle società nel periodo di riferimento. 9. Ai fini del comma 8, l'informazione sulle singole operazioni di maggiore rilevanza può essere inclusa mediante riferimento ai documenti informativi pubblicati ai sensi dei commi 1, 2 e 6, riportando gli eventuali aggiornamenti significativi.
12	Regolamento Consob 17221/2010 ("Regolamento OPC")	Art. 13 *Casi e facoltà di esclusione*[32]	3. Le procedure possono escludere, in tutto o in parte, dall'applicazione delle disposizioni del presente regolamento, fermo quanto previsto dall'articolo 5, comma 8, ove applicabile: [...] (c) le operazioni ordinarie che siano concluse a condizioni equivalenti a quelle di mercato o standard. In caso di deroga agli obblighi di pubblicazione previsti per le operazioni di maggiore rilevanza dall'articolo 5,

[30] Disposizione applicabile agli emittenti valori mobiliari.
[31] Disposizione applicabile alle società emittenti azioni quotate aventi l'Italia come Stato membro d'origine.
[32] Disposizione applicabile alle società con azioni quotate in mercati regolamentati e alle società con azioni diffuse.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
			commi da 1 a 7, fermo quanto disposto dall'articolo 114, comma 1, del Testo unico: (i) […] (ii) le società con azioni quotate in mercati regolamentati indicano nella relazione intermedia sulla gestione e nella relazione sulla gestione annuale, nell'ambito delle informazioni previste dall'articolo 5, comma 8, quali tra le operazioni soggette agli obblighi informativi indicati in tale ultima disposizione siano state concluse avvalendosi dell'esclusione prevista nella presente lettera; (iii) le società con azioni diffuse indicano nella relazione sulla gestione la controparte, l'oggetto e il corrispettivo delle operazioni di maggiore rilevanza concluse nell'esercizio avvalendosi dell'esclusione prevista nella presente lettera.
13	Comunicazione Consob n. dem/10078683 del 24-09-2010	Paragrafo 10 *Informazione finanziaria periodica*[33]	Con riguardo alle informazioni da includere nella documentazione periodica sulle singole operazioni, costituiscono informazioni rilevanti: (a) nella relazione sulla gestione annuale: 1) ove applicabile, la descrizione delle politiche nell'ambito delle quali possono essere inquadrate le operazioni con parti correlate anche con riferimento alla strategia perseguita con tali operazioni; 2) l'indicazione per ciascuna operazione, anche in forma tabellare, delle seguenti informazioni: - il nominativo della controparte dell'operazione; - la natura della relazione con la parte correlata; - l'oggetto dell'operazione; - il corrispettivo dell'operazione; - ogni altra informazione eventualmente necessaria per la comprensione degli effetti dell'operazione con parti correlate sul bilancio dell'impresa; (b) nella relazione intermedia sulla gestione: 1) qualsiasi modifica delle operazioni con parti correlate descritte nell'ultima relazione annuale che abbiano avuto "un effetto rilevante" sulla situazione patrimoniale o sui risultati della società nel periodo di riferimento; 2) l'indicazione per ciascuna operazione, anche in forma tabellare, delle informazioni indicate nella lettera a), punto n. 2). Come indicato nell'articolo 5, comma 9, del Regolamento, le informazioni possono essere incluse nella documentazione finanziaria periodica anche mediante riferimento ai documenti informativi

[33] Disposizione applicabile alle società emittenti azioni quotate aventi l'Italia come Stato membro d'origine.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
			eventualmente pubblicati in occasione dell'approvazione di un'operazione di maggiore rilevanza.
14	Delibera Consob 16191/2007 (Regolamento Mercati)	Art. 37 *Condizioni che inibiscono la quotazione di azioni di società controllate sottoposte all'attività di direzione e coordinamento di altra società*[34]	1. Le azioni di società controllate sottoposte all'attività di direzione e coordinamento di un'altra società o ente non possono essere ammesse alle negoziazioni in un mercato regolamentato italiano ove le società controllate: *a)* non abbiano adempiuto agli obblighi di pubblicità previsti dall'articolo 2497-*bis* del codice civile; *b)* non abbiano un'autonoma capacità negoziale nei rapporti con la clientela e i fornitori; *c)* abbiano in essere con la società che esercita la direzione unitaria ovvero con altra società del gruppo a cui esse fanno capo un rapporto di tesoreria accentrata, non rispondente all'interesse sociale. La rispondenza all'interesse sociale è attestata dall'organo di amministrazione con dichiarazione analiticamente motivata e verificata dall'organo di controllo; *d)* non dispongano di un comitato di controllo interno composto da amministratori indipendenti come definiti dal comma 1-*bis*. Ove istituiti, anche gli altri comitati raccomandati da codici di comportamento in materia di governo societario promossi da società di gestione di mercati regolamentati o da associazioni di categoria sono composti da amministratori indipendenti. Per le società controllate sottoposte all'attività di direzione e coordinamento di altra società italiana o estera con azioni quotate in mercati regolamentati è altresì richiesto un consiglio di amministrazione composto in maggioranza da amministratori indipendenti. Ai fini della presente lettera, non possono essere qualificati amministratori indipendenti coloro che ricoprono la carica di amministratore nella società o nell'ente che esercita attività di direzione e coordinamento o nelle società quotate controllate da tale società o ente. Per le società che adottano il sistema di amministrazione e controllo dualistico è, invece, richiesta la costituzione di un comitato per il controllo interno nell'ambito del consiglio di sorveglianza che soddisfi i seguenti requisiti: i) almeno un membro sia un consigliere eletto dalla minoranza, ove presente; ii) tutti i membri del comitato siano indipendenti ai sensi del comma 1-*bis*. 1-*bis*. Ai fini del presente articolo per "amministratori indipendenti" e "consiglieri di sorveglianza indipendenti si intendono": - gli amministratori e i consiglieri in possesso dei requisiti di indipendenza previsti dall'articolo 148,

