



nr. 16 - Marzo 2015

# **I PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI (ISA Italia)**

Gruppo di Ricerca Principi di Revisione

**ASSIREVI**



nr. 16 - Marzo 2015

# **I PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI (ISA Italia)**

Gruppo di Ricerca Principi di Revisione

**ASSIREVI**



# I PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI (ISA Italia)

## INDICE

1.	Introduzione e Glossario .....	06
2. 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 .....	18
3. ISA Italia n. 200	Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) .....	23
4. ISA Italia n. 210	Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione .....	26
5. ISA Italia n. 220	Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio ..	30
6. ISA Italia n. 230	La documentazione della revisione contabile .....	34
7. ISA Italia n. 240	Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio .....	37
8. ISA Italia n. 250	La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio .....	42
9. SA Italia n. 250B	Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale .....	45
10. ISA Italia n. 260	Comunicazione con i responsabili delle attività di <i>governance</i> .....	50
11. ISA Italia n. 265	Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di <i>governance</i> ed alla direzione .....	55
12. ISA Italia n. 300	Pianificazione della revisione contabile del bilancio .....	60
13. 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 .....	62
14. ISA Italia n. 320	Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile .....	67
15. ISA Italia n. 330	Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati .....	71
16. ISA Italia n. 402	Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi .....	74
17. ISA Italia n. 450	Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile ...	77
18. ISA Italia n. 500	Elementi probativi .....	81
19. ISA Italia n. 501	Elementi probativi - Considerazioni specifiche su determinate voci ...	85
20. ISA Italia n. 505	Conferme esterne .....	87
21. ISA Italia n. 510	Primi incarichi di revisione contabile - Saldi di apertura .....	91
22. ISA Italia n. 520	Procedure di analisi comparativa .....	93
23. ISA Italia n. 530	Campionamento di revisione .....	95



## INDICE

24. ISA Italia n. 540	Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del <i>fair value</i> , e della relativa informativa .....	98
25. ISA Italia n. 550	Parti correlate .....	102
26. ISA Italia n. 560	Eventi successivi .....	106
27. ISA Italia n. 570	Continuità aziendale .....	110
28. ISA Italia n. 580	Attestazioni scritte .....	114
29. ISA Italia n. 600	La revisione del bilancio del gruppo - Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti) .....	117
30. ISA Italia n. 610	Utilizzo del lavoro dei revisori interni .....	124
31. ISA Italia n. 620	Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore .....	126
32. ISA Italia n. 700	Formazione del giudizio e relazione sul bilancio .....	130
33. ISA Italia n. 705	Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente ....	136
34. ISA Italia n. 706	Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente .....	141
35. ISA Italia n. 710	Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo ..	143
36. ISA Italia n. 720	Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile .....	148
37. SA Italia n. 720B	Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza .....	150

## PREMESSA\*

Già da alcuni anni Assirevi partecipa, tramite alcuni suoi rappresentanti, ai lavori finalizzati al recepimento in Italia dei principi di revisione internazionali ISA, dapprima collaborando, insieme alla Consob, alla traduzione di tali principi operata nel corso del 2010 dal CNDCEC, e successivamente prestando il proprio contributo, in qualità di soggetto convenzionato ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. 39/10, al tavolo tecnico istituito dal MEF per la predisposizione dei principi di revisione ai sensi dell'art. 11, comma 3 del menzionato decreto. E' a tali principi, pubblicati dalla Ragioneria Generale dello Stato, sotto la denominazione di ISA Italia e ISQC1 Italia, con la Determina del 23 dicembre 2014, che Assirevi ha voluto dedicare il Quaderno nr. 16, augurandosi di fornire il proprio contributo in un momento così importante per l'attività di revisione legale dei conti in Italia: il provvedimento emanato dalla Ragioneria Generale dello Stato compie infatti un importante passo in avanti nel promuovere chiarezza e uniformità delle regole di riferimento applicabili nel contesto nazionale.

Il Quaderno nr. 16, redatto dai professionisti Assirevi, per la maggior parte componenti il Gruppo di Ricerca Principi di Revisione, è così articolato: dopo un capitolo introduttivo destinato a fornire una panoramica generale sul tema dei principi di revisione di riferimento in Italia, i successivi capitoli sono dedicati ai 36 principi, esaminando dapprima il principio sul controllo della qualità ISQC1 Italia e nel seguito i 35 principi di revisione ISA Italia. Ciascuno dei capitoli dedicati ai singoli principi è a sua volta strutturato in tre paragrafi: nel primo paragrafo è presentata una sintesi del principio oggetto del capitolo; nel secondo paragrafo viene effettuato un confronto fra il principio ed i riferimenti professionali precedenti, presentando, di volta in volta, le principali novità introdotte dai nuovi principi di revisione; nel terzo paragrafo sono infine illustrate le principali integrazioni ai principi di revisione internazionali ISA (le cosiddette "localizzazioni") operate dai soggetti convenzionati e dalla Consob al fine di riflettere negli ISA Italia le disposizioni normative e regolamentari del contesto nazionale.

## 1. INTRODUZIONE E GLOSSARIO\*

### 1.1. Considerazioni generali e normativa di riferimento

Il Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 (di seguito, il "D.Lgs. 39/10"), con il quale è stata attuata nel nostro ordinamento la Direttiva 2006/43/CE (di seguito, la "Direttiva 43") relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, richiede, nell'art. 11, comma 1, che la revisione legale sia svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione europea ai sensi dell'art. 26, paragrafi 1 e 2, della menzionata Direttiva 43. E' necessario rammentare che tale direttiva è stata recentemente modificata dalla Direttiva 2014/56/UE del 16 aprile 2014 (di seguito, la "Direttiva 56"). Inoltre, nella medesima data è stato pubblicato il Regolamento (UE) N. 537/2014 (di seguito, il "Regolamento 537") del Parlamento Europeo e del Consiglio con riferimento ai requisiti specifici relativi alla revisione legale dei conti di Enti di Interesse Pubblico (di seguito, "EIP"). Le modifiche operate alla disciplina della revisione legale dal legislatore comunitario hanno l'obiettivo, secondo quanto sinteticamente indicato nel comunicato stampa diffuso dalla Commissione Europea il 16 giugno 2014 in accompagnamento ai menzionati nuovi documenti, di diffondere misure volte a rafforzare l'indipendenza dei revisori legali, migliorare la valenza informativa della relazione di revisione e rafforzare la supervisione sull'attività di revisione nei paesi dell'Unione Europea. Si rinvia al seguito dell'Introduzione, in particolare al paragrafo 1.4 dedicato all'esame delle evoluzioni future, per alcuni brevi cenni alle modifiche operate dalla Direttiva 56 all'art. 26 della Direttiva 43 in merito ai principi di revisione di riferimento, modifiche che entreranno in vigore a fronte di un atto di recepimento da adottare entro due anni dalla data della sua entrata in vigore (ovvero entro il 17 giugno 2016).

\* A cura di Luisa Polignano, Partner KPMG S.p.A., responsabile del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi



In attesa che la Commissione Europea adotti i principi di revisione internazionali, l'art. 11, co. 3, del D.Lgs. 39/10 richiede che la revisione legale sia svolta in conformità ai principi di revisione elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob). A tal fine, l'art. 12 del D.Lgs. 39/10 indica che il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) sottoscriva una convenzione con le associazioni e gli ordini professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi di revisione. Secondo il co. 2, dell'art. 12 del D.Lgs. 39/10, i principi elaborati dagli ordini e associazioni professionali sottoscrittori della convenzione, tengono conto di quelli emanati dagli organismi internazionali.

Nel mese di luglio 2011 il MEF ha pubblicato l'invito a proporre manifestazioni di interesse per la stipula della convenzione alla quale hanno successivamente aderito l'Associazione Italiana Revisori Contabili (Assirevi), il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e l'Istituto Nazionale Revisori Legali (INRL). Tali soggetti (nel seguito anche i "soggetti convenzionati") sono stati ammessi a definire le modalità di elaborazione, insieme a Consob, dei principi di revisione che i soggetti iscritti al Registro dei revisori legali sono tenuti ad osservare nell'esercizio della revisione legale ai sensi del D.Lgs. 39/10.

Con la Determina emanata in data 23 dicembre 2014 dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ragioneria Generale dello Stato), disponibile sul sito della Ragioneria Generale dello Stato all'indirizzo <http://www.revisionelegale.mef.gov.it> sono stati oggetto di pubblicazione i principi elaborati ai sensi dell'art. 11, co. 3, del D.Lgs. 39/10. I principi di revisione, denominati nel seguito "ISA Italia" e anch'essi disponibili sul sito della Ragioneria Generale dello Stato all'indirizzo sopra richiamato, entrano in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, ad eccezione del principio di revisione (SA Italia) n. 250B "Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale" e del 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", entrambi in vigore dal 1° gennaio 2015.

Con riferimento ai principi di revisione ISA Italia, Assirevi ha ritenuto utile svolgere una prima analisi del contenuto dei nuovi principi evidenziando, dopo una breve sintesi delle disposizioni contenute nei principi stessi, i principali aspetti di novità rispetto ai principi di revisione ed alle prassi professionali seguiti per le revisioni legali svolte fino ad ora (nel seguito "principi di revisione e prassi professionale precedenti"), ed ai principi di revisione internazionali emanati dall'*International Auditing and Assurance Standards Board (International Standards on Auditing*, nel seguito "ISA" o "principi di revisione internazionali"), sui quali gli ISA Italia sono basati.

Prima di procedere con l'analisi dei singoli principi ai quali sono dedicati i successivi capitoli del Quaderno, abbiamo ritenuto utile rammentare, nel paragrafo 1.2 dell'introduzione, quali sono i principi di revisione e la prassi professionale precedenti, attualmente in uso in Italia. Il paragrafo 1.3 è dedicato alla sintetica presentazione degli aspetti salienti dei principi di revisione ISA Italia mentre il paragrafo 1.4 contiene una breve panoramica delle ipotesi di evoluzioni future nel campo dei principi di revisione e dei relativi impatti sull'attività di revisione. Infine, il paragrafo 1.5 accoglie un breve glossario che riporta le più frequenti abbreviazioni utilizzate nella redazione del presente Quaderno.

## 1.2. Principi di revisione e prassi professionale precedenti

Al fine di comprendere meglio i principali impatti operativi derivanti dalla pubblicazione dei principi ISA Italia, appare utile in primo luogo rammentare quali sono i principi di revisione e la prassi professionale attualmente in uso per le revisioni legali svolte in Italia. Come già indicato nel precedente paragrafo 1.1, in attesa, ai sensi dell'art. 11, co. 1 del D.Lgs. 39/10, del processo di adozione comunitaria dei principi di revisione, la revisione legale in Italia, ai sensi del co. 3 del medesimo articolo, deve essere svolta secondo i principi elaborati dai soggetti convenzionati e dalla

Consob. Al fine di fornire i principi di riferimento da seguire nel periodo intercorrente fra la data di entrata in vigore del D.Lgs. 39/10 e la pubblicazione di principi di revisione emanati ai sensi dell'art. 11 del decreto, le disposizioni finali e transitorie contenute nello stesso decreto – art. 43 del D.Lgs. 39/10 – stabiliscono che i principi di revisione che alla data di entrata in vigore del decreto medesimo risultano emanati da parte di Consob ai sensi dell'art. 162, co. 2, lettera a), del D.Lgs. 58/98, devono continuare ad essere applicati.

Tali principi, costituiti dai principi di revisione elaborati dal Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, raccomandati dalla Consob ai sensi dell'art. 162 del D.Lgs. 58/98, rappresentano, secondo la posizione espressa da Assirevi nel Documento di Ricerca (nel seguito DdR Assirevi) n. 163 “Aspetti operativi connessi all'entrata in vigore del D.Lgs. 39/2010: alcuni chiarimenti sui principi di riferimento nella fase transitoria”, *“gli standard professionali di riferimento da utilizzare nello svolgimento dell'audit, a prescindere dalle dimensioni e/o caratteristiche della società sottoposta a revisione legale”*.

In aggiunta il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha elaborato due ulteriori principi di revisione, che non sono stati oggetto di raccomandazione da parte della Consob<sup>1</sup>.

La tabella che segue riepiloga i sopra menzionati principi e le delibere emesse dalla Consob di raccomandazione per l'utilizzo degli stessi:

Principio di revisione emesso dal CNDCEC	Titolo	Data	Delibera Consob
PR n. 001	Il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio	Febbraio 2009	Delibera Consob 16801
PR n. 002	Modalità di redazione della relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39	Aprile 2011	Non raccomandato da parte di Consob
PR n. 100	Principi sull'indipendenza del revisore	Luglio 2005	Delibera Consob 15185
PR n. 200	Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio	Novembre 2006	Delibera Consob 15665
PR n. 220	Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile	Ottobre 2002	Delibera Consob 13809
PR n. 230	La documentazione del lavoro di revisione	Settembre 2007	Delibera Consob 16137
PR n. 240	La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio	Novembre 2006	Delibera Consob 15665
PR n. 250	Gli effetti connessi alla conformità a leggi ed a regolamenti	Ottobre 2002	Delibera Consob 13809
PR n. 260	Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di <i>governance</i>	Dicembre 2003	Delibera Consob 14352
PR n. 300	Pianificazione della revisione contabile del bilancio	Novembre 2006	Delibera Consob 15665

<sup>1</sup> Principi di revisione 002 “Modalità di redazione della relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39” e 1005 “Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori”.

Principio di revisione emesso dal CNDCEC	Titolo	Data	Delibera Consob
PR n. 315	La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi	Novembre 2006	Delibera Consob 15665
PR n. 320	Il concetto di significatività nella revisione	Ottobre 2002	Delibera Consob 13809
PR n. 330	Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati	Novembre 2006	Delibera Consob 15665
PR n. 402	Considerazioni sulla revisione contabile di imprese che utilizzano fornitori di servizi	Ottobre 2002	Delibera Consob 13809
PR n. 500	Gli elementi probativi della revisione	Novembre 2006	Delibera Consob 15665
PR n. 501	Gli elementi probativi - Considerazioni aggiuntive per casi specifici	Ottobre 2002	Delibera Consob 13809
PR n. 505	Le conferme esterne	Ottobre 2002	Delibera Consob 13809
PR n. 510	La verifica dei saldi d'apertura a seguito dell'assunzione di un nuovo incarico	Ottobre 2002	Delibera Consob 13809
PR n. 520	Le procedure di analisi comparativa	Novembre 2006	Delibera Consob 15665
PR n. 530	Campionamento di revisione ed altre procedure di verifica con selezione delle voci da esaminare	Ottobre 2002	Delibera Consob 13809
PR n. 540	La revisione delle stime contabili	Ottobre 2002	Delibera Consob 13809
PR n. 545	La revisione delle misurazioni del <i>fair value</i> (valore equo) e della relativa informativa	Settembre 2007	Delibera Consob 16137
PR n. 550	Le parti correlate	Ottobre 2002	Delibera Consob 13809
PR n. 560	Eventi successivi	Ottobre 2002	Delibera Consob 13809
PR n. 570	Continuità aziendale	Ottobre 2007	Delibera Consob 16231
PR n. 580	Le attestazioni della direzione	Ottobre 2002	Delibera Consob 13809
PR n. 600	L'utilizzo del lavoro di altri revisori	Luglio 2003	Delibera Consob 14186
PR n. 610	L'utilizzo del lavoro di revisione interna	Ottobre 2002	Delibera Consob 13809
PR n. 620	L'utilizzo del lavoro dell'esperto	Ottobre 2002	Delibera Consob 13809
PR intermediari	Principio sulla revisione dei bilanci degli intermediari	Luglio 2001	Comunicazione Consob n. DEM/105804
PR n. 1005	Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori	Ottobre 2004	Non raccomandato da parte di Consob
PR n. 1006	Principio sulla revisione dei bilanci delle banche	Ottobre 2004	Delibera Consob 14768

I principi sopra riepilogati sono, per la quasi totalità, mutuati dai principi di revisione internazionali ISA vigenti al momento della loro elaborazione, adattati in alcune circostanze mediante ulteriori prescrizioni rispetto al testo internazionale o, in altri casi, operando stralci al testo internazionale per le parti non ritenute necessarie nell'ordinamento italiano.

E' opportuno precisare che, anche se basati sui principi di revisione internazionali, i principi di revisione elaborati dal CNDCEC e raccomandati dalla Consob sono differenti rispetto agli ISA attualmente in vigore, in quanto questi ultimi sono stati oggetto di una significativa rivisitazione, completata da parte dell'International Auditing and Assurance Standards Board (nel seguito "IAASB") nel 2009, nell'ambito del *clarity project*. Tale progetto, all'esito del quale sono stati pubblicati i principi di revisione internazionali *revised and redrafted* secondo le convenzioni *clarity* (di seguito anche "ISA Clarified"), ha avuto l'obiettivo di rendere più semplice la comprensione e applicazione degli ISA, e, conseguentemente, di agevolare il processo di miglioramento della qualità della revisione. Ogni nuovo principio oggetto di rivisitazione da parte dello IAASB identifica gli obiettivi del revisore e definisce responsabilità e regole di comportamento, prevedendo anche linee guida e materiale esplicativo che guidano il revisore nell'applicazione pratica delle regole di comportamento, anche con riferimento alla revisione delle imprese di dimensioni minori.

E' inoltre necessario rammentare che i principi di revisione emanati dal CNDCEC e raccomandati da Consob non rappresentano l'intero set dei principi di revisione internazionali dedicati alla revisione contabile del bilancio: in particolare, nel contesto nazionale non sono stati, ad esempio, oggetto di elaborazione principi di revisione in materia di accordi relativi agli incarichi di revisione (ISA n. 210) e di formazione del giudizio e di predisposizione della relazione di revisione (ISA n. 700, n. 705, n. 706, n. 710 e n. 720). Le tematiche oggetto di tali principi sono state negli anni regolamentate dalla Consob con proprie disposizioni, analizzate da Assirevi con i propri Documenti di Ricerca, e dalla prassi nazionale, facendo anche riferimento alla prassi internazionale.

Per ultimo si segnala che Consob, con la Delibera n. 19113 del 4 febbraio 2015 in materia di "Adozione dei principi di revisione (ISA Italia) e conseguente abrogazione di precedenti delibere e comunicazioni Consob", ha abrogato i seguenti documenti:

- Comunicazione n. 94011557 del 15 dicembre 1994 – D.p.r. 31 marzo 1975 n. 136 – Documentazione del lavoro di revisione contabile;
- Comunicazione n. 99023932 del 29 marzo 1999 – Comunicazione in materia di attività di controllo contabile nel corso dell'esercizio;
- Comunicazione n. 99088450 del 1 dicembre 1999 – Comunicazione sulle modalità di redazione della relazione prevista dall'art. 156 del d.lgs 24 febbraio 1998, n. 58, ai sensi dell'art. 162, secondo comma, lett. c) del medesimo decreto;
- Delibera n. 13809 del 30 ottobre 2002 – Raccomandazione dei principi di revisione contabile emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri e dei Periti Commerciali (Principi di revisione: Documenti n. 220, 250, 320, 402, 501, 505, 510, 530, 540, 550, 560, 580, 610, 620);
- Delibera n. 14186 del 30 luglio 2003 – Raccomandazione del nuovo principio di revisione "L'utilizzo del lavoro di altri revisori" (Principio di revisione Documento n. 600);
- Delibera n. 14352 del 17 dicembre 2003 – Raccomandazione alle società di revisione iscritte nell'Albo Speciale di adottare nei lavori di revisione contabile il principio di revisione "Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di *governance*" emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri e dei Periti Commerciali (Principio di revisione Documento n. 260);

- Delibera n. 15665 del 6 dicembre 2006 – Adozione dei principi di revisione contabile emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri e dei Periti Commerciali (Principi di revisione: Documenti n. 200, 240, 300, 315, 330, 500, 520);
- Delibera n. 16137 del 2 ottobre 2007 – Adozione dei principi di revisione contabile emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri e dei Periti Commerciali (Principio di revisione Documento n. 230);
- Delibera n. 16231 del 21 novembre 2007 – Adozione dei principi di revisione contabile emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri e dei Periti Commerciali (Principio di revisione Documento n. 570);
- Comunicazione n. 9012559 del 6 febbraio 2009 – Procedure di revisione e relazione di revisione in presenza di problematiche connesse alla continuità aziendale;
- Delibera n. 16801 del 24 febbraio 2009 – Adozione di un principio di revisione contabile emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio);
- Comunicazione n. DEM 1058048 del 27 luglio 2001 – Principio da adottare per la revisione contabile dei bilanci degli intermediari. Raccomandazione ai sensi dell’art. 162, comma 2, lett. c), del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58;
- Delibera n. 14768 del 4 novembre 2004 – Raccomandazione alle società di revisione iscritte nell’Albo Speciale di adottare il “Principio sulla revisione dei bilanci delle banche”.

### 1.3. Principi di revisione ISA Italia

#### 1.3.1. Natura, finalità e struttura dei principi ISA Italia

Il documento di “Introduzione” pubblicato a corredo dei principi ISA Italia illustra sinteticamente natura, finalità e struttura dei principi di revisione ISA Italia elaborati ai sensi dell’art. 11, co. 3, del D.Lgs. 39/10 e che risultano costituiti da:

- i principi di revisione internazionali ISA Clarified, dal principio n. 200 al n. 720, tradotti in lingua italiana dal CNDCEC nel corso del 2010 con la collaborazione di Assirevi e Consob. Tali principi sono stati successivamente integrati dai soggetti convenzionati e da Consob con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l’applicazione nel contesto della revisione legale in Italia e quindi tenendo conto delle disposizioni normative e regolamentari dell’ordinamento nazionale. Le integrazioni operate sono coerenti con le indicazioni contenute nel documento *“A guide for National Standard Setters that Adopt IAASB’s International Standards but Find it Necessary to Make Limited Modifications”* pubblicato dallo IAASB nel luglio 2006;
- i principi di revisione, predisposti dai soggetti convenzionati e dalla Consob al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell’ordinamento italiano non previste dagli ISA Clarified, con riferimento alle seguenti due circostanze:
  - 1) 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”);
  - 2) 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”).

Le considerazioni specifiche introdotte a livello nazionale sono state operate tramite l'inserimento di paragrafi preceduti 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 Clarified. Secondo quanto indicato nel documento di "Introduzione" agli ISA Italia tali considerazioni specifiche hanno la finalità di:

- chiarire e motivare, con riferimento agli incarichi di revisione legale conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'applicazione di alcune previsioni degli ISA Clarified nonché individuare, fra le opzioni previste in alcuni principi internazionali, l'opzione applicabile;
- fornire indicazioni specifiche con riferimento agli incarichi di revisione legale conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10.

Nei casi di presenza, negli ISA Clarified, di paragrafi ritenuti non applicabili in Italia, gli stessi sono stati evidenziati in grigio e la disapplicazione segnalata con una nota a piè di pagina con la specifica numerazione 0, -bis, -ter, ecc.

Al fine di fornire esempi applicativi "localizzati" al contesto normativo e regolamentare nazionale, alcune Appendici internazionali presenti negli ISA Clarified sono state sostituite con specifiche Appendici (Italia). La sostituzione delle Appendici internazionali con le Appendici (Italia) risulta segnalata con nota a piè di pagina.

Il documento di "Introduzione" ai principi ISA Italia specifica che, al fine di agevolare la lettura e comprensione dei principi, alcune considerazioni di portata generale volte a supportare l'applicazione degli ISA Clarified nel contesto locale e che riguardano la maggior parte degli ISA Italia, sono state illustrate unicamente nei principi (ISA Italia) n. 200 "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)" e (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", pur avendo valenza estesa a tutti i principi di revisione ISA Italia. Le principali considerazioni di portata generale sono le seguenti:

- l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile in Italia. In particolare nei menzionati principi si precisa che, 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 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";
- la responsabilità degli amministratori (o di altro organo che svolge analoghe funzioni) in materia di redazione del bilancio. A tal proposito nei principi sopra indicati si specifica che 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;



- i principi ISA Clarified indicano le differenze fra il “quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione” e il “quadro normativo basato sulla conformità”. Nello specifico, il “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:

- 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
- 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 per il “quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione”. A tale riguardo, viene precisato che, qualora l’incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il quadro normativo di riferimento è basato sulla corretta rappresentazione;

- la modalità di espressione del giudizio di revisione e di formulazione della responsabilità degli amministratori per la predisposizione del bilancio. Gli ISA Clarified, infatti, in presenza di un quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi di carattere generale, consentono, alternativamente, l’espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia presentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero se lo stesso fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, in conformità al quadro normativo di riferimento. A tal proposito, si precisa che qualora l’incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, stante la formulazione della norma, il giudizio espresso dal revisore fa riferimento al fatto che il bilancio “fornisce una rappresentazione veritiera e corretta”. Parimenti, anche le responsabilità degli amministratori ovvero del consiglio di gestione fanno riferimento alla “redazione del bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria”;
- con riferimento al termine “recesso” convenzionalmente utilizzato nei principi di revisione, si precisa che 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 del contratto;
- gli ISA Clarified indicano che il revisore, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, deve conformarsi ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all’indipendenza. A tale riguardo, viene precisato che, 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 articoli 9, co. 1, e 10, co. 12, nonché ai sensi dell’art. 17, co. 2, del medesimo decreto, che i principi etici di riferimento in Italia contengono regole stringenti almeno quanto quelle contenute nelle parti A e B del *Code of Ethics* e che conseguentemente i riferimenti al citato Codice non sono applicabili.

Il documento di “Introduzione” ai principi ISA Italia precisa che in talune circostanze i principi di revisione ISA Clarified 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, co. 3, del D.Lgs. 39/10. I riferimenti a

<sup>2</sup> Cfr. nota 1 del documento di “Introduzione” agli ISA Italia.

tali documenti internazionali contenuti negli ISA Italia non trovano pertanto applicazione. Tale circostanza è identificata con un'apposita nota a piè di pagina.

Da ultimo, sempre con riferimento alle considerazioni specifiche introdotte a livello nazionale, il documento di "Introduzione" ai principi ISA Italia rammenta che i principi di revisione ISA Clarified contengono considerazioni specifiche per le revisioni contabili nel settore pubblico. Il menzionato documento di "Introduzione" precisa che in Italia il settore pubblico è definito secondo molteplici criteri e disposizioni normative<sup>3</sup> e che "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 negli ISA Clarified e relativi alle considerazioni specifiche per le revisioni contabili del settore pubblico, non sono stati inclusi né negli ISA Italia né nel principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC Italia) 1, brevemente commentato nel seguito di questo paragrafo.

Al fine di evitare inutili duplicazioni nell'ambito del Quaderno, si rammenta che tutte le considerazioni specifiche e precisazioni introdotte a livello nazionale e oggetto di commento nel presente paragrafo, non sono state ulteriormente commentate nei capitoli successivi dedicati all'analisi dei singoli principi di revisione ISA Italia e del principio ISQC Italia 1, quest'ultimo commentato nel successivo paragrafo 1.3.2.

### 1.3.2. *Principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia n. 1*

Il documento di "Introduzione" ai principi ISA Italia precisa che 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. L'ISA Italia n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", al paragrafo 2 contiene le medesime indicazioni.

Il documento di "Introduzione" conseguentemente indica che "in tale contesto, i soggetti aderenti alla Convenzione hanno elaborato 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", basandosi sulla traduzione in lingua italiana, compiuta nel corso del 2010, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi e Consob, del testo del principio internazionale ISQC 1, ed integrando tale testo 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."

### 1.4. *Evoluzioni future*

Prima di procedere con l'analisi delle disposizioni contenute nei singoli ISA Italia, abbiamo ritenuto utile effettuare, in questo paragrafo, una sintetica panoramica delle principali ipotesi di evoluzioni future che potranno riguardare i principi di revisione e dei conseguenti impatti sull'attività di revisione legale.

In prima battuta è opportuno rammentare alcuni cambiamenti che potranno derivare dal recepimento nel panorama nazionale della Direttiva 56 modificativa della Direttiva 43. Tra i tanti articoli della Direttiva 43 oggetto di modifica, la Direttiva 56 ha sostituito anche l'art. 26, richiamato, come già



indicato in premessa, dal menzionato art. 11, co. 1, del D.Lgs. 39/10. A tal proposito, al di là dei cambiamenti operati nella procedura comunitaria di adozione dei principi di revisione internazionali, è importante segnalare che il nuovo art. 26 della Direttiva 43, come modificato dalla Direttiva 56, identifica quali “principi di revisione internazionali” da adottare, i principi di revisione internazionali (ISA), il principio internazionale sul controllo della qualità 1 (ISQC 1) e altri principi correlati definiti dall'*International Federation of Accountants* (IFAC) tramite l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), nella misura in cui gli stessi siano rilevanti ai fini della revisione legale dei conti. Tale circostanza conferma la bontà della scelta operata dai soggetti convenzionati e dalla Consob nell'ambito del progetto di elaborazione dei principi ISA Italia e dell'ISQC Italia 1, in quanto i principi predisposti a livello nazionale risultano già coordinati e coerenti con i principi che saranno, presumibilmente, adottati a livello comunitario.

Fra le altre modifiche introdotte dalla Direttiva 56 e dal Regolamento 537 che verosimilmente comporteranno futuri cambiamenti a livello nazionale, è necessario rammentare quelle relative al contenuto della relazione di revisione, riportate, per gli aspetti di portata generale, nel nuovo art. 28 modificato dalla Direttiva 56, e, con riferimento alle relazioni di revisione emesse per i bilanci degli EIP, nell'art. 10 del Regolamento 537. In particolare, il nuovo art. 28 citato richiede, come elemento di novità rispetto alla normativa attuale, che la relazione di revisione contenga il giudizio e la dichiarazione ai sensi dell'art. 34, paragrafo 1, co. 2, della Direttiva 2013/34/UE. Oltre all'espressione del giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, già richiesta dall'attuale normativa, il revisore dovrà quindi:

- esprimere un giudizio con riferimento alla circostanza se la relazione sulla gestione è stata preparata in conformità ai requisiti di legge applicabili, e
- dichiarare se, in base a ciò che ha conosciuto e compreso dell'impresa e del relativo contesto nel corso della revisione, ha individuato rilevanti dichiarazioni errate nella relazione sulla gestione e fornire un'indicazione sulla natura di tali dichiarazioni errate.

Le attività sopra riepilogate appaiono più ampie rispetto a quelle attualmente svolte dal revisore con riferimento all'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, previsto dalle attuali norme di legge.

Per ultimo, con riferimento alla nuova formulazione dell'art. 28 della Direttiva 56, si rammenta che la relazione di revisione dovrà contenere una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità dell'ente di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Con riferimento agli EIP, si ritiene utile ricordare gli ulteriori elementi informativi che, secondo l'art. 10 del Regolamento 537, dovranno essere riportati nella relazione di revisione:

- a) indicazioni sull'organo che ha conferito l'incarico di revisione legale;
- b) informazioni sulla durata dell'incarico, vale a dire la data di conferimento e il periodo di incarico ininterrotto, compresi eventuali rinnovi e prolungamenti, nell'ottica di dimostrare maggiormente l'indipendenza;
- c) informazioni sui più rilevanti rischi di errori significativi, inclusi quelli dovuti a frode, in particolare la loro descrizione, la risposta del revisore a tali rischi e le osservazioni principali formulate in relazione a tali rischi, ove ritenuto pertinente;
- d) spiegazioni di come la revisione legale sia stata ritenuta in grado di rilevare irregolarità, incluse le frodi;

- e) la conferma che il giudizio del revisore è in linea con la relazione aggiuntiva per il comitato per il controllo interno e la revisione contabile, che ricordiamo essere una relazione non pubblica, fatta salva la possibilità degli Stati membri di autorizzare il comitato a divulgare tale relazione a terze parti previste dal diritto nazionale;
- f) la dichiarazione che non sono stati prestati i servizi vietati dal Regolamento stesso e che il revisore è rimasto indipendente dall'ente sottoposto a revisione nell'esecuzione della revisione;
- g) l'indicazione di qualsiasi servizio, diverso dalla revisione legale, che sia stato prestato all'ente sottoposto a revisione e alle sue controllate e che non sia stato già oggetto di specifica informativa nella relazione sulla gestione o in bilancio.

Sempre con riferimento agli EIP, si rammenta che l'art. 11 del Regolamento 537 richiede che il revisore elabori un secondo documento, la Relazione aggiuntiva per il comitato per il controllo interno e la revisione contabile già prevista nella precedente Direttiva 43, ma il cui contenuto viene ulteriormente ampliato con il nuovo provvedimento che richiede maggiori e dettagliati elementi informativi sui risultati della revisione e relative spiegazioni.

In un contesto normativo in così profonda evoluzione, è evidente l'importanza del ruolo che gli standard setter e la professione rivestiranno per fornire al revisore adeguate regole di comportamento e linee guida necessarie per soddisfare le esigenze informative richieste e, al contempo, delineare ruoli e responsabilità di tutti i soggetti coinvolti. A tal proposito lo IAASB ha già intrapreso, negli ultimi anni, diverse attività che potranno fornire adeguati indirizzi al revisore. In particolare si ritiene opportuno rammentare sinteticamente i seguenti progetti:

- lo IAASB ha emesso nel gennaio 2015 il set di documenti sulla nuova relazione del revisore, introducendo, fra gli altri cambiamenti, un nuovo principio di revisione volto a disciplinare le comunicazioni delle *key audit matters* nelle revisioni delle società quotate, principio che potrebbe essere particolarmente rilevante nel contesto delle nuove disposizioni previste per la relazione di revisione degli EIP di cui all'art. 10 del Regolamento 537, in particolare il punto c) sopra riportato;
- nel corso del 2013 lo IAASB ha portato avanti il proprio progetto di rivisitazione dell'approccio del revisore alle *other information*, pubblicando, ad aprile 2014, un nuovo *Exposure Draft dell'International Standards on Auditing (Isa) 720 (Revised) - The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information* (ED 720);
- lo IAASB, osservando che l'informativa rappresenta una parte fondamentale del bilancio, divenuta, nel tempo, sempre più di natura qualitativa, aveva posto in consultazione, nel 2011, il *Discussion Paper "The Evolving Nature of Financial Reporting: Disclosures and Its Audit Implications"*, i cui risultati a loro volta avevano portato all'apertura di un progetto specifico per stabilire se ed in quale misura dovessero essere apportate modifiche agli ISA con riferimento alla revisione contabile dell'informativa di bilancio. Il progetto, portato avanti nel corso del 2013, ha condotto alla pubblicazione nel mese di maggio 2014 di un documento di consultazione che riepiloga le modifiche che dovrebbero essere apportate ad alcuni ISA al fine di fornire al revisore linee guida per lo svolgimento della revisione contabile dell'informativa di bilancio.

In conclusione, è prevedibile che le evoluzioni sopra indicate, unitamente alle modifiche ai principi di revisione internazionali che, alla data di redazione del presente Quaderno, hanno già interessato alcuni ISA, comporteranno, in futuro, cambiamenti nei principi ISA Italia commentati nel seguito. E' quindi auspicabile attendersi che i soggetti convenzionati continuino a lavorare per mantenere gli ISA Italia aggiornati e adeguati al fine di supportare i revisori operanti nel contesto nazionale nell'esecuzione di revisioni contabili di qualità, nel rispetto delle norme di riferimento.

## 1.5. Glossario

**CNDCEC:** Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (già Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri)

**Commissione Paritetica:** Commissione per la statuizione dei principi di revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale dei Ragionieri

**DdR Assirevi:** Documento di Ricerca Assirevi

**D.Lgs. 39/10:** 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"

**EIP:** ente di interesse pubblico come definiti dall'art. 16, co.1, del D.Lgs. 39/10

**IAASB:** International Auditing and Assurance Standards Board

**IFAC:** International Federation of Accountants

**ISA o principi di revisione internazionali o ISA *Clarified*:** *International Standards on Auditing* emanati dall'*International Federation of Accountants* - versione *Clarity Project* (2009)

**ISA Italia:** i principi di revisione elaborati ai sensi dell'art. 11, co. 3, del D.Lgs. 39/10

**PR:** Principi di Revisione emanati dal CNDCEC e raccomandati da Consob

**RE:** Regolamento di attuazione del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 concernente la disciplina degli emittenti adottato dalla Consob con delibera n. 11971 del 14 maggio 1998 e successive modifiche

**TUF:** Decreto Legislativo 24 febbraio 1998, n. 58

## 2. 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

#### 2.1. Sintesi del principio ISQC Italia

Il principio tratta delle responsabilità del “soggetto abilitato alla revisione” o “soggetto abilitato” (revisore legale, società di revisione o altra entità costituita da professionisti contabili abilitati alla revisione) in merito al proprio sistema di controllo della qualità degli incarichi di revisione contabile, degli altri incarichi di “assurance” e dei servizi connessi. Tale principio, come indicato nel paragrafo 1(I), precisa che il sistema di controllo della qualità in esso descritto trova applicazione obbligatoria per gli incarichi di revisione contabile del bilancio conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10 e, conseguentemente, quanto commentato nel seguito si riferisce agli incarichi di revisione ai sensi di detto decreto. Il principio deve essere letto congiuntamente ai principi etici, inclusi quelli relativi all’indipendenza, elaborati ai sensi dell’art. 12 del D.Lgs. 39/10 e all’ISA Italia n. 220, che tratta delle procedure di controllo della qualità del singolo incarico di revisione contabile del bilancio. Il principio identifica l’obiettivo del soggetto abilitato in quello di istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità per conseguire una ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato e il suo personale rispettino i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamentari e che le relazioni emesse siano appropriate nelle circostanze.

Il principio si applica a tutti i soggetti abilitati, tuttavia la natura e l’estensione delle direttive e procedure dipendono dalla dimensione e dalle caratteristiche operative del soggetto abilitato, nonché dalla sua appartenenza o meno a una rete.

Il principio prevede che il personale del soggetto abilitato che ha la responsabilità di istituire e mantenere il sistema di controllo della qualità debba tener conto di quanto previsto nel principio, inclusa la sezione “Linee guida ed altro materiale esplicativo”; inoltre il soggetto abilitato deve conformarsi a ciascuna regola del principio, a meno che non sia pertinente; tuttavia il soggetto abilitato deve considerare se la presenza di aspetti o circostanze particolari richieda di stabilire direttive e procedure ulteriori rispetto a quelle richieste dall’ISQC Italia n.1.

Il soggetto abilitato deve istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità che includa direttive e procedure relative a ciascun elemento del sistema, nonché documentarle e comunicarle al personale.

Il principio prevede che il soggetto abilitato debba promuovere al suo interno una cultura che riconosca l’essenzialità della qualità nello svolgimento dell’incarico, in particolare le figure apicali (quali l’amministratore delegato o il consiglio di amministrazione) devono assumere la responsabilità finale del sistema di controllo della qualità e le persone alle quali le stesse abbiano attribuito le responsabilità operative del sistema di controllo della qualità abbiano esperienze e capacità sufficienti e appropriate, nonché l’autorità necessaria per assumere tale responsabilità.

Il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per conseguire una ragionevole sicurezza che siano rispettati i principi etici applicabili e i principi di indipendenza. In particolare tali direttive e procedure devono:

---

\* A cura di Vitaliano Tamborini, Senior Manager PricewaterhouseCoopers S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

- garantire che le violazioni dei principi di indipendenza siano segnalate e siano intraprese azioni appropriate per la loro risoluzione;
- prevedere che almeno una volta all'anno tutto il personale debba rilasciare una conferma scritta del rispetto delle direttive e procedure in tema di indipendenza in quanto riferibili al Codice etico IFAC;
- indicare i criteri per determinare quando siano necessarie misure di salvaguardia per ridurre la minaccia della familiarità, nel caso ci si avvalga per un determinato incarico del medesimo personale per un lungo periodo di tempo;
- con riferimento alle società quotate prevedere, trascorso un determinato periodo, la rotazione del responsabile dell'incarico e del responsabile del riesame della qualità dell'incarico.

Con riferimento all'accettazione ed al mantenimento dei rapporti con il cliente e dei singoli incarichi, il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure finalizzate all'accettazione o al mantenimento unicamente di quegli incarichi per lo svolgimento dei quali possiede adeguate competenze, sia in grado di rispettare i principi etici e, relativamente ai quali, abbia valutato positivamente l'integrità del cliente. In particolare il soggetto abilitato deve acquisire le informazioni necessarie nelle circostanze, stabilire se è appropriato accettare o mantenere l'incarico e documentare la risoluzione di eventuali problematiche riscontrate.