[34] Disposizione applicabile alle società controllate sottoposte all'attività di direzione e coordinamento di un'altra società o ente.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
			comma 3, del Testo unico e degli eventuali ulteriori requisiti individuati nelle procedure previste dall'articolo 4 del regolamento adottato con delibera n. 17221 del 12 marzo 2010 in materia di operazioni con parti correlate o previsti da normative di settore eventualmente applicabili in ragione dell'attività svolta dalla società; - qualora la società dichiari, ai sensi dell'articolo 123-*bis*, comma 2, del Testo unico, di aderire ad un codice di comportamento promosso da società di gestione di mercati regolamentati o da associazioni di categoria che preveda requisiti di indipendenza almeno equivalenti a quelli dell'articolo 148, comma 3, del Testo unico, gli amministratori e i consiglieri riconosciuti come tali dalla società ai sensi del medesimo codice. 1-*ter*. Le società con azioni quotate che vengono sottoposte all'attività di direzione e coordinamento di un'altra società si adeguano alle disposizioni di cui all'articolo 37, comma 1, lettera d), entro i trenta giorni successivi alla prima assemblea per il rinnovo del consiglio di amministrazione o del consiglio di sorveglianza. 2. Le società controllate con azioni quotate che non ritengano di dover adempiere agli obblighi di pubblicità previsti dal comma 1, lettera a) forniscono nella relazione sulla gestione di cui all'articolo 2428 del codice civile puntuale indicazione delle motivazioni per cui non ritengono di essere sottoposte all'attività di direzione e coordinamento della controllante.
15	Delibera Consob 16191/2007 (Regolamento Mercati)	Art. 38 *Condizioni per la quotazione di azioni di società il cui patrimonio è costituito esclusivamente da partecipazione*[35]	1. Le azioni di società finanziarie il cui oggetto sociale prevede in via esclusiva l'investimento in partecipazioni, anche di minoranza, secondo limiti prefissati nonché lo svolgimento delle relative attività strumentali possono essere ammesse alle negoziazioni in un mercato regolamentato italiano ove tali società: *a)* rendano al pubblico informazioni qualitative e quantitative in merito alla propria politica di investimento, specificando i criteri seguiti per la gestione degli investimenti e la diversificazione del rischio. Le informazioni devono consentire all'investitore di valutare le opportunità di investimento e di individuare le modalità con le quali l'obiettivo di distribuzione del rischio è conseguito; *b)* investano e gestiscano le proprie attività in conformità della politica di investimento resa pubblica. 2. Le società di cui al comma 1 comunicano senza indugio al pubblico le variazioni della loro politica di investimento con le modalità indicate nella Parte III, Titolo II, Capo I del regolamento adottato dalla Consob

[35] Disposizione applicabile alle società finanziarie quotate il cui oggetto sociale prevede in via esclusiva l'investimento in partecipazioni.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
			con delibera n. 11971 del 1999 e successive modificazioni. 3. Le società di cui al comma 1, una volta quotate, rendono nella relazione sulla gestione e nella relazione semestrale: *a)* informazioni circa le modalità di investimento delle proprie attività in conformità alla politica di investimento adottata, con particolare riferimento alla diversificazione del rischio, fornendo a tal fine anche un'analisi quantitativa, e *b)* una completa e significativa analisi del portafoglio di investimento.
16	Regolamento dei mercati organizzati e gestiti da Borsa Italiana S.p.A.	Art. 2.6.2 *Obblighi informativi*[36]	8. Le società controllanti società costituite e regolate dalla legge di Stati non appartenenti all'Unione Europea forniscono al mercato, in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio, nella relazione sulla gestione, attestazione dell'organo amministrativo circa l'esistenza o meno delle condizioni di cui all'articolo 36 del regolamento Consob n. 16191/2007, lettere a), b) e c), punto i)[37]. L'organo di controllo comunica tempestivamente a Borsa Italiana quanto previsto in tema di sistema amministrativo contabile dell'articolo 36, comma 1, lett. c), punto ii) del Regolamento Consob n. 16191/2007 e successive modifiche e integrazioni[38]. 9. Le società controllate sottoposte all'attività di direzione e coordinamento di un'altra società forniscono al mercato, in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio, nella relazione sulla gestione, attestazione dell'organo amministrativo circa l'esistenza o meno delle condizioni di cui all'articolo 37 del regolamento Consob n. 16191/2007[39].

[36] Disposizione applicabile alle società controllanti società costituite e regolate dalla legge di Stati non appartenenti all'Unione Europea.
[37] Art. 36 Regolamento Mercati ("*Condizioni per la quotazione di azioni di società controllanti società costituite e regolate dalla legge di Stati non appartenenti all'Unione Europea*"):
1. Le azioni di società controllanti società costituite e regolate dalla legge di Stati non appartenenti all'Unione Europea possono essere ammesse alla negoziazione in un mercato regolamentato italiano ove le società controllate:
a) mettano a disposizione del pubblico le situazioni contabili delle società controllate predisposte ai fini della redazione del bilancio consolidato, comprendenti almeno lo stato patrimoniale e il conto economico. Tali situazioni contabili sono messe a disposizione del pubblico attraverso il deposito presso la sede sociale o la pubblicazione nel sito internet della società controllante;
b) acquisiscano dalle controllate lo statuto e la composizione e i poteri degli organi sociali;
c) accertino che le società controllate:
i) forniscano al revisore della società controllante le informazioni a questo necessarie per condurre l'attività di controllo dei conti annuali e infraannuali della stessa società controllante;
ii) dispongano di un sistema amministrativo–contabile idoneo a far pervenire regolarmente alla direzione e al revisore della società controllante i dati economici, patrimoniali e finanziari necessari per la redazione del bilancio consolidato. L'organo di controllo della società controllante comunica senza indugio alla Consob ed alla società di gestione del mercato i fatti e le circostanze comportanti l'inidoneità di tale sistema al rispetto delle condizioni sopra richiamate.
2. Le disposizioni del comma 1 non si applicano alle società controllate che non rivestono significativa rilevanza, individuate secondo le disposizioni di cui al titolo VI, capo II, del regolamento adottato dalla Consob con delibera n. 11971 del 1999 e successive modificazioni.
[38] Cfr. nota precedente.
[39] Art. 37 Regolamento Mercati ("*Condizioni che inibiscono la quotazione di azioni di società controllate sottoposte all'attività di direzione e coordinamento di altra società*") vedi tabella, num. 10.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
			10. Le società finanziarie il cui patrimonio è costituito esclusivamente da partecipazioni forniscono al mercato, in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio, nella relazione sulla gestione, attestazione dell'organo amministrativo circa il rispetto delle condizioni di cui all'articolo 38 del regolamento Consob n. 16191/2007[40].
17	Circolare n. 262 del 22 dicembre 2005 IV aggiornamento(*"Il bilancio bancario: schemi e regole di compilazione"*)	Capitolo 2, paragrafo 1 *Disposizioni generali*[41]	Il bilancio è redatto in unità di euro ad eccezione della nota integrativa che deve essere redatta in migliaia di euro oppure, a discrezione della banca quando ricorrono determinate condizioni, in milioni di euro. Nel caso di operazioni di operazioni di aggregazione aziendale, negli schemi di bilancio i dati comparativi riferiti all'esercizio precedente (T-1) sono quelli della banca acquirente ai sensi dell'IFRS 3. Per quanto concerne l'esigenza di favorire la comparabilità dei dati relativi agli esercizi (T) e (T-1), un raffronto omogeneo tra i valori di bilancio può essere fornito nella "*Relazione sulla gestione*" (cfr. paragrafo 8). Le banche che chiudono la procedura di amministrazione straordinaria con la restituzione alla gestione ordinaria, nel bilancio dell'esercizio successivo a quello di chiusura di tale procedura come dati dell'esercizio (T-1) considerano quelli risultanti dal bilancio di chiusura della procedura di amministrazione straordinaria approvato dalla Banca d'Italia. Nella "*Relazione sulla gestione*" possono essere forniti dati pro-forma che raffrontano i dati relativi al bilancio dell'esercizio successivo a quello in cui si è conclusa la procedura di amministrazione straordinaria con quelli dell'amministrazione straordinaria riferiti a un periodo di pari durata.
18	Circolare n. 262 del 22 dicembre 2005 IV aggiornamento (*"Il bilancio bancario: schemi e regole di compilazione"*)	Capitolo 2, paragrafo 8 *La relazione sulla gestione*[42]	Il bilancio dell'impresa è corredato di una relazione degli amministratori sulla situazione dell'impresa, sull'andamento economico della gestione nel suo complesso e nei vari settori in cui l'impresa stessa ha operato nonché sui principali rischi e incertezze che l'impresa affronta. Sono illustrate le dinamiche fatte registrare, rispetto all'esercizio precedente, dai principali aggregati dello stato patrimoniale, del conto economico, del prospetto delle variazioni del patrimonio netto e del rendiconto finanziario. Dalla relazione devono anche risultare:

[40] Art. 38 Regolamento Mercati ("*Condizioni per la quotazione di azioni di società il cui patrimonio è costituito esclusivamente da partecipazioni*") vedi tabella, num. 11.
[41] Disposizione applicabile alle banche iscritte nell'albo di cui all'art. 13 del D. Lgs. 385/93 e gli enti finanziari di cui all'art. 1, comma 1, lettera c), del D. Lgs. 87/92.
[42] Disposizione applicabile alle banche iscritte nell'albo di cui all'art. 13 del D. Lgs. 385/1993 e gli enti finanziari di cui all'art. 1, comma 1, lettera c), del D. Lgs. 87/12.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
			a) l'evoluzione prevedibile della gestione; *b)* le attività di ricerca e di sviluppo; *c)* il numero e il valore nominale sia delle azioni o quote proprie detenute in portafoglio sia delle azioni o quote dell'impresa controllante, di quelle acquistate e di quelle alienate nel corso dell'esercizio, le corrispondenti quote di capitale, i motivi degli acquisti e delle alienazioni e i corrispettivi; la presente disposizione si applica anche alle azioni o quote detenute, acquistate o alienate per il tramite di società fiduciaria o per interposta persona; *d)* i rapporti verso le imprese del gruppo, distinguendo fra imprese controllate, imprese controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime, nonché i rapporti verso le imprese sottoposte a influenza notevole; *e)* gli indicatori fondamentali dell'operatività dell'impresa nonché informazioni attinenti all'ambiente e al personale; *f)* eventuali ulteriori informazioni rispetto a quelle fornite nella nota integrativa (parte E "*Informazioni sui rischi e sulle relative politiche di copertura*") sugli obiettivi e sulle politiche dell'impresa in materia di assunzione, gestione e copertura dei rischi finanziari (rischio di prezzo, rischio di credito, rischio di liquidità e rischio di variazione dei flussi finanziari); *g)* i principali fattori e le condizioni che incidono sulla redditività, inclusi i cambiamenti del contesto ambientale nel quale l'impresa opera, le iniziative intraprese a fronte dei cambiamenti e i relativi risultati nonché le politiche d'investimento adottate dall'impresa per mantenere e migliorare i risultati economici, inclusa la politica di distribuzione degli utili. Nel caso di operazioni di aggregazione aziendale (ad esempio, operazioni di fusione per incorporazione) può essere fornito un raffronto omogeneo tra i valori di bilancio riferiti all'esercizio di riferimento del bilancio (T) e quello precedente (T-1) al fine di favorire la comparabilità dei dati tra gli esercizi (T) e (T-1). Le banche che chiudono la procedura di amministrazione straordinaria con la restituzione alla gestione ordinaria possono fornire dati pro-forma che raffrontano i dati relativi al bilancio dell'esercizio successivo a quello in cui si è conclusa la procedura di amministrazione straordinaria con quelli dell'amministrazione straordinaria riferiti a un periodo di pari durata. Ove opportuno occorre indicare i riferimenti agli importi riportati negli schemi del bilancio nonché eventuali ulteriori precisazioni in merito ai medesimi.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
19	Circolare n. 262 del 22 dicembre 2005 IV aggiornamento (“*Il bilancio bancario: schemi e regole di compilazione*”)	Capitolo 3, paragrafo 8 *La relazione sulla gestione consolidata*[43]	Nella relazione consolidata sulla gestione: *a)* la disposizione contenuta nella lettera c) del paragrafo 8 del capitolo 2 si applica solo alle azioni o quote proprie delle imprese incluse nel consolidamento e alle azioni o quote dell'impresa capogruppo detenute, acquistate o alienate da altre imprese incluse nel consolidamento; *b)* non si applicano le disposizioni contenute nelle lettere d) del paragrafo suddetto; *c)* è incluso un prospetto di raccordo tra il patrimonio netto e il risultato d’esercizio dell’impresa capogruppo e il patrimonio netto e il risultato d’esercizio consolidati.
20	D. Lgs. n. 209 del 7 settembre 2005 (Codice delle Assicurazioni Private)	Art. 94 *Relazione sulla gestione*[44]	1. Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un’analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione dell’impresa e dell’andamento e del risultato della gestione nel suo complesso, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui l’impresa è esposta. Dalla relazione risultano in ogni caso le informazioni che riguardano: *a)* l’evoluzione del portafoglio assicurativo; *b)* l’andamento dei sinistri nei principali rami esercitati; *c)* le forme riassicurative maggiormente significative adottate nei principali rami esercitati; *d)* le attività di ricerca e di sviluppo e i nuovi prodotti immessi sul mercato; *e)* le linee essenziali seguite nella politica degli investimenti; *e*-bis*)* gli obiettivi e le politiche di gestione del rischio finanziario e la politica di copertura per principali categorie di operazioni coperte e l’esposizione dell’impresa ai rischi di prezzo, di credito, di liquidità e di variazione dei flussi; *f)* notizie in merito al contenzioso, se significativo; *g)* il numero e il valore nominale delle azioni o quote proprie, delle azioni o quote dell’impresa controllante detenute in portafoglio, di quelle acquistate e di quelle alienate nel corso dell’esercizio, le corrispondenti quote di capitale sottoscritto, dei corrispettivi ed i motivi degli acquisti e delle alienazioni; *h)* i rapporti con le imprese del gruppo distinguendo fra imprese controllanti, controllate e consociate, nonché i rapporti con imprese collegate;