Con riferimento alle risorse umane, il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure al fine di avere la disponibilità di sufficiente personale con adeguate capacità e competenze e, in tema di assegnazione dei team agli incarichi, deve stabilire direttive e procedure per assegnare a ciascun incarico un responsabile con le competenze, la capacità e l'autorità appropriate per ricoprire tale ruolo, e personale in possesso delle necessarie competenze.

Con riferimento allo svolgimento dell'incarico il soggetto abilitato deve stabilire direttive e procedure per conseguire una ragionevole sicurezza che:

- l'incarico sia svolto in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili e che le relazioni di revisione emesse siano appropriate;
- i membri più esperti del team effettuino il riesame del lavoro svolto dai membri meno esperti;
- siano effettuate consultazioni appropriate in presenza di aspetti complessi e controversi, siano disponibili risorse sufficienti per effettuare le consultazioni e le conclusioni siano concordate con il soggetto consultato e documentate nonché che le decisioni prese siano attuate.

Il principio prevede che per gli incarichi relativi alle società quotate e per gli altri incarichi identificati dal soggetto abilitato sia previsto un riesame della qualità per avere una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi e delle conclusioni raggiunte nella relazione di revisione. Devono essere definite la natura, la tempistica e l'estensione di tale riesame, inoltre la relazione di revisione non può essere emessa prima del completamento del riesame. Il riesame della qualità dell'incarico deve comprendere una discussione con il responsabile dell'incarico, il riesame del bilancio, della bozza di relazione di revisione e della documentazione relativa ai giudizi professionali significativi, nonché la valutazione delle conclusioni raggiunte. Nel caso di revisioni contabili di società quotate il riesame della qualità deve estendersi anche agli aspetti dell'indipendenza, delle consultazioni e dell'idoneità della documentazione a riflettere il lavoro svolto e le conclusioni raggiunte in merito ai giudizi professionali significativi.

Il soggetto abilitato deve anche stabilire direttive e procedure per disciplinare i requisiti di idoneità del responsabile del riesame della qualità dell'incarico, con particolare riferimento alle qualifiche tecniche

richieste, ai limiti entro i quali può essere consultato, alla preservazione dell'obiettività; inoltre, deve essere prevista la sostituzione del responsabile del riesame della qualità qualora le capacità di quest'ultimo siano compromesse.

Il riesame della qualità dell'incarico deve essere adeguatamente documentato; in particolare devono essere comprovati lo svolgimento delle procedure previste, il completamento del riesame prima dell'emissione della relazione di revisione e la non emersione di aspetti che porterebbero a non ritenere appropriati i giudizi professionali effettuati e le conclusioni raggiunte.

Il principio prevede che nel caso di divergenze di opinioni tra membri del team di revisione, tra lo stesso team e i soggetti consultati o tra il responsabile dell'incarico e il responsabile del riesame della qualità, debbano essere seguite le direttive e le procedure che sono state definite ed implementate dal soggetto abilitato per affrontare e risolvere le divergenze di opinione.

Il principio prevede che il soggetto abilitato debba stabilire direttive e procedure finalizzate:

- al completamento tempestivo della raccolta della documentazione degli incarichi dopo l'emissione della relazione di revisione;
- a preservare la riservatezza, custodia, integrità, accessibilità e recuperabilità della documentazione dell'incarico;
- alla conservazione della documentazione dell'incarico per un periodo sufficiente a soddisfare le proprie esigenze o quanto richiesto da leggi e regolamenti.

Il principio prevede un'attività di monitoraggio delle direttive e delle procedure di controllo della qualità, in particolare 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;
- valutare l'effetto delle eventuali carenze rilevate, con particolare riferimento alle carenze significative che richiedono una pronta azione correttiva;
- comunicare ai responsabili degli incarichi le carenze rilevate e le relative raccomandazioni di azioni correttive;
- stabilire direttive e procedure per trattare i casi in cui i risultati delle procedure di monitoraggio indicano che una relazione di revisione può non essere appropriata o che sono state omesse alcune procedure nel corso dello svolgimento dell'incarico;
- comunicare almeno una volta all'anno i risultati del monitoraggio del proprio sistema di qualità alle figure apicali e ai responsabili degli incarichi, illustrando le procedure di monitoraggio svolte, le conclusioni raggiunte e le eventuali carenze rilevate;
- stabilire direttive e procedure per trattare in modo appropriato i reclami e le segnalazioni aventi per oggetto la mancata conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari e le segnalazioni di non conformità al sistema di controllo della qualità, istituendo adeguati canali di comunicazione per il personale che consentano tali segnalazioni senza timore di ritorsioni, nonché porre in essere azioni appropriate a fronte di eventuali non conformità.

Il principio prevede che i soggetti abilitati che operano nell'ambito di una rete possono implementare alcune procedure di monitoraggio a livello di rete, dettando in tal caso alcune previsioni specifiche.

Il soggetto abilitato deve infine stabilire direttive e procedure che prevedano:

- la documentazione appropriata dell'operatività del sistema di controllo della qualità;
- la conservazione della documentazione per il periodo di tempo necessario per lo svolgimento delle procedure di monitoraggio o per il maggior periodo richiesto da leggi e regolamenti;
- la documentazione dei reclami e delle segnalazioni, nonché le relative risposte.

## 2.2. Confronto del principio sul controllo della qualità ISQC Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

L'ISQC Italia n.1 rappresenta una parziale novità nel contesto italiano.

A livello internazionale, fino al 2009, l'ISA n. 220 trattava del controllo della qualità sia a livello della società di revisione nel suo insieme sia a livello di singolo incarico di revisione; nel 2009 con l'introduzione dell'ISQC 1 e la conseguente rivisitazione dell'ISA n. 220, la tematica del controllo della qualità è stata suddivisa tra l'ISQC n. 1, che tratta del sistema del controllo della qualità a livello di "soggetto abilitato alla revisione", e l'ISA n. 220, che tratta del controllo della qualità a livello di singolo incarico di revisione contabile del bilancio.

In Italia, fino all'adozione degli ISA Italia, la materia del controllo di qualità è stata trattata dal PR n. 220 emanato nell'ottobre 2002, che ovviamente non tiene conto delle suddette modifiche avvenute nel 2009, né recepisce i contenuti della rivisitazione dell'ISA n. 220 avvenuta nel 2005. Con l'adozione degli ISA Italia il contenuto del PR n. 220 viene ripartito tra l'ISA Italia n. 220 e l'ISQC Italia n. 1.

L'ISQC Italia n. 1 riprende i concetti fondamentali enunciati dal PR n. 220 per la parte sul controllo della qualità a livello di società di revisione (paragrafi da 4 a 7), nonché le procedure generali di controllo della qualità di una società di revisione elencate in appendice al documento, sviluppandoli però in modo più ampio.

In particolare gli aspetti per i quali il principio introduce delle novità riguardano:

- il riesame della qualità dell'incarico: l'argomento era trattato marginalmente nel PR n. 220, mentre l'ISQC Italia n. 1, illustra i criteri da adottare, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure da svolgere, prevedendo procedure aggiuntive per le società quotate. Inoltre l'ISQC Italia n. 1 stabilisce i requisiti di idoneità del responsabile del riesame, nonché le modalità di documentazione del riesame;
- l'obbligo per il soggetto abilitato di implementare direttive e procedure per:
  - affrontare e risolvere le divergenze di opinione tra membri del team di revisione, tra lo stesso e i soggetti consultati o tra il responsabili dell'incarico e il responsabile del riesame della qualità;
  - gestire i reclami e le segnalazioni;
- le modalità di documentazione e conservazione dell'operatività del sistema di controllo della qualità.

Infine è opportuno ribadire che il controllo della qualità sia a livello di soggetto abilitato sia a livello di incarico di revisione è un obiettivo previsto dagli ISA Italia, che deve essere perseguito a prescindere dal controllo pubblico della qualità regolamentato dall'art. 20 del D.Lgs. 39/10.



### 2.3. Localizzazioni del principio ISQC Italia rispetto al principio internazionale sul controllo della qualità ISQC

In aggiunta a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione in materia di considerazioni specifiche e precisazioni introdotte a livello nazionale, si segnala che qualora l'incarico di revisione sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 deve essere applicato obbligatoriamente il sistema di controllo della qualità descritto nell'ISQC Italia n.1.

Inoltre, con riferimento alla conservazione della documentazione dell'incarico, il principio rimanda a quanto previsto dall'ISA Italia n. 230, al paragrafo A23 (I) che recita come segue *“Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14, co. 6, del Decreto medesimo prevede che la documentazione relativa agli incarichi di revisione svolti siano conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione”*.

Al principio è allegata un'Appendice (Italia) che contiene considerazioni utili nell'applicazione delle regole contenute nel principio in maniera proporzionale alle dimensioni del soggetto abilitato, che svolge incarichi di revisione presso enti diversi da quelli di interesse pubblico. In particolare tale Appendice, dopo aver chiarito che il soggetto abilitato di minori dimensioni è comunque tenuto a perseguire gli obblighi posti dall'ISQC Italia n. 1 e aver fornito una definizione di “soggetto abilitato di minori dimensioni”, introduce la possibilità per tali soggetti di ricorrere a personale esterno qualificato nello svolgimento dell'attività di consultazione, di monitoraggio e di gestione dei reclami e segnalazioni.

Alcuni paragrafi contenuti nell'ISQC n. 1 risultano disapplicati, in quanto nell'ordinamento italiano esistono specifici riferimenti normativi o regolamentari.

In particolare, in aggiunta a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione, qualora l'incarico di revisione sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10:

- l'estensione della rete è definita con riferimento alla normativa applicabile;
- i principi professionali di riferimento sono gli ISA Italia e i principi etici, inclusi quelli relativi all'indipendenza, elaborati ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. 39/10;
- il “responsabile della revisione” (ovvero il “responsabile dell'incarico”) e il “soggetto incaricato della revisione” corrispondono rispettivamente a quanto definito nella lettera i) e nelle lettere n) o q), dell'art 1, del D.Lgs. 39/10;
- si applicano le regole sulla rotazione previste dall'art. 17, co. 4, del D.Lgs. 39/10.

Risultano conseguentemente disapplicati, e quindi evidenziati in grigio nel corpo del documento, le parti relative ai “principi etici applicabili” (paragrafi A7-A10) e “la minaccia della familiarità” (paragrafi A12-A14), in quanto riferibili al Codice etico IFAC.



### 3. ISA Italia n. 200\*

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

##### 3.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio tratta delle responsabilità generali del revisore indipendente nello svolgimento della revisione contabile del bilancio in conformità ai principi di revisione. In particolare, esso definisce i seguenti obiettivi generali:

- a) 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, 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;
- b) l'emissione di una relazione sul bilancio e l'effettuazione di comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal lavoro svolto.

Il principio spiega inoltre la natura e la portata di una revisione contabile configurata in modo da consentire al revisore il raggiungimento degli obiettivi citati. Esso illustra l'oggetto, il livello di autorevolezza e la struttura dei principi di revisione, e include regole e linee guida che stabiliscono le responsabilità generali del revisore indipendente applicabili a tutte le revisioni contabili, incluso l'obbligo di conformarsi ai principi di revisione.

Il principio fornisce innanzitutto alcuni concetti di base sulla revisione contabile del bilancio e sui principi di revisione, in particolare precisa che:

- la finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori del bilancio, mediante l'espressione di un giudizio 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;
- i principi di revisione non impongono responsabilità alla direzione o ai responsabili dell'attività di *governance*, né prevalgono rispetto alle leggi e regolamenti; tuttavia una revisione contabile conforme ai principi di revisione presuppone che i soggetti suddetti comprendano e riconoscano determinate responsabilità fondamentali per lo svolgimento della revisione contabile;
- la ragionevole sicurezza ("*reasonable assurance*") non corrisponde ad un livello di sicurezza assoluta, per la presenza di limiti intrinseci nella revisione contabile che rendono di natura "persuasiva" piuttosto che "conclusiva" la maggior parte degli elementi probativi sui quali il revisore basa il suo giudizio;
- il revisore applica il concetto di significatività sia nella pianificazione sia nello svolgimento della revisione contabile, nonché nella valutazione dell'effetto sulla revisione contabile degli errori identificati e degli effetti sul bilancio degli eventuali errori non corretti;
- i principi di revisione contengono gli obiettivi, le regole e le linee guida e altro materiale esplicativo necessari per supportare il revisore nell'acquisire una ragionevole sicurezza, richiedendo inoltre che il revisore eserciti il proprio giudizio professionale e mantenga lo scetticismo professionale

\* A cura di Vitaliano Tamborini, Senior Manager PricewaterhouseCoopers S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

per tutta la durata della revisione contabile.

Nel principio sono fornite le definizioni per una serie di termini di uso ricorrente nell'attività di revisione contabile e, tra le definizioni principali, quelle di:

- “rischio di revisione”, ossia il rischio per il revisore di esprimere un giudizio di revisione non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato, rischio che dipende dal rischio di errori significativi e dal rischio di individuazione.
- “rischio di errori significativi”, è il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione contabile ed è costituito da due componenti:
  - il “rischio intrinseco”, ossia la possibilità che un’asserzione contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo;
  - il “rischio di controllo”, ossia il rischio che un errore che potrebbe riguardare un’asserzione e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, individuato o corretto in modo tempestivo dal controllo interno dell’impresa;
- “rischio di individuazione”, è invece il rischio che le procedure svolte dal revisore per ridurre il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso non individuino un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri.

Il principio enuncia alcune regole di base applicabili alla revisione contabile. Innanzitutto il principio prevede che il revisore debba conformarsi ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all’indipendenza.

Il principio prevede poi che il revisore debba pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale, tenendo conto che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato; inoltre il revisore deve esercitare il proprio giudizio professionale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio. Lo scetticismo professionale, che deve essere mantenuto per tutta la durata della revisione contabile, è necessario per la valutazione critica degli elementi probativi, a prescindere dall’esperienza passata per quanto riguarda l’onestà e l’integrità della direzione.

Il principio richiede al revisore di acquisire come base per il proprio giudizio una ragionevole sicurezza, vale a dire un livello di sicurezza elevato, ma non assoluto, che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi: a tal fine il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso. La sufficienza e l’appropriatezza degli elementi probativi sono correlate, la prima è la misura della quantità degli elementi probativi ed è influenzata dalla valutazione dei rischi di errore e dalla qualità degli elementi probativi, mentre l’appropriatezza è la misura della qualità degli elementi probativi, vale a dire la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni del revisore.

Nel principio vengono poi elencate una serie di regole che il revisore deve necessariamente seguire per poter svolgere la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Innanzitutto il revisore deve conformarsi a tutti i principi di revisione pertinenti; un principio è pertinente se è in vigore e se sussistono le circostanze in esso considerate. Il revisore deve comprendere l’intero testo dei principi di revisione, inclusa la sezione “Linee guida ed altro materiale esplicativo”, al fine di comprendere gli obiettivi dei principi e applicare in modo corretto le regole in essi contenute. Conseguentemente il revisore non può dichiarare nella relazione di revisione la conformità ai principi di revisione se non si è attenuto alle regole contenute in tutti i principi pertinenti. Il principio chiarisce comunque che i principi di revisione non prevalgono sulle leggi e sui regolamenti che disciplinano la revisione contabile del bilancio.

Un'altra regola generale prevista dal principio è che il revisore per raggiungere gli obiettivi generali di revisione, nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile deve utilizzare gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione pertinenti, tenendo altresì presenti le interrelazioni tra i diversi principi al fine di stabilire se siano necessarie ulteriori procedure di revisione rispetto a quelle richieste dai principi e di valutare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati. Nel caso in cui gli elementi probativi non siano ritenuti sufficienti e appropriati il revisore può valutare se ulteriori elementi probativi siano stati o saranno acquisiti in base ad altri principi di revisione, oppure estendere il lavoro svolto nell'applicazione di una o di alcune delle regole ovvero svolgere altre procedure ritenute necessarie nelle circostanze.

Come detto il revisore deve conformarsi a tutte le regole contenute nei principi di revisione salvo i casi in cui l'intero principio o una specifica regola non siano pertinenti nella specifica situazione. Il principio prevede anche in circostanze eccezionali la possibilità di derogare ad una regola pertinente contenuta in un principio: in questi casi il revisore dovrà obbligatoriamente svolgere procedure alternative per conseguire le finalità previste da tale regola.

Infine il principio prevede che qualora non sia possibile il raggiungimento di un obiettivo previsto in un principio di revisione pertinente, il revisore debba valutare se tale circostanza gli impedisca di raggiungere gli obiettivi generali di revisione e se quindi debba esprimere un giudizio con modifica. In tali circostanze il revisore deve anche documentare tale aspetto in conformità all'ISA Italia n. 230.

### 3.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

L'ISA Italia n. 200 non introduce concetti innovativi rispetto a quelli già enunciati dal PR n. 200, né rispetto ai concetti generali dell'attività di revisione contabile, ma puntualizza e sviluppa in maggior dettaglio tali concetti, in particolare nella sezione "Linee guida e altro materiale esplicativo".

L'unica parte innovativa è quella in cui il principio elenca le regole che devono essere seguite dal revisore per svolgere la revisione contabile in conformità agli ISA Italia, nella fattispecie i paragrafi 18-24 e A53-A76.

In tali paragrafi si prevede che il revisore debba:

- conformarsi sia a tutti i principi di revisione, considerando il testo del principio nella sua interezza, sia a ciascuna regola contenuta in ogni principio;
- utilizzare gli obiettivi stabiliti in ciascun principio di revisione per raggiungere gli obiettivi generali di revisione.

Inoltre si illustrano le azioni che il revisore deve intraprendere in caso di mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione.

Infine non risultano più attuali le norme etiche illustrate nell'appendice al PR n. 200 in quanto, come previsto dal paragrafo 14(I) e già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione, nell'ambito di incarichi conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10 i principi etici, inclusi quelli relativi all'indipendenza, sono quelli elaborati ai sensi degli artt. 12 e 17 del medesimo decreto.

### 3.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

In aggiunta a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione in materia di considerazioni specifiche e precisazioni introdotte a livello nazionale, per gli incarichi conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10 non è stata ritenuta applicabile la possibilità prevista nel paragrafo A56 di poter svolgere la revisione contabile in conformità sia ai principi di revisione internazionali sia ai principi di revisione locali, stante l'obbligatorietà di applicazione degli ISA Italia.

## 4. ISA Italia n.210\*

### ACCORDI RELATIVI AI TERMINI DEGLI INCARICHI DI REVISIONE

#### 4.1. Sintesi del principio ISA Italia

L'ISA Italia n. 210 tratta delle responsabilità del revisore nel concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione e con i responsabili dell'attività di *governance*.

Il principio in oggetto prevede che l'obiettivo del revisore sia di accettare o mantenere un incarico di revisione contabile solo se gli elementi in base ai quali l'incarico va svolto sono stati concordati:

- stabilendo se siano presenti le condizioni indispensabili per una revisione contabile;
- confermando che vi sia una comprensione comune dei termini dell'incarico di revisione, tra il revisore e la direzione e, ove appropriato, i responsabili dell'attività di *governance*.

Tra le condizioni indispensabili per una revisione contabile, al revisore è richiesto di stabilire se il quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio sia accettabile.

Nel contesto normativo italiano, in cui il legislatore ha previsto che, a seconda dei casi, le società possano adottare come quadro normativo di riferimento le norme italiane che disciplinano i criteri di redazione dei bilanci, interpretate e integrate dai principi contabili nazionali, oppure i principi contabili internazionali IFRS adottati dall'Unione Europea e, ove applicabili, i provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. 38/05 "Esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1606/2002 in materia di principi contabili internazionali", tale condizione risulta soddisfatta.

L'ISA Italia n. 210, quale ulteriore condizione necessaria per una revisione contabile, prevede che il revisore acquisisca la conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende la propria responsabilità:

- per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione;
- 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;
- di fornire al revisore:
  - 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;
  - ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere alla direzione ai fini della revisione contabile;
  - la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.

In alcuni ordinamenti giuridici, le responsabilità della direzione possono essere specificate in leggi o regolamenti. In altri ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti possono contenere definizioni poco

---

\* A cura di Alessandro Repetto, Director Deloitte & Touche S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

dettagliate relativamente a tali responsabilità o non prevederne alcuna. I principi di revisione non prevalgono sulle leggi o sui regolamenti per 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 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, l'ISA Italia n. 210 prevede pertanto che sia 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.

Nell'esaminare le condizioni indispensabili per una revisione contabile, il principio stabilisce altresì che qualora la direzione o i responsabili dell'attività di *governance*, nei termini dell'incarico 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, il revisore non accetti l'incarico come un incarico di revisione, a meno che ciò sia richiesto da leggi e regolamenti.

Qualora le condizioni indispensabili per una revisione contabile non siano presenti, il principio prevede che il revisore discuta la questione con la direzione. Tranne laddove sia prescritto da leggi o regolamenti, il revisore non deve accettare l'incarico di revisione proposto se la conferma da parte della direzione delle proprie responsabilità come sopra indicato non è stata acquisita.

Il principio richiede che il revisore concordi i termini dell'incarico con la direzione ovvero con i responsabili delle attività di *governance* e che, salvo il caso in cui la legge o i regolamenti prescrivano i termini dell'incarico di revisione in modo sufficientemente dettagliato, gli stessi siano riportati in una lettera di incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto che includa:

- l'obiettivo e la portata della revisione contabile del bilancio;
- le responsabilità del revisore;
- le responsabilità della direzione;
- l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile per la redazione del bilancio;
- il riferimento alla diversa forma ed al contenuto previsti per le relazioni da emettere a cura del revisore in relazione ai diversi esiti del lavoro svolto.

Oltre ad includere quanto sopra indicato, una lettera d'incarico di revisione può fare riferimento ai seguenti ulteriori aspetti:

- la 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;
- la forma di qualunque altra comunicazione riguardante i risultati dell'incarico di revisione;
- il fatto che 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;

- gli accordi in merito alla pianificazione e allo svolgimento della revisione contabile, inclusa la composizione del team di revisione;
- l'aspettativa che la direzione fornirà attestazioni scritte;
- la conferma della direzione di mettere a disposizione del revisore la bozza del bilancio ed eventuali altre informazioni allegate allo stesso in tempi che consentano al revisore di completare la revisione contabile nel rispetto della tempistica proposta;
- la conferma della direzione dell'impegno 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;
- i criteri di determinazione dei corrispettivi e le modalità di fatturazione;
- la richiesta rivolta alla direzione di confermare la ricezione della lettera di incarico di revisione e di concordare con i termini dell'incarico ivi indicati.

Ove pertinente, nella lettera di incarico di revisione potrebbero inoltre 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;
- 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.

L'Appendice del principio di revisione illustra un esempio di lettera di incarico di revisione. Tale esempio non è vincolante, ma intende fornire una guida che può essere utilizzata congiuntamente alle considerazioni illustrate nel principio di revisione.

Negli ordinamenti in cui l'obiettivo e la portata di una revisione contabile e le responsabilità della direzione e del revisore siano stabiliti in modo sufficientemente dettagliato dalle leggi o dai regolamenti pertinenti, l'ISA Italia n. 210 consente al revisore di riportare nella lettera di incarico soltanto il riferimento al fatto che si applicano tali leggi e regolamenti, e che la direzione riconosce e comprende le proprie responsabilità. Il principio indica altresì che vi possano essere delle circostanze in cui il revisore concluda che non sia necessario formalizzare i termini dell'incarico in un accordo scritto, prevedendo comunque che anche in questi casi il revisore richieda la conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende le proprie responsabilità.

## 4.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Prima dell'introduzione degli ISA Italia, la principale fonte nell'ordinamento italiano relativamente agli aspetti oggetto del principio ISA Italia n. 210 è stata la Comunicazione Consob n. DAC/RM/96003556 del 18 aprile 1996<sup>3</sup>, che ha disciplinato i termini per la predisposizione delle proposte di servizi professionali per gli incarichi di revisione.

Tale Comunicazione è rimasta in vigore anche a seguito dei cambiamenti normativi e regolamentari frattanto intervenuti e, con i necessari adattamenti, è stata utilizzata anche per gli incarichi di revisione svolti a titolo volontario.

La Comunicazione Consob illustra una schema di proposta fornendo una descrizione analitica dei singoli paragrafi della stessa. Sebbene lo schema di proposta adottato nella Comunicazione risulti in parte differente rispetto a quanto indicato nell'ISA Italia n. 210 e nel modello di lettera di incarico ad esso allegato, gli elementi previsti dal nuovo principio di revisione risultano già contenuti nello schema previsto in tale Comunicazione.

Conseguentemente, rispetto a quanto indicato nella Comunicazione, le novità maggiormente rilevanti presenti nell'ISA Italia n. 210 sono rappresentate dalla parte del nuovo principio relativa all'esame delle condizioni indispensabili per una revisione contabile e per l'accettazione dell'incarico, illustrate nel precedente paragrafo.

## 4.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

L'ISA Italia n. 210 prevede che, qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 in aggiunta a quanto stabilito dal principio di revisione internazionale ISA, i termini dell'incarico includano l'ammontare dei corrispettivi per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale ammontare durante l'incarico, coerentemente con quanto stabilito dall'art. 13, co. 1, del D.Lgs. 39/10, in base al quale è richiesto che l'assemblea che conferisce l'incarico determini tali aspetti.

In aggiunta, alcuni paragrafi del principio di revisione internazionale non risultano applicabili nel caso in cui l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10.

In particolare l'ISA n. 210 stabilisce regole e fornisce linee guida che disciplinano la circostanza in cui venga richiesto al revisore di modificare l'incarico di revisione in un incarico che fornisca un minor livello di attendibilità. Tali paragrafi non risultano applicabili agli incarichi di revisione legale, atteso che la possibilità di apportare queste modifiche all'incarico non è prevista dalle norme di legge italiane.

Inoltre non risultano applicabili le regole e le linee guida del principio di revisione internazionale relative alla circostanza in cui il quadro normativo sull'informazione finanziaria prescritto da leggi e regolamenti da applicare nella redazione del bilancio non risulti accettabile, atteso che i quadri previsti dal legislatore italiano (norme italiane che disciplinano la redazione del bilancio e principi contabili internazionali IFRS adottati dall'Unione Europea) sono considerati accettabili.

Infine non sono applicabili i paragrafi del principio di revisione internazionale relativi al caso in cui la legge prescriva uno schema o una formulazione della relazione di revisione in una forma o con una terminologia che differisce in modo significativo da quelle previste nei principi di revisione internazionali, atteso che le disposizioni dell'art. 14 del D.Lgs. 39/10 sulla relazione di revisione non presentano conflitti con quanto previsto dai principi di revisione internazionali.

<sup>3</sup> "Art. 2, quinto comma del d.p.r. 31.3.1975, n. 136 - Criteri generali per la determinazione dei corrispettivi spettanti alle società di revisione per lo svolgimento degli incarichi di revisione e certificazione - Art. 10, secondo comma, lettera c), del d.p.r. 31 marzo 1975, n. 136 - raccomandazione dello schema di proposta di servizi professionali".



## 5. ISA Italia n. 220\*

### CONTROLLO DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO DI REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

#### 5.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio 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 e deve essere letto congiuntamente ai principi etici applicabili. Esso identifica l'obiettivo del revisore nella messa in atto di procedure di controllo della qualità a livello di incarico che gli consentano di acquisire una ragionevole sicurezza che la revisione contabile sia conforme ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili e che la relazione di revisione emessa sia appropriata alle circostanze.

Esso stabilisce in particolare regole e linee guida in merito alle responsabilità della qualità dell'incarico di revisione, all'accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione, allo svolgimento dell'incarico e alla documentazione dell'incarico stesso.

Il principio illustra innanzitutto il ruolo del team di revisione nel sistema del controllo della qualità. Come detto in precedenza l'ISQC Italia n. 1 prevede l'obbligo per il "soggetto incaricato della revisione" (revisore legale, società di revisione, o altra entità costituita da professionisti contabili abilitati alla revisione) di istituire e mantenere un sistema del controllo della qualità a livello della società nel suo insieme e l'ISA Italia n. 220 è basato sul presupposto che il soggetto incaricato della revisione sia tenuto al rispetto dell'ISQC Italia n. 1. Occorre notare che il termine "soggetto incaricato della revisione" utilizzato nell'ISA Italia n. 220 corrisponde al "soggetto abilitato alla revisione" utilizzato nell'ISQC Italia n. 1.

In base al principio, i team di revisione hanno la responsabilità di mettere in atto le procedure di controllo della qualità applicabili al singolo incarico di revisione, facendo affidamento sul sistema del controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione.

Il principio prevede che il responsabile dell'incarico debba assumersi la responsabilità della qualità complessiva di ciascun incarico di revisione a lui assegnato.

In particolare il responsabile della revisione deve, nel corso dell'incarico di revisione contabile, 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 e, qualora venga a conoscenza che i membri del team non hanno rispettato tali principi, deve stabilire le azioni appropriate da intraprendere. Il responsabile della revisione deve altresì concludere sulla conformità ai principi di indipendenza, acquisendo informazioni per identificare e valutare situazioni che costituiscono minacce all'indipendenza, valutare le informazioni su eventuali violazioni identificate delle direttive e delle procedure del soggetto incaricato della revisione per stabilire se le stesse costituiscano minacce all'indipendenza e intraprendere azioni appropriate per eliminare le minacce eventualmente identificate ovvero ridurle ad un livello accettabile, applicando misure di salvaguardia oppure, se considerato appropriato, recedere dall'incarico qualora consentito dalle leggi e dai regolamenti applicabili.

---

\* A cura di Vitaliano Tamborini, Senior Manager PricewaterhouseCoopers S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.



Il responsabile dell'incarico deve inoltre:

- assicurarsi che siano state seguite le procedure appropriate per l'accettazione e il mantenimento dei rapporti col cliente e dell'incarico di revisione, stabilendo se le conclusioni raggiunte a tale riguardo siano appropriate;
- convincersi che il team di revisione e gli eventuali esperti del revisore che non fanno parte del team di revisione, siano complessivamente in possesso delle competenze e delle capacità appropriate per svolgere l'incarico in conformità ai principi professionali e alle norme di legge e regolamentari e consentire l'emissione di una relazione di revisione appropriata alle circostanze.

Con riferimento allo svolgimento dell'incarico il principio prevede poi che siano in capo al responsabile dell'incarico le seguenti responsabilità:

- la direzione, supervisione e svolgimento dell'incarico in conformità ai principi professionali e alle norme di legge e regolamentari, nonché l'emissione di una relazione di revisione appropriata nelle circostanze;
- il riesame del lavoro, per accertare che sia stato svolto in conformità alle direttive e procedure del soggetto incaricato della revisione; in particolare prima dell'emissione della relazione di revisione egli deve assicurarsi che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto delle conclusioni raggiunte, mediante un riesame della documentazione del lavoro e una discussione col team di revisione.  
A tal proposito, il riesame tempestivo, durante l'incarico, delle aree critiche oggetto di giudizio professionale, dei rischi significativi e delle altre aree considerate importanti dal responsabile dell'incarico, permette al responsabile dell'incarico di risolvere tempestivamente ed in modo soddisfacente gli aspetti significativi alla data della relazione o prima di essa;
- l'effettuazione di appropriate consultazioni su aspetti complessi o controversi, assicurandosi che la natura e l'ampiezza di tali consultazioni, nonché le conclusioni concordate col soggetto consultato siano documentate, e che le decisioni prese siano attuate.

Il principio prevede che per le revisioni contabili dei bilanci di società quotate e per altri eventuali incarichi di revisione contabile per i quali il soggetto incaricato della revisione lo abbia ritenuto necessario, sia nominato un responsabile del riesame della qualità dell'incarico. In tali fattispecie il responsabile dell'incarico, oltre ad accertarsi che sia avvenuta tale nomina, deve discutere con il responsabile del riesame della qualità dell'incarico gli aspetti significativi emersi nel corso dell'incarico, inclusi quelli identificati durante il riesame, e deve datare la relazione di revisione solo dopo la conclusione di tale riesame.

Il responsabile del riesame della qualità dell'incarico deve effettuare una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi espressi dal team di revisione e delle conclusioni da esso raggiunte, tramite:

- discussione degli aspetti significativi con il responsabile dell'incarico;
- riesame del bilancio, della bozza di relazione di revisione e della documentazione selezionata relativa ai giudizi professionali significativi; e
- valutazione delle conclusioni raggiunte nel predisporre la bozza della relazione di revisione e la considerazione della sua appropriatezza.

Nel caso di revisione contabile di bilanci di società quotate, il responsabile del riesame della qualità dell'incarico deve inoltre considerare le valutazioni effettuate dal responsabile dell'incarico in merito all'indipendenza, all'effettuazione o meno di appropriate consultazioni sugli aspetti che hanno comportato divergenze di opinione o su altri aspetti complessi o controversi e alle conclusioni emerse, nonché valutare se la documentazione selezionata per il riesame della qualità rifletta in modo appropriato il lavoro svolto in merito ai giudizi professionali significativi e supporti le conclusioni raggiunte.

Il principio prevede che, in caso di divergenze di opinioni tra membri del team di revisione, tra lo stesso team e i soggetti consultati o tra il responsabile dell'incarico e il responsabile del riesame della qualità, debbano essere seguite le direttive e le procedure che sono state definite e implementate dal soggetto incaricato della revisione per affrontare e risolvere le divergenze di opinione.

In base a quanto previsto dall'ISQC Italia n. 1, un sistema di controllo della qualità deve prevedere un processo di monitoraggio volto a verificare che le direttive e le procedure stabilite dal soggetto incaricato della revisione siano pertinenti, adeguate e operino in modo efficace. Il responsabile dell'incarico di revisione deve tener conto dei risultati del processo di monitoraggio e valutare se le carenze eventualmente evidenziate possono influire sullo svolgimento dell'incarico di revisione.

Il principio infine prevede che il revisore debba documentare le problematiche identificate in merito alla conformità ai principi etici e le modalità con cui sono state risolte, le conclusioni sulla conformità ai principi sull'indipendenza e sull'accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione, la natura e l'ampiezza delle consultazioni effettuate e le relative conclusioni. Il responsabile del riesame della qualità deve documentare le procedure svolte e il completamento delle stesse prima dell'emissione della relazione di revisione, nonché la conferma della non conoscenza da parte sua di aspetti irrisolti che lo potrebbero portare a ritenere non appropriati i giudizi espressi dal team di revisione e le conclusioni da esso raggiunte.

## 5.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Come anticipato nell'illustrazione dell'ISQC Italia n. 1, il PR n. 220 è stato emanato nell'ottobre 2002 e risulta quindi antecedente alla modifica delle previsioni inerenti il controllo della qualità nella revisione contabile avvenuta a livello internazionale nel 2009, quando l'ISA n. 220 a quel tempo in vigore, è stato sostituito dall'ISQC n. 1, che tratta del sistema del controllo della qualità a livello di revisore legale, società di revisione, o altra entità costituita da professionisti contabili abilitati alla revisione, e dall'ISA n. 200, che tratta del controllo della qualità a livello di singolo incarico di revisione contabile del bilancio.

Con l'introduzione degli ISA Italia il contenuto del PR n. 220 è ripartito tra l'ISA Italia n. 220 e l'ISQC Italia n. 1, in linea con quanto già avviene a livello internazionale.

L'ISA Italia n. 220 riprende i concetti fondamentali enunciati dal PR n. 220 per la parte relativa ai singoli incarichi di revisione (paragrafi da 8 a 17 del PR n. 220), sviluppandoli in modo più dettagliato.

In particolare gli aspetti per i quali il principio introduce delle novità riguardano:

- il riesame della qualità dell'incarico, argomento trattato marginalmente nel PR n. 220, mentre l'ISA Italia n. 220 illustra il ruolo e le responsabilità del responsabile del riesame, nonché le attività che lo stesso deve svolgere e cosa deve documentare;

- l'obbligo per il soggetto incaricato della revisione di implementare procedure e direttive per gestire le divergenze di opinioni tra membri del team di revisione, tra lo stesso e i soggetti consultati o tra il responsabile dell'incarico e il responsabile del riesame della qualità;
- la necessità per i responsabili dell'incarico di tenere in considerazione i risultati del processo di monitoraggio;
- le modalità e il contenuto della documentazione dell'incarico.

Infine è opportuno ribadire che il controllo della qualità sia a livello di soggetto abilitato sia a livello di incarico di revisione è un obiettivo previsto dagli ISA Italia che deve essere perseguito a prescindere dal controllo pubblico della qualità regolamentato dall'art. 20 del D.Lgs. 39/10.

### 5.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

In aggiunta a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione in materia di considerazioni specifiche e precisazioni introdotte a livello nazionale, si segnala che il principio prevede che qualora l'incarico di revisione sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 il revisore debba documentare anche i rischi rilevanti per la sua indipendenza, nonché le misure adottate per limitare tali rischi, ai sensi dell'art. 10, co. 7, del D.Lgs. 39/10.

Alcuni paragrafi contenuti nell'ISA n. 220 risultano disapplicati, in quanto nell'ordinamento italiano esistono specifici riferimenti normativi o regolamentari.

In particolare, in aggiunta a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione, qualora l'incarico di revisione sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10:

- l'estensione della rete è definita con riferimento alla normativa applicabile;
- il "responsabile della revisione" (ovvero il "responsabile dell'incarico") e il "soggetto incaricato della revisione" corrispondono rispettivamente a quanto definito nella lettera i) e nelle lettere n) o q), dell'art 1, del D.Lgs. 39/10.

## 6. ISA Italia n. 230\*

### LA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE

#### 6.1. Sintesi del principio ISA Italia

L'ISA Italia n. 230 tratta della responsabilità del revisore nel predisporre la documentazione della revisione contabile del bilancio.

La documentazione della revisione (talvolta è utilizzato anche il termine “carte di lavoro”) costituisce l'evidenza documentale delle procedure di revisione svolte, degli elementi probativi pertinenti acquisiti e delle conclusioni raggiunte dal revisore.

La documentazione della revisione, afferma il principio, deve essere predisposta in modo che un revisore esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, possa comprendere la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte, gli elementi probativi acquisiti, gli aspetti significativi emersi e le conclusioni raggiunte, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni.

La documentazione può essere formalizzata su supporto cartaceo, elettronico o di altro tipo e deve contenere l'evidenza di chi ha svolto il lavoro di revisione e della data di completamento, nonché di chi ha rivisto il lavoro e della data di tale riesame.

Esempi di documenti utilizzati per formalizzare il lavoro di revisione includono:

- programmi di lavoro nei quali vengono indicate le procedure di revisione da svolgere;
- *checklist* per verificare, ad esempio, la completezza e correttezza dell'informativa fornita in bilancio;
- fogli di analisi dei dati che contengono comparazioni e indici di bilancio;
- risposte alle lettere di conferma inviate dal revisore;
- verbali di incontri con esponenti della società sottoposta a revisione o altri soggetti (come ad esempio l'organo di controllo);
- corrispondenza (incluse le e-mail) relativa ad aspetti significativi;
- note di commento sulle questioni emerse;
- documenti relativi alle consultazioni su questioni contabili e di revisione;
- relazioni di esperti incaricati dal revisore;
- memoranda che riepilogano gli aspetti salienti della pianificazione del lavoro di revisione;
- sommario riepilogativo degli aspetti significativi emersi nel corso della revisione;
- prospetto degli errori riscontrati;

---

\* A cura di Costante Beltracchi, Director Deloitte & Touche S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

- lettere di attestazione.

Il revisore può, inoltre, includere nella documentazione della revisione estratti o copie di documenti aziendali (ad esempio, contratti o accordi significativi e particolari).

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.

La documentazione del lavoro di revisione, pertanto, sarà in generale più estesa e dettagliata con riferimento alle società più complesse e di grosse dimensioni, mentre potrà essere più sintetica e meno estesa con riferimento alle società minori.

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.

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.

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 imembri del team di revisione prima della data della relazione di revisione.

Dopo che è stata completata la raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva, il revisore non deve cancellare o eliminare la documentazione archiviata prima della scadenza del termine previsto per la sua conservazione, stabilito in Italia in 10 anni dalla data di emissione della relazione di revisione. Si veda in proposito anche il successivo paragrafo 6.3.

## 6.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Non si ravvisano sostanziali differenze fra l'ISA Italia n. 230 e i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti.

## 6.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Il principio di revisione internazionale prevede che, 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. Poiché l'art. 14, co. 6, del D.Lgs. 39/10 prevede che la documentazione relativa agli incarichi di revisione svolti sia conservata per 10 anni dalla data della relazione di revisione, è stata inserita tale previsione nel testo del principio ISA Italia.

## 7. ISA Italia n. 240\*

### LE RESPONSABILITÀ DEL REVISORE RELATIVAMENTE ALLE FRODI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

#### 7.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio tratta delle responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio. In particolare, approfondisce le modalità con cui l'ISA Italia n. 315 e l'ISA Italia n. 330, di cui si dirà nel seguito, debbano trovare applicazione in relazione ai rischi di errori significativi dovuti a frodi.

In particolare il principio stabilisce che gli obiettivi del revisore sono:

- 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.

Sebbene il termine frodi rappresenti, da un punto di vista giuridico, un concetto ampio, ai fini dei principi di revisione il revisore si occupa solo di quelle frodi che determinano la presenza di errori significativi in bilancio. Inoltre, sebbene il revisore possa sospettare, ovvero più raramente identificare, l'esistenza di frodi, non è compito del revisore stabilire se la frode sia effettivamente avvenuta sotto il profilo giuridico.

Innanzitutto il principio chiarisce che la responsabilità principale per la prevenzione e l'individuazione delle frodi compete sia ai responsabili dell'attività di *governance* dell'impresa sia alla direzione.

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, tuttavia a causa dei limiti intrinseci dell'attività di revisione esiste il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere identificati, anche se la revisione sia stata correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione.

Inoltre 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, in particolare se le frodi sono poste in atto dalla direzione piuttosto che dai dipendenti.

Il principio di revisione prevede che il revisore debba mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale durante l'intero processo di revisione, tenendo presente che il bilancio può contenere errori significativi dovuti a frodi, indipendentemente dall'esperienza precedentemente acquisita presso l'impresa in merito all'onestà e all'integrità della direzione dell'impresa e dei responsabili dell'attività di *governance*.

---

\* A cura di Vitaliano Tamborini, Senior Manager PricewaterhouseCoopers S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

I membri del team di revisione devono discutere tra di loro circa la possibilità che il bilancio dell'impresa possa contenere errori significativi dovuti a frodi, considerando anche le aree di bilancio che possono essere soggette a frode e le modalità con cui le frodi potrebbero verificarsi. Il responsabile dell'incarico deve poi decidere quali aspetti devono essere comunicati ai membri del team di revisione non coinvolti nella discussione.

Nell'ambito delle procedure svolte ai fini della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno, il revisore deve svolgere indagini presso la direzione dell'impresa in merito a:

- la valutazione che la direzione ha fatto del rischio che i bilanci possano contenere errori significativi dovuti a frodi, inclusa la natura, l'estensione e la frequenza di tale valutazione;
- il processo adottato dalla direzione per identificare i rischi di frode, compresi gli eventuali rischi specifici di frode identificati, o i saldi contabili, classi di operazioni e l'informativa di bilancio per i quali è probabile la sussistenza di rischi di frode;
- le comunicazioni dalla direzione ai responsabili delle attività di *governance* in merito ai processi adottati per identificare e fronteggiare i rischi di frode;
- le comunicazioni dalla direzione ai dipendenti in merito alle prassi aziendali e al comportamento etico.

Il revisore deve svolgere anche indagini presso la direzione e altri soggetti interni all'impresa, in particolare presso la funzione di revisione interna qualora presente, al fine di stabilire se gli stessi siano a conoscenza di frodi effettive, sospette o segnalate che coinvolgono l'impresa stessa.

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 e il controllo interno istituito per limitare tali rischi. Inoltre il revisore deve svolgere indagini presso i responsabili delle attività di *governance* per accertare se essi siano a conoscenza di frodi effettive, sospette o segnalate che coinvolgono l'impresa stessa.

Al fine di individuare rischi di errori significativi dovuti a frodi il revisore deve valutare e considerare:

- le informazioni acquisite mediante lo svolgimento delle altre procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate;
- eventuali relazioni inusuali o inattese identificate nel corso delle procedure di analisi comparativa; e
- le altre informazioni ottenute in merito all'impresa.

Il revisore, in conformità all'ISA Italia n. 315, 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. In tale identificazione e valutazione, il revisore deve tenere in considerazione la presunzione che esistano rischi di frode nella rilevazione dei ricavi e deve valutare quali tipologie di ricavi, operazioni di vendita o asserzioni diano origine a tali rischi.

Il revisore deve quindi considerare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi come rischi significativi e di conseguenza deve acquisire una comprensione dei relativi controlli adottati dall'impresa a fronte di tali rischi, incluse le attività di controllo.



Il revisore, in conformità all'ISA Italia n. 330, deve determinare le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio; a tal fine deve:

- considerare le modalità di assegnazione del personale all'incarico e di supervisione dello stesso, con riferimento all'esperienza e alle conoscenze specialistiche;
- considerare i principi contabili adottati dall'impresa;
- inserire un elemento di imprevedibilità nella selezione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione.

Il revisore deve altresì definire e svolgere procedure di revisione determinate in funzione dei rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di asserzioni.

Il principio prevede poi che, a prescindere dalla valutazione del rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione, il revisore debba 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 del bilancio;
- 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;
- c) valutare se la logica economica (o la sua eventuale assenza) sottostante a operazioni significative che esulino dal normale svolgimento dell'attività aziendale o che sembrino inusuali data la comprensione acquisita dal revisore dell'impresa e del contesto in cui opera, 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.

Il revisore deve poi 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 oltre a quelle sopra menzionate.

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. 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.

Quando il revisore identifica un errore deve valutare se sia indicativo di una frode e in tal caso deve valutarne le implicazioni in relazione ad altri aspetti della revisione e in particolare all'attendibilità delle attestazioni della direzione. Se il revisore identifica un errore dovuto o che può essere dovuto a frode e la direzione è coinvolta, esso deve riconsiderare la valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi e il conseguente effetto sulle procedure di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati.

Se il revisore non è in grado di concludere se il bilancio contiene errori significativi dovuti a frodi deve valutare gli effetti sulla revisione, in base a quanto previsto dagli ISA Italia nn. 450 e 700.

Nel caso in cui a causa di un errore derivante da frode o da sospetta frode il revisore si trovi di fronte a situazioni che mettono in dubbio la possibilità di continuare a svolgere l'incarico di revisione, il revisore deve accertare le responsabilità professionali e legali applicabili alle circostanze, considerare se sia appropriato recedere dall'incarico e in caso di recesso, discutere con la direzione e i responsabili delle attività di *governance* le motivazioni e comunicare, in base alle norme di legge e regolamentari, il proprio recesso ai soggetti conferenti e all'autorità di vigilanza, qualora previsto.

Il revisore deve ottenere dalla direzione, e quando ritenuto opportuno dai responsabili delle attività di *governance*, attestazioni scritte nelle quali questi riconoscano di essere responsabili per il controllo interno al fine di prevenire e individuare le frodi e di aver comunicato al revisore i risultati della propria valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi, nonché quanto a loro conoscenza relativamente a frodi o sospette frodi che interessino l'impresa e a eventuali segnalazioni di frodi o di sospette frodi.

Se il revisore ha identificato una frode o ha acquisito informazioni che indicano la possibile presenza di una frode deve informare tempestivamente la direzione al livello appropriato.

Se il revisore ha identificato o sospetta frodi che coinvolgono la direzione, dipendenti con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno o altri soggetti nel caso in cui la frode dia luogo ad un errore significativo in bilancio ne deve informare tempestivamente i responsabili delle attività di *governance*.

Inoltre il revisore deve stabilire se vi sia la responsabilità di dare informativa dell'esistenza o del sospetto di frode a un soggetto esterno all'impresa, in quanto in talune circostanze le responsabilità di tipo legale in capo al revisore possono prevalere sull'obbligo di riservatezza.

Il revisore deve includere nella documentazione della revisione relativa alla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e alla valutazione dei rischi di errori significativi le decisioni prese nel corso della discussione tra i membri del team di revisione e i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio e a livello di asserzioni. Inoltre, deve includere nella documentazione relativa alle risposte del revisore ai rischi identificati e valutati di errori significativi, le risposte generali di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio, le procedure di revisione, il legame tra tali procedure e tali rischi a livello di asserzioni, nonché i risultati delle procedure di revisione svolte, incluse quelle definite per fronteggiare il rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione.

Il revisore deve includere nella documentazione le comunicazioni riguardanti le frodi identificate alla direzione, ai responsabili delle attività di *governance*, alle autorità di vigilanza e ad altri soggetti.

Nei casi in cui il revisore ritiene non applicabile la presunzione di un rischio di errori significativi dovuto a frodi correlato alla rilevazione dei ricavi deve documentare le motivazioni che lo hanno portato a tale conclusione.

Al principio sono allegate tre appendici che illustrano esempi di:

- fattori di rischio di frodi;
- possibili procedure di revisione per fronteggiare rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi;
- circostanze che indicano la possibile esistenza di frodi.

## 7.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Non si ravvisano sostanziali differenze fra l'ISA Italia n. 240 e i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti.

## 7.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 240 non sono state effettuate localizzazioni ulteriori rispetto a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione.

## 8. ISA Italia n.250\*

### LA CONSIDERAZIONE DI LEGGI E REGOLAMENTI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

#### 8.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio tratta della responsabilità del revisore nel considerare leggi e regolamenti durante lo svolgimento della revisione contabile del bilancio; le regole e le linee guida indicate aiutano il revisore nell'identificazione degli errori significativi nel bilancio dovuti alla non conformità a tali leggi e regolamenti.

Il principio riconosce che le leggi e regolamenti costituenti il quadro normativo e regolamentare cui è soggetta un'impresa possono avere effetti variabili, anche considerevolmente, sul bilancio dell'impresa stessa, in funzione del fatto che tali leggi e regolamenti:

- determinino direttamente gli importi e l'informativa del bilancio stesso;
- disciplinino lo svolgimento dell'attività dell'impresa, sia in misura generale (normativa sulla sicurezza del lavoro, sulle pari opportunità, etc), sia in misura specifica per il settore di riferimento (banche, imprese chimiche, etc);
- in caso di non conformità, possano comportare effetti significativi sul bilancio sotto forma di sanzioni comminate o controversie legali.

Oltre alla graduazione degli effetti sul bilancio, il principio illustra e chiarisce la distinzione tra la responsabilità della direzione, cui compete di assicurare che la gestione dell'impresa avvenga in conformità alle disposizioni di leggi e regolamenti, incluso il rispetto di quelle disposizioni di cui è generalmente riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa significativi nel bilancio, e la responsabilità del revisore, a cui non può essere attribuita la responsabilità della prevenzione della non conformità, né quella di individuare la non conformità a tutte le leggi e a tutti i regolamenti.

Il principio chiarisce le responsabilità del revisore e specifica le regole che il revisore deve rispettare a seconda di due diverse categorie di leggi e regolamenti:

- 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;
- 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 fondamentale per gli aspetti operativi dell'attività, per la capacità dell'impresa di continuare la sua attività, ovvero per evitare sanzioni significative, la cui non conformità può avere un effetto significativo sul bilancio.

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;

---

\* A cura di Piero Nicodano, Senior Manager Reconta Ernst & Young S.p.A, componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

- b) svolgere specifiche procedure di revisione volte a favorire 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 o di sospette non conformità a leggi e regolamenti identificati nel corso della revisione contabile.

Secondo quanto previsto dal paragrafo 12 del principio, al revisore è richiesto di acquisire una comprensione generale del quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa e al settore di attività in cui opera e delle modalità con cui l'impresa rispetta tale quadro. Il revisore deve quindi 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.

Il revisore deve inoltre svolgere le seguenti procedure di revisione volte a favorire l'identificazione dei casi di non conformità alle altre leggi e regolamenti che possono avere un effetto significativo sul bilancio:

- a) indagini presso la direzione e, ove appropriato, presso i responsabili delle attività di *governance*, per verificare se l'impresa sia conforme a tali leggi e regolamenti;
- b) effettuare un esame dell'eventuale corrispondenza intercorsa con le autorità preposte alla concessione delle autorizzazioni o alla vigilanza.

Inoltre, il principio indica che il revisore deve vigilare sulla possibilità che altre procedure di revisione applicate possano portare alla sua attenzione casi di non conformità o di sospette non conformità a leggi e regolamenti, e che deve richiedere attestazioni scritte alla direzione che tutti i casi conosciuti di non conformità o di sospette non conformità, i cui effetti dovrebbero essere tenuti in considerazione nella redazione del bilancio, sono stati portati a conoscenza del revisore stesso.

Con riferimento al terzo obiettivo, il principio richiede che, nei casi di non conformità o di sospette non conformità a leggi e regolamenti, il revisore acquisisca una comprensione della natura dell'atto e delle circostanze in cui il caso si è verificato e ulteriori informazioni per valutare il possibile effetto sul bilancio. Le "Linee guida ed altro materiale esplicativo" del principio illustrano alcuni aspetti che possono rappresentare un indizio di non conformità, ed altri aspetti da considerare nella valutazione del possibile effetto sul bilancio.

Se il revisore sospetta che possa sussistere una non conformità, egli deve discutere la questione con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di *governance*. Se essi 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.

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.

Il principio affronta poi il tema della comunicazione delle non conformità, identificate o sospette, distinguendo tra:

- la comunicazione ai responsabili dell'attività di *governance*: il revisore deve comunicare loro gli aspetti che riguardano le non conformità a leggi e regolamenti di cui sia venuto a conoscenza nel corso della revisione, a meno che questi non ne siano già a conoscenza. Qualora il revisore sospetti che la direzione o i responsabili delle attività di *governance* abbiano avuto un coinvolgimento nel causare la non conformità, la questione deve essere

comunicata a coloro che occupano il livello gerarchico immediatamente superiore. Nel caso in cui tale livello non esista il revisore deve considerare la necessità di acquisire un parere legale;

- la comunicazione nella relazione di revisione: la relazione di revisione dovrà includere:
  - un giudizio con rilievi o un giudizio negativo, in presenza di una non conformità con effetto significativo sul bilancio e non adeguatamente rappresentata, in conformità all'ISA Italia n. 705;
  - un giudizio con rilievi ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, 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, a causa delle limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione in conformità all'ISA Italia n. 705. Qualora il revisore, invece, non sia 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 sempre in conformità all'ISA Italia n. 705;
- la comunicazione delle non conformità alle autorità di vigilanza: se il revisore ha identificato, o sospetta, una non conformità a leggi e regolamenti, egli deve stabilire se abbia la responsabilità di comunicarla a soggetti esterni all'impresa.

Il principio si chiude con la trattazione della documentazione delle non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, nonché i risultati delle discussioni avute con la direzione e, ove applicabile, con i responsabili delle attività di *governance* e con altri soggetti esterni all'impresa.

## 8.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Rispetto al PR n. 250, l'ISA Italia n. 250, al paragrafo 7, ha meglio specificato la diversa responsabilità del revisore in relazione alle leggi e regolamenti che generalmente hanno un effetto diretto sul bilancio, rispetto a quelle leggi e regolamenti che possono avere effetti significativi sul bilancio, determinando a seconda dei casi una diversa estensione delle conseguenti procedure di revisione.

## 8.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

In aggiunta a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione in materia di considerazioni specifiche e precisazioni introdotte a livello nazionale, si segnala che nelle "Linee guida ed altro materiale esplicativo" dell'ISA Italia n. 250 è stato chiarito che il paragrafo A5, che riguarda le responsabilità del revisore, non è applicabile agli incarichi di revisione legale conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10, in quanto in tale ipotesi il revisore non ha specifiche responsabilità di reportistica connesse al rispetto di alcune disposizioni di leggi o regolamenti.

## 9. SA Italia n. 250B\*

### LE VERIFICHE DELLA REGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITÀ SOCIALE

#### 9.1. Sintesi del principio SA Italia

Il principio 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 degli ISA Italia come già illustrato nell'Introduzione, pur non facendo parte dei principi ISA Clarified elaborati e pubblicati dallo IAASB. Il principio, infatti, è stato elaborato dai soggetti convenzionati e dalla Consob al fine di adempiere a disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento nazionale.

Esso in particolare stabilisce le regole e linee guida per la pianificazione delle verifiche periodiche, la decorrenza ed il contenuto delle stesse, nonché la valutazione dei risultati e la documentazione attestante il loro svolgimento.

Nell'ordinamento italiano il revisore legale deve verificare nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, in base a quanto previsto dall'art. 14, co. 1, lett. b), del D.Lgs. 39/10. Conseguentemente il principio stabilisce che l'obiettivo del revisore è quello di svolgere le verifiche sulla regolare tenuta della contabilità sociale indicate nel principio stesso al fine di ottemperare alla previsione normativa dell'art. 14, co. 1, lett. b), del D.Lgs. 39/10.

Il principio innanzitutto chiarisce che la “regolare tenuta della contabilità sociale” comporta il rispetto delle norme civilistiche e fiscali connesse alle modalità e alle tempistiche 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, mentre 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.

Viene inoltre introdotto in modo esplicito il concetto che il revisore legale verifica la corretta rilevazione dei fatti di gestione attraverso lo svolgimento dell'attività di revisione contabile del bilancio, mentre la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale è effettuata attraverso lo svolgimento delle procedure espressamente previste dal SA Italia n. 250B, fermo restando che le verifiche della regolare tenuta della contabilità possono fornire al revisore informazioni utili ai fini della revisione contabile del bilancio.

Il principio entra in vigore per le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale svolte dal 1° gennaio 2015, diversamente da quanto previsto per gli altri principi di revisione internazionali (ISA Italia), per i quali l'entrata in vigore è prevista a partire dalle revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente. Ciò comporta che le attività connesse alle verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale effettuate successivamente al 1° gennaio 2015 devono essere svolte in base al SA Italia n. 250B, indipendentemente dal periodo oggetto di tali verifiche, che potrebbe anche includere periodi antecedenti al 1° gennaio 2015.

Il principio prevede che il revisore debba pianificare la frequenza delle verifiche periodiche in funzione della dimensione e complessità dell'impresa, tenendo conto di fattori quali il settore di attività dell'impresa, la natura, la numerosità e la frammentazione delle operazioni svolte, il riscontro in precedenti verifiche di carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale, di non conformità nell'esecuzione di adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento o di errori nelle scritture contabili.

\* A cura di Vitaliano Tamborini, Senior Manager PricewaterhouseCoopers S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

Nel caso poi di primo incarico di revisione il principio prevede che il revisore debba svolgere la prima verifica periodica con riferimento ad un periodo che ha inizio dalla data di conferimento dell'incarico, che normalmente corrisponde alla data in cui l'assemblea conferisce l'incarico di revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 13, co. 1, del D.Lgs. 39/10. L'ultima verifica periodica deve essere svolta con riferimento a una data prossima a quella dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo all'ultimo esercizio dell'incarico.

Il principio prevede che il revisore nell'ambito di ciascuna verifica periodica debba svolgere procedure finalizzate a:

- acquisire o aggiornare le informazioni sulle procedure adottate dall'impresa per:
  - individuare i libri obbligatori richiesti dalla normativa civilistica, fiscale, previdenziale e da eventuali leggi speciali, nonché per individuare nuovi libri obbligatori da introdurre;
  - assicurare la tempestiva e regolare vidimazione e bollatura dei libri obbligatori, qualora richiesta;
  - assicurare l'osservanza degli adempimenti fiscali e previdenziali;
- verificare su base campionaria:
  - l'esistenza dei libri obbligatori;
  - la regolare tenuta e il tempestivo aggiornamento dei libri obbligatori;
  - l'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali, attraverso l'esame della documentazione pertinente e delle relative registrazioni;
- verificare la sistemazione da parte della direzione di:
  - carenze nelle procedure per la regolare tenuta della contabilità sociale e non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa;
  - errori nelle scritture contabili riscontrati nel corso dello svolgimento della verifica periodica precedente.

Le tipologie di verifiche che il revisore può effettuare possono comprendere:

- indagini presso la direzione o presso persone in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno sia all'esterno dell'impresa;
- analisi comparative sulle situazioni contabili periodiche eventualmente predisposte dall'impresa;
- ispezioni, con esame di registrazioni e documenti, sia interni sia esterni, di qualsiasi formato;
- nel caso di primo incarico di revisione, l'esame della documentazione relativa all'ultima verifica periodica predisposta dal revisore precedente.

Il principio prevede inoltre che il revisore debba valutare i risultati di ciascuna verifica periodica, considerando anche i possibili effetti sullo svolgimento dell'attività di revisione contabile e sul giudizio sul bilancio. In particolare il revisore deve considerare i possibili effetti delle carenze nelle procedure adottate dall'impresa ai fini della regolare tenuta della contabilità sociale e della non conformità nell'esecuzione da parte dell'impresa degli adempimenti richiesti dalla normativa, nonché i possibili effetti degli errori nelle scritture contabili eventualmente riscontrati.

Inoltre il revisore deve valutare se i risultati di ciascuna verifica periodica rendono necessario effettuare comunicazioni ai responsabili delle attività di *governance* in conformità con quanto previsto dagli ISA Italia nn. 260 e 265.



Il principio prevede infine che il revisore debba documentare:

- la frequenza pianificata delle verifiche;
- le procedure svolte in ciascuna verifica;
- i risultati di ciascuna verifica periodica, con le relative considerazioni e valutazioni, sia con riferimento ai possibili effetti sull'attività di revisione contabile, sia ai fini delle comunicazioni ai responsabili delle attività di *governance*.

La documentazione relativa alle verifiche periodiche deve essere distintamente individuabile rispetto a quella relativa all'attività di revisione contabile. Le regole per le modalità e la tempistica della documentazione inerente le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale sono quelle previste dall'ISA Italia n. 230, in particolare il processo di raccolta e archiviazione di tale documentazione nella versione definitiva deve avvenire entro 60 giorni dalla data di emissione della relazione di revisione contabile sul bilancio d'esercizio.

Il principio prevede che il revisore possa documentare le procedure svolte in ciascuna verifica periodica, con diverse modalità: programmi di lavoro, note di commento sulle questioni emerse, riepiloghi degli aspetti significativi o *check-list*.

Inoltre il principio prevede che potrebbe essere utile allegare alla documentazione di ciascuna verifica periodica un memorandum in cui descrivere:

- i risultati della verifica periodica, ossia gli elementi informativi acquisiti in base alle procedure svolte;
- la sistemazione di eventuali carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale, di non conformità nell'esecuzione degli adempimenti richiesti dalla normativa o di errori nelle scritture contabili riscontrati nello svolgimento della precedente verifica periodica;
- le considerazioni e le valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, con riferimento sia ai possibili effetti sull'attività di revisione contabile sia alle eventuali comunicazioni ai responsabili delle attività di *governance*.

In alternativa alla predisposizione del memorandum, il principio consente anche il rinvio ad altra documentazione che fornisca le medesime informazioni.

## 9.2. Confronto del principio SA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Prima dell'introduzione del SA Italia n. 250B, la tematica non era oggetto di uno specifico principio di revisione. Sull'argomento si faceva riferimento:

- alla Comunicazione Consob n. DAC/99023932 del 29 marzo 1999<sup>4</sup> per le società italiane quotate nei mercati regolamentati italiani o dell'Unione Europea, nonché per tutti gli altri Enti di Interesse Pubblico di cui all'art. 16 del D.Lgs. 39/10;
- al DdR Assirevi n. 160 "Verifiche periodiche della regolare tenuta della contabilità sociale" del gennaio 2011, ultimo di una serie di documenti sull'argomento, quali i DdR Assirevi n. 140 del luglio 2009, 103 del febbraio 2007 e 74 del novembre 2001, per tutte le imprese diverse da quelle di cui al punto precedente, che aveva comunque come principale riferimento la suddetta Comunicazione.

<sup>4</sup> "Comunicazione in materia di attività di controllo contabile nel corso dell'esercizio".

Al fine di comprendere meglio il contenuto del principio SA Italia n. 250B, è utile effettuare un breve excursus sulla genesi della Comunicazione citata. Tale documento emanato dalla Consob nel 1999 è antecedente all'introduzione nel corpo dei principi di revisione italiani del *"risk based audit approach"* per la revisione contabile, contenuto nel set di principi di revisione internazionali costituito dagli ISA nn. 300, 315, 330 e 500 e nei principi di revisione nazionali basati su quelli internazionali. Questi principi sono entrati in vigore a livello internazionale a partire dal 2004 e sono stati recepiti in Italia nel novembre 2006, quindi sette anni dopo la Comunicazione.

La Consob, in tale Comunicazione, aveva di fatto già introdotto fin dal 1999 delle procedure *"riskbased"*, come ad esempio la richiesta di *"effettuare un adeguato studio e valutazione del sistema di controllo interno sugli aspetti che ritiene più rilevanti ai fini della revisione, sulla base del quale stabilire la natura, la portata e i tempi di effettuazione delle procedure di verifica da svolgere"* e di *"acquisire informazioni circa eventuali significativi cambiamenti"* nello stesso *"nel corso dell'esercizio"*, o la previsione di effettuare procedure di analisi comparativa, colloqui con la direzione aziendale e riscontri documentali con riferimento alle *"operazioni caratterizzate da particolari rischiosità"* o la necessità di effettuare verifiche a intervalli di tempo più brevi *"nel caso in cui la società ... debba prendere decisioni per operazioni particolarmente significative o caratterizzate da particolare rischiosità"*.

Col recepimento nel novembre 2006 del *"risk based audit approach"* anche nel corpo dei principi di revisione italiani, parte delle attività previste nella Comunicazione veniva di fatto incorporata nelle procedure per la revisione contabile del bilancio, pur rimanendo l'obbligo dell'effettuazione di tali verifiche con cadenza trimestrale in considerazione delle disposizioni normative al tempo vigenti. Non a caso i risultati delle verifiche trimestrali con riferimento alla corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili venivano normalmente utilizzati dai revisori anche come elementi probativi, nello specifico come procedure di validità, per lo svolgimento della revisione contabile finalizzata all'espressione del giudizio sul bilancio. Il principio di revisione SA Italia n. 250B ha pertanto preso atto di tale evoluzione precisando, come già anticipato nel precedente paragrafo 9.1, che il revisore legale verifica la corretta rilevazione dei fatti di gestione attraverso lo svolgimento dell'attività di revisione contabile del bilancio, mentre la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale è effettuata attraverso lo svolgimento delle procedure espressamente previste dal SA Italia n. 250B, fermo restando che le verifiche della regolare tenuta della contabilità possono fornire al revisore informazioni utili ai fini della revisione contabile del bilancio.

Fra gli altri aspetti di novità introdotti dal SA Italia n. 250B si segnalano quelli relativi alla periodicità delle verifiche. A tal proposito, l'art. 14 del D.Lgs. 39/10 non aveva riproposto l'espresso riferimento alla *"periodicità almeno trimestrale"* delle verifiche contenuto negli abrogati artt. 2409-ter del Codice Civile e 155, co. 3, del TUF. Tuttavia il DdR Assirevi n. 160, in considerazione del fatto che la Consob non aveva emendato la sua Comunicazione, riteneva che nel caso di Enti di Interesse Pubblico il revisore dovesse mantenere una cadenza di intervento trimestrale. Tale cadenza era consigliata anche nel caso di imprese diverse da Enti di Interesse Pubblico, pur in assenza di specifiche disposizioni normative e regolamentari.

Con l'introduzione del SA Italia n. 250B si ritiene che sia la Comunicazione sia il DdR Assirevi n. 160 siano di fatto superati e la frequenza delle verifiche periodiche sarà stabilita in funzione della dimensione e della complessità dell'impresa, con la conseguenza pratica che per imprese di piccole dimensioni e poco complesse, in assenza di altri fattori contrari, la frequenza delle verifiche periodiche potrà essere anche inferiore rispetto a quella trimestrale, mentre in altre situazioni la frequenza delle verifiche potrà essere anche superiore, come del resto già previsto dalla Comunicazione e dal DdR Assirevi n. 160 in situazioni in cui la natura dell'impresa, l'introduzione di significative modifiche procedurali o la rilevazione di irregolarità non sanate in modo tempestivo rendono opportuno interventi con una frequenza superiore a quella trimestrale.

### 9.3. Localizzazioni del principio SA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Come già anticipato, il SA Italia n. 250B non ha un corrispondente principio di revisione internazionale ed è stato specificamente redatto in quanto, nell'ordinamento italiano, al soggetto incaricato della revisione legale ai sensi del D.Lgs. 39/10 è richiesto, dall'art. 14, co. 1, lett. b), di tale decreto, di verificare nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

## 10. ISA Italia n. 260\*

### COMUNICAZIONE CON I RESPONSABILI DELLE ATTIVITÀ DI GOVERNANCE

#### 10.1. Sintesi del principio ISA Italia

L'ISA Italia n. 260 tratta della responsabilità del revisore in relazione alla comunicazione con i responsabili delle attività di *governance* nella revisione contabile del bilancio. Esso fornisce un quadro di riferimento generale per la comunicazione del revisore con i suddetti soggetti, anche nei casi in cui determinati aspetti da comunicare sono identificati da altri principi di revisione (primo tra tutti, l'ISA Italia n. 265 che stabilisce regole specifiche per la comunicazione delle carenze significative nel controllo interno), e identifica alcuni aspetti specifici da comunicare loro.

I responsabili delle attività di *governance* sono le persone (o anche una singola persona), ovvero l'organizzazione (o le organizzazioni), 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. La direzione, invece, è costituita dalla persona, o dalle persone, con responsabilità per la gestione dell'attività dell'impresa.

In alcuni casi la direzione comprende alcuni o tutti i responsabili delle attività di *governance*, o, all'opposto, i responsabili delle attività di *governance* possono comprendere anche esponenti della direzione, come ad esempio nel caso di membri con responsabilità esecutive di un organo di governo di un'impresa di diritto privato.

All'interno della specifica struttura di *governance* dell'impresa, le comunicazioni del revisore devono essere effettuate alla persona appropriata o alle persone appropriate ed, in particolare, se il revisore comunica con una sola persona o un sottogruppo di responsabili delle attività di *governance*, deve poi stabilire se è necessario comunicare con l'organo di *governance* in quanto tale. Tale valutazione, e la relativa conclusione che tiene in conto anche eventuali disposizioni di leggi o regolamenti pertinenti, deve essere documentata. La persona appropriata, o le persone appropriate, con cui comunicare può/possono variare anche in relazione agli aspetti specifici oggetto di comunicazione, alla possibilità che essa o esse ha/hanno di fornire informazioni utili e rilevanti per il revisore ovvero al potere di intraprendere le opportune azioni relativamente agli aspetti comunicati.

Il principio afferma che il revisore deve:

- comunicare con chiarezza ai responsabili delle attività di *governance* le proprie responsabilità in relazione alla revisione contabile del bilancio consistenti nella formazione ed espressione di un giudizio sul bilancio redatto dalla direzione e sotto la supervisione dei suddetti responsabili delle attività di *governance* (che non vengono con ciò sollevati, così come la direzione, dalle rispettive responsabilità);
- comunicare ad essi, in termini generali, la portata e la tempistica pianificata per la revisione;
- ottenere da tali soggetti le informazioni rilevanti ai fini della revisione;
- fornire loro tempestivamente le osservazioni emerse dalla revisione che sono significative e pertinenti alla loro responsabilità di supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria.

---

\* A cura di Cristina Leone, Director Deloitte & Touche S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

Il revisore deve, inoltre, promuovere un'efficace comunicazione reciproca tra sé e i responsabili delle attività di *governance*. Anche a tal fine è fatto obbligo di comunicare infine la forma, la tempistica ed il contenuto generale previsto per le comunicazioni.

Il revisore deve anche valutare se la comunicazione reciproca di cui sopra è stata adeguata ai fini della revisione contabile; ciò avviene sulla base delle osservazioni derivanti dalle procedure di revisione svolte nel corso del processo di revisione. Tra esse:

- l'appropriatezza e la tempestività delle azioni intraprese dai responsabili delle attività di *governance* in risposta ad eventuali aspetti evidenziati dal revisore;
- la trasparenza nelle loro comunicazioni con il revisore, riguardo, ad esempio, decisioni strategiche i cui impatti possono influenzare natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione, operazioni significative, sospetto o identificazione di frodi;
- la volontà e la capacità da parte dei suddetti responsabili di incontrare il revisore senza la presenza della direzione.

Non è necessario che siano definite procedure specifiche.

Nel caso di società quotate, inoltre, è fatto obbligo al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di *governance*, in forma scritta, aspetti specifici in materia di indipendenza, quali: il rispetto dei principi etici applicabili, tutti i rapporti e gli altri aspetti tra il revisore, i soggetti appartenenti alla sua rete e l'impresa che possono ragionevolmente avere un effetto sull'indipendenza (incluso l'ammontare totale dei corrispettivi addebitati all'impresa e relativi a servizi di revisione e diversi dalla revisione), le misure di salvaguarda adottate al fine di eliminare, o ridurre ad un livello accettabile, le eventuali minacce all'indipendenza identificate.

Con particolare riferimento alle osservazioni significative emerse dalla revisione, il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di *governance*:

- il proprio punto di vista in merito agli aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili adottate dall'impresa, spiegando, se del caso, le ragioni per cui una certa prassi contabile, seppure accettabile nell'ambito del quadro normativo sull'informazione finanziaria, non è nel caso specifico la più appropriata per l'impresa;
- le difficoltà eventualmente riscontrate nel corso della revisione contabile (quali, tra gli altri, ritardi nel fornire informazioni richieste, indisponibilità di tali informazioni, limitazioni imposte dalla direzione ad alcune procedure di revisione, ecc.);
- gli aspetti significativi emersi dalla revisione che siano stati discussi o comunicati alla direzione;
- le attestazioni scritte richieste;
- eventuali altri aspetti emersi dalla revisione contabile che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi e d'interesse ai fini della supervisione del processo di predisposizione del bilancio (ad esempio errori significativi nella rappresentazione dei fatti o incoerenze significative nelle informazioni che corredano il bilancio e che siano stati corretti).

La comunicazione dei suddetti risultati significativi emersi dalla revisione deve avvenire per iscritto se il revisore valuta che la comunicazione verbale non sarebbe adeguata.

In generale, il processo di comunicazione varia a seconda delle circostanze, incluse la dimensione e la struttura di *governance* dell'impresa, le modalità con cui i responsabili delle attività di *governance*

operano e la valutazione del revisore riguardo la rilevanza degli aspetti da comunicare. Avuto riguardo a tali aspetti, in ogni caso, le comunicazioni con i responsabili delle attività di *governance* devono essere tempestive.

Tutte le comunicazioni effettuate a tali soggetti, siano esse state fornite per iscritto o verbalmente, sono considerate parte integrante della documentazione della revisione ed incluse in essa indicando, nel caso di comunicazioni verbali, quando e a chi le stesse sono state effettuate.

Il principio include inoltre due appendici:

- Appendice 1, che riporta i paragrafi dell'ISQC Italia n. 1 e degli ISA Italia che richiedono la comunicazione di aspetti specifici ai responsabili delle attività di *governance*, comunicazioni in relazione alle quali trovano applicazione le disposizioni dell'ISA Italia n. 260;
- Appendice 2, relativa agli aspetti qualitativi delle prassi contabili adottate dall'impresa (principi contabili applicati, stime contabili, informativa di bilancio e aspetti correlati) che possono essere oggetto della comunicazione richiesta dal principio con riferimento ai risultati significativi emersi dalla revisione contabile.

## 10.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Rispetto ai Principi di Revisione e alla prassi professionale precedenti l'ISA Italia n. 260 ha introdotto alcuni aspetti di novità; trattasi, in alcuni casi, di obblighi aggiuntivi e, in altri, di maggiori indicazioni e dettagli utili a chiarire taluni aspetti definitori e procedurali che non erano disciplinati.

Rispetto al PR n. 260, l'ISA Italia n. 260 ha intanto un più ampio ambito applicativo: è infatti espressamente previsto che esso può essere applicato, con i necessari adattamenti richiesti dalle specifiche circostanze, anche alle revisioni contabili di altre informazioni finanziarie storiche se i responsabili delle attività di *governance* hanno la responsabilità di supervisione della redazione di tali informazioni.

Inoltre, l'ISA Italia n. 260 fornisce una esplicita definizione di “responsabili delle attività di *governance*” ai fini dei principi di revisione declinandola, nell'ambito delle relative “Linee guida ed altro materiale esplicativo”, rispetto alle diverse possibili strutture di *governance* dell'impresa, pur lasciando poi al revisore l'obbligo di identificare la persona appropriata, o le persone appropriate, all'interno della specifica struttura di *governance* dell'impresa, a cui effettuare le comunicazioni.

Sebbene il principio tratti principalmente delle comunicazioni dal revisore ai responsabili delle attività di *governance*, esso stabilisce e sottolinea il rilevante ruolo che, nell'ambito del processo di revisione, riveste una efficace comunicazione reciproca. La cosiddetta “*two-way communication*” è importante poiché assiste il revisore e i responsabili delle attività di *governance* nell'ottenimento di informazioni rilevanti e pertinenti alla revisione contabile, da una parte, e nella comprensione del contesto, della portata e degli obiettivi della revisione, dall'altra, sviluppando un rapporto di collaborazione costruttivo e realizzando quei principi di “buona *governance*” sempre più spesso richiamati. Essa assiste inoltre i responsabili delle attività di *governance* nell'adempimento delle loro responsabilità di supervisione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, con la finalità ultima di ridurre i rischi di errori significativi. Ecco quindi che, tra gli obiettivi del revisore affermati dal principio, figura, tra gli altri, la promozione di un'efficace comunicazione reciproca. Il principio precisa poi che anche la direzione ha la responsabilità di comunicare ai responsabili delle attività di *governance* gli aspetti di loro interesse e che le comunicazioni effettuate dal revisore non sollevano la direzione da tale responsabilità.

Sempre in tema di comunicazione reciproca l'ISA Italia n. 260 richiede espressamente che il revisore valuti se tale comunicazione reciproca sia stata adeguata ai fini della revisione contabile; in caso negativo, poiché una comunicazione reciproca inadeguata può indicare un ambiente di controllo insoddisfacente, il revisore deve tenerne conto nella propria valutazione dei rischi di errori significativi considerandone l'effetto sulla capacità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per le proprie conclusioni e, da ultimo, intraprendere azioni adeguate. Ciò costituisce un *requirement* aggiuntivo rispetto al PR n. 260, anche se, evidentemente, la prassi professionale già considerava tali aspetti nell'ambito delle procedure volte alla comprensione dell'impresa e del suo ambiente di controllo in accordo con quanto previsto dal PR n. 315. Le azioni adeguate che possono essere intraprese e suggerite dal principio includono l'espressione di un giudizio con modifica per limitazione allo svolgimento di procedure di revisione, l'ottenimento di un parere legale a supporto di una differente linea di condotta, l'eventuale comunicazione con terze parti, quali ad esempio, ove applicabile, un organismo di vigilanza e, infine, il recesso dall'incarico, ove possibile secondo le leggi di riferimento.

Per quanto riguarda gli aspetti da comunicare ai soggetti responsabili delle attività di *governance*, come già il PR n. 260, il principio precisa che non è richiesto al revisore di svolgere procedure specificatamente volte all'identificazione di aspetti da comunicare a tali soggetti; tuttavia, se il precedente PR si limitava a fornire una esemplificazione dei fatti e delle circostanze che, se *“importanti e rilevanti per le persone che hanno responsabilità di governance, in particolare per sovrintendere alla predisposizione e alla presentazione delle informazioni finanziarie”* devono ad esse essere comunicati, il principio, come in precedenza illustrato, prevede gli aspetti specifici che devono essere comunicati.

E' chiaro poi che tali obblighi di comunicazione, peraltro in forma scritta per quel che riguarda i risultati significativi emersi dalla revisione contabile nelle circostanze in cui il revisore valuti la comunicazione verbale non adeguata, sono applicabili a tutti gli incarichi di revisione legale ai sensi del D.Lgs. 39/10 e, quindi, estesi ad una molteplicità di incarichi – diversi da quelli relativi a imprese quotate e enti di interesse pubblico come definiti dal suddetto decreto – per i quali nella prassi professionale tali comunicazioni non sono state sinora ordinariamente effettuate. D'altra parte, quantomeno per quanto riguarda i risultati significativi emersi dalla revisione, la possibilità di comunicazione in forma verbale prevista dal principio non è applicabile agli Enti di Interesse Pubblico corrispondendo tali aspetti – e in tal senso la prassi professionale si è espressa con il DdR Assirevi n. 161 - alle questioni fondamentali emerse in sede di revisione legale oggetto della relazione prevista dall'art. 19, comma 3, del decreto che, in considerazione del termine “relazione” utilizzato dal legislatore, si intende necessariamente in forma scritta.