[43] Disposizione applicabile alle banche iscritte nell'albo di cui all'art. 13 del D. Lgs. 385/93 e gli enti finanziari di cui all'art. 1, comma 1, lettera c), del D. Lgs. 87/92.
[44] Disposizione applicabile alle imprese di assicurazione.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
			i) l'evoluzione prevedibile della gestione, con particolare riguardo allo sviluppo del portafoglio assicurativo, all'andamento dei sinistri e alle eventuali modifiche alle forme riassicurative adottate; *l)* i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio. 1-*bis*. L'analisi di cui al comma 1 è coerente con l'entità e la complessità degli affari dell'impresa e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell'impresa e dell'andamento e del risultato della sua gestione, gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all'attività specifica dell'impresa, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale. L'analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio dell'impresa e chiarimenti aggiuntivi su di essi. 2. Le disposizioni del comma 1, lettera *g)*, si applicano anche alle azioni o quote detenute, acquistate o alienate per il tramite di società fiduciaria o per interposta persona.
21	D. Lgs. n. 209 del 7 settembre 2005 (Codice delle Assicurazioni Private)	Art. 100 *Relazione sulla gestione*[45]	1. Il bilancio consolidato deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento e dell'andamento e del risultato della gestione nel suo insieme e nei vari settori, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui le imprese incluse nel consolidamento sono esposte. Dalla relazione risultano: *a)* le attività di ricerca e di sviluppo e i nuovi prodotti immessi sul mercato; *b)* il numero e il valore nominale delle azioni o quote dell'impresa controllante possedute da essa o da imprese controllate, anche per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, con l'indicazione della quota di capitale corrispondente; *c)* l'evoluzione prevedibile della gestione, con particolare riguardo allo sviluppo del portafoglio assicurativo, all'andamento dei sinistri e alle eventuali modifiche, se significative, delle forme riassicurative; *d)* i fatti di rilievo avvenuti dopo la data di riferimento del bilancio consolidato; *d*-bis*)* gli obiettivi e le politiche di gestione del rischio finanziario e la politica di copertura per principali categorie di operazioni coperte e l'esposizione delle

[45] Disposizione applicabile alle imprese di assicurazione.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
			imprese incluse nel consolidamento ai rischi di prezzo, di credito, di liquidità e di variazione dei flussi. 1-*bis*. L'analisi di cui al comma 1 è coerente con l'entità e la complessità degli affari dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento e dell'andamento e del risultato della loro gestione, gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti alle attività specifiche delle imprese, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale. L'analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio consolidato e chiarimenti aggiuntivi su di essi. 1-*ter*. La relazione di cui al comma 1 e la relazione di cui all'articolo 94 possono essere presentate in un unico documento, dando maggiore rilievo, ove opportuno, alle questioni che sono rilevanti per il complesso delle imprese incluse nel consolidamento.
22	D. Lgs. n. 136 del 18 agosto 2015[46]	Art. 37 *Contenuto delle relazioni sulla gestione*[47]	1. Il bilancio dell'impresa e il bilancio consolidato sono corredati da una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione dell'impresa o dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento e dell'andamento e del risultato della gestione, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui l'impresa o le imprese incluse nel consolidamento sono esposte. Le relazioni sono redatte secondo quanto stabilito dagli atti di cui all'articolo 43. 2. L'analisi di cui al comma 1 è coerente con l'entità e la complessità degli affari dell'impresa o dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell'impresa o dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento e dell'andamento e del risultato della loro gestione, gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti alle attività specifiche delle imprese, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale. L'analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio dell'impresa o nel bilancio consolidato e chiarimenti aggiuntivi su di essi.

[46] Il D. Lgs. 136/15 ha abrogato il D. Lgs. 87/92. A tale riguardo si veda l'art. 48 del D. Lgs. 136/15 il quale dispone quanto segue: "*1. Il decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, è abrogato a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo, fatto salvo quanto disposto dal comma 2.*
2. Nei confronti dei soggetti che possono continuare a operare ai sensi dell'articolo 10, comma 1, o dell'articolo 10, comma 4, lettera e), del decreto legislativo 13 agosto 2010, n. 141, e degli intermediari non IFRS, ai fini del bilancio dell'impresa e del bilancio consolidato relativi all'esercizio chiuso o in corso al 31 dicembre 2015, continuano ad applicarsi le pertinenti disposizioni del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e degli atti emanati nell'esercizio dei poteri di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 87, e successive modificazioni, vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto".

[47] Disposizione applicabile agli intermediari non IFRS. .A norma di quanto previsto dall'art. 1, comma 1, lett. d), D. Lgs. 136/15 per "intermediari non IFRS" si intendono "*gli operatori del microcredito e i confidi minori*".

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
			3. Dalle relazioni di cui al comma 1 risultano in ogni caso: a) le attività di ricerca e di sviluppo; b) se si tratta della relazione al bilancio dell'impresa, il numero e il valore nominale sia delle azioni o quote proprie sia delle azioni o quote dell'impresa controllante detenute in portafoglio, di quelle acquistate e di quelle alienate nel corso dell'esercizio, le corrispondenti quote di capitale sottoscritto, i motivi degli acquisti e delle alienazioni e i corrispettivi; c) se si tratta della relazione al bilancio consolidato, le medesime informazioni di cui alla lettera b) riferite sia alle azioni o quote proprie delle imprese incluse nel consolidamento sia alle azioni o quote dell'impresa capogruppo detenute, acquistate o alienate da altre imprese incluse nel consolidamento; d) l'evoluzione prevedibile della gestione; e) se si tratta della relazione al bilancio dell'impresa, i rapporti verso le imprese del gruppo, distinguendo fra imprese controllate, imprese controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime, nonché i rapporti verso le imprese collegate; f) se si tratta della relazione al bilancio dell'impresa, in relazione all'uso da parte dell'impresa di strumenti finanziari e se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio: 1) gli obiettivi e le politiche dell'impresa in materia di gestione del rischio finanziario, compresa la politica di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste; 2) l'esposizione dell'impresa al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità e al rischio di variazione dei flussi finanziari; g) se si tratta della relazione al bilancio consolidato, le medesime informazioni di cui alla lettera f), riferite alle imprese incluse nel consolidamento. 4. Le disposizioni delle lettere b) e c) del comma 3 si applicano anche alle azioni o quote detenute, acquistate o alienate per il tramite di società fiduciaria o per interposta persona. 5. La relazione sulla gestione consolidata e la relazione sulla gestione dell'impresa possono essere presentate in un unico documento, dando maggiore rilievo, ove opportuno, alle questioni che sono rilevanti per il complesso delle imprese incluse nel consolidamento.

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
23	D. Lgs. n. 136 del 18 agosto 2015	Art. 41 *Contenuto delle relazioni sulla gestione*[48]	1. Il bilancio dell'impresa e il bilancio consolidato sono corredati di una relazione degli amministratori contenente un'analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione dell'impresa o dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento e dell'andamento e del risultato della gestione, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui l'impresa o le imprese incluse nel consolidamento sono esposte. Le relazioni sono redatte secondo quanto stabilito dagli atti di cui all'articolo 43. 2. L'analisi di cui al comma 1è coerente con l'entità e la complessità degli affari dell'impresa o dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione dell'impresa o dell'insieme delle imprese incluse nel consolidamento e dell'andamento e del risultato della loro gestione, gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti alle attività specifiche delle imprese, comprese le informazioni attinenti all'ambiente e al personale. L'analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio dell'impresa o nel bilancio consolidato e chiarimenti aggiuntivi su di essi. 3. Dalle relazioni di cui al comma 1 risultano in ogni caso: a) le attività di ricerca e di sviluppo; b) se si tratta della relazione al bilancio dell'impresa, il numero e il valore nominale sia delle azioni o quote proprie sia delle azioni o quote dell'impresa controllante detenute in portafoglio, di quelle acquistate e di quelle alienate nel corso dell'esercizio, le corrispondenti quote di capitale sottoscritto, i motivi degli acquisti e delle alienazioni e i corrispettivi; c) se si tratta della relazione al bilancio consolidato, le medesime informazioni di cui alla lettera b) riferite sia alle azioni o quote proprie delle imprese incluse nel consolidamento sia alle azioni o quote dell'impresa

[48] Disposizione applicabile agli intermediari IFRS. A norma di quanto previsto dall'art. 1, comma 1, lett. c), D. Lgs. 136/2015 per "intermediari non IFRS" si intendono "*i soggetti indicati nell'articolo 2, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, e successive modificazioni*". L'art. 2, comma 1, lett. c), D. Lgs. 38/2005 richiama i seguenti soggetti "*c) le banche italiane di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; le società finanziarie italiane di cui all'articolo 59, comma 1), lettera b), del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, che controllano banche o gruppi bancari iscritti nell'albo di cui all'articolo 64 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, ad eccezione delle imprese di cui alla lettera d); le società di partecipazione finanziaria mista italiane di cui all'articolo 59 comma 1), lettera b-bis), del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, che controllano una o più banche o società finanziarie ovunque costituite qualora il settore di maggiore dimensione all'interno del conglomerato finanziario sia quello bancario determinato ai sensi del decreto legislativo 30 maggio 2005, n. 142; le società di intermediazione mobiliare di cui all'articolo 1, comma 1, lettera e), del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (SIM); le società finanziarie italiane che controllano SIM o gruppi di SIM iscritti nell'albo di cui all'articolo 11, comma 1-bis, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; le società di gestione del risparmio di cui all'articolo 1, comma 1, lettera o), del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; le società finanziarie iscritte nell'albo di cui all'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; le società finanziarie che controllano società finanziarie iscritte nell'albo di cui all'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, o gruppi finanziari iscritti nell'albo di cui all'articolo 110 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; le agenzie di prestito su pegno di cui all'articolo 112 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; gli istituti di moneta elettronica di cui al titolo V-bis del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385; gli istituti di pagamento di cui al titolo V-ter del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385*".