L'obbligo di comunicazione degli aspetti specifici in materia di indipendenza, già previsto seppure con una diversa formulazione dal PR n. 100 e solo per le Entità di Interesse Pubblico, ivi definite, al relativo organo di controllo, è richiesto dal principio per le sole società quotate. A tale riguardo si evidenzia come, nel rispetto di quanto disposto dall'art.17, co. 9, lettera a), del D.Lgs. 39/10, il revisore incaricato della revisione legale di un Ente di Interesse Pubblico è già tenuto alla conferma annuale per iscritto della propria indipendenza al comitato per il controllo interno e la revisione contabile previsto dall'art. 19 del medesimo decreto e comunicano allo stesso gli eventuali servizi non di revisione forniti, anche dalle altre entità appartenenti alla sua rete. Con il medesimo organo, ai sensi della lettera b) dello stesso comma 9 dell'art. 17, il revisore deve discutere i rischi per la propria indipendenza e le misure di salvaguardia adottate (non ne è però prevista la comunicazione scritta).

Il disposto normativo del nostro ordinamento estende, pertanto, anche alle imprese diverse dalle quotate, se qualificate comunque Enti di Interesse Pubblico, l'obbligo di comunicazione previsto dal principio che, peraltro, nelle “Linee guida ed altro materiale esplicativo” precisa che le regole relative possono essere applicabili anche ad altre imprese, in particolare a quelle che possono rivestire un significativo interesse pubblico poiché, per attività, dimensione o situazione societaria, hanno una vasta gamma di portatori di interessi. Il principio declina in maggior dettaglio il contenuto della

comunicazione scritta obbligatoria in tema di indipendenza rispetto a quanto previsto dal D.Lgs. 39/10; per la prassi professionale occorre fare riferimento al DdR Assirevi n. 164 che disciplina il contenuto della conferma annuale dell'indipendenza coordinando la norma che la prevede con i precedenti PR e con le norme applicabili del RE. Il principio ha poi una più ampia portata riguardo i destinatari della comunicazione che, secondo le regole generali in esso riportate, devono intendersi, infatti, tutti i soggetti responsabili delle attività di *governance* e non il solo comitato per il controllo interno e la revisione contabile cui la comunicazione ex art. 17, comma 9, lettera a), del decreto è indirizzata.

### 10.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 260 non sono state effettuate localizzazioni ulteriori rispetto a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione.



## 11. ISA Italia n. 265\*

### COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITÀ DI GOVERNANCE ED ALLA DIREZIONE

#### 11.1. Sintesi del principio ISA Italia

L'ISA Italia n. 265 tratta della responsabilità del revisore di comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di *governance* e alla direzione le carenze nel controllo interno che ha identificato nel corso della revisione contabile del bilancio e che, secondo il suo giudizio professionale, sono meritevoli di essere portate alla loro attenzione.

Il principio stabilisce che una carenza nel controllo interno esiste quando un controllo è configurato, messo in atto o opera in modo tale da non consentire la prevenzione, o l'individuazione e la conseguente correzione, in modo tempestivo, di errori nel bilancio oppure quando un controllo necessario a tali finalità non esiste. La carenza nel controllo interno è significativa se la stessa, o una combinazione di più carenze nel controllo interno afferenti lo stesso saldo contabile o informativa, asserzione o componente del controllo interno, identificate sulla base del lavoro di revisione svolto, siano sufficientemente importanti, secondo il giudizio professionale del revisore, da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di *governance*.

Nell'esercitare il suo giudizio professionale al fine di valutare se una carenza nel controllo interno è significativa, il revisore deve considerare non solo il fatto che un errore, per effetto di tale carenza, si sia effettivamente verificato ma anche la probabilità che un errore possa verificarsi e la sua potenziale entità. Altri aspetti che il revisore può considerare al riguardo includono:

- la possibilità della attività o passività esposta a tale carenza o carenze di essere oggetto di perdita o frode e i relativi ammontari di bilancio;
- la soggettività e la complessità della determinazione di importi stimati, quali le stime contabili del *fair value*;
- 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 (controlli generali di monitoraggio; 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);
- la causa e la frequenza delle eccezioni individuate a seguito delle carenze nei controlli;
- l'interazione della carenza con altre carenze nel controllo interno.

Gli indicatori di carenze significative nel controllo interno includono, per esempio:

- l'evidenza di aspetti inefficaci dell'ambiente di controllo, quali:

\* A cura di Cristina Leone, Director Deloitte & Touche S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

- 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*;
- risultanze 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 (la stessa mancata attuazione di una misura correttiva può rappresentare di per sé una carenza significativa);
- l'assenza di un processo di valutazione dei rischi nell'impresa laddove normalmente ci si aspetterebbe che tale processo fosse presente o l'evidenza dell'inefficacia di tale processo;
- l'assenza o la non appropriata configurazione di controlli sui rischi identificati che evidenzia l'inefficacia della risposta posta in essere;
- 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 il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria.

Le carenze significative nel controllo interno devono essere comunicate tempestivamente per iscritto ai responsabili delle attività di *governance* e alla direzione, a meno che, nelle circostanze, la diretta comunicazione alla stessa possa risultare inappropriata (ad esempio se le carenze in oggetto sono tali da mettere in discussione competenza e integrità della direzione). Nel caso di carenze significative, che sono oggetto di comunicazione ai responsabili delle attività di *governance*; il livello appropriato della direzione cui effettuare la comunicazione è probabilmente rappresentato dall'amministratore delegato o dal direttore amministrativo e finanziario.

La comunicazione scritta deve includere una descrizione delle carenze significative rilevate ed una spiegazione dei loro potenziali effetti, non necessariamente quantificati. La struttura e il livello di dettaglio della comunicazione è definito dal revisore, secondo il suo giudizio professionale, in ragione della natura dell'impresa (Ente di Interesse Pubblico o altra impresa), delle dimensioni e complessità della stessa, della natura delle carenze significative identificate ed oggetto della comunicazione e della composizione degli organi di *governance* destinatari della stessa. Il revisore può tenere conto, inoltre, di eventuali disposizioni di legge o regolamentari relative alla comunicazione di particolari tipologie di carenze nel controllo interno.

Nella comunicazione scritta il revisore deve chiarire il contesto della comunicazione in modo che i destinatari della stessa siano in grado di comprenderla, e quindi utilizzarla appropriatamente nell'esercizio delle loro responsabilità di supervisione. In particolare il revisore deve chiarire che:

- lo scopo della revisione contabile è quello di esprimere un giudizio sul bilancio;
- nell'effettuare la revisione contabile, il revisore tiene in considerazione il controllo interno al fine di definire le procedure di revisione appropriate nelle circostanze e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno;
- gli aspetti riportati nella comunicazione sono limitati alle carenze che nel corso della revisione contabile il revisore ha identificato e ritenuto meritevoli di essere portati all'attenzione dei responsabili delle attività di *governance*.

Il revisore deve inoltre comunicare alla direzione le altre carenze nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile se, secondo il suo giudizio professionale, sono sufficientemente importanti da essere portate all'attenzione della direzione stessa considerando la probabilità e la possibile entità degli errori che, a causa di esse, potrebbero verificarsi nel bilancio. Il livello della direzione con cui è appropriato discutere i risultati del lavoro svolto e quindi comunicare le carenze nel controllo interno identificate è quello che ha competenza e coinvolgimento diretto nell'area del controllo interno interessata e ha il potere di adottare le necessarie azioni correttive.

## 11.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Il principio in oggetto non era contemplato dai Principi di Revisione e dalla prassi professionale precedenti. Il tema della comunicazione ai responsabili delle attività di *governance* era, infatti, oggetto del PR n. 260 che si limitava tuttavia ad indicare, tra i fatti e le circostanze normalmente compresi tra quelli d'interesse per lo svolgimento delle attività di *governance* – e che in quanto tali il revisore doveva comunicare ai soggetti responsabili di tali attività – anche i rilevanti punti di debolezza nel sistema di controllo interno, senza fornire specifiche indicazioni. Con l'ISA Italia n. 265 è ora disciplinata in modo preciso e puntuale, dal punto di vista degli standard professionali, la responsabilità del revisore di comunicare in modo appropriato le carenze nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile del bilancio, attesa la valenza e la portata che, nell'ambito del processo di revisione, hanno l'acquisizione della comprensione del controllo interno e la conseguente definizione, e lo svolgimento, di appropriate procedure di conformità.

Al riguardo, se è bene precisare che il nuovo principio non attribuisce al revisore ulteriori responsabilità oltre a quanto richiesto dagli ISA Italia nn. 315 e 330, occorre evidenziare che esso specifica quali delle carenze identificate il revisore è tenuto a comunicare. Un aspetto di novità del principio è, infatti, la definizione di cosa debba intendersi per carenza nel controllo interno e l'indicazione di quando una carenza rilevata diviene significativa vale a dire meritevole di essere comunicata ai responsabili delle attività di *governance* (ci si riferisce qui in particolare a quanto contenuto nelle “Linee guida ed altro materiale esplicativo”).

L'ISA Italia n. 265 richiede che la comunicazione delle carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione ai responsabili delle attività di *governance*, sia, oltre che tempestiva, in forma scritta, laddove invece il PR n. 260, pur con riferimento alla generalità dei fatti e delle circostanze d'interesse da comunicare, lasciava al revisore la decisione della forma della comunicazione, verbale o per iscritto, con l'unica prescrizione di confermare per iscritto eventuali comunicazioni verbali effettuate qualora le circostanze, per natura e/o delicatezza ed importanza degli argomenti ivi trattati, richiedessero una particolare attenzione. Il principio, invece, come si è detto, non lascia alcuna discrezionalità di scelta al revisore: nel momento in cui lo stesso abbia identificato una carenza nel controllo interno e secondo il suo giudizio professionale (che, evidentemente, come già per i precedenti PR, sottostà all'intero impianto degli ISA Italia) l'abbia ritenuta sufficientemente importante da essere portata all'attenzione dei responsabili delle attività di *governance*, ciò deve avvenire per iscritto.

Ne consegue che l'obbligo di comunicazione per iscritto delle carenze significative nel controllo interno, sinora previsto con riferimento alle revisioni degli EIP dall'art. 19 del D.Lgs. 39/10, che al comma 3 dispone: “*Il revisore legale o la società di revisione legale presenta al comitato per il controllo interno una relazione sulle questioni fondamentali emerse in sede di revisione legale, e in particolare sulle carenze significative rilevate nel sistema di controllo interno in relazione al processo di informativa finanziaria.*”, è ora esteso a tutti gli incarichi di revisione legale ai sensi del suddetto decreto.

Inoltre, le definizioni di “carenza nel controllo interno” e di “carenza significativa nel controllo interno” che, come detto, sono riportate nell'ISA Italia n. 265, costituiscono utili riferimenti per

quelle “*carenze significative rilevate nel sistema di controllo interno in relazione al processo di informativa finanziaria*” da includere nella relazione prevista dal suddetto articolo del decreto applicabile agli EIP, considerato che il decreto non ne reca una definizione.

E’ da rilevare peraltro come anche per gli stessi Enti di Interesse Pubblico, il *requirement* imposto dal principio sia più ampio, per quel che riguarda i destinatari della comunicazione, di quanto previsto dal disposto normativo. Come noto, infatti, lo stesso art. 19 del D.Lgs. 39/10 identifica il comitato per il controllo interno e la revisione contabile, cui la relazione sulle questioni fondamentali emerse in sede di revisione legale va presentata, con il collegio sindacale, ovvero con il consiglio di sorveglianza negli enti che adottano il sistema di amministrazione e controllo dualistico e con il comitato per il controllo sulla gestione per quelli che adottano il sistema monistico, organi questi che rappresentano solo una parte dei soggetti responsabili delle attività di *governance*. Il principio pertanto definisce una platea più ampia di destinatari per la identificazione dei quali occorre tuttavia fare riferimento all’ISA Italia n. 260 che fornisce la definizione di “responsabili delle attività di *governance*” declinandola, nell’ambito delle relative “Linee guida ed altro materiale esplicativo”, rispetto alle diverse possibili strutture di *governance* dell’impresa. Tale principio lascia poi al revisore l’obbligo di identificare la persona appropriata, o le persone appropriate, all’interno della specifica struttura di *governance* dell’impresa a cui effettuare le comunicazioni.

L’ISA Italia n. 265 dispone inoltre l’obbligo di comunicazione anche alla direzione (per iscritto le carenze significative comunicate o che si intendano comunicare ai responsabili delle attività di *governance*, anche solo verbalmente le altre carenze nel controllo interno identificate); tale obbligo – anche in questo caso, è bene ribadirlo, per tutti gli incarichi di revisione legale – non era previsto dai precedenti PR.

Un ulteriore aspetto che si ritiene utile evidenziare è il che l’ISA Italia n. 265 richiede che la comunicazione, scritta ai responsabili delle attività di *governance*, ovvero scritta o verbale, a seconda dei casi, alla direzione, sia tempestiva. Se la tempestività della comunicazione ai soggetti responsabili delle attività di *governance* era già un requisito previsto dal precedente PR n. 260, senza peraltro particolari indicazioni aggiuntive che sono invece fornite dalle “Linee guida ed altro materiale esplicativo” del principio, la norma dettata dal D.Lgs. 39/10 non precisa invece i tempi di presentazione della relazione prevista dall’art. 19. La prassi professionale ha tuttavia sopperito a tale mancanza con il DdR Assirevi n. 161 che, dopo aver inquadrato la relazione prevista dall’art. 19 nel novero delle comunicazioni “*dei fatti e delle circostanze d’interesse per lo svolgimento delle attività di governance*” definiti dai principi di revisione internazionali, con riguardo ai tempi di presentazione precisa come la stessa debba essere emessa tempestivamente ma non prima dell’emissione della relazione di revisione sul bilancio. Questa specifica indicazione, dettata dalla considerazione che, poiché riporta anche le questioni fondamentali emerse nel corso della revisione, la relazione non può che essere finalizzata coerentemente con il completamento del processo di revisione dovendo tener conto anche di quanto eventualmente riportato nella relazione di revisione, conduce a ribadire che la relazione prevista dall’art. 19 non deve considerarsi sostitutiva delle comunicazioni richieste dal principio ma parte di tali comunicazioni o riassuntiva delle stesse. Infatti, nel quadro generale fissato anche dai PR precedenti, le significative carenze rilevate nel controllo interno devono essere comunicate nel corso del processo di revisione e il paragrafo A13 delle “Linee guida ed altro materiale esplicativo” del principio precisa che “*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*”, vale a dire per permettere loro di porre in essere azioni correttive tempestive per ridurre al minimo i rischi di errori significativi che per effetto delle carenze significative si potrebbero determinare. Quindi anche prima dell’emissione della relazione di revisione, o in alcuni casi anche prima della data di redazione del bilancio, fermo restando il limite temporale stabilito dall’ISA Italia n. 230 per il completamento della raccolta della documentazione della revisione di cui la comunicazione del revisore sulle carenze significative nel controllo interno costituisce parte integrante.

### 11.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 265 non sono state effettuate localizzazioni ulteriori rispetto a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione.

## 12. ISA Italia n. 300\*

### PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

#### 12.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio tratta delle responsabilità del revisore nel pianificare la revisione contabile del bilancio e fornisce, in particolare, regole e linee guida in merito alle attività preliminari dell'incarico, alle attività di pianificazione, al coinvolgimento dei membri chiave del team di revisione, nonché alla documentazione che deve essere predisposta dal revisore.

Il documento evidenzia l'importanza di alcune attività preliminari da svolgere in accordo con il principio generale di controllo della qualità del lavoro di revisione, in particolare:

- la verifica delle condizioni necessarie per il mantenimento dei rapporti con il cliente, inclusa l'indipendenza, per gli incarichi ricorrenti, secondo quanto previsto dall'ISA Italia n. 220;
- l'accettazione del rapporto con il cliente, per i nuovi incarichi di revisione;
- la comprensione dei termini dell'incarico, come richiesto dall'ISA Italia n. 210.

Effettuate le attività preliminari, il revisore deve definire una strategia generale di revisione che stabilisca la portata, la tempistica e la direzione della revisione, tenendo conto di diversi aspetti quali le caratteristiche e gli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni ed alle altre comunicazioni previste, le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa nonché tutti i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione. Inoltre, la strategia di revisione dovrà determinare entità, tempistica e caratteristiche delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico.

Definita la strategia di revisione, il revisore dovrà elaborare il piano di revisione che comprende:

- la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio (procedure di analisi comparativa, determinazione della significatività, coinvolgimento di esperti, ecc.) secondo quanto previsto dall'ISA Italia n. 315;
- la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione, in risposta ai rischi identificati e valutati, pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dall'ISA Italia n. 330;
- le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione.

La pianificazione non deve essere intesa come una fase separata della revisione bensì come un processo continuo e iterativo che spesso inizia con la conclusione della precedente revisione e prosegue sino alla conclusione dell'incarico in corso. La natura e l'estensione delle attività di pianificazione variano in base alle dimensioni e alla complessità dell'impresa, ai cambiamenti nelle circostanze che si verificano durante lo svolgimento della revisione nonché alla composizione del team di revisione.

---

\* A cura di Antonio Campanaro, Partner BDO S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi, e di Alessandro Gigliarano, Partner BDO S.p.A..

Le regole per una corretta pianificazione del lavoro di revisione contabile comportano la necessità di coinvolgere il team di revisione nella fase di pianificazione generale e ancora di più nella definizione delle procedure di revisione da svolgere con riferimento alle aree di bilancio per le quali sono stati individuati significativi rischi di revisione nelle precedenti attività di revisione. Tale coinvolgimento consente una migliore valutazione della quantità di risorse da attribuire a specifiche aree di revisione.

Nel caso di primo incarico, il revisore può avere necessità di estendere le attività di pianificazione, in quanto potrebbe non disporre di adeguati elementi conoscitivi derivanti da precedenti esperienze con l'impresa; in tale caso occorre programmare:

- incontri con il precedente revisore finalizzati, ad esempio, al riesame delle sue carte di lavoro, salvo che ciò non sia vietato da leggi o regolamenti;
- discussione con la Direzione delle eventuali problematiche di maggior rilievo e comunicazione di tali problematiche ai responsabili delle attività di *governance*;
- procedure di revisione sufficienti ed appropriate sui saldi di apertura;
- altre procedure richieste dal sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione applicabile ai nuovi incarichi di revisione (per esempio, 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).

In Appendice al principio sono forniti esempi concreti degli aspetti che il revisore può prendere in considerazione nella definizione della strategia generale di revisione e del piano dettagliato di revisione.

La documentazione di revisione dovrà contenere la strategia generale e il piano di revisione nonché l'evidenza delle modifiche significative apportate agli stessi nel corso dell'incarico di revisione (e dei conseguenti cambiamenti nella natura, nella tempistica e nell'estensione delle procedure di revisione pianificate) opportunamente motivate. Il revisore, infatti, deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dell'intero processo di revisione.

## 12.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Non si ravvisano sostanziali differenze fra l'ISA Italia n. 300 e i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti.

## 12.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Si segnala che nella definizione della strategia generale di revisione, l'ISA Italia n. 300, come precedentemente evidenziato, prevede che, nel caso di un primo incarico e se consentito dalla normativa legale vigente, il revisore possa accordarsi con il precedente revisore per il riesame delle sue carte di lavoro, al fine di acquisire informazioni utili allo svolgimento della revisione. In Italia tale aspetto è espressamente previsto per gli incarichi di revisione conferiti ai sensi del D.Lgs. 39/10; in particolare, l'art. 9, co. 2, del decreto stabilisce che il revisore consulta *“il soggetto precedentemente incaricato della revisione, al fine di ottenere ogni informazione utile allo svolgimento della revisione in merito alla società che conferisce l'incarico. Il soggetto precedentemente incaricato della revisione consente l'accesso a tali informazioni”*.



## 13. 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

#### 13.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio tratta delle responsabilità del revisore nell'identificare e valutare i rischi di errore 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 a fronte di tali rischi.

Il principio introduce quindi definizioni rilevanti, che accompagnano il revisore nello svolgimento delle successive attività, relative alle asserzioni, ai rischi connessi all'attività, al controllo interno, alle procedure di valutazione del rischio e al rischio significativo: quest'ultimo assume particolare rilevanza rispetto agli obiettivi del principio in esame, trattandosi di "un rischio di errore significativo identificato e valutato che, a giudizio del revisore, richiede una speciale considerazione nella revisione".

Le procedure da porre in essere per poter identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni, che non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il giudizio di revisione, devono includere indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa, procedure di analisi comparativa ed osservazioni ed ispezioni. In questo ambito, il principio richiede anche di considerare le informazioni eventualmente già acquisite nel corso di precedenti incarichi presso l'entità, quelle acquisite nel corso del processo di acquisizione e di mantenimento dell'incarico, e richiede al responsabile dell'incarico e agli altri membri chiave del team di revisione di 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, e di stabilire quali aspetti devono essere comunicati ai membri del team di revisione non coinvolti nella discussione.

Il principio passa poi ad elencare gli aspetti fondamentali relativamente ai quali il revisore deve ottenere la necessaria comprensione, ossia: l'impresa e il contesto in cui opera e il controllo interno dell'impresa e le sue componenti.

Tali aspetti sono definiti nei loro elementi principali già nel corpo del principio stesso. Per quanto riguarda la natura e il contesto in cui opera l'impresa, si richiede al revisore di acquisire una comprensione su:

- a) settore di attività, regolamentazione ed altri fattori esterni rilevanti, incluso il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- 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; e iv.) il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata;

---

\* A cura di Piero Nicodano, Senior Manager Reconta Ernst & Young S.p.A, componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.



- 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;
- d) gli obiettivi e le strategie dell'impresa ed i relativi rischi connessi all'attività svolta, che possono comportare rischi di errori significativi;
- e) la misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria dell'impresa.

Per quanto riguarda, invece, il controllo interno dell'impresa e le sue componenti, il principio richiede al revisore di acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile. Nello specifico, le componenti del controllo interno di cui si richiede la comprensione sono:

### *L'ambiente di controllo*

Per comprendere l'ambiente di controllo, il principio richiede al revisore di 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.

### *Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio*

Il principio richiede al revisore di comprendere se l'impresa dispone di un processo finalizzato a identificare i rischi connessi alle attività rilevanti per gli obiettivi di informativa finanziaria, a stimare la significatività dei rischi, a valutare la probabilità che si verifichino tali rischi e a decidere le azioni da intraprendere per fronteggiare tali rischi.

È richiesto al revisore di acquisire una comprensione del processo stesso, se predisposto dall'impresa, e dei relativi risultati. Inoltre, 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 e, in caso affermativo, 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.

Se l'impresa non ha invece predisposto tale processo ovvero non dispone di un processo finalizzato, 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 e 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.

### *Il sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, e la comunicazione*

Il principio richiede al revisore di comprendere il sistema informativo rilevante per l'informazione e i suoi processi correlati, relativamente alle seguenti aree:

- 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 ed inusuali.

Il principio richiede al revisore di comprendere le modalità con cui l'impresa comunica i ruoli, le responsabilità e gli aspetti significativi in relazione al processo di predisposizione dell'informativa finanziaria utilizzato dall'impresa per redigere il bilancio, incluse:

- a) le comunicazioni tra la direzione e i responsabili delle attività di *governance*;
- b) le comunicazioni esterne, quali quelle con le autorità di vigilanza.

Le "Linee guida ed altro materiale esplicativo" riportano i tipici processi di gestione correlati all'informativa finanziaria e i loro obiettivi.

### *Le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione*

Il principio chiarisce che il revisore deve acquisire una comprensione delle attività di controllo che, a suo giudizio professionale, sono rilevanti ai fini della revisione. Non è infatti richiesta 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.

### *Il monitoraggio dei controlli*

In merito al monitoraggio dei controlli, il principio richiede al revisore di acquisire una comprensione delle principali attività utilizzate per monitorare il controllo interno sulla redazione dell'informativa finanziaria. In particolare, nel caso in cui esista una funzione di revisione interna, la comprensione deve riguardare:

- a) la natura delle responsabilità della funzione di revisione interna e di come tale funzione si inserisce nella struttura organizzativa dell'impresa;

b) le attività svolte, o che devono essere svolte, dalla funzione di revisione interna.

L'aspetto successivo trattato dal principio riguarda l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi, che il revisore deve analizzare sia a livello di bilancio che a livello delle singole asserzioni, classi di operazioni, saldi contabili ed informativa, su cui basare le procedure di revisione in risposta a tali rischi. Il principio indica che, 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 presenti in bilancio;
- 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;
- d) considerare la probabilità di errore, inclusa la possibilità della presenza di molteplici errori, e se i potenziali errori siano di una importanza tale da comportare errori significativi nel bilancio.

Nell'ambito di questo processo di valutazione, il revisore deve stabilire se e quali rischi identificati, secondo il suo giudizio professionale, costituiscano un rischio significativo. Per fare ciò, il principio richiede al revisore di considerare:

- 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, sembrano essere inusuali.

Nel caso in cui un rischio individuato sia considerato significativo, il principio richiede al revisore di acquisire una comprensione dei controlli dell'impresa rilevanti per tale rischio.

Il principio tratta inoltre quelle circostanze in cui esistono rischi per i quali le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti ed appropriati: 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 una elaborazione altamente automatizzata con interventi manuali ridotti o del tutto assenti. In tali casi i controlli dell'impresa riguardo tali rischi sono rilevanti per la revisione e il revisore ne deve quindi acquisire una comprensione.

Il principio continua poi con la precisazione che la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni può cambiare nel corso dell'intero processo di revisione man mano che si acquisiscono ulteriori elementi probativi e, qualora il revisore acquisisca nuove informazioni non 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.

Da ultimo, il principio indica che il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile:

- a) la discussione tra i membri del team di revisione 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, gli aspetti oggetto di comunicazione ai membri del team che non hanno partecipato alle discussioni, e le principali decisioni assunte;
- b) gli elementi chiave della comprensione di ciascun aspetto dell'impresa e del contesto in cui opera, indicati nel principio (paragrafo 11), e di ciascuna delle componenti del controllo interno, indicate nel principio (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 su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti (paragrafo 25);
- d) i rischi identificati ed i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione (paragrafi 27-30).

### 13.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Non si ravvisano sostanziali differenze fra l'ISA Italia n. 315 e i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti.

### 13.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 315 non sono state effettuate localizzazioni ulteriori rispetto a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione.

## 14. ISA Italia n. 320\*

### SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

#### 14.1. Sintesi del principio ISA Italia

L'ISA Italia n. 320 tratta delle responsabilità del revisore nell'applicare il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio; esso si coordina con l'ISA Italia n. 450, che illustra le modalità con 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.

Il documento illustra diffusamente:

- il concetto di significatività nel contesto della revisione contabile;
- introduce la nuova definizione di significatività operativa, un concetto particolarmente rilevante per il revisore nella pianificazione ed esecuzione del lavoro;
- fornisce regole per la loro determinazione, per la loro modifica nel corso della revisione contabile, nonché per la documentazione dei fattori considerati ai fini della loro determinazione.

Il principio introduce sin dall'inizio un parallelismo tra il concetto di significatività nel contesto della redazione del bilancio, così come definito dai quadri normativi sull'informazione finanziaria applicabili, e la determinazione della significatività per la revisione contabile, coerentemente con la necessità di riconoscere le rispettive responsabilità, della direzione per la redazione del bilancio e del revisore per le verifiche su di esso, nonché del ruolo "cosciente e informato" degli utilizzatori del bilancio.

Mentre può apparire scontato, ma non superfluo, che la determinazione della significatività da parte del revisore sia una questione oggetto di giudizio professionale, e sia influenzata dalla percezione del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio, potrebbe non essere altrettanto scontato il ruolo "cosciente e informato" degli utilizzatori del bilancio. In questo contesto, il principio introduce per il revisore una ragionevole presunzione 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.

Il concetto di significatività accompagna il revisore in tutte le fasi del proprio lavoro:

- pianificazione e svolgimento della revisione contabile, e

---

\* A cura di Fabio Mischi, Partner Reconta Ernst & Young S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

- valutazione dell'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio, nonché
- formazione del giudizio nella relazione di revisione.

Viene evidenziata la centralità del giudizio professionale del revisore, introdotta nel paragrafo 4 ed enfatizzata nel paragrafo 6, per stabilire l'entità degli errori che saranno considerati significativi; ciò fornisce una base per:

- 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.

Si pone quindi la questione di inquadrare nel giudizio professionale gli eventuali errori, non corretti, che singolarmente o nel loro insieme siano inferiori alla soglia di significatività, e al contempo si riconosce che non è fattibile definire procedure di revisione per individuare gli errori che potrebbero essere significativi esclusivamente a causa della loro natura; tuttavia, occorre che il revisore, nel valutare il loro effetto sul bilancio, consideri non soltanto l'entità ma anche la natura degli errori non corretti, e le particolari circostanze in cui essi si verificano.

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.

Nelle linee guida e altro materiale esplicativo (paragrafi A3-A11) vengono forniti esempi e indicazioni per la determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso, che frequentemente potrà consistere nell'applicazione di una percentuale, secondo il giudizio professionale, ad un valore di riferimento prescelto, ritenuto appropriato in relazione alle circostanze dell'impresa, quale ad esempio una grandezza reddituale (es. utile prima delle imposte, ricavi totali, utile lordo costi totali) o una grandezza patrimoniale (es. totale del patrimonio netto, attivo netto); l'utile prima delle imposte è spesso utilizzato per le imprese con fini di lucro, mentre nei casi in cui l'utile prima delle imposte sia altalenante o inconsistente, possono risultare più appropriati altri valori di riferimento, quali l'utile lordo o i ricavi totali. I dati economico-finanziari pertinenti possono riguardare periodi precedenti, il periodo in esame, e budget o previsioni relative al periodo in esame, rettificati sulla base dei cambiamenti significativi intervenuti nelle condizioni finanziarie dell'impresa (per esempio, una acquisizione significativa) e dei cambiamenti relativi alle condizioni del settore o del contesto economico in cui opera l'impresa. Nelle linee guida si forniscono anche esempi di percentuale da applicare ad un valore di riferimento prescelto (es. utile ante imposte e ricavi), ma, rimanendo centrale il giudizio professionale, viene indicato che a seconda delle circostanze, possono ritenersi appropriate percentuali maggiori o minori rispetto agli esempi dati.

Nel paragrafo 9 il principio introduce la definizione di significatività operativa, un concetto particolarmente rilevante per il revisore nella pianificazione ed esecuzione del lavoro: "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 soglia di 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, il concetto di significatività operativa per la revisione si declina anche a livello di singolo importo o di

importi stabiliti dal revisore in misura inferiore al livello o ai livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa.”

Come esposto nella “Linee guida e altro materiale esplicativo” (paragrafo A12), 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.

Poiché 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, la fissazione di un livello di significatività operativa per la revisione che si avvicini alla soglia di significatività per il bilancio nel suo complesso richiede appropriato giudizio professionale, in quanto potrà comportare da un lato la riduzione delle attività di verifica (es. riduzione dell’ampiezza campionaria) e allo stesso tempo l’aumento del rischio che gli errori non individuati superino la significatività per il bilancio nel suo complesso.

Il principio fornisce da ultimo regole di comportamento per le circostanze di modifica della significatività nel corso della revisione contabile e per la documentazione degli importi relativi alla significatività e alla significatività operativa, inclusi quelli relativi a particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa, delle eventuali loro modifiche ed i fattori considerati ai fini della loro determinazione.

#### 14.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Il PR n. 320 è stato sostituito da due principi: l’ISA Italia n. 320 che tratta delle responsabilità del revisore nell’applicare il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio, e l’ISA Italia n. 450 che illustra le modalità con 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.

Dalla pubblicazione originaria dell’ISA n. 320 “*Audit Materiality*”, sulla cui base era stato elaborato il PR n. 320, si era evidenziata da più parti l’esigenza di dare maggiore enfasi all’applicazione del giudizio professionale, al fine di considerare oltre alla dimensione anche la natura e le circostanze dell’entità sottoposta a revisione, sia in sede di determinazione del livello di significatività sia di valutazione degli errori.

L’elaborazione a livello internazionale del nuovo principio ISA n. 450 “*Evaluation of Misstatements Identified During the Audit*” ha contribuito a migliorare la chiarezza e il flusso logico delle regole connesse al trattamento della significatività nelle varie fasi della revisione. Il nuovo principio ha infatti illustrato il concetto di significatività in sede di valutazione degli esiti delle procedure di revisione (esame e valutazione degli errori riscontrati) e nell’ottenimento di attestazioni scritte sugli errori riscontrati e non corretti, distinguendo quindi il momento della valutazione dei risultati rispetto ai precedenti momenti della pianificazione e dell’esecuzione della revisione. Si veda in proposito anche il successivo capitolo 17.

Il principio ISA Italia n. 320 introduce pertanto i seguenti elementi di novità:

- la determinazione di un importo inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso, la significatività operativa (“*performance materiality*”), al fine di valutare il rischio di errori significativi e di determinare la natura, tempistica ed estensione delle successive procedure di revisione. Il concetto di significatività operativa non era espressamente riportato nel PR n. 320, ma

nella prassi professionale non era infrequente osservarne l'applicazione pratica;

- la determinazione di un livello di significatività inferiore da applicare a particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa nel caso in cui 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;
- la modifica della 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) è dovuta nel caso in cui, nel corso della revisione contabile, si venga a conoscenza di informazioni che avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso (o importi diversi). 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;
- l'introduzione di specifiche regole per documentare gli importi determinati e il loro cambiamento nel corso della revisione.

#### 14.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 320 non sono state effettuate localizzazioni ulteriori rispetto a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione.



## 15. ISA Italia n. 330\*

## LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

## 15.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio tratta della responsabilità del revisore nel definire e mettere in atto risposte di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati in conformità all'ISA Italia n. 315. L'analisi dei rischi è impostata per ogni asserzione in relazione ad ogni singola area di bilancio (per esempio: esistenza dei crediti verso clienti, completezza dei debiti verso fornitori e così via).

Una volta identificati i rischi, l'obiettivo del revisore è di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati al fine di raggiungere la ragionevole certezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. Per raggiungere tale obiettivo il revisore deve scegliere le risposte adeguate, cioè definire la strategia più adatta per pervenire all'obiettivo.

La strategia ("risposta") di revisione, per ogni area di bilancio ed asserzione, può prevedere procedure di conformità e procedure di validità.

Ricordiamo a tal proposito che 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 e aumentando il numero di sedi da includere nella revisione contabile. Tali considerazioni hanno quindi un impatto significativo sull'approccio generale di revisione poiché comportano, per esempio, un maggior 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).

La valutazione dei rischi identificati a livello di asserzioni fornisce pertanto 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;
- c) sia efficace un approccio combinato, che preveda l'utilizzo sia di procedure di conformità sia di procedure di validità.

Le procedure di conformità sono definite "per valutare l'efficacia operativa dei controlli nel prevenire o individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni".

\* A cura di Enzo Monaco, Senior Manager Mazars S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

Le procedure di validità sono definite “per individuare errori significativi a livello di asserzioni”.

Nell’ambito delle procedure di validità, la strategia può prevedere procedure di analisi comparativa e/o verifiche di dettaglio, come per esempio la richiesta di conferma esterna o il reperimento di documentazione sufficiente ed appropriata in relazione all’asserzione oggetto di analisi (per esempio, in relazione alla completezza dei debiti verso fornitori, il confronto con le fatture pervenute nel periodo successivo alla chiusura dell’esercizio).

In base alla loro tipologia le procedure di validità possono anche essere classificate come: ispezione, osservazione, indagine, conferma esterna, ricalcolo, riesecuzione o procedura di analisi comparativa.

Come sopra anticipato, il revisore può pertanto scegliere di porre in essere, per ogni asserzione e area di bilancio, una combinazione di procedure, ma non è tenuto a eseguire ogni genere di procedura. La risposta del revisore ai rischi individuati potrebbe contemplare:

- procedure di conformità, procedure di analisi comparativa e verifiche di dettaglio;
- procedure di conformità e verifiche di dettaglio;
- procedure di conformità e procedure di analisi comparativa;
- procedure di analisi comparativa e verifiche di dettaglio;
- verifiche di dettaglio.

Dopo aver esposto l’obiettivo, le definizioni e una descrizione di massima delle risposte ai rischi di revisione, il principio descrive la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di conformità e delle procedure di validità.

Con riferimento alle prime, il principio stabilisce che 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 aspetta che 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);
- b) le procedure di validità da sole non possono fornire, da sole, elementi probativi sufficienti ed appropriati a livello di asserzioni.

Con riferimento alla tempistica delle procedure di conformità, 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 (periodo intermedio) e 15 (controlli sui rischi significativi) del principio, al fine di conseguire un’appropriata base per supportare il livello di affidamento previsto.

In generale, maggiori sono i rischi identificati in relazione ad un’area di bilancio e ad una specifica asserzione, maggiori saranno le procedure da porre in essere. Se il revisore decide di fare affidamento sui controlli interni, come sopra anticipato dovrà porre in essere procedure di conformità. L’estensione delle stesse sarà proporzionale al grado di affidamento che il revisore intende attribuire ai controlli interni.

L’ampiezza delle procedure di validità, e in particolare delle verifiche di dettaglio, sarà proporzionale al rischio residuo sull’area di bilancio in relazione ad una specifica asserzione. In altri termini, quanto più alte saranno le valutazioni del rischio intrinseco, del rischio di controllo ed il rischio individuato

attraverso procedure di analisi comparativa, tanto più estese dovranno essere le verifiche di dettaglio, e viceversa.

Tuttavia, come richiesto nel par. 18 del principio, indipendentemente dall'approccio scelto, il revisore deve definire e svolgere procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.

Particolare enfasi viene posta sul fatto che le risposte del revisore devono tenere conto dei risultati che emergono durante il lavoro stesso ed adattarsi alle circostanze. Durante le verifiche, per esempio, possono emergere rischi che in fase di pianificazione non erano stati rilevati. Oppure il revisore, che aveva pianificato l'esecuzione di procedure di conformità per fare affidamento sui controlli identificati, di fronte al fallimento della verifica di efficacia degli stessi, deve mutare la propria strategia ampliando le procedure di validità. Qualora il revisore, nonostante eventuali correzioni alla strategia, non sia in grado di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati, deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.

Infine il principio indica che il revisore deve svolgere procedure per valutare se la presentazione del bilancio nel suo complesso, inclusa la relativa informativa, sia conforme al quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria. Ciò significa che occorre verificare se il bilancio rifletta l'appropriata classificazione e descrizione delle informazioni finanziarie relative all'impresa, nonché la forma, i criteri di redazione ed il contenuto del bilancio, della nota integrativa e di altre informazioni finanziarie allegate: si pensi ad esempio alla terminologia utilizzata, alla quantità di dettagli forniti, alla classificazione delle voci nei prospetti e alle base di determinazione degli importi iscritti.

## 15.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Non si ravvisano sostanziali differenze fra l'ISA Italia n. 330 e il PR n. 330 se non alcune aggiunte che non mutano la sostanza di quest'ultimo principio, in merito alla natura, alla tempistica e all'estensione delle procedure di revisione, dove maggiore enfasi viene riposta nel caso di presenza di rischio di frodi. La presenza o il rischio di manipolazioni o errori intenzionali incide sulla natura delle verifiche, sulla loro tempistica (più concentrata, in tal caso, verso la fine dell'esercizio, o successivamente), e sulla loro estensione (che deve essere maggiore).

Inoltre, rispetto al PR n. 330, maggiore spazio è dedicato all'analisi di quelle situazioni in cui, come procedure di validità, siano appropriate le conferme esterne (si veda in proposito il successivo capitolo 20 ISA Italia n. 505). In particolare, condizione necessaria perché le conferme esterne risultino appropriate, è che i terzi siano in possesso delle informazioni richieste, abbiano la capacità o volontà di rispondere alla richiesta di conferma o di informazioni. I terzi infatti potrebbero non essere interessati a rispondere, o a rispondere correttamente, o potrebbero essere preoccupati in merito alle responsabilità legali conseguenti alla risposta. Infine, altro fattore importante, di cui il revisore deve tenere conto nell'ambito della definizione delle risposte ai rischi, è l'obiettività del soggetto terzo a cui è stata richiesta la conferma. Per esempio, se si tratta di una società soggetta a comune controllo, o se si tratta di una persona fisica legata da rapporto di parentela con soci o amministratori della società oggetto di revisione, le risposte alle richieste di conferma potrebbero risultare meno attendibili e hanno pertanto un valore probatorio limitato.

## 15.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 330 non sono state effettuate localizzazioni ulteriori rispetto a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione.

## 16. ISA Italia n.402\*

### CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE CONTABILE DI UN'IMPRESA CHE ESTERNALIZZA ATTIVITÀ AVVALENDOSI DI FORNITORI DI SERVIZI

#### 16.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio tratta della responsabilità del revisore nell'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati nei casi in cui l'impresa, il cui bilancio è oggetto di revisione contabile, esternalizzi attività avvalendosi di un fornitore di servizi ritenuti rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio. Tale impresa viene definita "impresa utilizzatrice".

In particolare, esso approfondisce le modalità con cui il revisore dell'impresa utilizzatrice applica gli ISA Italia nn. 315 e 330 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.

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. Molti dei servizi forniti da tali organizzazioni sono parte integrante delle attività operative dell'impresa.

In tale contesto viene richiesto al revisore di comprendere come l'impresa il cui bilancio è oggetto di revisione contabile utilizzi i servizi prestati dal fornitore (di seguito anche "fornitore di servizi" o "*service provider*") con particolare riferimento ai sotto elencati aspetti:

- 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;
- 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 interviene il fornitore;
- c) il livello di interazione tra le attività del fornitore di servizi e quelle dell'impresa utilizzatrice;
- 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.

Il processo di conoscenza che il revisore deve attuare, riguarda anche il controllo interno, in quanto il revisore dovrà porre attenzione a:

- i controlli posti in essere dal *service provider* sui rischi insiti nei processi relativi alla predisposizione dell'informativa finanziaria dell'impresa utilizzatrice;
- i controlli complementari posti in essere dall'impresa utilizzatrice.

---

\* A cura di Marco Cevolani, Partner Ria Grant Thornton S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

La comprensione della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore di servizi, nonché del loro effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice, tale da fornire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi, può derivare in prima istanza da analisi presso l'impresa utilizzatrice. Qualora tale analisi non consenta una sufficiente comprensione degli aspetti sopra indicati, il revisore deve porre in essere una o più delle seguenti procedure:

- a) contattare il *service provider* attraverso l'impresa utilizzatrice per ottenere informazioni specifiche;
- b) svolgere procedure atte a fornire le informazioni necessarie sui controlli pertinenti direttamente presso il *service provider*;
- c) richiedere ad un altro revisore di svolgere le procedure atte a fornire le informazioni necessarie sui controlli pertinenti presso il *service provider*;
- d) ottenere una relazione emessa da altro revisore che sia stato incaricato di svolgere specifiche procedure di verifica presso il *service provider*, e che abbia ad oggetto l'analisi e la valutazione del controllo interno a presidio dei rischi rilevanti relativi al processo di formazione del bilancio dell'impresa utilizzatrice.

Il report di cui al punto d) precedente può essere di due tipologie:

- Tipo 1: relazione sulla descrizione e sulla configurazione dei controlli presso il fornitore di servizi, che comprenda:
  - 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.
- Tipo 2: relazione sulla descrizione, configurazione ed efficacia operativa dei controlli presso il fornitore di servizi, ovvero una relazione che comprenda:
  - 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.

I paragrafi 13 e 14 dell'ISA Italia n. 402 forniscono una indicazione in merito all'utilizzo di una relazione di tipo 1 o di tipo 2 a supporto della comprensione del *service provider* da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice.

In risposta ai rischi identificati e valutati, in conformità a quanto previsto dall'ISA Italia n. 330, il revisore dell'impresa utilizzatrice deve, qualora nelle evidenze tenute presso la stessa non siano disponibili elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito alle asserzioni di bilancio oggetto di esame, svolgere procedure di revisione conseguenti al fine di acquisire elementi probativi ovvero avvalersi di un altro revisore che svolga, per suo conto, tali procedure presso il *service provider*.

Qualora il revisore non sia stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ai servizi prestati dal *service provider*, che siano rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice, il revisore dovrà esprimere un giudizio con modifica nella propria relazione.

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 *service provider*. Il principio di revisione prevede che qualora tale riferimento sia richiesto da leggi o regolamenti o lo stesso sia rilevante ai fini della comprensione di una modifica al giudizio di revisione, la relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice deve indicare che tale riferimento non attenua la responsabilità di quest'ultimo per il giudizio di revisione espresso.

## 16.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Non si ravvisano sostanziali differenze fra l'ISA Italia n. 402 e i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti se non per la struttura e il contenuto della relazione del revisore del fornitore di servizi che, nell'ISA Italia n. 402, risultano essere più prescrittivi e puntuali rispetto al PR n. 402.

## 16.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

In aggiunta a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione in materia di considerazioni specifiche e precisazioni introdotte a livello nazionale, si segnala che a livello internazionale lo IAASB nel 2009 ha emanato l'*International Standard on Assurance Engagement (ISAE) 3402 "Assurance Reports at a Service Organization"* che ha come obiettivo quello di definire regole attinenti agli incarichi di *assurance* sui controlli di una *service organization*. Esso integra l'ISA n. 402, in quanto le relazioni redatte sulla base di detto principio sono in grado di fornire elementi probativi richiesti dall'ISA n. 402. L'*International Standard on Assurance Engagement (ISAE) 3402 "Assurance Reports at a Service Organization"* non fa parte degli ISA Italia.

## 17. ISA Italia n. 450\*

## VALUTAZIONE DEGLI ERRORI IDENTIFICATI NEL CORSO DELLA REVISIONE CONTABILE

## 17.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio tratta della responsabilità del revisore di valutare l'effetto degli errori identificati nello svolgimento della revisione contabile e l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio. Tale tematica trova, all'interno del corpo dei principi ISA Italia, sistematico coordinamento e collegamento con i contenuti degli ISA Italia nn. 700 e 320. L'ISA Italia n. 700, come si vedrà nel successivo capitolo 32, 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, tiene conto della valutazione dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio in conformità all'ISA Italia n. 450. L'ISA Italia n. 320, come già illustrato nel precedente capitolo 14, tratta della responsabilità del revisore nell'applicare il concetto di significatività in modo appropriato nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

Ciò premesso, l'ISA Italia n. 450 introduce le definizioni di errore e di errori non corretti e prosegue con l'illustrazione delle regole che riguardano l'accumulazione degli errori identificati, la considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile, la comunicazione e correzione degli errori, la valutazione dell'effetto degli errori non corretti, incluse le comunicazioni ai responsabili delle attività di *governance*, le attestazioni scritte e la documentazione.

In particolare, il revisore deve cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili (paragrafo 5). Nelle "Linee guida e altro materiale esplicativo" l'ISA Italia n. 450 precisa il significato di "chiaramente trascurabile" che differisce rispetto a "non significativo", riferendosi ad un ordine di grandezza del tutto diverso (ossia minore) rispetto alla significatività determinata in conformità all'ISA Italia n. 320.

Il principio richiede di 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 b) l'insieme degli errori identificati nel corso della revisione contabile approssimi la significatività determinata in conformità all'ISA Italia n. 320.

Nelle "Linee guida e altro materiale esplicativo" si chiarisce che un errore può non essere un evento isolato e si forniscono esempi della possibile esistenza di altri errori, quali il caso in cui il revisore identifica che un errore deriva da un mancato funzionamento del controllo interno ovvero una diffusa applicazione da parte dell'impresa di assunzioni o criteri di valutazione inappropriati.

Il principio richiede poi al revisore di comunicare tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile e di richiedere alla direzione di correggere tali errori ed illustra il comportamento da tenere e gli effetti sulla revisione qualora la direzione si rifiuti di correggere alcuni o tutti gli errori comunicati dal revisore.

In presenza di errori non corretti, prima di valutarne l'effetto, il principio richiede di valutare nuovamente la significatività determinata in conformità all'ISA Italia n. 320 per confermare se essa rimanga appropriata. Il revisore deve quindi stabilire se gli errori non corretti, considerati

\* A cura di Fabio Mischi, Partner Reconta Ernst & Young S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.



singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, considerando 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 e l'effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi precedenti.

Nelle "Linee guida e altro materiale esplicativo" si chiariscono le motivazioni che portano alla necessità di rideterminare la soglia di significatività e gli effetti di una eventuale variazione sulle procedure di revisione; la significatività è infatti spesso basata su stime dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici dell'impresa, poiché i risultati finali possono non essere ancora noti, la sua rideterminazione ad un livello inferiore comporta anche la necessità di rideterminare la significatività operativa per la revisione nonché l'appropriatezza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione.

Vengono quindi fornite indicazioni per valutare la significatività degli errori, con riferimento a saldi e classi di transazioni, le ragioni per cui può essere improbabile che un errore significativo possa essere compensato da altri errori, nonché considerazioni qualitative sulla valutazione della significatività degli errori di classificazione, che potrebbero influenzare l'applicazione di clausole contrattuali o di finanziamento.

Si prosegue poi con l'elencazione illustrativa, non esaustiva, di circostanze che possono indurre il revisore a ritenere significativi gli errori, tra i quali ricordiamo 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;



- 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 economiche degli utilizzatori dei bilanci. Si veda in proposito anche il successivo capitolo 36 - ISA Italia n. 720.

Il principio fornisce da ultimo regole di comportamento per le modalità di comunicazione ai responsabili delle attività di *governance* e l'oggetto di tale comunicazione, per l'ottenimento di attestazioni scritte in merito agli effetti degli errori non corretti nonché per la documentazione del lavoro. Con particolare riferimento alle attestazioni scritte, è utile ricordare che il principio impone di 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.

## 17.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Come già illustrato con riferimento all'ISA Italia n. 320, l'ISA Italia n. 450 è un nuovo principio derivato dalla riscrittura della precedente versione dell'ISA n. 320 sulla base del quale era stato redatto il corrispondente PR n. 320. Rispetto a tale ultimo principio, l'ISA Italia n. 450 rafforza il concetto di errore, introducendo una chiara definizione di errore e di errori non corretti, ed introduce significative nuove regole, tra le quali segnaliamo quelle aventi per oggetto:

- l'accumulazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili, fornendo altresì chiarimenti sugli obblighi di comunicare alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile e di richiedere alla direzione di correggere tali errori e sul comportamento da tenere e gli effetti sulla revisione qualora la direzione si rifiuti di correggere alcuni o tutti gli errori comunicati dal revisore;
- la valutazione della significatività determinata in conformità all'ISA Italia n. 320 che si articola nella prioritaria verifica dell'appropriatezza della soglia di significatività determinata nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi/finali dell'impresa, prima di valutare l'effetto degli errori non corretti, mentre il PR n. 320 si limitava a richiedere al revisore di prendere in considerazione se ridurre il rischio svolgendo procedure di revisione aggiuntive o richiedere alla direzione di correggere il bilancio eliminando gli errori identificati;
- la determinazione della significatività degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, considerando 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, nonché le particolari circostanze in cui si sono verificati, oltre all'effetto degli errori non corretti relativi ai periodi precedenti;
- la richiesta di un'attestazione scritta se la direzione ritenga che gli effetti degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso e l'inclusione di un riepilogo di tali errori non corretti nell'attestazione scritta o in un allegato ad essa; questo aspetto è stato trattato nel DdR Assirevi n. 167;
- la documentazione nelle carte di lavoro dei seguenti aspetti:
  - a) l'importo al di sotto del quale gli errori sono considerati come chiaramente trascurabili;
  - b) tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile e se essi

siano stati corretti;

- 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.

### 17.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 450 non sono state effettuate localizzazioni ulteriori rispetto a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione.

## 18. ISA Italia n. 500\*

### ELEMENTI PROBATIVI

#### 18.1. Sintesi del principio ISA Italia

L'ISA Italia n. 500 fornisce una descrizione ed una analisi di ciò che costituisce un elemento probativo nella revisione contabile del bilancio.

Gli elementi probativi sono rappresentati da tutte quelle informazioni, di natura sia quantitativa (parametro della sufficienza) sia qualitativa (parametro della appropriatezza), utilizzate dal revisore per trarre conclusioni ragionevoli sulle quali basare il proprio giudizio sul bilancio.

L'ISA Italia n. 500 è applicabile a tutti gli elementi probativi acquisiti che includono sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio sia altre informazioni.

La sufficienza di un elemento probativo è influenzata dalla valutazione del revisore dei rischi di errori significativi e dalla qualità degli elementi probativi stessi. In pratica, più elevato è il rischio di errore identificato e maggiore dovrà essere la quantità di elementi probativi da raccogliere. Di contro, maggiore è la qualità degli elementi probativi raccolti e minore sarà la quantità di elementi probativi necessari. Pur esistendo una stretta correlazione tra la sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi, una maggiore quantità di elementi probativi non sempre compensa la scarsa qualità degli stessi.

L'appropriatezza, invece, si riferisce alla pertinenza ed attendibilità degli elementi probativi nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore.

La pertinenza deve essere considerata, in generale, rispetto al rischio di revisione individuato sulla voce di bilancio ed, in particolare, rispetto all'asserzione oggetto di rischio. 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.

L'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi è influenzata dalla loro fonte, dalla loro natura e dalle specifiche circostanze in cui sono stati ottenuti, inclusi i controlli sulla loro predisposizione e mantenimento. Il paragrafo A31 delle "Linee guida ed altro materiale esplicativo" definisce alcuni principi generali in merito all'attendibilità degli elementi probativi, pur precisando che possono esistere delle eccezioni (ad es. elementi probativi ottenuti da una fonte esterna indipendente che, però, non possiede le necessarie conoscenze rispetto alle richieste formulate):

\* A cura di Antonio Campanaro, Partner BDO S.p.A. e di Maria Lucia Petruzzelli, Manager BDO S.p.A., componenti del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

MAGGIORE ATTENDIBILITA'	MINORE ATTENDIBILITA'
<b>Elementi probativi ottenuti da fonti esterne indipendenti</b>	Elementi probativi ottenuti all'interno dell'entità assoggettata a revisione contabile
<b>Elementi probativi ottenuti da fonti interne in presenza di efficaci controlli adottati dall'impresa</b>	Elementi probativi ottenuti da fonti interne qualora i relativi controlli dall'impresa siano assenti o inefficaci
<b>Elementi probativi ottenuti direttamente dal revisore</b>	Elementi probativi ottenuti indirettamente o per deduzione dal revisore
<b>Elementi probativi acquisiti in forma documentale</b>	Elementi probativi acquisiti verbalmente
<b>Elementi probativi costituiti da documenti originali</b>	Elementi probativi costituiti da documenti non originali (fotocopie, fax ecc.)

Se le informazioni da utilizzare come elementi probativi sono state predisposte dall'impresa avvalendosi del lavoro di un suo esperto (nel seguito anche "esperto della direzione"), sia esso un consulente esterno o un dipendente della stessa impresa, il revisore dovrà:

- valutare la competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto: nei casi più complessi, il revisore può avvalersi di un proprio esperto che lo aiuti ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativamente alle informazioni prodotte dall'esperto della direzione. In merito all'obiettività, può essere rilevante discutere con la direzione e l'esperto incaricato su eventuali interessi finanziari, rapporti di affari e personali nonché prestazione di altri servizi che possono costituire una minaccia all'imparzialità dell'esperto e sull'esistenza ed adeguatezza di eventuali misure di salvaguardia applicabili;
- acquisire una comprensione del lavoro dell'esperto: il primo aspetto che il revisore dovrà considerare è il settore di appartenenza dell'esperto e, conseguentemente, dovrà valutare se possieda la competenza per esaminare il lavoro di tale esperto o se invece sia necessario ricorrere ad un proprio esperto. In secondo luogo il revisore dovrà analizzare i termini dell'incarico dell'esperto della direzione mediante l'analisi del contratto in essere, se formalizzato (solitamente per i soggetti esterni), e/o mediante indagini presso il soggetto incaricato e/o la direzione;
- valutare l'appropriatezza del lavoro dell'esperto: il revisore dovrà esaminare 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.

Gli elementi probativi su cui basare il giudizio del revisore vengono acquisiti mediante lo svolgimento di:

- procedure di valutazione del rischio;
- procedure di revisione conseguenti, vale a dire (i) procedure di conformità e (ii) procedure di validità, incluse le verifiche di dettaglio e le procedure di analisi comparativa.

Nel dettaglio le procedure di revisione specificatamente previste dal principio sono:

- *Ispezione*: il revisore esamina registrazioni e/o documenti, sia interni che esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato oppure effettua una verifica fisica di una attività;
- *Osservazione*: il revisore assiste ad un processo o procedura svolta da altri (si veda in proposito il successivo capitolo 19 - ISA Italia n. 501 per l'osservazione della conta fisica delle rimanenze);

- *Conferma esterna*: il revisore acquisisce risposta diretta in forma scritta da parte di un soggetto terzo, in formato cartaceo o elettronico ovvero in altro formato (si veda in proposito il successivo capitolo 20 - ISA Italia n. 505);
- *Ricalcolo*: il revisore verifica l'accuratezza aritmetica di documenti o registrazioni;
- *Riesecuzione*: il revisore esegue in maniera indipendente una procedura o un controllo previsti dal sistema di controllo interno dell'impresa;
- *Procedure di analisi comparativa*: il revisore valuta le informazioni finanziarie mediante l'analisi delle relazioni esistenti fra dati sia di natura finanziaria sia di altra natura;
- *Indagine*: il revisore ricerca informazioni di natura finanziaria o di altra natura presso soggetti interni o esterni all'impresa, in possesso delle necessarie conoscenze.

Affinché il revisore acquisisca elementi probativi attendibili, è necessario che le informazioni prodotte dall'impresa ed utilizzate per le suddette procedure di revisione siano sufficientemente complete ed accurate. Ad 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 e dalla completezza ed accuratezza dei dati relativi ai volumi delle vendite. Allo stesso modo, se il revisore intende verificare una popolazione (per esempio i pagamenti) con riferimento ad 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.

Nella selezione delle voci da sottoporre a verifica è importante considerare la sufficienza degli elementi probativi necessari. Il revisore può selezionare tutte le voci (esame al 100%), alcune voci specifiche o effettuare un campionamento di revisione. La scelta del metodo è influenzata sia dalle particolari circostanze (rischio associato alla voce, tipologia di procedura di revisione ecc.) sia dalla fattibilità e dall'efficienza dei diversi metodi.

Qualora il revisore riscontri una incoerenza fra elementi probativi acquisiti da fonti diverse o abbia dei dubbi in merito all'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi dovrà pianificare nuove procedure di revisione o modificare quelle già definite per risolvere tale aspetto, oltre a valutare gli effetti su altri aspetti della revisione.

## 18.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Nel complesso, tenuto conto delle precisazioni di seguito indicate, le differenze fra il principio ISA Italia n. 500 e il PR n. 500 sono limitate e riferite ad aspetti non rilevanti.

In particolare, rispetto al PR n.500, l'ISA Italia n. 500 non comprende la definizione delle asserzioni associate alle voci di bilancio (punto 13) del PR n. 500). Tale definizione è contenuta, invece, nell'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”* ed è illustrata in relazione alle operazioni ed eventi del periodo sottoposto a revisione contabile, ai saldi contabili di fine periodo e alla presentazione e all'informativa di bilancio.

Inoltre, l'ISA Italia n. 500 tratta, come illustrato nel precedente paragrafo, il tema dell'utilizzo del lavoro dell'esperto della direzione non ricompreso nel PR n. 500 in quanto rientrante nel precedente PR n. 620 *“Utilizzo del lavoro dell'esperto”*. Tuttavia, come precedentemente indicato, non si evidenziano differenze significative fra quanto previsto dall'ISA Italia n. 500 e le disposizioni ricomprese nel PR n. 620 relativamente all'utilizzo dell'esperto nominato dalla direzione

dell'impresa, seppure l'ISA Italia n. 500 sia maggiormente dettagliato nell'illustrazione delle regole da applicare in merito all'eventuale utilizzo dell'esperto della direzione, attraverso i paragrafi delle "Linee guida ed altro materiale esplicativo" appositamente dedicati (A34-A48).

### 18.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 500 non sono state effettuate localizzazioni rispetto all'ISA n. 500.

## 19. ISA Italia n. 501\*

### ELEMENTI PROBATIVI – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE SU DETERMINATE VOCI

#### 19.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio 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 agli ISA Italia nn. 330 e 500 e ad altri principi di revisione pertinenti, con riferimento a particolari aspetti 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.

Per quanto riguarda l'esistenza e le condizioni delle rimanenze, qualora esse siano significative nell'ambito del bilancio, il principio definisce regole e linee guida in merito alla presenza del revisore alla conta fisica delle rimanenze e alle relative procedure di revisione.

Inoltre il principio descrive le procedure che il revisore deve svolgere qualora:

- non sia in grado di essere presente alla conta fisica delle rimanenze o tale presenza non sia fattibile;
- esistano rimanenze significative detenute da soggetti terzi.

Inoltre, il principio stabilisce le procedure che il revisore deve svolgere al fine di identificare i contenziosi e le contestazioni che coinvolgono l'impresa e che possono dare origine ad un rischio di errore significativo. In particolare, il principio definisce in quali circostanze il revisore deve comunicare direttamente con il consulente legale esterno dell'impresa, descrivendo:

- le modalità con cui effettuare tale comunicazione;
- le conseguenze derivanti dal mancato ottenimento di elementi probativi sufficienti e appropriati su tali aspetti;
- la necessità di ottenere specifiche attestazioni scritte della direzione.

Infine, con riguardo all'informativa per settori che i principi contabili internazionali richiedono di fornire in bilancio, il principio stabilisce che il revisore acquisisca la comprensione dei metodi utilizzati dalla direzione per determinare tale informativa e svolga procedure di analisi comparativa o altre procedure appropriate alle circostanze.

#### 19.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

L'ISA Italia n. 501 non prevede più alcune sezioni contenute nel PR n. 501:

---

\* A cura di Andrea Redeghieri, Partner Axis S.r.l., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

- Sezione C: valutazioni e informativa sugli investimenti in immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni e altri titoli);
- Sezione D: verifica dell'esistenza delle partecipazioni;
- Sezione E: verifica dell'esistenza degli strumenti finanziari anche derivati.

In particolare tali sezioni prevedevano alcune procedure obbligatorie, tra cui: l'analisi dei bilanci delle società partecipate significative, l'inventario fisico dei titoli partecipativi e non, nonché l'invio di richieste di conferma ai depositari per partecipazioni, titoli e strumenti derivati.

Con l'ISA Italia n. 501 tali procedure non sono più obbligatorie, ma dovranno essere valutate e considerate dal revisore nell'ambito dell'obiettivo più generale di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati in merito alle asserzioni delle voci significative di bilancio.

Relativamente alla sezione dedicata alle rimanenze, le uniche differenze sostanziali riguardano le procedure di revisione relative alle giacenze detenute da soggetti terzi.

La versione precedente prevedeva di *default* l'esecuzione della procedura di richiesta di conferma da parte dei terzi relativamente alle quantità e alle condizioni delle giacenze da loro detenute (paragrafo 17: "...il revisore normalmente deve ottenere conferma diretta..."). Inoltre, a seconda della significatività di tali giacenze il revisore doveva considerare altri aspetti e lo svolgimento di altre procedure integrative.

L'ISA Italia n. 501 (paragrafo 8) stabilisce che la procedura di richiesta di conferma da parte dei terzi debba essere svolta solo quando le giacenze da essi detenute sono significative; inoltre tale procedura può essere effettuata in alternativa o in combinazione con lo svolgimento di un'ispezione o di altre procedure appropriate alle circostanze.

Relativamente alla sezione dedicata ai contenziosi e alle contestazioni, la differenza principale è riferita alla procedura di circolarizzazione dei consulenti legali esterni dell'impresa.

Nel PR n. 501 (paragrafo 20), il revisore doveva sempre svolgere tale procedura, ovviamente qualora l'impresa si avvallesse di tali consulenti.

Nell'ISA Italia n. 501, invece, tale procedura viene richiesta (paragrafo 10) solo 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.

Un'altra differenza relativa ai contenziosi e alle contestazioni, si riferisce alla necessità di ottenere attestazioni scritte: mentre nella versione precedente non erano richieste attestazioni specifiche, il paragrafo 12 dell'ISA Italia n. 501 prevede che il revisore debba 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.

In relazione all'informativa in bilancio per settori non esistono differenze sostanziali.

### 19.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 501 non sono state effettuate localizzazioni rispetto all'ISA n. 501.



## 20. ISA Italia n. 505\*

### CONFERME ESTERNE

#### 20.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio tratta dell'utilizzo da parte del revisore delle procedure di richiesta di conferma esterna ("circularizzazione") per acquisire elementi probativi sulla base delle risposte ai rischi, che lo stesso ha individuato, in conformità agli ISA Italia n. 330 e n. 500.

Il principio, nell'introduzione, provvede a dare un inquadramento della procedura di richiesta di conferma esterna nell'ambito della risposta ai rischi che il revisore ha identificato in seguito alla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera (con esplicito richiamo al principio ISA Italia n. 330) e della definizione e svolgimento di procedure di validità per ciascuna classe di operazione, saldo contabile e informazione significativi, indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi. Nell'introduzione vengono inoltre fornite indicazioni di carattere generale sulla attendibilità degli elementi probativi ed i riferimenti agli altri principi di revisione che prevedono specifiche circostanze nelle quali effettuare procedure di richiesta di conferma (ISA Italia nn. 240 e 500).

Il principio prosegue enunciando la finalità del documento, e quindi della procedura di revisione in esso descritta, che risulta essere la acquisizione di "elementi probativi pertinenti e attendibili" fornendo nel seguito anche le definizioni strumentali alla corretta lettura.

Caratteristica del principio, di cui si dirà meglio nel successivo paragrafo 20.2, è quella di disciplinare i passaggi procedurali ai quali il revisore deve attenersi nella pianificazione e nello svolgimento della procedura di richiesta di conferma esterna.

In sintesi i passaggi chiave della procedura di richiesta di conferma, sui quali il revisore deve focalizzare l'attenzione sono sintetizzabili in:

- determinazione delle informazioni da confermare (quali saldi, variazioni contrattuali, impegni etc.);
- selezione del soggetto circularizzato, che a giudizio del revisore abbia le conoscenze necessarie sulle informazioni oggetto della richiesta;
- definizione delle richieste sotto il profilo della struttura delle richieste di conferma stessa, correttezza degli indirizzi, mezzo di comunicazione, eventuali autorizzazioni e capacità a rispondere del soggetto circularizzato;
- procedura di spedizione e di sollecito.

Il principio prevede inoltre che la direzione possa richiedere al revisore di non procedere all'invio di una richiesta di conferma. In questa circostanza il revisore deve svolgere le dovute indagini sulle motivazioni fornite o esposte dalla direzione in merito alla possibilità di non inviare la richiesta, valutare gli impatti sull'intero processo di revisione di tale richiesta (sia in termini di efficacia delle procedure alternative nella individuazione di errori significativi sia di efficienza nell'ambito della revisione) ed infine svolgere le procedure alternative che possano validamente sostituire la richiesta di conferma. Qualora il revisore concluda che tale richiesta della direzione non sia ragionevole e che la "circularizzazione" non possa essere sostituita da procedure parimenti efficaci, il revisore deve comunicare tale circostanza ai responsabili della *governance* e stabilire quali impatti possa avere sul processo di revisione e sul proprio giudizio.

---

\* A cura di Alessandro Gallo, Partner Mazars S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

Il principio conclude la sezione relativa alle richieste di conferma positiva (ossia dove il soggetto circolarizzato risponde confermando o comunicando il disaccordo con le informazioni contenute nella richiesta) con una sintesi circa i risultati possibili ai quali il revisore va incontro ad esito della procedura:

1. in caso di ottenimento della risposta il revisore dovrà valutarne l'attendibilità e quindi l'efficacia probatoria della stessa, concludendo in merito alla validità della procedura svolta e all'impatto sul processo di revisione;
2. in caso di mancato ottenimento della risposta il revisore dovrà svolgere procedure di revisione alternative al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili. Qualora il revisore stabilisca che le procedure alternative non forniscano elementi probativi sufficienti o che per la procedura di richiesta di conferma sia necessario l'ottenimento della risposta, dovrà determinare le implicazioni che tali circostanze avranno sul processo di revisione e sul proprio giudizio in conformità all'ISA Italia n. 705;
3. in caso di ottenimento di risposta in disaccordo con le informazioni contenute nella richiesta di conferma il revisore deve svolgere indagini per stabilire se tali divergenze possano costituire potenziali errori significativi (con particolare attenzione ad eventuali rischi di frode) sul bilancio o se invece non costituiscono errori, in quanto dovute ad esempio a tempistiche differenti, errori di quantificazione ovvero errori di trascrizione.

Il principio conclude con gli aspetti operativi relativi alla procedura di conferma negativa, da intendersi come la richiesta di risposta da parte del soggetto circolarizzato solo in caso di disaccordo con le informazioni riportate nella richiesta. Essendo tale procedura generatrice di elementi probativi "meno persuasivi" rispetto alla conferma positiva il revisore non dovrà utilizzare unicamente tale procedura, per fronteggiare un rischio identificato, se non in presenza di tutte le seguenti condizioni:

- il revisore ha valutato il rischio di errore significativo basso ed ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito all'efficacia operativa dei controlli relativi all'asserzione;
- la popolazione oggetto di verifica comprende un elevato numero di esigui ed omogenei saldi contabili;
- la percentuale di eccezioni attese è molto bassa;
- il revisore non è a conoscenza di circostanze o condizioni che indurrebbero i destinatari delle richieste di conferma negativa ad ignorare tale richiesta.

## 20.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

L'ISA Italia n. 505 sostituisce il PR n. 505 e, in aggiunta a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione in materia di considerazioni specifiche e precisazioni introdotte a livello nazionale, si segnala come prima differenza generale rispetto al PR n. 505 che il principio non indica le circostanze che possono condurre il revisore alla implementazione della procedura di "circolarizzazione".

In dettaglio le principali differenze che si possono riscontrare tra i due documenti sono riassumibili come segue:

- il PR n. 505, nel definire le finalità della procedura di richiesta di conferme esterne, enuclea le fattispecie e le circostanze che la valutazione del rischio potrebbero far emergere e che potrebbero determinare l'estensione delle richieste di conferma, riportando inoltre le tipologie di asserzioni per

voce di bilancio che potrebbero richiedere elementi probativi ottenibili attraverso la richiesta di conferma esterna. L'ISA Italia n. 505 effettua il solo richiamo all'ISA Italia n. 330;

- nel PR n. 505 si richiama il rischio di frode solo in relazione alla richieste da parte della direzione di non procedere alla richiesta di conferma esterna mentre nell'ISA Italia n. 505 vi è un esplicito richiamo all'ISA Italia n. 240 laddove la procedura di richiesta di conferma esterna può essere adottata anche in risposta al rischio di frode;
- in merito alla efficacia degli elementi probativi, il PR n. 505, oltre a sostenere che la documentazione ricevuta in formato elettronico deve essere assoggettata ad una [ulteriore] verifica di “convalida” della fonte, sembra limitare tale possibilità alle sole risposte mentre l'ISA Italia n. 505 nel dare pari dignità probatoria ai documenti ricevuti in formato elettronico (o altro) rispetto a quelli ottenuti in forma cartacea (pur evidenziando nelle “Linee Guida ed altro materiale esplicativo” eventuali procedure da implementare per verificare la procedura elettronica) sembrerebbe introdurre la possibilità anche per il revisore di effettuare la richiesta tramite supporti elettronici;
- sempre in merito all'efficacia probatoria, il PR n. 505 concede la possibilità di documentare nelle carte le conferme espresse verbalmente e, laddove tali informazioni riguardino aspetti significativi, richiedere una conferma in forma scritta mentre l'ISA Italia n. 505 sembra escludere ogni valenza probatoria alle informazioni rese verbalmente;
- il PR n. 505 prevede che venga inviata la richiesta di conferma a tutte le banche con le quali la società intrattiene rapporti nonché, normalmente, a tutte quelle con le quali la società ha chiuso i rapporti nel corso dell'esercizio, mentre, tale previsione non risulta esservi nell'ISA Italia n. 505;
- il PR n. 505 prevede che, per le transazioni insolite o complesse associate a livelli elevati di rischio intrinseco e di controllo, il revisore proceda alla richiesta di conferma (unitamente alle altre verifiche sulla documentazione esistente); tale obbligo non risulta esplicitamente presente nell'ISA Italia n. 505. Allo stesso modo, il PR n. 505 prevede che il revisore effettui la richiesta di conferma alla data di chiusura dell'esercizio dei crediti verso clienti e dei debiti verso fornitori qualora tali saldi complessivi siano significativi rispetto al bilancio della società e il livello accertato del rischio intrinseco e del rischio di controllo sia alto; tale obbligo non risulta esplicitamente presente nell'ISA Italia n. 505;
- il PR n. 505 fornisce una definizione di “eccezione” che sembra estendersi all'intera procedura di richiesta di conferma mentre nell'ISA Italia n. 505 tale definizione risulta puntuale e fa riferimento al contenuto della risposta (che appunto deve contenere informazioni in disaccordo con quelle riportate dalla società);
- il PR n. 505 (par. 30), nell'ambito della verifica sulla correttezza degli indirizzi dei destinatari, non menziona esplicitamente la possibilità prevista invece nel paragrafo A6 dell'ISA Italia n. 505 di effettuare analisi a campione;
- il PR n. 505, seppur in una prospettiva “normale” (la definizione al par. 32 è “il revisore deve normalmente effettuare una seconda richiesta e dove lo ritenga necessario, una terza”) impone al revisore l'invio di una seconda richiesta e in taluni casi anche di una terza mentre la procedura di richiesta dei solleciti nell'ISA Italia n. 505 non viene espressamente disciplinata effettuando un richiamo generico ai solleciti nell'ambito del controllo del revisore sulla procedura di richiesta di conferma (paragrafo 7);
- con riferimento alla richiesta della direzione di non inviare la conferma esterna a determinati soggetti, il PR n. 505 stabilisce che tale richiesta, qualora infondata, costituisce una limitazione alle procedure di revisione, di cui il revisore dovrà tenere in debita considerazione nella

predisposizione della relazione mentre l'ISA Italia n. 505 (paragrafi 8 e 9) prevede che qualora il revisore non ottenga elementi probativi soddisfacenti deve, in prima istanza, informare i responsabili delle attività di *governance* ed, in secondo luogo, valutare l'impatto sul processo revisionale e sul proprio giudizio, rinviando ai principi ISA Italia nn. 260 e 705.

### 20.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 505 non sono state effettuate localizzazioni rispetto all'ISA n. 505.

## 21. ISA Italia n. 510\*

### PRIMI INCARICHI DI REVISIONE CONTABILE – SALDI DI APERTURA

#### 21.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio tratta delle responsabilità del revisore relativamente ai saldi di apertura in un primo incarico di revisione contabile. I saldi di apertura, oltre agli importi di bilancio, comprendono aspetti esistenti all'inizio del periodo amministrativo oggetto di revisione che possono richiedere un'informativa di bilancio, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell'impresa. Tale principio è collegato anche all'ISA Italia n. 710 se il bilancio include informazioni finanziarie comparative, nonché all'ISA Italia n. 300 che include ulteriori regole e linee guida riguardo alle attività che precedono l'inizio di un primo incarico di revisione contabile.

In particolare, il principio definisce le regole e linee guida per le procedure da svolgere nonché per le conclusioni di revisione e la stesura della relazione di revisione.

Il principio definisce le regole e linee guida relative alle procedure da svolgere relativamente ai saldi di apertura in un primo incarico di revisione contabile, nei casi in cui il bilancio del periodo precedente non sia stato assoggettato a revisione contabile ovvero sia stato oggetto di revisione da parte di un altro revisore.

La finalità del revisore, infatti, è quella di acquisire gli elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire la correttezza dei saldi di apertura ovvero l'esistenza di errori che influiscano in modo significativo sul bilancio in esame, inclusa l'informativa di bilancio, riesaminando le carte di lavoro del revisore precedente e valutando le procedure svolte, nei casi in cui il bilancio precedente sia stato sottoposto a revisione contabile, ovvero svolgendo specifiche procedure nel caso in cui il bilancio precedente non sia stato oggetto di revisione.

Qualora da tali verifiche emergano errori che potrebbero influire sul bilancio in esame, vengono richieste procedure aggiuntive appropriate alle circostanze e deve essere data opportuna comunicazione alla direzione ed ai responsabili delle attività di *governance*.

Il revisore deve inoltre verificare la coerenza nell'applicazione dei principi contabili, la correttezza nella contabilizzazione e l'adeguatezza della descrizione di eventuali cambiamenti nei principi contabili, oltre che il possibile impatto di un giudizio con modifica sul bilancio precedente da parte di un altro revisore, in conformità all'ISA Italia n. 315.

Il principio illustra infine l'impatto sulle conclusioni di revisione e sulla relazione, rimandando agli ISA Italia nn. 705 e 710, nei casi in cui:

- non sia in grado di acquisire gli elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura;
- i saldi di apertura contengano un errore che influisce in modo significativo sul bilancio del periodo in esame;
- i principi contabili non siano applicati coerentemente o eventuali cambiamenti non siano adeguatamente contabilizzati o descritti;
- il revisore precedente abbia espresso un giudizio con modifica sul bilancio relativo al periodo amministrativo precedente.

---

\* A cura di Marco Papetti, Manager Ria Grant Thornton S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

## 21.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Non si ravvisano sostanziali differenze fra l'ISA Italia n. 510 e i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti. Peraltro, si segnala che a differenza del PR n. 510, nell'ISA Italia n. 510 viene presentato in Appendice un esempio di relazione di revisione con giudizio con modifica a causa dell'impossibilità da parte del revisore di assistere alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio del periodo amministrativo in esame e di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativamente ai saldi di apertura delle rimanenze, senza che gli effetti, seppur significativi, siano ritenuti pervasivi per il bilancio.

Per ultimo si ricorda che l'attività di scambio delle informazioni tra revisore "entrante" e revisore "uscente" è oggetto del DdR Assirevi n. 158.

## 21.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

La localizzazione del principio ha comportato il richiamo, nella nota 2-bis, a quanto previsto dal legislatore all'art. 9, co. 2, del D.Lgs. 39/10 che prevede che *"Il revisore legale o la società di revisione legale consultano il soggetto precedentemente incaricato della revisione, al fine di ottenere ogni informazione utile allo svolgimento della revisione in merito alla società che conferisce l'incarico. Il soggetto precedentemente incaricato della revisione consente l'accesso a tali informazioni"*.

Inoltre nel paragrafo A8, lettera b), delle "Linee guida ed altro materiale esplicativo" viene indicata la possibilità di emettere un giudizio con rilievi o una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul conto economico e sui flussi di cassa ed un giudizio senza modifica relativamente alla situazione patrimoniale e finanziaria qualora il revisore non sia stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura. Tale possibilità è stata eliminata attraverso l'inserimento del paragrafo A8(I) che precisa che, in caso di incarico conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, stante il fatto che il giudizio previsto dall'art. 14, co. 1, lett.a) e comma 2 lett.c) di detto decreto riguarda il bilancio nella sua unitarietà, non è possibile utilizzare la così detta *"split opinion"*.

## 22. ISA Italia n. 520\*

### PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

#### 22.1. Sintesi del principio ISA Italia

L'ISA Italia n. 520 tratta dell'utilizzo da parte del revisore delle procedure di analisi comparativa come procedure di validità, singolarmente o in combinazione con verifiche di dettaglio, in conformità all'ISA Italia n. 330, nonché della responsabilità del revisore per lo svolgimento di procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile. In quest'ultimo caso le procedure di analisi comparativa aiutano il revisore nella formazione di una conclusione complessiva in merito al fatto se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa.

Le procedure di analisi comparativa sono quelle procedure che permettono la valutazione dell'attendibilità dei dati contabili attraverso l'analisi delle relazioni plausibili che possono esistere fra dati sia di natura finanziaria sia di altra natura. Le suddette procedure comprendono anche l'indagine sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate come incoerenti rispetto ad altre informazioni o che si discostano, in misura significativa, da valori attesi per un importo significativo. L'applicazione delle procedure di analisi comparativa può riguardare una singola informazione fino ad arrivare al bilancio nel suo complesso.

Per svolgere tali procedure si possono applicare diversi metodi che variano da semplici confronti ad analisi complesse condotte anche mediante tecniche statistiche avanzate.