N.	FONTE	NORMA	DISPOSIZIONE
			capogruppo detenute, acquistate o alienate da altre imprese incluse nel consolidamento; d) l'evoluzione prevedibile della gestione; e) se si tratta della relazione al bilancio dell'impresa, i rapporti verso le imprese del gruppo, distinguendo fra imprese controllate, imprese controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime, nonché i rapporti verso le imprese collegate; f) se si tratta della relazione al bilancio dell'impresa, in relazione all'uso da parte dell'impresa di strumenti finanziari e se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio: 1) gli obiettivi e le politiche dell'impresa in materia di gestione del rischio finanziario, compresa la politica di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste; 2) l'esposizione dell'impresa al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità e al rischio di variazione dei flussi finanziari; g) se si tratta della relazione al bilancio consolidato, le medesime informazioni di cui alla lettera f), riferite alle imprese incluse nel consolidamento. 4. Le disposizioni delle lettere b) e c) del comma 3 si applicano anche alle azioni o quote detenute, acquistate o alienate per il tramite di società fiduciaria o per interposta persona. 5. La relazione sulla gestione consolidata e la relazione sulla gestione dell'impresa possono essere presentate in un unico documento, dando maggiore rilievo, ove opportuno, alle questioni che sono rilevanti per il complesso delle imprese incluse nel consolidamento.
24	Comunicazione Consob n. 0092543 del 3 dicembre 2015		Comunicazione in merito all'applicazione degli Orientamenti ESMA del 5 ottobre 2015 sugli Indicatori Alternativi di Performance.

Appendice 2

(Rif. Parr.: A33 e A39)

Esempi di paragrafi di giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari e sulla loro conformità alle norme di legge nonché di dichiarazione su eventuali errori significativi

- Esempio 1: Bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione configurato per soddisfare le comuni esigenze di informazioni finanziarie di una vasta gamma di utilizzatori - International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/05 – Società soggetta alle disposizioni dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98 – Ente di Interesse Pubblico: società italiana emittente valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati – Giudizio sul bilancio senza modifica - Relazione sulla gestione e informazioni di cui alle disposizioni dell'art. 123-bis, co. 4, del D.Lgs. 58/98 coerenti con il bilancio e conformi alle norme di legge; dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10: indicazione che non esiste nulla da riportare.

- Esempio 2: Bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione configurato per soddisfare le comuni esigenze di informazioni finanziarie di una vasta gamma di utilizzatori - International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/05 oppure norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società non soggetta alle disposizioni dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98 – Ente di Interesse Pubblico non rientrante nell'art. 16, co. 1, lettera a), del D.Lgs. 39/10 oppure Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico - Giudizio sul bilancio senza modifica - Relazione sulla gestione coerente con il bilancio e conforme alle norme di legge; dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10: indicazione che non esiste nulla da riportare.

- Esempio 3: Bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione configurato per soddisfare le comuni esigenze di informazioni finanziarie di una vasta gamma di utilizzatori - Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società non soggetta alle disposizioni dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98 - Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico – Giudizio sul bilancio con modifica per errori significativi e indicazione degli effetti della modifica sul bilancio ai fini del giudizio sulla coerenza e conformità, nonché della dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10.

- Esempio 4: Bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione configurato per soddisfare le comuni esigenze di informazioni finanziarie di una vasta gamma di utilizzatori - Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società non soggetta alle disposizioni dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98 - Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico – Giudizio sul bilancio con modifica per limitazioni alle procedure di revisione i cui effetti sono significativi ma non pervasivi e indicazione dei possibili effetti della modifica sul bilancio ai fini del giudizio sulla coerenza e conformità, nonché della dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10.

- Esempio 5: Bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione configurato per soddisfare le comuni esigenze di informazioni finanziarie di una vasta gamma di utilizzatori - Norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio – Società non soggetta alle disposizioni dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98 - Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico – Giudizio sul bilancio negativo e dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e sulla conformità della stessa alle norme di legge; dichiarazione di impossibilità di rilasciare la dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10.

Esempio 1

Include le seguenti circostanze:

- Società soggetta alle disposizioni dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98;
- Ente di Interesse Pubblico: società italiana emittente valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/05;
- Giudizio senza modifica sul bilancio;
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa italiana (giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e di alcune informazioni relative al governo societario e agli assetti proprietari, e sulla loro conformità alle norme di legge: il giudizio è senza modifica; dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10: indicazione che non esiste nulla da riportare).

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DEGLI ARTT. 14 E 16 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39

[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio [d'esercizio][consolidato]

(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione e della relazione sul governo societario e gli assetti proprietari della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa], incluse la loro coerenza con il relativo bilancio [d'esercizio][consolidato] e la loro conformità alle norme di legge.

[Ho] [Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari indicate nell'art. 123-bis, co. 4, del D.Lgs. 58/98, con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sulla conformità delle stesse alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A [mio][nostro] giudizio, la relazione sulla gestione e alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari sopra richiamate sono coerenti con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sono redatte in conformità alle norme di legge.