Le procedure di analisi comparativa come procedure di validità devono essere definite dal revisore, singolarmente o in combinazione con le verifiche di dettaglio, tenendo conto dei seguenti aspetti:

- i rischi identificati e valutati di errori significativi relativamente all'asserzione di bilancio oggetto della procedura di analisi comparativa: solitamente, le procedure di analisi comparativa sono più adatte a grandi volumi di operazioni che tendono ad essere prevedibili nel tempo;
- l'attendibilità dei dati sulla base dei quali il revisore formula le proprie aspettative su dati contabili o derivati da informazioni finanziarie: l'attendibilità è influenzata dalla fonte, dalla comparabilità, dalla natura e pertinenza delle informazioni disponibili nonché dai controlli effettuati sulla loro preparazione. Con riferimento ai controlli, un aspetto da considerare riguarda la loro configurazione che deve essere tale da assicurare la completezza, accuratezza e validità delle informazioni. Si rinvia all'ISA Italia n. 500 per le procedure di revisione da svolgere in termini di sufficienza ed appropriatezza delle informazioni da impiegare per le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

Il revisore, inoltre, dovrà preliminarmente sviluppare una aspettativa su importi, indici ecc. e valutare se la stessa sia sufficientemente precisa da identificare un errore, che singolarmente o con altri errori, risulti significativo ai fini della revisione contabile. Gli aspetti da considerare in tal senso sono:

- il grado di accuratezza con il quale possono essere previsti i risultati attesi dall'applicazione delle procedure di analisi comparativa;
- il livello di disaggregazione delle informazioni;
- la disponibilità delle informazioni necessarie, sia di natura finanziaria che di altra natura.

---

\* A cura di Antonio Campanaro, Partner BDO S.p.A. e di Maria Lucia Petruzzelli, Manager BDO S.p.A., componenti del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

Infine, il revisore dovrà determinare l'ammontare dello scostamento, rispetto ai valori attesi, che può essere accettato senza svolgere ulteriori indagini tenendo conto della possibilità che un errore, singolarmente o con altri, possa rendere il bilancio significativamente errato; in tal senso, in linea con quanto previsto dall'ISA Italia n. 315, all'aumentare del rischio diminuisce l'ammontare dello scostamento ritenuto accettabile.

Da ultimo, l'ISA Italia n. 520 stabilisce che 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 se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa. Lo svolgimento di tali procedure può evidenziare un rischio di errore significativo non identificato in precedenza: in tal caso, come previsto dallo stesso ISA Italia n. 315, il revisore dovrà rivedere la propria valutazione dei rischi di errori significativi e, conseguentemente, modificare le procedure di revisione pianificate in risposta ai rischi identificati e valutati.

## 22.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Non si ravvisano sostanziali differenze fra l'ISA Italia n. 520 e i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti.

## 22.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 520 non sono state effettuate localizzazioni ulteriori rispetto a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione.



## 23. ISA Italia n. 530\*

### CAMPIONAMENTO DI REVISIONE

#### 23.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio trova applicazione quando, nello svolgimento delle proprie procedure, il revisore decide di utilizzare il campionamento, statistico o non statistico, sia nell'ambito delle procedure di conformità che nell'ambito delle procedure di validità (ed in particolare dei test di dettaglio).

Nell'utilizzare il campionamento, l'obiettivo del revisore è quello "di conseguire elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione è selezionato". Il principio integra l'ISA Italia n. 500 e richiama, con l'utilizzo del termine "ragionevole", l'ISA Italia n. 200, che richiede al revisore, nel paragrafo 5, l'acquisizione di "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".

Nell'ambito delle definizioni il principio precisa alcuni concetti chiave, tra i quali:

- "Campionamento di revisione: 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";
- "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 (...)"
- "Campionamento statistico: un approccio di campionamento con le seguenti caratteristiche: selezione causale degli elementi del campione; utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento (...)"
- "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 non sia superato dall'errore effettivo nella popolazione"; il concetto di errore accettabile si riferisce alle procedure di validità ed in particolare alle verifiche di dettaglio;
- "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"; il concetto di grado di deviazione accettabile si riferisce alle procedure di conformità.

Nel definire un campione, il revisore deve avere presente l'obiettivo specifico da raggiungere attraverso la propria verifica. In particolare, egli deve avere una chiara comprensione di cosa costituisce un errore (nelle procedure di validità) o una deviazione (nelle procedure di conformità) in modo che tutte, e unicamente, quelle condizioni rilevanti per l'obiettivo della procedura di revisione

---

\* A cura di Enzo Monaco, Senior Manager Mazars S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

siano incluse nella valutazione delle deviazioni o nella proiezione degli errori. Ad esempio nell'ambito della verifica dell'esistenza dei crediti, errate imputazioni fra i saldi dei crediti non inficiano il saldo totale della voce. 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.

Lo scopo del campionamento è fornire elementi ragionevoli al revisore in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione viene selezionato. E' pertanto fondamentale che il revisore selezioni un campione rappresentativo, in modo da evitare distorsioni. A tal fine può essere opportuno operare delle stratificazioni della popolazione esaminanda, sulla base dell'ammontare del saldo o, a giudizio del revisore, sulla base dei criteri che maggiormente garantiscono la rappresentatività del campione.

In merito alle procedure di conformità, la dimensione del campione è tanto più elevata quanto maggiore è il grado di fiducia che il revisore decide di riporre nei controlli interni posti in essere dalla società. Inoltre la dimensione è tanto più elevata quanto maggiori sono le deviazioni attese. Per la natura della selezione, l'ampiezza della popolazione non incide sulla dimensione del campione (se non per popolazioni di numerosità molto bassa). Infine, qualora le deviazioni rilevate siano superiori al livello di accettabilità, il revisore concluderà di non poter fare affidamento sui controlli posti in essere dalla società, reimpostando la propria strategia di revisione con l'esecuzione più estesa di procedure di validità.

In merito alle procedure di validità, la dimensione del campione è tanto più elevata quanto maggiori sono i rischi individuati in relazione alla specifica popolazione (e alla specifica asserzione) oggetto di esame. Al contrario, la dimensione del campione è tanto più bassa quanto maggiore è l'errore accettabile.

Infine il revisore può identificare una specifica causa di errore e circoscrivere il problema ad una specifica sottopopolazione, determinandone con precisione la misura.

In generale, per le verifiche di dettaglio, il revisore è tenuto ad effettuare la proiezione degli errori riscontrati nel campione sulla popolazione al fine di acquisire una percezione di massima della misura dell'errore, seppure tale proiezione può non essere sufficiente a determinare l'importo da registrare. La proiezione degli errori, sommata ad eventuali errori anomali (non proiettabili), rappresenta la migliore stima possibile dell'errore stesso. A tal proposito si ricorda che, come indicato nella definizione di campionamento statistico sopra riportata, il principio richiama all'utilizzo del calcolo delle probabilità nel valutare i risultati del campionamento.

Il principio indica poi che il revisore deve valutare i risultati del campione e se l'utilizzo del campionamento di revisione abbia fornito elementi ragionevoli su cui basare le conclusioni sulla popolazione sottoposta a verifica, effettuando considerazioni specifiche a seconda che si tratti di procedure di conformità ovvero di verifiche di dettaglio.

Nel caso infatti 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 di 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.

Qualora il revisore concluda che il campionamento 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 le necessarie rettifiche, oppure può adattare la natura, la tempistica e l'estensione di quelle procedure di revisione atte ad acquisire nel modo migliore il livello di sicurezza richiesto, ad esempio attraverso l'estensione del campione.

Infine l'Appendice 4 del principio elenca i principali metodi di selezione del campione esistenti: selezione casuale, selezione sistemica (a intervallo costante sulla popolazione numeraria), selezione in base alle unità monetarie, selezione accidentale e selezione per blocchi.

### 23.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Non si ravvisano sostanziali differenze fra l'ISA Italia n. 530 e i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti.

### 23.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 530 non sono state effettuate localizzazioni rispetto all'ISA n. 530.

## 24. ISA Italia n. 540\*

REVISIONE DELLE STIME CONTABILI, INCLUSE LE STIME CONTABILI DEL *FAIR VALUE*, E DELLA RELATIVA INFORMATIVA

## 24.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio tratta delle responsabilità del revisore relativamente alle stime contabili, incluse le stime contabili del *fair value*, e alla relativa informativa nell'ambito della revisione del bilancio. In particolare, esso approfondisce le modalità con cui gli ISA Italia nn. 315 e 330 ed altri principi di revisione debbano trovare applicazione in relazione alle stime contabili. Esso include altresì regole e linee guida relative agli errori nelle singole stime contabili, nonché in merito agli indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione.

Nell'introduzione appare rilevante la sezione "natura delle stime contabili" in cui le stime sono analizzate rispetto alla formazione del bilancio in cui sono inserite, prima di affrontare i relativi aspetti della revisione; in tal senso, si riconosce in primis l'impossibilità di quantificare con precisione alcune voci di bilancio, che impone quindi la necessità di stimare le stesse, e si evidenziano quindi i passaggi logici del processo di formazione della stima, dalle informazioni disponibili per la direzione per supportare l'effettuazione di una stima contabile, al loro grado di incertezza, al rischio di errori significativi e la loro suscettibilità ad ingerenze da parte della direzione. Il principio continua poi con il necessario inquadramento delle stime nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile alla voce di bilancio in esame, per chiudere con il riconoscimento che una differenza tra il risultato finale di una stima contabile ed il corrispondente importo originariamente rilevato nel bilancio ovvero oggetto di informativa non costituisce necessariamente un errore del bilancio, rappresentando ciò un evidente parallelismo tra il processo di formazione del bilancio e la revisione, coerentemente con la necessità di riconoscere le rispettive responsabilità, della direzione per la redazione del bilancio e del revisore per le verifiche su di esso.

Dopo questa premessa, il principio:

- presenta le definizioni di stima contabile, stima puntuale del revisore o intervallo di stima del revisore, incertezza nella stima, ingerenze da parte della direzione, stima puntuale della direzione e risultato di una stima contabile;
- prosegue con l'illustrazione delle molteplici regole da applicare nella revisione delle stime contabili quali le procedure di valutazione del rischio e attività correlate, l'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi, le risposte del revisore ai rischi di errori identificati e valutati come significativi, ulteriori procedure di validità in risposta ai rischi significativi, la valutazione della ragionevolezza delle stime contabili e determinazione degli errori, l'informativa relativa alle stime contabili, indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione, comunicazioni ai responsabili delle attività di *governance*, attestazioni scritte e documentazione.

Di seguito, si riepilogano i principali passaggi delle regole previste dal principio, in particolare:

- nell'ambito delle procedure di valutazione del rischio e attività correlate il revisore deve acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno e pertanto, ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi nelle stime contabili, egli deve comprendere le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, le modalità con cui la direzione identifica le operazioni, eventi e condizioni che possono dare origine alla rilevazione di stime contabili e le modalità con cui la

\* A cura di Fabio Mischi, Partner Reconta Ernst & Young S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

direzione effettua le stime contabili e la comprensione dei dati su cui sono basate;

- il principio richiede di riesaminare il risultato delle stime contabili incluse nel bilancio del periodo precedente, ovvero, ove applicabile, la loro successiva nuova quantificazione ai fini del periodo in esame. La natura e l'estensione del riesame da parte del revisore tengono in considerazione la natura delle stime contabili e se le informazioni acquisite da tale verifica siano rilevanti ai fini dell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nelle stime contabili effettuate nel bilancio del periodo in esame. Il riesame non intende tuttavia mettere in discussione i giudizi espressi nel corso dei periodi precedenti che si basavano sulle informazioni disponibili all'epoca;
- identificare e valutare i rischi di errori significativi, valutando il grado di incertezza associato alla stima contabile e quindi stabilendo se alcune stime contabili identificate come aventi un alto grado di incertezza diano origine a rischi significativi;
- una volta identificati e valutati i rischi di errori significativi il revisore deve, da una parte, stabilire se la direzione abbia applicato in modo appropriato le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile nonché se i metodi per effettuare le stime contabili siano appropriati e applicati coerentemente e, dall'altra, rispondere a tali rischi svolgendo una o alcune delle seguenti attività:
  - a) stabilire se gli eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione forniscano elementi probativi riguardo la stima contabile.  
Nei paragrafi A62-A67 delle "Linee guida ed altro materiale esplicativo" si elaborano tra l'altro diversi scenari a seconda che gli eventi che si verificano sino alla data della relazione di revisione possano fornire, o meno, elementi probativi sulla stima contabile, ovvero contraddicano la stima stessa;
  - b) verificare le modalità con cui la direzione ha effettuato la stima contabile e i dati sui quali essa è basata; nel far questo, il revisore deve valutare se: i) il metodo di quantificazione utilizzato sia appropriato nelle circostanze; e ii) le assunzioni utilizzate dalla direzione siano ragionevoli alla luce degli obiettivi di quantificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.  
Nei paragrafi da A68 a A83 delle "Linee guida ed altro materiale esplicativo" sono riportati esempi di quale può essere l'oggetto della verifica delle modalità con cui la direzione ha effettuato la stima contabile nonché le considerazioni che il revisore può effettuare in tema di valutazione del metodo di quantificazione, per valutare se il modello utilizzato sia o meno appropriato alle circostanze e per valutare le assunzioni utilizzate dalla direzione;
  - c) verificare l'efficacia operativa dei controlli sulle modalità con le quali la direzione ha effettuato le stime contabili, insieme all'effettuazione di appropriate procedure di validità secondo quanto previsto dall'ISA Italia n. 330. In aggiunta a tali procedure di validità, l'ISA Italia n. 540 identifica ulteriori procedure che il revisore è chiamato a svolgere in relazione all'incertezza della stima e ai criteri di rilevazione e quantificazione;
  - d) sviluppare una stima puntuale o un intervallo di stima per valutare la stima puntuale della direzione;
- nell'ambito delle risposte ai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve considerare se siano necessarie competenze o conoscenze specifiche su uno o più aspetti delle stime contabili al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati e quindi decidere di avvalersi o meno di un esperto;
- una volta acquisiti gli elementi probativi, il revisore deve valutare se le stime contabili nel bilancio siano ragionevoli nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile,

ovvero se le stime contabili contengano errori e se l'informativa di bilancio sia conforme alle disposizioni di detto quadro normativo e se la stessa sia adeguata relativamente all'incertezza nella stima;

- il revisore deve da ultimo riesaminare le valutazioni e le decisioni assunte dalla direzione nell'effettuazione delle stime contabili, al fine di identificare eventuali indicatori di possibili ingerenze, richiedere attestazioni scritte da parte della direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di *governance*, in merito al fatto che essi ritengono ragionevoli le assunzioni significative utilizzate per effettuare le stime contabili e, da ultimo, tenere in considerazione le regole di documentazione del lavoro svolto.

## 24.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

L'introduzione dei principi contabili internazionali ha avviato una significativa evoluzione del quadro normativo sull'informazione finanziaria; tale evoluzione si è tradotta in un aumento della rilevanza delle stime nei bilanci rispetto al periodo in cui i precedenti principi di revisione erano stati emanati, rendendo quindi necessario l'aggiornamento del principio ISA n. 540, e quindi del PR n. 540, al fine di aumentare la rigerosità nella revisione delle stime contabili.

I principi e le metodologie di revisione delle stime sono anche applicabili alla revisione del *fair value* e lo IAASB ha deciso di inserire nell'ISA n. 540 i contenuti del principio ISA n. 545 "*Auditing Fair Value Measurements and Disclosures*", che erano stati la base per il PR n. 545.

In tale processo di aggiornamento sono state introdotte diverse nuove regole, in particolare l'ISA Italia n. 540:

- introduce regole che richiedono maggior rigore e scetticismo professionale nella revisione delle stime contabili, inclusa la considerazione di eventuali indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione e allinea l'approccio alla revisione delle stime contabili con i principi di revisione in materia di rischio e di frodi;
- fornisce principi e linee guida sulle modalità con cui determinare la significatività degli errori e per documentare questi aspetti, anche considerando eventuali indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione stessa nell'effettuazione delle stime contabili;
- precisa le regole e le linee guida sulla revisione delle poste di stima, sulle incertezze e i rischi connessi alle stime stesse;
- allinea le regole e le linee guida sulla revisione del *fair value* al modello del rischio di revisione e le integra con le tematiche affrontate nel riesame del principio ISA n. 540 (ad esempio: l'utilizzo di intervalli di stima, indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione, ecc).

Inoltre, le principali nuove regole introdotte riguardano:

- maggiori precisazioni su come il revisore acquisisce la comprensione degli eventi e delle condizioni che possano richiedere l'uso di stime contabili, incluse le modalità con cui la direzione identifica tali transazioni ed effettua le stime contabili;
- l'obbligo di riesaminare il risultato delle stime contabili incluse nel bilancio del periodo precedente, ovvero, ove applicabile, la loro successiva nuova quantificazione ai fini del periodo in esame;
- l'obbligo di valutare il grado di incertezza associato alla stima contabile e di stabilire se stime contabili identificate come aventi un alto grado di incertezza diano origine a rischi significativi;

- l'obbligo di eseguire specifiche procedure di validità in risposta ai rischi significativi individuati, tra cui: i) la valutazione del modo in cui la direzione ha considerato assunzioni o risultati alternativi e per quali ragioni li ha scartati, ovvero in quale altro modo ha fronteggiato l'incertezza nell'effettuazione della stima contabile; ii) l'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se la decisione della direzione di rilevare o meno le stime contabili nel bilancio e il criterio di quantificazione prescelto per le stime contabili, siano conformi alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; iii) la valutazione dell'adeguatezza dell'informativa di bilancio sulla relativa incertezza nella stima, nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- il riesame delle valutazioni e delle decisioni assunte dalla direzione nell'effettuazione delle stime contabili, al fine di identificare eventuali indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione stessa.

#### 24.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 540 non sono state effettuate localizzazioni ulteriori rispetto a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione.

## 25. ISA Italia n. 550\*

### PARTI CORRELATE

#### 25.1. Sintesi del principio ISA Italia

L'ISA Italia n. 550 tratta delle responsabilità del revisore relativamente ai rapporti e alle operazioni con parti correlate nella revisione contabile del bilancio.

Il principio prevede specifiche regole e linee guida in merito alle procedure di valutazione del rischio attinenti alle parti correlate da svolgere nell'ambito delle attività di comprensione dell'impresa e del controllo interno e delle attività di valutazione del rischio di frode stabilite rispettivamente dall'ISA Italia n. 315 e dall'ISA Italia n. 240. Inoltre esso approfondisce le modalità di identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio ("Rischi"), inclusi i rischi che richiedono una speciale considerazione ("Rischi Significativi") e prevede regole e linee guida in merito alle procedure da svolgere in risposta ai Rischi e all'acquisizione dei relativi elementi probativi.

In particolare, l'ISA Italia n. 550 richiede che nell'ambito delle procedure di valutazione del rischio siano effettuate le seguenti procedure e attività correlate in merito a rapporti e operazioni effettuate dall'impresa con parti correlate:

- considerazione specifica dei Rischi derivanti da rapporti e operazioni dell'impresa con parti correlate nell'ambito della discussione tra i membri del team di revisione sulla possibilità che il bilancio contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- indagini presso la direzione riguardo l'identità delle parti correlate, la natura dei rapporti intrattenuti dall'impresa con tali parti correlate, la tipologia e le finalità delle operazioni poste in essere con tali parti correlate durante il periodo;
- comprensione dei controlli istituiti dall'impresa al fine di identificare, autorizzare e approvare le operazioni poste in essere con le parti correlate e quelle che esulano dal normale corso dello svolgimento dell'attività aziendale;
- attenzione, nel corso delle attività di ispezione di registrazioni contabili o documenti effettuate nell'ambito della revisione, all'esistenza di accordi o altre informazioni che possano indicare l'esistenza di rapporti o operazioni con parti correlate, che la direzione non abbia precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore;
- indagini con la direzione in merito alla natura di operazioni significative che esulano dal normale corso dell'attività aziendale e al possibile coinvolgimento di parti correlate;
- condivisione delle informazioni acquisite sulle parti correlate con gli altri membri del team di revisione.

Il principio richiede che il revisore identifichi e valuti i rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate e stabilisca se tra questi vi siano Rischi Significativi. In ragione della loro particolare rischiosità, il revisore deve considerare come Rischi Significativi:

- le operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale;

---

\* A cura di Alessandro Repetto, Director Deloitte & Touche S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.



- i Rischi di frode associati a rapporti e operazioni con parti correlate.

A fronte dei Rischi associati a rapporti e operazioni con parti correlate al revisore è richiesto di definire e svolgere appropriate procedure di revisione, secondo quanto previsto dall'ISA Italia n. 330.

In aggiunta l'ISA Italia n. 550 stabilisce talune disposizioni specifiche, riassunte nel seguito.

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 alla sua conoscenza, egli deve stabilire se le circostanze sottostanti confermano l'esistenza di tali rapporti o operazioni, effettuando gli approfondimenti ritenuti necessari nelle circostanze.

Nei casi in cui il revisore identifichi parti correlate o operazioni significative con parti correlate che la direzione non ha precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore stesso, il revisore deve:

- comunicare prontamente le relative informazioni agli altri membri del team di revisione;
- svolgere appropriate procedure di validità con riferimento a tali parti correlate in precedenza non identificate o ad operazioni significative realizzate con le stesse;
- 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;
- se la mancata evidenziazione da parte della direzione appare intenzionale (e quindi indicativa di un Rischio dovuto a frode), valutarne le implicazioni sullarevisione contabile.

Nei quadri normativi in cui vi siano disposizioni in merito alle parti correlate, quali i quadri adottati nell'ordinamento italiano (norme italiane che disciplinano i criteri di redazione del bilancio e principi IFRS adottati dall'Unione Europea) l'ISA Italia n. 550 stabilisce inoltre che il revisore debba:

- richiedere alla direzione di identificare tutte le operazioni con tali parti correlate in precedenza non identificate ai fini di una ulteriore valutazione da parte del revisore;
- 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.

All'esito delle procedure svolte, i nomi delle parti correlate identificate e la natura dei rapporti posti in essere con le medesime (con particolare riferimento alle parti correlate inizialmente non identificate o non comunicate al revisore) devono essere documentati nelle carte di lavoro.

L'ISA Italia n. 550 stabilisce che il revisore debba effettuare le seguenti procedure in relazione alle operazioni significative con parti correlate che esulano dalla normale attività aziendale:

- ispezione dei contratti o degli accordi sottostanti, ove presenti, e valutazione se:
    - la logica economica sottostante a tali operazioni (o la sua assenza) indichi che le operazioni sono state poste in essere per realizzare una falsa informativa finanziaria o per occultare appropriazioni illecite di attività dell'impresa.
- In tale ambito gli aspetti che possono essere considerati, ai fini della comprensione della logica economica dell'operazione, includono il grado di complessità dell'operazione, le condizioni commerciali della medesima e se esse risultino inusuali, l'assenza di un'evidente logica

economica, il coinvolgimento di parti correlate precedentemente non identificate, il fatto che la direzione attribuisca una maggiore importanza al trattamento contabile piuttosto che alla sostanza economica dell'operazione, etc.

- la coerenza dei termini delle operazioni con le spiegazioni fornite dalla direzione;
- le operazioni siano state appropriatamente contabilizzate e presentate in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- acquisizione di elementi probativi se le operazioni siano state appropriatamente autorizzate e approvate, per ottenere evidenze sul fatto che siano state debitamente considerate ai livelli appropriati nell'ambito dell'impresa e che i relativi termini siano appropriatamente riflessi in bilancio.

Talune disposizioni sull'informazione finanziaria prevedono che a bilancio sia data informativa delle operazioni con parti correlate non concluse a normali condizioni di mercato. Nell'ordinamento italiano una disposizione di questo tipo è prevista dall'art. 2427 co. 22 bis), del Codice Civile.

Nell'ambito di quadri normativi in cui siano previste disposizioni di questo tipo, qualora la direzione non fornisca informativa in bilancio sulle operazioni con parti correlate, sussiste un'asserzione implicita sul fatto che l'operazione sia stata conclusa a condizioni equivalenti a quelle prevalenti in un'operazione conclusa a normali condizioni di mercato.

A tale riguardo, l'ISA Italia n. 550 stabilisce che, qualora la direzione abbia espresso un'asserzione esplicita o implicita 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 debba acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su tale asserzione.

Gli elementi probativi possono includere quelli forniti dalla direzione a supporto della propria asserzione (p.e. confronto delle condizioni delle operazioni con la parte correlata con operazioni simili con parti non correlate o con operazioni sostanzialmente simili in un mercato attivo, utilizzo di un esperto esterno per la determinazione del valore di mercato, etc.), nonché la valutazione da parte del revisore degli elementi forniti dalla direzione (p.e. considerazione dell'appropriatezza del processo seguito dalla direzione, verifica della fonte dei dati, valutazione della ragionevolezza delle assunzioni significative, etc.).

All'esito delle procedure di revisione sulle operazioni con le parti correlate le attività conclusive riguardano in particolare quanto segue:

- valutazione se la contabilizzazione e la presentazione in bilancio delle operazioni con parti correlate risulti appropriata in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- considerazione degli effetti sul proprio giudizio nella relazione di revisione nel caso in cui i rapporti e le operazioni con le parti correlate non siano appropriatamente contabilizzati e presentati oppure in cui il revisore non sia in grado di ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi. Ai fini di tale valutazione, il revisore effettua delle considerazioni in merito alla significatività degli errori riscontrati, tenendo in considerazione non solo l'importo contabilizzato, ma anche altri specifici fattori, quali la natura dei rapporti con la parte correlata;
- ottenimento di attestazioni scritte in merito alla correttezza e completezza dell'informativa fornita dalla direzione al revisore su identità delle parti correlate e sui rapporti e operazioni con parti correlate;
- comunicazione ai responsabili dell'attività di *governance* degli aspetti significativi emersi durante la revisione contabile connessi con le parti correlate.

## 25.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Rispetto al PR n. 550, l'ISA Italia n. 550 prevede regole e linee guida aggiuntive in merito alle attività di valutazione del rischio da parte del revisore, nonché risulta maggiormente integrato con l'ISA Italia n. 240.

Inoltre il principio approfondisce le modalità di identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio, inclusi i rischi che richiedono una speciale considerazione, e prevede regole e linee guida aggiuntive in merito alle procedure da svolgere in risposta ai Rischi e all'acquisizione dei relativi elementi probativi nonché nuove regole sulle comunicazioni ai responsabili dell'attività di *governance*.

## 25.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 550 non sono state effettuate localizzazioni ulteriori rispetto a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione.

## 26. ISA Italia n. 560\*

### EVENTI SUCCESSIVI

#### 26.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio tratta delle responsabilità del revisore nello svolgimento della revisione contabile del bilancio in relazione agli eventi successivi e fornisce regole e linee guida in merito a:

- a) gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione;
- b) i fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio;
- c) i fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio.

Relativamente agli eventi di cui al precedente punto a), il revisore deve svolgere procedure di revisione (il paragrafo 7 ne indica alcune obbligatorie) al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati del fatto che siano stati identificati tutti gli eventi che richiedano rettifiche o informativa nel bilancio; egli deve, inoltre, verificare che tali rettifiche o informativa siano appropriatamente riflesse in bilancio in conformità al quadro normativo applicabile.

A tale scopo, il revisore deve richiedere apposite attestazioni scritte alla direzione e ai responsabili delle attività di *governance*.

Relativamente ai fatti di cui ai precedenti punti b) e c), il principio stabilisce chiaramente che il revisore non è tenuto a svolgere procedure di revisione dopo la data della propria relazione. E' utile ricordare a tale proposito che, come indicato nel paragrafo A23 dell'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.

Tuttavia, se, successivamente alla data della relazione di revisione, 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:

- discutere l'aspetto con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di *governance*;
- stabilire se il bilancio necessita di modifiche e, in tal caso,
- svolgere indagini su come la direzione intende affrontare l'aspetto nel bilancio.

Se, a seguito di tale fatto, la direzione redige un bilancio modificato, il revisore deve:

- svolgere sulla modifica le procedure di revisione necessarie;
- se il fatto è conosciuto dopo l'approvazione del bilancio, 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;
- estendere le procedure di revisione relative agli eventi successivi fino alla data della nuova relazione di revisione;

---

\* A cura di Andrea Redeghieri, Partner Axis S.r.l., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

- predisporre una nuova relazione di revisione sul bilancio modificato.

Nel caso in cui 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, il revisore, anziché estendere le procedure di revisione relative agli eventi successivi fino alla data della nuova relazione di revisione, può limitarle a tale modifica. In queste circostanze, il revisore deve rettificare la precedente relazione di revisione o predisporre una nuova, evidenziando il fatto che le procedure relative agli eventi successivi sono limitate esclusivamente alla modifica del bilancio descritta nella relativa nota del bilancio (cosiddetta *relazione dual dating*).

Relativamente ai fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio, quando la direzione non modifica il bilancio nelle circostanze in cui il revisore, invece, ritenga che esso debba essere modificato:

- se la relazione di revisione non è stata ancora consegnata all'impresa, il revisore deve emettere la relazione di revisione contenente un giudizio con modifica;
- se la relazione di revisione è già stata consegnata all'impresa, il revisore deve notificare alla direzione ed ai responsabili delle attività di *governance* di non sottoporre il bilancio ad approvazione prima che le modifiche necessarie siano state apportate. Se, ciononostante, il bilancio viene successivamente approvato senza le modifiche necessarie, il revisore deve intraprendere le azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione, consultandosi, ove ritenuto appropriato, con un legale.

Relativamente ai fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente all'approvazione del bilancio, 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* che egli intraprenderà azioni volte a prevenire che si faccia affidamento in futuro sulla relazione di revisione.

Se, nonostante tale notifica, non vengono poste in essere le misure necessarie, il revisore deve intraprendere azioni appropriate volte a prevenire che si faccia affidamento sulla relazione di revisione, consultandosi, ove ritenuto appropriato, con un legale.

## 26.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

La principale differenza tra il PR n. 560 e l'ISA Italia n. 560 è relativa ai fatti di cui il revisore viene a conoscenza dopo l'approvazione del bilancio.

Mentre la versione precedente li escludeva dal proprio ambito (paragrafo 1, quarto periodo) prevedendo genericamente che tali casi dovessero “essere considerati di volta in volta nelle specifiche circostanze”, l'ISA Italia n. 560 non fissa un *dies ad quem* ai fatti conosciuti dopo la data della relazione di revisione, estendendo di fatto le responsabilità del revisore.

Un'altra novità si trova nella parte introduttiva, in cui l'ISA Italia n. 560 inserisce la distinzione degli eventi successivi tra:

- quelli che forniscono evidenza di condizioni che esistevano alla data di riferimento del bilancio;
- quelli che forniscono evidenza di condizioni che sono emerse successivamente alla data di riferimento del bilancio.

Come è noto, i primi comportano una rettifica dei valori di bilancio; i secondi non comportano una rettifica dei valori di bilancio, ma un'integrazione dell'informativa nelle note.

Peraltro, tale distinzione non è una novità assoluta, in quanto è tipica di molti quadri normativi sull'informazione finanziaria, come i principi contabili internazionali (IFRS) e i principi contabili italiani (OIC).

Un altro aspetto innovativo è relativo alla definizione delle varie tipologie di date presenti nel principio, che servono a delimitare chiaramente i vari archi temporali e le conseguenti regole da applicare:

- 1) data di riferimento del bilancio (*date of the financial statements*): è la data di chiusura del periodo amministrativo cui fa riferimento il bilancio;
- 2) data di redazione del bilancio (*date of approval of the financial statements*): è 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;
- 3) data della relazione di revisione (*date of the auditor's report*): è la data apposta dal revisore sulla relazione di revisione sul bilancio in conformità all'ISA Italia n. 700;
- 4) data di approvazione del bilancio (*date the financial statements are issued*): è 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.

Tali definizioni valgono per tutti gli ISA Italia e vengono ulteriormente chiarite nelle linee guida fornite nell'ISA Italia n. 560.

Oltre a quanto sopra indicato, le altre differenze tra l'ISA Italia n. 560 e il PR n. 560 sono di seguito illustrate e suddivise nelle stesse sezioni previste dall'ISA Italia n. 560:

- a) eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione;
- b) fatti conosciuti tra la data della relazione di revisione e la data di approvazione del bilancio;
- c) fatti conosciuti dopo la data di approvazione del bilancio.

*a) Eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione*

La differenza principale è l'inserimento, nell'ISA Italia n. 560, di una regola (paragrafo 9) in base alla quale il revisore deve richiedere attestazioni scritte alla direzione e ai responsabili delle attività di *governance* che tutti gli eventi intervenuti nel suddetto periodo, per quanto appropriato, hanno dato luogo a rettifiche di bilancio o sono stati oggetto di informativa in bilancio.

Inoltre è stata eliminata una regola contenuta nella versione precedente (paragrafo 5), in relazione agli eventi successivi relativi alle componenti del bilancio consolidato; essa è stata di fatto sostituita dalle regole inserite nell'ISA Italia n. 600 (paragrafi 38 e 39).

*b) Fatti conosciuti tra la data della relazione di revisione e la data di approvazione del bilancio*

Innanzitutto, occorre sottolineare che il PR n. 560 stabiliva (paragrafo 7, secondo periodo) che era responsabilità della direzione informare il revisore circa il verificarsi di eventi che potessero influire sul bilancio.

L'ISA Italia n. 560, invece, prende evidentemente atto che l'ordinamento giuridico potrebbe non esplicitare tale responsabilità e prevede, di conseguenza (paragrafo A11), l'opportunità che i termini dell'incarico di revisione includano la conferma che la direzione informi il revisore di tali eventi.

In merito alla relazione *dual dating*, si evidenzia che la versione precedente prevedeva già la facoltà per il revisore di limitare le procedure di revisione relative agli eventi successivi al solo evento che avesse causato la modifica al bilancio, nonché di predisporre la nuova relazione *dual dating*. La possibilità di esercitare tale facoltà non era vincolata a nessuna condizione.

Al contrario, in base all'ISA Italia n. 560, tale possibilità dipende ora dal fatto che l'ordinamento giuridico o il quadro normativo non vieti agli amministratori la medesima modalità *dual dating* nella modifica del bilancio.

Sempre in merito alla relazione di revisione:

- il PR n. 560 prevedeva che il revisore dovesse inserire in ogni caso un paragrafo d'enfasi per richiamare l'attenzione sull'evento successivo che comportava la modifica del bilancio; l'ISA Italia n. 560 prevede espressamente tale inserimento solo in caso di relazione *dual dating* (paragrafo 12), mentre non è richiesto negli altri casi (paragrafo 11);
- la versione precedente, nell'ambito della possibilità di relazione *dual dating*, prevedeva un'unica modalità, cioè l'emissione di una nuova relazione; l'ISA Italia n. 560 prevede invece due modalità: rettifica della relazione precedente (paragrafo 12 a) o predisposizione di una nuova relazione (paragrafo 12 b). Inoltre, l'ISA Italia n. 560 illustra nelle linee guida (paragrafo A12) un esempio di rettifica della relazione.

Infine, se la direzione non modifica il bilancio in circostanze in cui il revisore ritenga che lo stesso debba essere modificato, l'ISA Italia n. 560 stabilisce che il revisore deve notificare alla direzione e ai responsabili delle attività di *governance* di non sottoporre il bilancio ad approvazione prima che le modifiche necessarie siano state apportate; la versione precedente del principio non conteneva questa regola.

#### c) *Fatti conosciuti dopo la data di approvazione del bilancio*

Come indicato in precedenza, tale arco temporale non era trattato nella versione precedente del principio; pertanto, tutte le relative regole e linee guida dell'ISA Italia n. 560 sono da considerare nuove.

### 26.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 560 non sono state effettuate localizzazioni ulteriori rispetto a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione.

E' peraltro utile ricordare in questa sede che, come si può notare dal confronto con la versione originale in inglese, occorre prestare particolare attenzione alle definizioni di cui ai punti 2) e 4) del par. 26.2 precedente, in cui il termine *approval* è stato tradotto con "redazione" e il termine *issue* è stato tradotto con "approvazione".

Tale apparente incoerenza è stata in realtà frutto di una precisa scelta di traduzione e trova spiegazione nel contesto del nostro ordinamento giuridico: nell'ipotesi di una società per azioni con modello "ordinario" di *governance*, la data di *redazione* del bilancio corrisponde alla data di approvazione da parte del consiglio di amministrazione, mentre la data di *approvazione* del bilancio corrisponde alla data di approvazione da parte dell'assemblea degli azionisti.

## 27. ISA Italia n. 570\*

### CONTINUITÀ AZIENDALE

#### 27.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio tratta delle responsabilità del revisore relativamente all'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale per la redazione del bilancio. In particolare, il principio indica che la responsabilità del revisore è quella di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'appropriato utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e di accertare l'eventuale esistenza di una incertezza significativa riguardo alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Oltre alle regole e alle linee guida in merito alle procedure da svolgere, alla valutazione degli elementi probativi ottenuti e alle relative conseguenze sulla formulazione della relazione di revisione, il principio fornisce in Appendice esempi di relazione di revisione applicabili alle diverse tipologie di giudizio previste dal principio, nonché ai diversi casi che si possono figurare rispetto al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile in Italia.

Il principio illustra preliminarmente il presupposto della continuità aziendale, chiarendo che:

- i bilanci redatti per scopi di carattere generale sono predisposti sulla base del presupposto della continuità aziendale, a meno che la direzione intenda liquidare l'impresa o interromperne l'attività o che non abbia alternative realistiche a tale scelta;
- quando l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato, le attività e le passività vengono contabilizzate nel 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.

Successivamente, vengono distintamente richiamate le specifiche responsabilità in capo alla direzione, per la redazione del bilancio, inclusa l'informativa, e al revisore, nelle verifiche sullo stesso, nel valutare la capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

In particolare, il principio chiarisce che, ancorché un determinato quadro normativo di riferimento possa non prevederlo esplicitamente, una valutazione specifica da parte della direzione è necessaria, in quanto il presupposto della continuità aziendale è principio fondamentale per la redazione del bilancio.

La responsabilità del revisore è, pertanto, quella di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'appropriato utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale.

In merito alle procedure poste in essere dal revisore a tale scopo, il principio ribadisce che la valutazione preliminare in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento deve essere svolta già in sede di identificazione e valutazione dei rischi, e che tale aspetto deve essere monitorato lungo tutto il processo di revisione. Nel fare questo, il revisore deve considerare se sussistano eventi o circostanze che possano far sorgere in proposito dei dubbi significativi e, a tal proposito, il principio illustra, all'interno delle Linee guida ed altro materiale esplicativo, un elenco non esaustivo di indicatori finanziari, gestionali e di altra natura che possono essere sintomatici della presenza di una incertezza significativa.

---

\* A cura di Piero Nicodano, Senior Manager Reconta Ernst & Young S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.



Nel prosieguo il principio richiede al revisore di analizzare, a sua volta, la valutazione effettuata dalla direzione sul presupposto della continuità aziendale e indica le procedure di revisione aggiuntive circa gli eventi o le circostanze identificati che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

In merito all'apprezzamento della valutazione effettuata dalla direzione, il principio richiede al revisore di:

- prendere in considerazione lo stesso periodo considerato dalla direzione stessa; nel caso in cui tale valutazione copra un periodo inferiore ai 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio, il principio precisa che il revisore deve richiedere un'estensione della stessa;
- considerare se la valutazione della direzione comprende tutte le informazioni pertinenti e di cui il revisore sia venuto a conoscenza a seguito del lavoro svolto.

In merito alle procedure che si rendono necessarie, una volta individuati eventi o circostanze tali da far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale, il principio include:

- la richiesta alla direzione di effettuare la propria valutazione sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, qualora non vi abbia già provveduto;
- la valutazione dei piani d'azione futuri della direzione connessi alla valutazione medesima, la misura in cui la realizzazione di tali piani possa migliorare la situazione e se tali piani siano attuabili nelle specifiche circostanze;
- 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 della pianificazione di azioni future da parte della direzione:
  - i) la valutazione dell'attendibilità dei dati sottostanti, utilizzati per effettuare la previsione;
  - ii) la valutazione dell'adeguatezza degli elementi a supporto delle assunzioni sottostanti alla previsione;
- la considerazione se, successivamente alla data in cui la direzione ha effettuato la propria valutazione, si siano verificati ulteriori eventi o circostanze che possano mettere in discussione l'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale;
- 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.

Anche in questo caso, il principio illustra nel dettaglio, all'interno delle Linee guida ed altro materiale esplicativo, le procedure che possono essere svolte.

Infine, il principio tratta delle conclusioni di revisione nel caso in cui, sulla base degli elementi probativi acquisiti, esista un'incertezza significativa legata ad eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possono far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In tale circostanza, il principio chiarisce che sussiste un'incertezza significativa se l'entità del suo impatto potenziale e la probabilità che essa si verifichi è tale che, a giudizio del revisore, si rende necessaria un'informativa appropriata sulla natura e sulle implicazioni di tale incertezza al fine di una corretta rappresentazione del bilancio, in presenza di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, fattispecie in cui rientrano gli incarichi di revisione ai sensi del D.Lgs 39/10.

Il principio disciplina quindi le due possibili casistiche:

*1. Appropriato utilizzo del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa*

In tal caso il revisore deve stabilire se il bilancio:

- a) descrive adeguatamente gli eventi o le circostanze principali che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento ed i piani della direzione per far fronte a tali eventi o circostanze;
- b) evidenzia chiaramente che esiste un'incertezza significativa legata a tali 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.