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

[Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]

Esempio 2

Include le seguenti circostanze:

- Società non soggetta alle disposizioni dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98;
- Ente di Interesse Pubblico non rientrante nell'art. 16, co. 1, lettera a), del D.Lgs. 39/10 oppure Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e ai provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/05 oppure alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione;
- Giudizio senza modifica sul bilancio;
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa nazionale (giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e sulla sua conformità alle norme di legge: il giudizio è senza modifica; dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10: indicazione che non esiste nulla da riportare).

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI [DEGLI ARTT. 14 E 16][DELL'ART. 14] DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39

[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio [d'esercizio][consolidato]

(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa], incluse la sua coerenza con il relativo bilancio [d'esercizio][consolidato] e la sua conformità alle norme di legge.

[Ho] [Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A [mio][nostro] giudizio, la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] ed è redatta in conformità alle norme di legge.

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

[Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]

Esempio 3

Include le seguenti circostanze:

- Società non soggetta alle disposizioni dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98;
- Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione;
- Giudizio con modifica sul bilancio a causa di errori significativi ma non pervasivi;
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa nazionale (giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e sulla sua conformità alle norme di legge; dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10: indicazione degli effetti della modifica sul bilancio).

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39

[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio [d'esercizio][consolidato]

(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa], incluse la sua coerenza con il relativo bilancio [d'esercizio][consolidato] e la sua conformità alle norme di legge.

[Ho] [Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione degli effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi" della Relazione sul bilancio[d'esercizio][consolidato], la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] ed è redatta in conformità alle norme di legge.

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

[Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]

Esempio 4

Include le seguenti circostanze:

- Società non soggetta alle disposizioni dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98;
- Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione;
- Giudizio con modifica sul bilancio a causa di limitazioni alle procedure di revisione i cui effetti sono significativi ma non pervasivi;
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;

In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa nazionale (giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e sulla sua conformità alle norme di legge; dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10: indicazione dei possibili effetti della modifica sul bilancio).

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39

[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio [d'esercizio][consolidato]

(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa], incluse la sua coerenza con il relativo bilancio [d'esercizio][consolidato] e la sua conformità alle norme di legge.

[Ho] [Abbiamo] svolto le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A [mio][nostro] giudizio, ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi" della Relazione sul bilancio[d'esercizio][consolidato], la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] ed è redatte in conformità alle norme di legge.

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

[Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]

Esempio 5

Include le seguenti circostanze:

- Società non soggetta alle disposizioni dell'art. 123-bis del D.Lgs. 58/98;
- Ente diverso da quelli di Interesse Pubblico;
- Sistema di amministrazione e di controllo tradizionale;
- Il bilancio è redatto per scopi di carattere generale dagli amministratori dell'impresa in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione;
- Giudizio negativo sul bilancio;
- I termini dell'incarico di revisione rispecchiano la descrizione di responsabilità degli amministratori per il bilancio presente nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210;
- In aggiunta alla revisione contabile del bilancio, il revisore ha altri obblighi di reportistica previsti dalla normativa nazionale (giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e sulla sua conformità alle norme di legge; dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10. A causa dell'inattendibilità del bilancio, viene dichiarata l'impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza con il bilancio della relazione sulla gestione e sulla sua conformità alle norme di legge nonché l'impossibilità di rilasciare la dichiarazione di cui all'art. 14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10.

RELAZIONE [DEL REVISORE][DELLA SOCIETA' DI REVISIONE] INDIPENDENTE AI SENSI DELL'ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N.39

[integrare in base alle ulteriori norme di riferimento]

Agli Azionisti della ABC S.p.A.

Relazione sul bilancio [d'esercizio][consolidato]

(omissis)

Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari

Gli amministratori della ABC S.p.A. sono responsabili per la predisposizione della relazione sulla gestione della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa], incluse la sua coerenza con il relativo bilancio [d'esercizio][consolidato] e la sua conformità alle norme di legge.

[Sono stato incaricato] [Siamo stati incaricati] di svolgere le procedure indicate nel principio di revisione (SA Italia) n. 720B al fine di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio][consolidato] della ABC S.p.A. [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

A causa della significatività di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo" della Relazione sul bilancio [d'esercizio][consolidato], non [sono] [siamo] in grado di esprimere un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio [d'esercizio] [consolidato] della ABC S.p.A al [gg][mm][aa] e sulla conformità della stessa alle norme di legge né di rilasciare la dichiarazione di cui all'art.

14, co. 2, lettera e), del D.Lgs. 39/10 sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione.

[Nome Cognome del revisore

Firma del revisore

Data della relazione di revisione

Sede del revisore]

[Denominazione della società di revisione

Nome Cognome del responsabile dell'incarico

Firma del responsabile dell'incarico

Data della relazione di revisione

Sede del revisore responsabile dell'incarico]

Ministero
dell'Economia
e delle Finanze

Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato
Ispettorato Generale di Finanza

Area Revisione Legale
Via di Villa Ada 55, 00199 - Roma

www.revisionelegale.mef.gov.it
www.rgs.mef.gov.it
www.mef.gov.it