Se l'informativa di bilancio è ritenuta adeguata, il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica, ed includere nella propria relazione un richiamo d'informativa al fine di:

- a) evidenziare l'esistenza di un'incertezza significativa relativa all'evento o alla circostanza che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;
- b) richiamare l'attenzione sull'informativa resa in bilancio che descrive gli aspetti di cui sopra (si veda l'ISA Italia n. 706).

Il paragrafo A22 del principio chiarisce che in situazioni caratterizzate da molteplici incertezze significative per il bilancio nel suo complesso, il revisore può considerare appropriato, seppur in casi estremamente rari, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, anziché aggiungere un richiamo d'informativa e l'ISA Italia n. 705 fornisce linee guida in proposito.

Se il bilancio non presenta un'informativa adeguata, il revisore deve esprimere, a seconda delle circostanze, un giudizio con rilievi o un giudizio negativo, in conformità all'ISA Italia n. 705. Il revisore deve affermare nella propria relazione che esiste un'incertezza significativa che può far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

*2. Utilizzo inappropriato del presupposto della continuità aziendale*

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 in bilancio è inappropriato, egli deve esprimere un giudizio negativo.

Da ultimo, viene definito il comportamento che il revisore deve tenere in caso di rifiuto della direzione di effettuare o estendere la propria valutazione e di ritardo significativo nella redazione del bilancio nonché ai fini delle comunicazioni con i responsabili delle attività di *governance*.

## 27.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Non si ravvisano sostanziali differenze fra l'ISA Italia n. 570 e i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti nonché con il Documento Banca d'Italia / Consob / Isvap n. 2 del 6 febbraio 2009. Tale documento ha dettato disposizioni specifiche per gli emittenti in merito, tra l'altro, alle informazioni da fornire nelle relazioni finanziarie sulla continuità aziendale tracciando i necessari parallelismi tra le regole, gli indicatori di incertezza riportati nel PR n. 570 e le considerazioni richieste agli amministratori nel rispetto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Il documento include anche linee guida per l'informativa da rendere in bilancio sulle valutazioni in ordine al presupposto della continuità aziendale, coerentemente con gli scenari individuati nel PR n. 570.

## 27.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 570 non sono state effettuate localizzazioni ulteriori rispetto a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione.

Peraltro, è utile ricordare che l'ISA Italia n. 570 contiene un Appendice con sei diversi esempi di relazione di revisione, sulla base del modello di relazione allineato alle regole dell'ISA Italia n. 700, che trattano le seguenti casistiche riferite al presupposto della continuità aziendale:

1. Relazione contenente un richiamo di informativa in presenza di utilizzo del presupposto della continuità aziendale appropriato e di un'incertezza significativa adeguatamente descritta nelle note al bilancio;
2. Relazione contenente la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'esistenza di molteplici significative incertezze che possono far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale;
3. Relazione contenente un giudizio con rilievi in presenza di utilizzo del presupposto della continuità aziendale appropriato e di un'incertezza significativa non adeguatamente descritta nelle note al bilancio, nel caso in cui la carenza di informativa sia significativa ma non pervasiva;
4. Relazione contenente un giudizio negativo in presenza di utilizzo del presupposto della continuità aziendale appropriato e di un'incertezza significativa non adeguatamente descritta nelle note al bilancio, nel caso in cui la carenza di informativa sia significativa e pervasiva;
5. Relazione contenente un giudizio negativo in presenza di utilizzo inappropriato del presupposto della continuità aziendale;
6. Relazione di revisione contenente la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio a causa del rifiuto degli amministratori di effettuare o estendere la propria valutazione della capacità dell'impresa di operare in continuità aziendale.

## 28. ISA Italia n. 580\*

### ATTESTAZIONI SCRITTE

#### 28.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio 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*.

Le attestazioni scritte, in quanto informazioni necessarie al revisore per giungere alle conclusioni su cui basare il proprio giudizio, rappresentano elementi probativi.

Sebbene le attestazioni scritte forniscano elementi probativi necessari, esse non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti ed appropriati sugli aspetti cui si riferiscono e non influiscono 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.

Il revisore deve richiedere le attestazioni scritte alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di *governance*, che abbiano un appropriato livello di responsabilità per la redazione del bilancio e conoscenza delle tematiche in questione.

Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire attestazione scritta sul fatto che:

- ha adempiuto alla propria responsabilità di redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile inclusa, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione (Rif.: Par. 10);
- ha fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti e l'accesso alle stesse (Rif.: Par. 11);
- tutte le operazioni sono state registrate e riflesse nel bilancio (Rif.: Par. 11).

Le responsabilità della direzione devono essere descritte nelle attestazioni scritte nello stesso modo in cui sono descritte nei termini dell'incarico di revisione.

Ove ritenuto necessario il revisore può acquisire ulteriori attestazioni scritte per supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a una o più asserzioni specifiche in esso contenute. Inoltre altri principi di revisione stabiliscono che il revisore richieda attestazioni scritte.

L'Appendice 1 individua i paragrafi presenti in altri principi di revisione che richiedono specifiche attestazioni scritte su determinati argomenti. Le regole per le attestazioni scritte contenute in tali altri principi di revisione non comportano limiti all'applicazione del principio di revisione in oggetto. Riteniamo utile ricordare in questa sede che il paragrafo 14 dell'ISA Italia n. 450 prescrive che il revisore debba 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.

---

\* A cura di Carla Baccelli, Partner Ria Grant Thornton S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi

Le attestazioni scritte devono avere la forma di una lettera di attestazione indirizzata al revisore con data quanto più prossima possibile, ma non successiva, alla data della relazione di revisione sul bilancio. Infatti poiché le attestazioni scritte sono elementi probativi necessari, il giudizio del revisore non può essere espresso prima della data delle attestazioni scritte. Il revisore è, inoltre, interessato agli eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione che possono chiedere una rettifica o un'informativa nel bilancio.

Le attestazioni scritte riguardano tutti i periodi amministrativi cui la relazione di revisione fa riferimento (si veda in proposito anche il successivo paragrafo 28.3). Possono verificarsi casi in cui la direzione attuale non era presente in tutti i periodi amministrativi a cui la relazione di revisione fa riferimento. In tali circostanze il revisore è tenuto a richiedere loro attestazioni scritte che riguardino il periodo amministrativo o i periodi amministrativi pertinenti nella loro interezza.

Qualora sussistano dubbi in merito alla competenza, all'integrità, ai valori etici o alla diligenza della direzione, il revisore deve stabilire quale effetto possono avere tali dubbi sull'attendibilità delle attestazioni nonché sugli elementi probativi in generale.

In particolare, se le attestazioni scritte non sono coerenti con altri elementi probativi, e, dallo svolgimento di adeguate procedure di revisione, il revisore concluda che le stesse non sono attendibili, egli deve intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione.

Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio in conformità all'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 del principio; ovvero
- b) la direzione non fornisca le attestazioni scritte di cui ai paragrafi 10 e 11 del principio.

## 28.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

L'ISA Italia n. 580, che sostituisce il PR n. 580, tratta delle misure da adottare nel caso in cui il revisore concluda che le attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione non siano attendibili, o la direzione non fornisca tali attestazioni scritte. In tale caso il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati e i potenziali effetti sul bilancio di tale incapacità non possono essere limitati a specifici elementi, conti o voci del bilancio ma hanno carattere pervasivo. Tale circostanza comporta che il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio in conformità all'ISA Italia n. 705.

Il paragrafo 15 del PR n. 580 identificava il rifiuto della direzione quale limitazione al procedimento di revisione, lasciando al revisore la valutazione se la stessa conducesse ad un giudizio con rilievi od all'impossibilità di esprimere lo stesso.

Inoltre, anche il paragrafo A24 delle "Linee guida ed altro materiale esplicativo" dell'ISA Italia n. 580, che prevede che nel caso in cui dubbi in merito alla competenza, all'integrità, ai valori etici o alla diligenza della direzione inducano il revisore a concludere che il rischio di errate rappresentazioni in bilancio sia tale da non consentire lo svolgimento della revisione contabile, 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.

Tale fattispecie non era trattata dal PR n. 580.

Il principio chiarisce che in ragione delle sue responsabilità per la redazione del bilancio e per la gestione dell'attività dell'impresa, ci si attende che la direzione effettui attestazioni informate, ovvero che abbia una conoscenza sufficiente del processo seguito dall'impresa per la redazione del bilancio e delle relative asserzioni su cui basare le attestazioni scritte. A tal fine la direzione può avvalersi di altri soggetti (anche interni) che abbiano apportato competenze specialistiche nell'ambito del processo di formazione del bilancio. Al fine di rafforzare l'esigenza che la direzione effettui attestazioni informate, il revisore può chiedere 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. In alcuni casi la direzione può includere nelle attestazioni scritte una esplicita dichiarazione che le attestazioni sono effettuate al meglio delle proprie conoscenze e convinzioni ed 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.

Con riferimento invece alle attestazioni in merito alle responsabilità della direzione, esse non possono essere rese condizionandole "al meglio delle proprie conoscenze e convinzioni".

Guardando alla prassi professionale di riferimento, si rammenta il DdR Assirevi n. 167 che ha proposto modelli di lettere di attestazione di riferimento da utilizzare ai fini delle attestazioni oggetto del PR 580.

### 28.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

In aggiunta a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell'Introduzione in materia di considerazioni specifiche e precisazioni introdotte a livello nazionale, si segnala che il paragrafo A17 dell'ISA Italia n. 580 prevede che le attestazioni scritte fornite dalla direzione riguardino tutti i periodi amministrativi cui la relazione di revisione fa riferimento. Il paragrafo 2(I) dell'ISA Italia n. 710 (si veda in proposito il successivo capitolo 35 – ISA Italia n. 710) 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 sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il paragrafo A17 citato non è applicabile.

## 29. ISA Italia n. 600\*

### LA REVISIONE DEL BILANCIO DEL GRUPPO – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE (INCLUSO IL LAVORO DEI REVISORI DELLE COMPONENTI)

#### 29.1. Sintesi del principio ISA Italia

L'ISA Italia n. 600 tratta delle considerazioni specifiche da applicarsi alle revisioni contabili dei gruppi, in particolare quelle che coinvolgono i revisori delle componenti. Il principio, opportunamente adattato alle circostanze, può essere utile anche 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.

Il principio stabilisce che il revisore del gruppo è interamente responsabile della revisione del bilancio consolidato di gruppo anche in presenza di componenti sottoposte a revisione da parte di altri revisori, a meno che specifiche norme di legge non richiedano diversamente, e pertanto definisce le modalità e le regole che devono essere seguite dal revisore del gruppo per acquisire gli 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.

In tale contesto vengono disciplinate, in modo molto articolato, tutte le principali attività che il revisore del gruppo deve svolgere per raggiungere i propri obiettivi, come ad esempio:

- la definizione della strategia generale e del piano di revisione;
- la comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano;
- la conoscenza e comprensione del revisore della componente;
- la definizione dei livelli di significatività e di soglia minima per il gruppo e per le componenti assoggettate a revisione o ad altre procedure di verifica;
- la definizione e messa in atto di risposte di revisione appropriate per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi nel bilancio;
- la determinazione della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti, distinguendo fra componenti significative sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario, componenti significative per il rischio e componenti non significative;
- il coinvolgimento nel lavoro svolto dai revisori delle componenti;
- la definizione della natura, tempistica ed estensione del lavoro da svolgere sul processo di consolidamento;
- la definizione delle procedure per identificare gli eventi che si verificano tra le date di riferimento delle informazioni finanziarie delle componenti e la data della relazione di revisione sul bilancio del gruppo;
- le comunicazioni con il revisore della componente, definendo le modalità, i contenuti e la forma di tali comunicazioni;

---

\* A cura di Costante Beltracchi, Director Deloitte & Touche S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

- la valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti, inclusa la valutazione delle comunicazioni dei revisori delle componenti e dell'adeguatezza del loro lavoro;
- la valutazione dell'effetto complessivo di eventuali errori (sia identificati dal team di revisione del gruppo, sia comunicati dai revisori delle componenti);
- le comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di *governance* del gruppo;
- la documentazione del lavoro svolto sulle componenti.

Il principio include inoltre 5 utili Appendici che aiutano il revisore del gruppo a comprendere come talune attività previste dal principio devono essere svolte e documentate.

#### Appendice (Italia) 1

Contiene un esempio di relazione con giudizio con rilievi nel caso in cui il team di revisione del gruppo non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo.

#### Appendice 2

Evidenzia alcuni esempi di aspetti sui quali il team di revisione acquisisce una comprensione del gruppo.

#### Appendice 3

Include esempi di condizioni o di eventi che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi nel bilancio del gruppo.

#### Appendice 4

Contiene un esempio di conferme del revisore di una componente fra le quali quella di aver ricevuto le istruzioni dal revisore del gruppo e di non avere problemi o difficoltà ad adempiere alle richieste contenute nelle istruzioni.

#### Appendice 5

Contiene tutti gli aspetti che normalmente sono inclusi nella lettera di istruzioni del team di revisione del gruppo. Alcuni di tali aspetti sono richiesti dal principio di revisione, altri aspetti sono inclusi nelle istruzioni in base a una prassi consolidata.

## 29.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Rispetto ai Principi di Revisione e alla prassi professionale precedenti l'ISA Italia n. 600 ha introdotto parecchie novità, alcune con impatti molto rilevanti, altre meno rilevanti ma molto utili per chiarire taluni aspetti procedurali che nel precedente principio non erano disciplinati.

Nel seguito si riportano i principali aspetti oggetto di cambiamento.

### *Accettazione e continuazione dell'incarico*

L'accettazione e la continuazione dell'incarico relativo alla revisione di un bilancio di un gruppo è basata, secondo l'ISA Italia n. 600, sulla capacità di ottenere elementi probativi sufficienti per l'espressione del giudizio sul bilancio consolidato. Non rileva, secondo tale principio, se gli elementi probativi sono acquisiti direttamente dal revisore del gruppo, da entità dello stesso *network* oppure da altri revisori.



Nel PR n. 600, e nella prassi che in applicazione dello stesso si era consolidata, il revisore del gruppo doveva valutare se la propria partecipazione al lavoro fosse sufficiente per accettare e mantenere l'incarico in qualità di "revisore principale". A tal fine doveva accertarsi che la parte del bilancio esaminata direttamente fosse significativa, in termini di maggioranza assoluta dell'attivo e dei ricavi, rispetto alle parti esaminate da altri revisori.

### *Responsabilità*

Il revisore del gruppo, nel nuovo principio, è responsabile dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile e si assume l'intera responsabilità dell'espressione del giudizio professionale sul bilancio consolidato del gruppo stesso. Di conseguenza, la relazione di revisione sul bilancio del gruppo non deve far riferimento, in termini di suddivisione delle responsabilità, ai revisori delle componenti, a meno che ciò non sia richiesto da specifiche norme di legge.

Di fatto, nonostante il PR n. 600 ammettesse la possibilità, per il revisore principale, di non assumersi la responsabilità del lavoro degli altri revisori, a seguito delle previsioni dapprima contenute nel TUF e poi nel D.Lgs. 39/10, anche l'attuale quadro normativo prevede che il revisore del gruppo sia interamente responsabile del giudizio sul bilancio consolidato.

### *Significatività*

Il nuovo principio, a differenza del precedente che non trattava esplicitamente questi aspetti, prevede che il team di revisione del gruppo determini i seguente elementi:

- la significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso;
- il livello o i livelli di significatività da considerare per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa qualora, con riferimento ad essi, errori di importo minore possano comunque influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio del gruppo;
- la significatività, inferiore alla significatività per il bilancio del gruppo, per quelle componenti ove i revisori svolgono una revisione contabile completa o limitata ai fini della revisione del gruppo;
- la soglia oltre la quale gli errori non possono essere considerati come chiaramente trascurabili per il bilancio del gruppo.

È previsto che i livelli di significatività che interessano i revisori delle componenti siano ad essi comunicati nell'ambito delle relative istruzioni e che, nel caso una componente sia soggetta a revisione contabile a norma di legge, il revisore del gruppo valuti se il livello di significatività (e significatività operativa) utilizzata dal revisore della componente sia coerente con gli importi da esso stesso determinati per le finalità della revisione del gruppo.

### *"Scoping"*

L'ISA Italia n. 600 definisce in modo preciso la tipologia di lavoro di revisione che deve essere svolto sulle diverse componenti del gruppo. A tale fine si distinguono tre categorie di componenti:

- le componenti "significative" sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario, ossia che superano taluni parametri finanziari come incidenza sul bilancio consolidato;
- quelle "significative" per i rischi, laddove sia probabile che tali componenti includano rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo, a motivo della loro specifica natura o di specifiche circostanze;

- le componenti “non significative”.

Il nuovo principio, nelle linee guida ed altro materiale esplicativo, individua anche i parametri di riferimento per definire significativa una componente dal punto di vista finanziario, indicando che questi ultimi potrebbero essere rappresentati dalle attività, dalle passività, dai flussi di cassa, dal risultato economico o dal fatturato del gruppo e indicando anche che, per esempio, il team di revisione del gruppo potrebbe considerare le componenti che superano il 15% del parametro di riferimento come componenti significative.

Le indicazioni del nuovo principio in merito alla significatività delle componenti non erano presenti nel precedente principio.

Con riferimento al lavoro che deve essere svolto dal revisore sulle varie componenti il nuovo principio è molto esplicito:

- sulle componenti significative sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario deve essere effettuata una revisione completa delle informazioni e dei dati inclusi nel bilancio consolidato, prendendo a riferimento la significatività stabilita per quella componente;
- sulle componenti significative per i rischi deve essere svolta 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;
  - c) specifiche procedure di revisione a fronte dei rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo.

Il precedente principio non conteneva previsioni dettagliate sul lavoro da svolgere su tali componenti, ma si limitava ad affermare che sulle componenti a rischio elevato il revisore del gruppo doveva esaminare direttamente le informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie oppure accertarsi di essere nelle condizioni di svolgere le procedure di revisione necessarie per assumersi la responsabilità del lavoro svolto dall'altro revisore.

- sulle componenti non significative deve essere svolta una analisi comparativa a livello di gruppo, anche con riferimento ad aggregazioni a diversi livelli delle informazioni finanziarie di tali componenti.

Qualora il lavoro di revisione così organizzato non consenta al revisore del gruppo di ottenere sufficienti elementi probativi per esprimere un giudizio sul bilancio consolidato, devono essere selezionate dal revisore del gruppo altre componenti sulle quali possono essere svolte una o più delle seguenti attività:

- 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;
- la revisione limitata delle informazioni finanziarie della componente utilizzando la significatività stabilita per tale componente;
- procedure specifiche.

Il precedente principio prevedeva che, per le altre componenti non sottoposte a revisione direttamente dal revisore principale e non a rischio elevato, lo stesso doveva essere soddisfatto, sulla base di una analisi preliminare, della competenza professionale dell'altro revisore ovvero accertarsi di essere nelle condizioni di svolgere le procedure di revisione necessarie per assumersi la responsabilità del lavoro svolto dall'altro revisore.

Vi è da considerare tuttavia che, con riferimento ai gruppi quotati, le norme di legge (art. 165 del TUF) e le disposizioni emanate dalla Consob con il RE sono più stringenti; infatti l'art. 151 di tale Regolamento prevede che devono essere sottoposti a revisione legale i bilanci delle imprese controllate, con la sola esenzione di quelle che non superano il 2% dell'attivo o il 5% dei ricavi consolidati (a meno che le imprese esentate superino complessivamente il 10% dell'attivo o il 15% dei ricavi consolidati, nel qual caso devono essere assoggettate a revisione anche alcune componenti sotto soglia finché non si superino tali limiti). Le medesime regole si applicano anche alle controllate estere per quanto attiene alla verifica delle situazioni contabili delle stesse predisposte ai fini del consolidamento. Non sono comunque esentate, indipendentemente dal superamento delle soglie, le società controllate italiane o estere che in relazione al tipo di attività svolta o al tipo di contratti, garanzie, impegni e rischi conclusi e assunti, sono idonee a influenzare in maniera rilevante la situazione economica, patrimoniale e finanziaria del gruppo stesso.

Di fatto, stante la coesistenza delle disposizioni emanate dalla Consob nel Regolamento Emittenti con l'ISA Italia n. 600, si ritiene che con riferimento ai gruppi quotati la determinazione della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti possa essere rappresentata come nella tabella sotto riportata. Si segnala, peraltro, che la percentuale del 15% indicata in tale tabella rappresenta l'esempio indicato nel paragrafo A5 dell'ISA Italia n. 600 e che 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.

	Tipologia di Componente	Lavoro da svolgere
<b>A</b>	Componente italiana significativa dal punto di vista finanziario per l'ISA Italia n. 600 (parametri > 15%) e per la Consob (>2% attivo o >5% ricavi)	Revisione legale dei conti ai sensi del TUF.
<b>B</b>	Componente italiana significativa dal punto di vista finanziario per l'ISA Italia n. 600 (parametri > 15%) e per la Consob (>2% attivo o >5% ricavi)	Revisione completa delle informazioni predisposte ai fini del consolidamento utilizzando la significatività stabilita per la specifica componente dal Group Engagement Team.
<b>C</b>	Componente italiana significativa dal punto di vista del rischio	Revisione legale dei conti ai sensi del TUF.
<b>D</b>	Componente estera significativa dal punto di vista del rischio	Una o più delle seguenti attività: a) revisione contabile delle informazioni finanziarie della componente prendendo come riferimento la significatività per la componente; b) revisione di uno o più saldi contabili, classi di operazioni o informativa afferenti ai probabili rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo; c) specifiche procedure di revisione a fronte dei rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo.

	Tipologia di Componente	Lavoro da svolgere
<b>E</b>	Componente italiana non significativa per l'ISA Italia n. 600 ma sopra soglia (>2% attivo o >5% ricavi) Consob	Revisione legale dei conti ai sensi del TUF.
<b>F</b>	Componente estera non significativa per l'ISA Italia n. 600 ma sopra soglia (>2% attivo o >5% ricavi) Consob	Una o più delle seguenti attività: a) revisione contabile delle informazioni finanziarie della componente prendendo come riferimento la significatività per la componente; b) revisione di uno o più saldi contabili, classi di operazioni o informativa afferenti ai probabili rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo; c) revisione limitata delle informazioni finanziarie della componente utilizzando la significatività stabilita per tale componente; d) specifiche procedure di revisione a fronte dei rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo.
<b>G</b>	Componente italiana o estera sotto soglia Consob	Analisi comparativa a livello di gruppo, anche con riferimento ad aggregazioni a diversi livelli delle informazioni finanziarie di tali componenti.
<b>H</b>	Componente italiana sotto soglia Consob ma ripescata per non superare il limite Consob di esenzione del 10% dell'attivo e del 15% dei ricavi.	Revisione legale dei conti ai sensi del TUF.
<b>I</b>	Componente estera sotto soglia Consob ma ripescata per non superare il limite Consob del 10% dell'attivo e del 15% dei ricavi.	Una o più delle seguenti attività: a) revisione contabile delle informazioni finanziarie della componente prendendo come riferimento la significatività per tale componente; b) revisione di uno o più saldi contabili, classi di operazioni o informativa; c) revisione limitata delle informazioni finanziarie della componente utilizzando la significatività stabilita per tale componente; d) procedure specifiche.

Con riferimento alle componenti rientranti nelle categorie E, F, H e I, si rammenta che ancorché venga svolta la revisione legale o le procedure di verifica richieste dalla legge italiana, esse non saranno da considerare come componenti significative ai fini dell'ISA Italia n. 600 e pertanto il revisore del gruppo non dovrà svolgere le procedure previste per tali tipologie di componenti. Stesse considerazioni per le società rientranti nella categoria G in quanto non significative anche considerando i parametri previsti dalla Consob.

Da ultimo sono fatti salvi gli obblighi locali (per le componenti estere) di sottoporre a revisione obbligatoria il bilancio d'esercizio, nel qual caso il revisore del gruppo potrà utilizzare i risultati di tali attività di revisione.

#### *Altri aspetti*

Nell'ISA Italia n. 600 sono stati disciplinati anche altri aspetti della revisione del bilancio del gruppo, non trattati dal PR n. 600, quali:

- il coinvolgimento del revisore del gruppo nel lavoro svolto dai revisori delle componenti, soprattutto nella valutazione del rischio di revisione della componente al fine di identificare i rischi significativi di errori significativi a livello del bilancio del gruppo;
- le modalità di effettuazione delle verifiche sul processo di consolidamento;
- le procedure sugli eventi successivi volte ad identificare gli eventi che, nelle componenti sottoposte a revisione da parte di altri revisori, 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;
- le comunicazioni fra il revisore del gruppo e i revisori delle componenti, sia in termini di contenuti delle istruzioni da inviare ai revisori delle componenti che con riferimento alle informazioni che questi ultimi devono inviare al revisore del gruppo.

Sono inoltre previste nel nuovo principio specifiche indicazioni, non presenti nel PR n. 600, sulla valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti, nonché sulle comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di *governance* del gruppo.

### 29.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Non sono molte le localizzazioni effettuate all'ISA Italia n. 600 rispetto al corrispondente principio internazionale.

La prima riguarda un punto non applicabile in Italia in quanto per le revisioni ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del medesimo decreto prevede che il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato siano interamente responsabili dell'espressione del relativo giudizio e non prevede che la relazione di revisione faccia riferimento ai revisori delle componenti. Pertanto, è stata considerata non applicabile la frase da inserire nella relazione di revisione riferita al caso in cui specifiche norme di legge consentano la suddivisione della responsabilità fra revisore del gruppo e revisori delle componenti. La frase considerata inapplicabile dall'ISA Italia n. 600 è la seguente: *“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”*.

La seconda e ultima localizzazione riguarda l'indicazione, non prevista esplicitamente nel principio di revisione internazionale, della “forma scritta” per tutte le comunicazioni fra revisore del gruppo e revisori delle componenti (punti 40 e 41 dell'ISA), se trattasi di altro revisore, oppure mediante la redazione di un apposito memorandum, in assenza del ricevimento delle predette comunicazioni, nei casi in cui il revisore della componente sia anche il revisore legale incaricato della revisione del bilancio del gruppo ovvero appartenga allo stesso *network*.

## 30. ISA Italia n.610\*

### UTILIZZO DEL LAVORO DEI REVISORI INTERNI

#### 30.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio tratta delle responsabilità del revisore esterno relativamente al lavoro dei revisori interni nel caso in cui egli abbia stabilito, a seguito dello svolgimento delle procedure richieste dal paragrafo 23 dell'ISA Italia n. 315, che la funzione di revisione interna possa essere rilevante ai fini della revisione contabile.

Il principio non prende in considerazione i casi in cui i singoli revisori interni assistano direttamente il revisore esterno nello svolgimento delle procedure di revisione.

Viene evidenziato che la funzione di revisione interna dell'impresa può essere rilevante ai fini della revisione contabile, qualora la natura delle responsabilità di tale funzione e le attività svolte dalla stessa siano connesse all'informazione finanziaria dell'impresa. In questi casi il revisore esterno può prevedere di utilizzare il lavoro dei revisori interni al fine di modificare la natura o la tempistica delle procedure di revisione da svolgere, ovvero di ridurne l'estensione.

Tuttavia, il revisore esterno può anche decidere di non utilizzare il lavoro dei revisori interni e, pertanto, non applicare ulteriormente questo principio di revisione.

Qualora il revisore esterno abbia stabilito che la funzione di revisione interna possa essere rilevante ai fini della revisione contabile e che, in linea teorica, possa utilizzare il suo lavoro, l'ISA Italia n. 610 definisce le regole e le linee guida affinché il revisore:

- stabilisca se ed in quale misura utilizzerà il lavoro dei revisori interni (paragrafi 8-10; A4-A5). A tale scopo, il revisore esterno dovrà valutare l'adeguatezza generale e l'assetto organizzativo della funzione di revisione interna, considerando, ad esempio, la competenza tecnica dei revisori interni, la loro diligenza professionale, ecc.;
- stabilisca se uno o più lavori specifici dei revisori interni (ad esempio: procedure di conformità sul ciclo passivo e sul ciclo attivo) siano adeguati ai fini della revisione contabile (paragrafi 11-12; A6). A tale scopo, il revisore esterno deve svolgere procedure di revisione e valutare alcuni aspetti di tali lavori specifici, come ad esempio il livello di supervisione, di riesame e di documentazione.

Inoltre il revisore esterno, se utilizza uno o più lavori specifici dei revisori interni, deve documentare le conclusioni a cui è giunto nel valutare l'adeguatezza di tali lavori e le procedure di revisione svolte a tale scopo.

#### 30.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Il PR n. 610 introduceva il concetto di "rilevanza" delle attività svolte dalla funzione di revisione interna senza esplicitare quali attività il revisore dovesse svolgere per definire tale "rilevanza" (paragrafo 1, ultimo periodo).

L'ISA Italia n. 610, tramite rinvio al paragrafo 23 dell'ISA Italia n. 315, stabilisce che, se l'impresa si avvale di una funzione di revisione interna, il revisore esterno deve acquisire una comprensione dei

---

\* A cura di Fabio Caffarri, Partner Axis S.r.l..

seguenti aspetti al fine di stabilire se tale funzione possa essere rilevante per la revisione contabile:

- a) la natura delle responsabilità della funzione di revisione interna e di come tale funzione si inserisce nella struttura organizzativa dell'impresa;
- b) le attività svolte, o che devono essere svolte, dalla funzione di revisione interna.

Un'altra differenza, di carattere formale che tuttavia agevola sensibilmente la comprensione della logica sottostante, è la chiara distinzione delle regole e delle linee guida dell'ISA Italia n. 610 tra:

- valutazione dell'adeguatezza generale del lavoro svolto dalla funzione di revisione interna (sezione denominata "Stabilire se ed in quale misura utilizzare il lavoro dei revisori interni"); e
- valutazione dell'adeguatezza del lavoro specifico svolto dai revisori interni, che il revisore esterno ha intenzione di utilizzare (sezione denominata "Utilizzo di uno specifico lavoro dei revisori interni").

Nell'ambito della valutazione dell'adeguatezza generale del lavoro della funzione di revisione interna, il PR n. 610 prevedeva (paragrafo 14) che il revisore esterno esaminasse "il piano provvisorio delle attività di tale funzione". L'ISA Italia n. 610 prevede una regola più dettagliata (paragrafo 10): nel determinare, in sede di pianificazione, l'effetto del lavoro dei revisori interni sulla natura, sulla tempestività e sull'estensione delle procedure di revisione, il revisore esterno deve considerare:

- a) la natura e la portata dello specifico lavoro svolto, o da svolgere, da parte dei revisori interni;
- b) i rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni per particolari classi di operazioni, saldi contabili e informativa;
- c) il grado di soggettività nella valutazione degli elementi probativi raccolti dai revisori interni a supporto delle asserzioni oggetto d'esame.

Inoltre, laddove il revisore esterno preveda di utilizzare il lavoro dei revisori interni, l'ISA Italia n. 610 descrive (paragrafo A5) l'utilità di concordare in anticipo, con questi ultimi, il livello o i livelli di significatività complessiva e di significatività operativa.

Infine, rispetto al PR n. 610, l'ISA Italia n. 610 introduce nelle linee guida ulteriori aspetti utili al revisore esterno nella valutazione:

- degli obiettivi della funzione interna (la gestione del rischio e i processi di *governance*);
- dell'obiettività della funzione interna (presenza di eventuali responsabilità confliggenti, attività di supervisione da parte dei responsabili delle attività di *governance* sulle assunzioni dei revisori interni);
- della competenza tecnica dei revisori interni (loro appartenenza ad organismi professionali).

Relativamente alla documentazione della revisione contabile, l'ISA Italia n. 610, oltre alle conclusioni raggiunte nella valutazione dell'adeguatezza del lavoro svolto dai revisori interni già richieste nel PR n. 610, richiede anche di documentare le procedure di revisione svolte a tale scopo.

### 30.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell'ISA Italia n. 610 non sono state effettuate localizzazioni rispetto all'ISA n. 610.

## 31. ISA Italia n.620\*

### UTILIZZO DEL LAVORO DELL'ESPERTO DEL REVISORE

#### 31.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio 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. L'esperto del revisore può essere un esperto interno del soggetto incaricato della revisione o di altro soggetto appartenente alla sua rete.

Il principio ribadisce comunque che il revisore, qualora decida di utilizzarne il lavoro, ha l'esclusiva responsabilità del giudizio di revisione espresso e tale responsabilità non è attenuata dall'utilizzo del lavoro di un proprio esperto. Se 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.

Tuttavia, il revisore deve considerare che esistono delle condizioni che gli consentirebbero di acquisire una comprensione sufficiente di un certo settore, senza ricorrere all'esperto, che sono:

- 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;
- discussioni con revisori che abbiano già svolto incarichi analoghi.

Il revisore deve preventivamente valutare competenza, capacità ed obiettività dell'esperto, trattandosi di elementi che influenzano in modo significativo se il lavoro dell'esperto sarà adeguato per gli obiettivi della revisione contabile, mediante l'esame di diverse fonti quali: l'esperienza personale di precedenti lavori svolti dall'esperto, la conoscenza delle sue qualifiche, la sua appartenenza ad organismi professionali o associazioni di settore, l'ottenimento di abilitazioni professionali o altre forme di riconoscimento, pubblicazioni o libri prodotti; è inoltre importante comprendere le aree di specializzazione da esso acquisite. Invece, al fine della valutazione della sua obiettività ed indipendenza, il revisore può svolgere indagini presso l'impresa in merito a eventuali interessi o rapporti noti tra l'impresa e l'esperto (prestazioni di altri servizi, ad esempio) che possono influire sull'obiettività di quest'ultimo, discutere con l'esperto sulle eventuali misure di salvaguardia applicabili, e comunque può essere utile in alcuni casi acquisire un'attestazione scritta in merito a qualunque interesse o rapporto di cui sia a conoscenza.

L'accordo che verrà stipulato con l'esperto riguarderà la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione, considerando alcuni aspetti fondamentali:

- 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;

---

\* A cura di Paola Pedotti, Manager Mazars S.p.A..



- 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.

È necessario quindi che siano chiari sin dall'inizio ruoli e competenze, il tipo di comunicazione e la sua tempistica. Il livello di dettaglio dell'accordo, può variare e riguardare aspetti quali l'accesso ad informazioni sensibili o riservate dell'impresa, l'applicazione di disposizioni legislative o regolamentari, la complessità dell'oggetto dell'intervento e la sua rilevanza nell'ambito della revisione contabile.

Tale accordo potrà essere nella forma scritta, ovvero potrà esserne data evidenza nei memorandum di pianificazione o nella carte di lavoro correlate, quali i programmi di revisione. Se si tratta di un esperto interno del revisore, l'evidenza può essere desunta dalle direttive e procedure del soggetto incaricato della revisione. 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.

L'accordo potrà riguardare anche l'accesso alle rispettive carte di lavoro ed 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.

Il principio fornisce delle linee guida che chiariscono gli ambiti diversi dalla contabilità e dalla revisione in cui si può far uso dell'esperto, che sono generalmente rappresentati da:

- 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.

Nel caso in cui 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, il revisore può fare riferimento all'ISA Italia n. 540 che tratta delle assunzioni e dei metodi utilizzati dalla direzione per l'effettuazione delle stime contabili e che può assistere il revisore anche nella valutazione delle assunzioni e dei metodi del proprio esperto.

Una volta effettuato l'intervento, spetta al revisore valutare l'adeguatezza del lavoro svolto dall'esperto, e le procedure indicate nel principio sono:

- 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.

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 del principio (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 all'ISA Italia n. 705, in quanto non ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Relativamente alla relazione di revisione, il principio indica che qualora il giudizio sul bilancio nel suo complesso sia senza modifica, il revisore non deve fare riferimento al lavoro del proprio esperto a meno che ciò non sia richiesto da leggi o regolamenti. In tale ultima circostanza, il revisore deve comunque indicare nella propria relazione che il riferimento non attenua la sua responsabilità per il giudizio di revisione. Nel caso in cui il revisore esprima invece un giudizio con modifica e il riferimento al lavoro del proprio esperto sia rilevante alla comprensione di tale giudizio, lo stesso revisore dovrà specificare che tale riferimento non attenua la sua responsabilità per il giudizio espresso.

### 31.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

L'ISA Italia n. 620 sostituisce il PR n. 620 ed in generale il primo risulta essere più dettagliato e prescrittivo del secondo.

Fra le principali differenze, la prima che si può notare riguarda il titolo ed il conseguente ambito di applicazione. L'ISA Italia n. 620 considera unicamente l'esperto del revisore, che può essere sia interno (un partner o un membro del personale professionale, incluso il personale a tempo determinato, del soggetto incaricato della revisione o di un soggetto appartenente alla sua rete) sia esterno. Il PR n. 620, invece, include nel suo ambito di applicazione anche l'esperto incaricato dalla società il cui bilancio è soggetto a revisione oppure un dipendente della stessa società, inteso in generale come "l'esperto della direzione", il cui utilizzo è ora regolamentato nell'ISA Italia n. 500. Si veda in proposito anche il precedente capitolo 18 – ISA Italia n. 500.

Il PR n. 620, inoltre, prevede che il revisore debba valutare l'indipendenza di giudizio dell'esperto, senza fornire particolari dettagli operativi sulle modalità di svolgimento di tale valutazione. L'ISA Italia n. 620 invece, prevede che il revisore debba ora valutare, fra i diversi aspetti, l'obiettività dell'esperto necessaria rispetto ai propri scopi e tale valutazione deve includere un'indagine in merito agli interessi e ai rapporti che possono costituire una minaccia per la sua obiettività. Viene inoltre fornita una declinazione del concetto di obiettività nel paragrafo A14 delle "Linee guida ed altro materiale esplicativo", in quanto attinente 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. I paragrafi A18-A20, infine, forniscono esempi di circostanze che possono costituire minacce per

l'obiettività, riflessioni sulla rilevanza di tali minacce e le attività che il revisore può svolgere per valutare l'obiettività, incluso l'ottenimento di una attestazione scritta da parte dell'esperto in merito a qualunque interesse o rapporto con l'impresa di cui sia a conoscenza.

Altro aspetto che è utile sottolineare riguarda il diverso trattamento fra l'esperto interno e l'esperto esterno del revisore. Il paragrafo A11 delle "Linee guida ed altro materiale esplicativo" indica che, considerando la definizione di esperto interno sopra riportata che ipotizza l'appartenenza di tale esperto al soggetto incaricato della revisione ovvero ad un soggetto appartenente alla sua rete, l'esperto interno è tenuto ad applicare, nel primo caso, le direttive e le procedure di controllo della qualità previste dall'ISQC Italia n. 1 oppure, nel secondo caso e quindi se appartenente alla rete, può condividere con il soggetto incaricato della revisione direttive e procedure comuni per il controllo della qualità. In linea generale, il paragrafo A13 indica che 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. 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 alla valutazione della competenza e capacità, obiettività, adeguatezza del lavoro svolto, conformità a leggi e regolamenti, accordi presi. Il PR n. 620 specifica invece che qualora il revisore si avvalga del lavoro di un proprio specialista che sia proprio dipendente, deve applicare adeguate procedure atte a valutare la qualità del lavoro del proprio esperto e dei risultati conseguiti ma, normalmente, non è necessario che il revisore verifichi, per ogni incarico, la competenza e la specializzazione del dipendente.

Analogamente, il paragrafo A12 dell'ISA Italia n. 620, indicando che l'esperto esterno non è un membro del team di revisione chiarisce che, in quanto tale, non è soggetto alle direttive e alle procedure di controllo della qualità in conformità all'ISQC Italia n. 1, sebbene in alcuni ordinamenti giuridici leggi e regolamenti possano richiedere che l'esperto esterno sia considerato come un componente del team di revisione, e possa quindi essere soggetto a principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza, e alle altre disposizioni professionali.

Da ultimo, esistono aspetti di difformità fra il PR n. 620 e l'ISA Italia n. 620 anche per quanto riguarda il riferimento all'esperto del revisore nella relazione di revisione. In caso di giudizio senza rilievi, il PR n. 620 prevede che il revisore non debba fare riferimento al lavoro dell'esperto in quanto tale riferimento potrebbe essere interpretato come un giudizio con rilievi oppure come una separazione di responsabilità. Tale comportamento è previsto anche nell'ISA Italia n. 620, con la precisazione che il divieto di citare il lavoro dell'esperto vale a meno che non sia richiesto da leggi o regolamenti. In presenza di una richiesta in tal senso, il principio esplicita che il revisore deve indicare nella relazione di revisione che il riferimento non attenua la sua responsabilità per il giudizio di revisione. Anche in caso di espressione del giudizio con modifica e il riferimento al lavoro dell'esperto sia rilevante alla comprensione del giudizio stesso, il revisore deve specificare nella propria relazione che tale riferimento non attenua la sua responsabilità per il giudizio espresso sul bilancio. Il PR n. 620 prevede inoltre che prima di fare tale riferimento nella propria relazione, il revisore deve ottenere il consenso dell'esperto e, qualora negato e il revisore sia convinto della necessità del riferimento, deve chiedere un parere legale. L'ISA Italia n. 620 non prevede più che il revisore debba ottenere il consenso ma, nel paragrafo A42 delle "Linee guida ed altro materiale esplicativo", viene indicato che prima di fare tale riferimento può essere necessario che il revisore acquisisca detto consenso.

### 31.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

L'unica localizzazione effettuata nell'ISA Italia n. 620 rispetto all'ISA n. 620 riguarda il paragrafo A2 delle "Linee guida ed altro materiale esplicativo" che fa riferimento all'*International Education Standard 8 "Competence requirements for audit professionals"* in materia di requisiti di formazione e di competenza per i professionisti contabili e per i revisori contabili: è stato precisato che tale principio non fa parte degli ISA Italia.

## 32. ISA Italia n. 700\*

### FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E RELAZIONE SUL BILANCIO

#### 32.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio che, come meglio si vedrà nel paragrafo seguente, contiene elementi di novità per l'ordinamento italiano, tratta della responsabilità del revisore per la formazione del giudizio sul bilancio e della forma e del contenuto della relazione di revisione emessa a seguito dello svolgimento della revisione contabile. Esso è strettamente collegato ai due principi successivi (ISA Italia n. 705 "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente" e n. 706 "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente") che trattano della forma e del contenuto della relazione di revisione nei casi in cui il revisore esprima il giudizio con modifica o vi inserisca un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti, principi che saranno oggetto dei successivi capitoli. I tre principi citati forniscono argomentazioni di dettaglio sulle modalità di predisposizione della relazione di revisione e delle possibili scelte per il revisore a seguito della valutazione degli elementi probativi raccolti durante le diverse fasi della revisione.

In particolare, l'ISA Italia n. 700 specifica che obiettivo del revisore è quello, da una parte, di formarsi un giudizio sul bilancio sulla base della valutazione delle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti e, dall'altra, di esprimere chiaramente tale giudizio mediante una relazione scritta che descriva anche gli elementi su cui è basato il giudizio.

Il principio inizia con la trattazione delle tipologie di giudizio che il revisore può formulare a seconda degli elementi probativi ottenuti. Il giudizio del revisore, infatti, può essere classificato in due macro-categorie, la cui identificazione è una novità nell'ordinamento italiano:

- a) giudizio senza modifica, che viene espresso qualora il revisore concluda che il bilancio è redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) giudizio con modifica, che viene espresso nelle circostanze in cui il revisore:
  - 1) concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contiene errori significativi;
  - 2) non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contiene errori significativi.

All'interno del punto b) si riscontrano pertanto tre tipologie di giudizio: il giudizio con rilievi, il giudizio negativo e la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, di cui si dirà più nel dettaglio nel capitolo che riguarda l'ISA Italia n. 705.

Il principio, in presenza di un giudizio senza modifica, illustra la struttura e il contenuto della relazione di revisione, identificando così gli elementi che devono essere presenti e l'ordine con cui tali elementi devono essere esposti, garantendo così l'uniformità delle relazioni.

---

\* A cura di Simona Cremonesi, Senior Manager KPMG S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

La relazione di revisione deve essere redatta in forma scritta, con l'indicazione della data, della firma e della sede del revisore. Il titolo deve indicare esplicitamente che si tratta di una relazione di un revisore "indipendente", attestando così il rispetto di tutti i principi etici applicabili riguardanti l'indipendenza e distinguendo tale relazione da quelle emesse da altri soggetti. Una volta individuati i destinatari, la relazione di revisione si compone di paragrafi, caratterizzati da specifiche titolazioni finalizzate a chiarirne il contenuto, che hanno l'obiettivo di individuare:

- l'impresa il cui bilancio è stato oggetto di revisione contabile, i prospetti che costituiscono il bilancio, inclusa la presenza delle note esplicative e la data di riferimento del bilancio stesso;
- le responsabilità della direzione per il bilancio, sia in termini di redazione in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sia con riferimento a quella parte del sistema di controllo interno ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- le responsabilità del revisore, inclusa una sintetica descrizione della portata della revisione contabile;
- il giudizio del revisore.

Un aspetto particolare trattato dal principio riguarda la necessità, per il revisore, di dover assolvere ad altri obblighi di reportistica che si aggiungono alla responsabilità del revisore stabilita dai principi di revisione intesa, quest'ultima, come l'espressione del giudizio sul bilancio. Tali ulteriori obblighi possono derivare dal contesto normativo di riferimento e devono essere assolti in una sezione separata della relazione specificamente titolata "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari". A tal proposito si pensi, in presenza di revisione legale svolta ai sensi del D.Lgs. 39/10, alla previsione normativa in materia di 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.

Altro aspetto considerato dal principio riguarda le modalità di comportamento del revisore in presenza di informazioni supplementari presentate insieme al bilancio ma non richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, che potranno rientrare nell'espressione del giudizio sul bilancio a seconda che costituiscano o meno parte integrante del bilancio, in quanto non distinte in modo chiaro dal bilancio oggetto di revisione contabile in ragione della loro natura e delle modalità con cui sono presentate. Per fare un esempio di tali informazioni supplementari nell'ordinamento italiano, si pensi a quelle previste dal Codice Civile relativamente ai dati essenziali dell'ultimo bilancio approvato dalla società o ente che esercita o abbia esercitato nell'esercizio attività di direzione e coordinamento.

Il principio si chiude poi con la presentazione, in Appendice, di alcuni modelli di relazione di revisione, differenti a seconda della tipologia di impresa (EIP o meno) e del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile utilizzato per la predisposizione del bilancio (norme italiane interpretate ed integrate dai principi contabili nazionali ovvero principi contabili internazionali IFRS adottati dall'Unione Europea ed eventualmente i provvedimenti emanati in attuazione dell'art. 9 del D.Lgs. n. 38/05). Si veda in proposito il successivo paragrafo 32.3.

### 32.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Come indicato nel precedente paragrafo 32.1, il principio in oggetto contiene degli elementi di novità nell'ordinamento italiano. Senza voler andare troppo indietro nel tempo con la ricostruzione storica del contesto italiano in materia di relazione di revisione, ricordiamo la Comunicazione Consob n. DAC/99088450 del 1° dicembre 1999<sup>5</sup> (nel seguito la "Comunicazione") che proponeva uno schema e modelli di testo di relazione della società di revisione in accordo con l'art. 156 del TUF allora in vigore ed esempi di formulazioni relative alle diverse tipologie di giudizio, in linea con i principi di revisione internazionali del tempo. Tale documento ha pertanto rappresentato il punto di riferimento per le società di revisione non solo per gli incarichi di revisione svolta ai sensi del TUF ma anche, come sottolineato dalla Comunicazione stessa, per l'espressione di giudizi sui bilanci non richiesti dalla legge, con i necessari adattamenti.

Nel corso degli anni sono poi intervenuti provvedimenti del legislatore e della Consob e comportamenti derivanti dalla prassi professionale nazionale ed internazionale, che hanno portato a modificare i modelli e le formulazioni indicate nella Comunicazione citata. Peraltro, l'impianto normativo e professionale delineato negli anni successivi risulta in linea con tale Comunicazione che è risultata, fino all'entrata in vigore degli ISA Italia, ancora parzialmente in vigore.

Con riferimento ai diversi provvedimenti normativi ricordiamo in particolare:

- a partire dall'esercizio 2005, la transizione ai principi contabili internazionali IFRS adottati dall'Unione Europea nonché l'adozione dei provvedimenti attuativi dell'art. 9 del D.Lgs. 38/05 hanno comportato la necessità di operare alcune modifiche al testo della relazione, in particolar modo al primo paragrafo e a quello del giudizio professionale;
- il D.Lgs. 32/07, che ha dato attuazione alla parte obbligatoria della Direttiva 2003/51/CE, ha modificato l'art. 2409-ter del Codice Civile, aggiungendo un nuovo comma 2 prescrittivo del contenuto della relazione del revisore. Tale comma prevedeva infatti che la relazione comprendesse:
  - a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio sottoposto a revisione e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società;
  - b) una descrizione della portata della revisione svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;
  - c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;
  - d) eventuali richiami d'informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;
  - e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

Il medesimo decreto ha modificato anche l'art. 156 del TUF in linea con le modifiche apportate all'art. 2409-ter del Codice Civile.

<sup>5</sup> "Comunicazione sulle modalità di redazione della relazione prevista dall'art. 156 del D.lgs. 24.2.1998, n.58, ai sensi dell'art. 162, secondo comma, lett. c) del medesimo decreto".

Sulla base di quanto descritto, ad eccezione dell'espressa indicazione del quadro delle regole di redazione applicate nella redazione del bilancio e del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, gli altri elementi della relazione introdotti con il D.Lgs. 32/07 risultavano già presenti e disciplinati nella prassi professionale, in particolare negli specifici DdR Assirevi al fine di fornire modalità di comportamento comuni per le Associate;

- relativamente all'espressione del giudizio sulla coerenza, il Principio di Revisione n. 001, approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili e adottato dalla Consob in data 24 febbraio 2009, avente ad oggetto il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e che illustra, fra l'altro, le modalità di formulazione di tale giudizio
- il Principio di Revisione n. 002, approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili nel mese di aprile 2009 (e aggiornato nell'aprile 2011), avente ad oggetto le modalità di redazione della relazione di controllo contabile ai sensi dell'art. 2409-ter del Codice Civile. Tale principio, non adottato dalla Consob in quanto non indirizzato a disciplinare le relazioni emesse ai sensi del TUF, ha fornito un contributo nel proporre un modello di relazione allineato alle fonti professionali ed alla prassi prevalentemente in uso, presentando peraltro alcuni elementi di difformità rispetto a tali fonti professionali e prassi in uso, principalmente riconducibili alla formulazione del secondo paragrafo del modello di relazione ed al comportamento del revisore in presenza di limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione;
- l'art. 14, co. 2, del D.Lgs.39/10 che, da ultimo, fornisce indicazioni in merito agli elementi costitutivi della relazione di revisione, identificando:
  - a) un paragrafo introduttivo che identifica i conti annuali o consolidati sottoposti a revisione legale ed il quadro delle regole di redazione applicate dalla società;
  - b) una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;
  - c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio;
  - d) eventuali richiami d'informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;
  - e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

Poiché l'impianto normativo sopra brevemente descritto è frutto del recepimento di Direttive europee influenzate anche dalla prassi professionale internazionale, gli elementi della relazione di revisione presentati nell'ISA Italia n. 700 sono in linea con il contenuto dell'art. 14, co. 2, del D.Lgs. 39/10 mentre, sotto un diverso profilo, lo schema e la struttura delle future relazioni di revisione presenteranno difformità significative rispetto al passato.

Un aspetto che merita essere ricordato riguarda il paragrafo relativo al richiamo alla relazione emessa dal revisore sui dati dell'esercizio precedente presentati a fini comparativi: tale previsione, esplicitamente prevista nella Comunicazione sarà ora, sulla base di quanto indicato nell'ISA Italia n. 710, inserito nella relazione di revisione solo in alcuni casi specifici. Si veda in proposito il successivo capitolo 35 - ISA Italia n. 710.



### 32.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Come per altri ISA Italia, anche l'ISA Italia n. 700 è stato integrato da considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ambito delle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano, con riferimento a quanto previsto dal D.Lgs. 39/10.

Come indicato nel precedente paragrafo 32.1, in Appendice sono presentati dei modelli di relazione di revisione che sono stati adattati, rispetto alla versione internazionale del principio, per tener conto delle particolarità dell'ordinamento italiano con riferimento agli incarichi di revisione legale svolti ai sensi del D.Lgs. 39/10.

Scorrendo il contenuto del principio e il testo della relazione di revisione evidenziamo in particolare le seguenti principali considerazioni specifiche:

#### 1) *Titolo*

Oltre a indicare chiaramente che la relazione è emessa da un revisore "indipendente", il titolo deve altresì indicare il riferimento normativo ai sensi del quale è emessa la relazione di revisione. Ad esempio, nel caso di relazione di revisione emessa a seguito dello svolgimento dell'incarico di revisione legale conferito ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 39/10 per una società non appartenente alla categoria degli EIP come definiti dallo stesso decreto, il titolo sarà così formulato: "Relazione della società di revisione indipendente ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 29".

#### 2) *Sezioni della relazione di revisione*

Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, in presenza di obbligo per il revisore di esprimere sia il giudizio sul bilancio sia il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio stesso, la relazione sarà necessariamente suddivisa in due sezioni: la prima, titulata "Relazione sul bilancio" e la seconda "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" con, a sua volta, un sotto-titolo quale "Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio".

Tale secondo sotto-titolo sarà ulteriormente modificato qualora, in aggiunta all'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio sia previsto tale giudizio di coerenza con alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari.

#### 3) *Destinatari*

Nel rispetto della regola generale che la relazione di revisione è indirizzata ai soggetti che hanno conferito l'incarico, i destinatari della relazione di revisione emessa all'esito di un incarico conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 saranno gli azionisti/soci della società, in presenza di un sistema di amministrazione e di controllo tradizionale.

#### 4) *Indicazione della "direzione" quale soggetto responsabile per il bilancio*

Nell'ordinamento italiano il soggetto/organo responsabile per la redazione del bilancio è rappresentato dagli amministratori in presenza di un sistema di amministrazione e di controllo tradizionale ovvero dal consiglio di gestione in presenza di un sistema dualistico. Il termine "direzione" utilizzato a livello internazionale è stato pertanto sostituito da "amministratori" ovvero da "componenti del consiglio di gestione" in tutte le circostanze in cui si fa riferimento alle responsabilità in materia di redazione del bilancio.



### 5) *Descrizione della responsabilità della direzione per il bilancio*

L'ISA n. 700 nella versione internazionale prevede che nella relazione di revisione siano indicate le responsabilità della direzione in termini di:

- a) responsabilità per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) responsabilità 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.

Con particolare riferimento al punto b), l'approfondimento svolto sul quadro normativo nazionale in materia di sistema di controllo interno ha evidenziato la coerenza di quest'ultimo con quanto previsto dal principio di revisione internazionale, indipendentemente dalla natura della società e a prescindere dal sistema di amministrazione e controllo adottato. Peraltro, in virtù della circostanza che non esiste una definizione unitaria di tale responsabilità per tutti i tipi societari, nella relazione di revisione verrà unicamente illustrato che gli amministratori/consiglieri di gestione sono responsabili per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, senza citare le responsabilità in materia di controllo interno ma ferme restando in ogni caso tali loro responsabilità.

### 6) *Responsabilità del revisore*

L'ISA n. 700 nella versione internazionale prevede la possibilità che il revisore abbia anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del sistema di controllo interno: poiché tale responsabilità non esiste qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il paragrafo specifico del principio è stato identificato come non applicabile.

### 33. ISA Italia n. 705\*

#### MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

##### 33.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio, come già indicato nel capitolo precedente, è strettamente collegato al principio ISA Italia n. 700, e contiene elementi di novità per l'ordinamento italiano. Esso tratta della responsabilità del revisore relativamente all'emissione della relazione di revisione nei casi in cui, nel formarsi un giudizio in conformità all'ISA Italia n. 700, egli ritenga che sia necessaria una modifica al suo giudizio sul bilancio in quanto:

- a) conclude che, sulla base degli elementi probativi ottenuti, il bilancio nel suo complesso contiene errori significativi;
- b) non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per poter concludere che il bilancio nel suo complesso non contiene errori significativi.

Le tre tipologie di giudizio con modifica, accennate nel capitolo precedente, sono:

- 1) giudizio con rilievi;
- 2) giudizio negativo;
- 3) dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

Entrando nel dettaglio delle loro caratteristiche distintive, il principio indica che la decisione su quale tipologia di giudizio sia appropriata dipende, da una parte, 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 e, dall'altra, dal giudizio professionale del revisore in merito alla pervasività degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto sul bilancio.

Un tema importante su cui il principio si sofferma riguarda la definizione di pervasività dell'effetto degli errori riscontrati nonché di quelli eventuali che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. Effetti pervasivi sono pertanto quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

- non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio;
- pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio. Si pensi, ad esempio, all'impossibilità di acquisire elementi probativi sulle informazioni finanziarie di una partecipazione in una *joint venture* che rappresenta oltre il 90% dell'attivo netto della società;
- con riferimento all'informativa del bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio da parte degli utilizzatori.

La determinazione della tipologia di giudizio da esprimere nella relazione di revisione rappresenta un momento molto importante nel processo di revisione ed è frutto, come in altri momenti di tale processo, dell'esercizio del giudizio professionale del revisore che deve valutare gli elementi probativi acquisiti.

---

\* A cura di Simona Cremonesi, Senior Manager KPMG S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

La tabella seguente, presente nel principio al paragrafo A1, rappresenta un'utile sintesi delle modalità con cui 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.

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

Il principio fornisce utili linee guida per meglio comprendere la natura degli errori significativi e, per fare ciò, ricorda che occorre fare riferimento alle valutazioni che il revisore effettua secondo quanto previsto dall'ISA Italia n. 450 di cui al capitolo precedente. Tale ultimo principio, infatti, definisce, da una parte, il concetto di errore e, dall'altra, chiarisce che l'errore può insorgere con riferimento all'appropriatezza dei principi contabili scelti, alla loro applicazione ovvero all'appropriatezza o adeguatezza dell'informativa di bilancio.

Il principio chiarisce altresì il significato dell'impossibilità per il revisore di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, intesa come limitazione allo svolgimento delle procedure di revisione: l'impossibilità può derivare da circostanze fuori dal controllo dell'impresa, relative alla natura o alla tempistica del lavoro di revisione oppure da limitazioni imposte dalla direzione e, allo stesso tempo, chiarisce che l'impossibilità di svolgere una procedura di revisione pianificata non deve costituire una limitazione se il revisore è comunque in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati svolgendo procedure alternative.

La tipologia di giudizio influisce infine sulla forma e sul contenuto della relazione di revisione come inizialmente prevista nell'ISA Italia n. 700 e descritta nel capitolo precedente.

Partendo dalla regola che la relazione deve riportare una descrizione dell'aspetto che dà origine alla modifica, il revisore dovrà inserire un paragrafo specifico, prima di quello del giudizio, che illustri appunto tale circostanza, paragrafo che dovrà essere titolato in modo coerente con l'effetto che comporterà sul giudizio. Nella descrizione dell'aspetto che dà origine alla modifica, il revisore dovrà includere, ove fattibile, anche una quantificazione degli effetti economico, patrimoniali e finanziari dell'errore e, qualora non fattibile, il revisore deve dichiarare tale circostanza.

Riteniamo utile ricordare una regola prevista dal principio che riguarda l'espressione di un giudizio negativo o la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio: in tale circostanza il revisore deve descrivere nel paragrafo sugli elementi alla base della modifica al giudizio le ragioni di eventuali altri aspetti a lui noti che avrebbero richiesto una modifica al giudizio ed i relativi effetti. Ciò in quanto l'informativa su tali ulteriori aspetti può essere rilevante per gli utilizzatori del bilancio. Il principio si chiude poi con la presentazione, in Appendice, di alcuni modelli di relazione, differenti a seconda della tipologia di impresa (EIP o meno) e delle tipologie di giudizio con modifica. Si veda in proposito il successivo paragrafo 33.3.

Nel seguito presentiamo un modello di relazione con giudizio senza modifica come previsto dall'ISA Italia n. 700 con evidenza dei paragrafi che devono essere oggetto di variazioni qualora sia espresso un giudizio con modifica, nelle sue tre diverse tipologie. Facciamo presente che tale esercizio non evidenzia gli impatti delle differenti opzioni che possono esistere a seconda della tipologia di impresa, del tipo di bilancio, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ma ha il solo obiettivo di indicare i paragrafi della relazione di revisione oggetto di variazioni/inserimenti.

Forma e contenuto della relazione di revisione con giudizio senza modifica	Indicazione dei paragrafi da variare/inserire in presenza di giudizio con modifica		
	Giudizio con rilievi	Giudizio negativo	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio
RELAZIONE DELLA SOCIETA' DI REVISIONE INDIPENDENTE AI SENSI [...]			
Agli Azionisti della ABC S.p.A.			
<b>Relazione sul bilancio [...]</b>			
Abbiamo svolto la revisione contabile dell'allegato bilancio [...] [della Società ABC S.p.A.] [del gruppo ABC], costituito da [...].			√
<i>Responsabilità degli amministratori per il bilancio [...]</i>			
Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio [...] che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità a [...].			
<i>Responsabilità della società di revisione</i>			
E' nostra la responsabilità di esprimere un giudizio sul bilancio [...] sulla base della revisione contabile. Abbiamo svolto la revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10. Tali principi richiedono il rispetto di principi etici, nonché la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile al fine di acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio [...] non contenga errori significativi.			√
La revisione contabile comporta lo svolgimento di procedure volte ad acquisire elementi probativi a supporto degli importi e delle informazioni contenuti nel bilancio [...]. Le procedure scelte dipendono dal giudizio professionale del revisore, inclusa la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio [...] dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Nell'effettuare tali valutazioni del rischio, il revisore considera il controllo interno relativo alla redazione del bilancio [...] dell'impresa che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa. La revisione contabile comprende altresì la valutazione dell'appropriatezza dei principi contabili adottati, della ragionevolezza delle stime contabili effettuate dagli amministratori, nonché la valutazione della presentazione del bilancio [...] nel suo complesso.			√

Forma e contenuto della relazione di revisione con giudizio senza modifica	Indicazione dei paragrafi da variare/inserire in presenza di giudizio con modifica		
	Giudizio con rilievi	Giudizio negativo	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio
Riteniamo di aver acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.	√	√	√
	<i>Elementi alla base del giudizio con rilievi</i>	<i>Elementi alla base del giudizio negativo</i>	<i>Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio</i>
	[Testo]	[Testo]	[Testo]
<i>Giudizio</i>	√	√	√
A nostro giudizio, il bilancio [...] fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria [della Società ABC S.p.A.] [del gruppo ABC] al [gg][mm][aa], del risultato economico [...].	√	√	√
<b>Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari</b>			
<i>Giudizio sulla coerenza [...]</i>	[Inserire titolo e testo del paragrafo come previsto dal principio di revisione (SA Italia) n. 720B]		

### 33.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Come indicato nel capitolo precedente, la Comunicazione Consob n. 99088450 del 1° dicembre 1999 ha rappresentato un importante punto di riferimento per la formulazione delle relazioni di revisione da parte delle società di revisione.

Tale Comunicazione forniva indicazioni sulle diverse tipologie di giudizio, vale a dire giudizio senza rilievi, giudizio con rilievi, giudizio negativo e dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, nonché sulle circostanze che dovevano portare il revisore alla scelta di una tipologia piuttosto che un'altra. Tali circostanze erano sinteticamente descritte, in linea con il contenuto dei principi di revisione internazionali allora in vigore, senza specifiche linee guida di dettaglio come ora previste dall'ISA Italia n. 705. E' utile ricordare in questa sede che anche le formulazioni che venivano adottate nelle diverse tipologie di giudizio erano differenti nella terminologia utilizzata rispetto a quanto proposto nell'ISA Italia n. 705: di seguito riportiamo un confronto per il giudizio con rilievi, negativo e per l'impossibilità di esprimere un giudizio, in presenza di bilancio d'esercizio redatto secondo le norme di legge italiane, fra la Comunicazione Consob e l'ISA Italia n. 705.

	Comunicazione Consob	ISA Italia n. 705
<b>Giudizio con rilievi</b>	A nostro giudizio, il bilancio d'esercizio della società ABC S.p.A. al [gg][mm][aa], ad eccezione dei rilievi [oppure ad eccezione delle possibili rettifiche connesse ai rilievi] evidenziati nel precedente paragrafo, è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione e pertanto è redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.	A nostro giudizio, ad eccezione degli effetti [oppure dei possibili effetti] di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società ABC S.p.A. al [gg][mm][aa] e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.
<b>Giudizio negativo</b>	A nostro giudizio, a causa dei rilievi esposti nel precedente paragrafo, il bilancio d'esercizio della società ABC S.p.A. al [gg][mm][aa], non è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto non è redatto con chiarezza e non rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della società.	A nostro giudizio, a causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio negativo", il bilancio d'esercizio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società ABC S.p.A. al [gg][mm][aa] e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data, in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.
<b>Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio</b>	A causa della rilevanza delle limitazioni alle nostre verifiche descritte nel precedente paragrafo, non siamo in grado di esprimere un giudizio sul bilancio della società ABC S.p.A. al [gg][mm][aa].	A causa della rilevanza di quanto descritto nel paragrafo "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio", non siamo stati in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il nostro giudizio.

### 33.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Il principio non ha subito particolari localizzazioni, stante la materia trattata. Riteniamo peraltro utile segnalare, con riferimento al paragrafo A16, che è stata operata una modifica con riferimento all'ISA Italia n. 510 ed alla possibilità di emettere una relazione contenente una dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio sul conto economico e un giudizio senza modifica sulla situazione patrimoniale e finanziaria (cosiddetta "split opinion"). Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, poiché il giudizio previsto dall'art. 14 del medesimo riguarda il bilancio nella sua unitarietà, tale possibilità non è contemplata e pertanto il paragrafo A16 non è applicabile.

Inoltre, come indicato nel precedente paragrafo 33.1, in Appendice sono presentati dei modelli di relazione di revisione che sono stati adattati, rispetto alla versione internazionale del principio, per tener conto delle particolarità dell'ordinamento italiano con riferimento agli incarichi di revisione legale svolti ai sensi del D.Lgs. 39/10.

## 34. ISA Italia n. 706\*

### RICHIAMI D'INFORMATIVA E PARAGRAFI RELATIVI AD ALTRI ASPETTI NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

#### 34.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio, come già indicato nel capitolo relativo all'ISA Italia n. 700, è strettamente collegato agli altri due principi in materia di relazione di revisione, e contiene anch'esso elementi di novità per l'ordinamento italiano. Esso tratta delle ulteriori comunicazioni che il revisore può veicolare nella propria relazione di revisione qualora lo ritenga necessario secondo il proprio giudizio professionale.

Tali ulteriori comunicazioni possono riguardare aspetti appropriatamente presentati o oggetto di appropriata informativa nel bilancio da parte della direzione, che rivestono un'importanza tale da risultare fondamentali per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori, oppure aspetti diversi dai precedenti che sono rilevanti ai fini della comprensione della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione da parte di tali utilizzatori. Il primo caso comporterà, nelle definizioni del principio, l'inserimento di un paragrafo di "richiamo d'informativa" mentre il secondo di un paragrafo relativo ad "altri aspetti".

Il principio illustra quali possono essere le circostanze che il revisore, in base al proprio giudizio professionale ed in relazione alle circostanze dell'incarico, potrebbe valutare meritevoli di un richiamo d'informativa, ad esempio:

- presenza di un'incertezza relativa all'esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte dell'autorità di vigilanza;
- applicazione anticipata di un nuovo principio contabile, rispetto alla sua data di entrata in vigore, che abbia un effetto pervasivo sul bilancio;
- una grave catastrofe che abbia avuto o continui ad avere un effetto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa.

Viene peraltro precisato che un ampio utilizzo dei richiami d'informativa riduce l'impatto e l'efficacia della comunicazione del revisore, portandolo a riflettere sull'effettiva utilità di tali richiami nelle specifiche circostanze dell'incarico. Allo stesso modo, viene evidenziato come l'inserimento nel richiamo d'informativa di informazioni ulteriori rispetto a quanto già esposto in bilancio potrebbe far sorgere il dubbio che l'aspetto non sia appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa e, conseguentemente, il richiamo d'informativa può essere esposto nella relazione di revisione solo relativamente agli aspetti presentati o oggetto di informativa nel bilancio.

In questa situazione, il revisore dovrà acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati se la circostanza oggetto del richiamo non sia significativamente errata ed inserirà uno specifico paragrafo dal titolo "Richiamo d'informativa" o altro titolo appropriato, che contenga un chiaro riferimento all'aspetto da evidenziare e alla collocazione delle informazioni pertinenti che illustrano tale aspetto nel bilancio, indicando altresì che il giudizio sul bilancio non è espresso con modifica in relazione all'aspetto evidenziato.

\* A cura di Simona Cremonesi, Senior Manager KPMG S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

Altri situazioni, invece, possono portare il revisore a considerare necessaria la comunicazione, qualora non sia vietato da leggi o regolamenti, di aspetti diversi da quelli che potrebbero essere oggetto di richiamo di informativa, aspetti che possono riguardare la comprensione della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione. In questo caso il revisore inserirà nella relazione di revisione un paragrafo dal titolo “Altri aspetti” o altro titolo appropriato, successivamente al paragrafo del giudizio e dell’eventuale richiamo d’informativa. Tale paragrafo non comprende le informazioni che leggi, regolamenti o altri principi professionali vietano al revisore di fornire e non comprende neppure quelle informazioni che è previsto siano fornite dalla direzione.

Il principio chiarisce poi che qualora il paragrafo relativo ad altri aspetti si riferisca a circostanze attinenti la sezione della relazione di revisione riguardante gli altri obblighi di reportistica, esso verrà collocato in tale ultima sezione oppure, in alternativa, laddove sia pertinente a tutte le responsabilità del revisore oppure ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della relazione di revisione, potrà essere inserito in una sezione separata collocata dopo la relazione sul bilancio e dopo la relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari.

Da ultimo, il principio contiene in Appendice, i riferimenti ad altri principi ISA Italia che chiedono al revisore di inserire un richiamo d’informativa oppure un paragrafo relativo ad altri aspetti nonché un modello di relazione contenente un richiamo d’informativa. Con riferimento al modello di relazione presentato in Appendice si veda in proposito il successivo paragrafo 34.3.

### 34.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Come indicato nei due capitoli precedenti, la Comunicazione Consob n. 99088450 del 1° dicembre 1999 ha rappresentato un importante punto di riferimento per la formulazione delle relazioni di revisione da parte delle società di revisione anche per quanto riguarda l’inserimento del paragrafo relativo al richiamo d’informativa.

A tal proposito, la Comunicazione indicava che, qualora ritenuto opportuno, il revisore poteva, “...nel paragrafo successivo a quello del giudizio, esporre un richiamo d’informativa (o paragrafo d’enfasi), riportando le informazioni di particolare rilevanza che, per quanto già espresse più diffusamente dagli amministratori nel bilancio, meritino di essere richiamate all’attenzione degli utilizzatori del bilancio stesso, rinviando, se del caso, a quanto detto dagli amministratori”.

Nulla invece veniva detto in merito al paragrafo relativo ad altri aspetti che, pertanto, rappresenta un elemento di novità per l’ordinamento italiano. Peraltro, una circostanza che potrebbe rientrare nel paragrafo in oggetto è rappresentata dalle informazioni inserite nel bilancio di una società soggetta ad attività di direzione e coordinamento da parte della propria controllante, riguardanti i dati essenziali dell’ultimo bilancio approvato, in conformità a quanto previsto dalle norme in materia.

### 34.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Il principio non ha subito particolari localizzazioni, stante la materia trattata.

Peraltro, come indicato nel precedente paragrafo 34.1, in Appendice è presentato un modello di relazione di revisione che è stato adattato, rispetto alla versione internazionale del principio, per tener conto delle particolarità dell’ordinamento italiano con riferimento agli incarichi di revisione legale svolti ai sensi del D.Lgs. 39/10.



## 35. ISA Italia n. 710\*

## INFORMAZIONI COMPARATIVE – DATI CORRISPONDENTI E BILANCIO COMPARATIVO

## 35.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio tratta delle responsabilità del revisore relativamente alle informazioni comparative nella revisione contabile di bilancio. Il principio, dopo aver puntualizzato che le informazioni comparative riguardano sia i dati contabili che le informazioni, in particolare identifica due differenti approcci di massima agli obblighi di reportistica del revisore rispetto alle informazioni comparative: l'approccio dei "dati corrispondenti" e quello del "bilancio comparativo".

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 nell'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 invece quello del "bilancio comparativo".

Il principio, pertanto, definisce regole e linee guida relativamente alle procedure da svolgere e alle modalità di predisposizione della relazione di revisione. Inoltre, nel caso in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore ovvero non sia stato oggetto di revisione contabile, il principio stabilisce che si applicano anche le regole e le linee guida riguardanti i saldi di apertura contenute nell'ISA Italia n. 510.

Il principio dopo aver dissertato sulla natura delle informazioni comparative, prevede che gli obiettivi del revisore siano:

- acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per valutare 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; e
- emettere una relazione di revisione in conformità ai propri obblighi di reportistica.

Esso prevede che il revisore debba 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. In particolare il revisore deve valutare la concordanza delle informazioni comparative con i dati e le informazioni del periodo amministrativo precedente e l'uniformità dei principi contabili utilizzati (o nel caso di cambiamenti, la corretta contabilizzazione e presentazione degli stessi e della relativa informativa).

Qualora il revisore venga a conoscenza di un possibile errore significativo sulle informazioni comparative, deve svolgere le procedure di revisione necessarie nelle circostanze al fine di stabilire se esiste un errore significativo. Nei casi in cui il bilancio comparativo è rettificato il revisore deve stabilire se le informazioni comparative concordano con il bilancio rettificato.

\* A cura di Vitaliano Tamborini, Senior Manager PricewaterhouseCoopers S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi.

Il principio richiede al revisore di acquisire una specifica attestazione scritta in merito a eventuali rideterminazioni effettuate per correggere un errore significativo contenuto nel bilancio dell'esercizio precedente che influisca sulle informazioni comparative.

Qualora le informazioni comparative siano fornite come "dati corrispondenti", così come previsto dall'ordinamento italiano, il revisore normalmente non fa riferimento ad essi nella relazione di revisione contabile, in quanto quest'ultima si riferisce al bilancio dell'esercizio in esame nel suo complesso, che include anche i dati corrispondenti.

Nei casi in cui la relazione di revisione relativa all'esercizio precedente conteneva un giudizio diverso da un giudizio senza modifica e l'aspetto che aveva originato la modifica al giudizio non è stato risolto, il revisore deve esprimere un giudizio con modifica sul bilancio relativo all'esercizio in esame.

Nei casi in cui l'aspetto che aveva originato la modifica al giudizio è stato risolto e correttamente contabilizzato o oggetto di appropriata informativa non è necessario nella relazione di revisione contabile dell'esercizio in esame far riferimento alla modifica nella relazione di revisione dell'esercizio precedente.

Nei casi in cui la relazione di revisione sull'esercizio precedente conteneva un giudizio con modifica, l'aspetto che aveva dato origine alla modifica potrebbe non essere pertinente ai dati dell'esercizio in esame, tuttavia sul bilancio dell'esercizio in esame il revisore potrebbe esprimere un giudizio diverso da uno senza modifica a causa degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto irrisolto sulla comparabilità dei dati in esame con quelli corrispondenti. Si veda in proposito l'Esempio 2(I) dell'Appendice (Italia).

Se sul bilancio dell'esercizio precedente era stata emessa un giudizio senza modifica e il revisore acquisisce elementi probativi sul fatto che tale bilancio conteneva un errore significativo e i dati corrispondenti non sono correttamente rideterminati o non viene fornita adeguata informativa a riguardo, il revisore deve esprimere nella relazione di revisione sul bilancio dell'esercizio in esame un giudizio con rilievi o un giudizio negativo con riferimento ai dati corrispondenti in esso contenuti. Nei casi in cui i dati corrispondenti sono stati correttamente rideterminati o ne è stata data un'appropriata informativa nel bilancio dell'esercizio in esame, la relazione di revisione può includere un richiamo di informativa.

Nei casi in cui il bilancio dell'esercizio precedente era stato revisionato da un altro revisore, il revisore nella propria relazione di revisione deve includere un paragrafo relativo ad altri aspetti in cui dichiara che il bilancio dell'esercizio precedente era stato sottoposto a revisione contabile da altro revisore e riportare la tipologia di giudizio espressa dal precedente revisore (incluse le motivazioni nel caso sia stato emesso un giudizio con modifica), nonché la data di detta relazione.

Nei casi in cui il bilancio dell'esercizio precedente non era stato oggetto di revisione contabile, il revisore nella propria relazione di revisione deve includere un paragrafo relativo ad altri aspetti in cui dichiara che i dati corrispondenti non sono stati sottoposti a revisione contabile. Il revisore, in base a quanto previsto dall'ISA Italia n. 510 deve comunque acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengano errori che influiscano significativamente sul bilancio dell'esercizio in esame.

### 35.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Il principio è sostanzialmente innovativo, in quanto l'argomento delle informazioni comparative non era trattato in modo esaustivo né nella Comunicazione Consob n. 99088450 del 1° dicembre 1999 sulle modalità di redazione della relazione di revisione (si veda in proposito il precedente paragrafo 32.2), né nei vari DdR Assirevi che nel corso del tempo hanno affrontato la tematica (DdR Assirevi n. 90,

n. 107, n. 138 e da ultimo il n. 157).

La Comunicazione Consob prevedeva unicamente che *“per quanto riguarda infine i dati dell’esercizio precedente, si fa esplicito rinvio alla relazione della società di revisione relativa al precedente esercizio eventualmente emessa”* e negli esempi di relazione allegati alla comunicazione a conclusione del secondo paragrafo della stessa, quello relativo alla natura e portata della revisione contabile, veniva inserita la frase *“per il giudizio relativo al bilancio dell’esercizio precedente, i cui dati sono presentati a fini comparativi secondo quanto richiesto dalla legge, si fa riferimento alla relazione da noi (o da altro revisore) emessa in data ...”*.

Tale impostazione, che nella Comunicazione Consob era destinata unicamente alle relazioni di revisione emesse ai sensi dell’art. 156 del TUF, è stata seguita da Assirevi e dalla prassi in generale anche per le relazioni di revisione di tutte le altre imprese, emesse ai sensi dell’art. 2409-ter del Codice Civile, e, con gli opportuni adattamenti, per le relazioni di revisione emesse a titolo volontario.

La finalità del paragrafo era quella di chiarire che, in un quadro normativo sull’informativa finanziaria come quello previsto dall’ordinamento italiano basato, come detto, sul concetto dei “dati corrispondenti”, la responsabilità del revisore è sul bilancio dell’esercizio oggetto di revisione contabile, in quanto i dati e le informazioni relative all’esercizio precedente sono presentati come parte integrante del bilancio dell’esercizio in esame e sono destinati unicamente ad essere letti in relazione ai dati e alle informazioni relativi all’esercizio in esame. Conseguentemente il giudizio contenuto nella relazione di revisione riguarda unicamente l’esercizio in esame e non l’esercizio precedente.

Nel corso del tempo il suddetto paragrafo è stato adattato alle diverse circostanze che potevano presentarsi, quali il caso in cui il bilancio dell’esercizio precedente non fosse assoggettato a revisione contabile; in tali circostanze la prassi professionale aveva sviluppato fraseologie del tipo “il bilancio presenta a fini comparativi i dati dell’esercizio precedente che non sono stati assoggettati a revisione contabile” oppure “il bilancio presenta a fini comparativi i dati dell’esercizio precedente che non sono stati assoggettati a revisione contabile, pertanto il giudizio espresso nella presente relazione non si estende a tali dati”. Nel caso invece in cui non fossero presenti informazioni comparative, in quanto l’impresa era di nuova costituzione oppure il bilancio consolidato veniva redatto per la prima volta, la prassi ha ritenuto non necessario inserire il riferimento alle informazioni comparative nel secondo paragrafo della relazione di revisione, suggerendo altresì di valutare l’opportunità dell’inserimento di un richiamo di informativa sulle circostanze e sulle motivazioni della mancata presenza delle informazioni comparative. Un’altra possibilità seguita da alcuni operatori consisteva invece nell’inserimento nel primo paragrafo del termine “primo” riferito al bilancio della società, eliminando pertanto il riferimento alle informazioni comparative nel secondo paragrafo.

Con l’introduzione degli IFRS si è reso poi necessario adeguare l’impostazione al diverso quadro normativo sull’informazione finanziaria, che, diversamente da quanto previsto per la normativa italiana, prevede la rideterminazione delle informazioni comparative in presenza di correzioni di errori, cambiamenti di principi contabili e finalizzazioni della contabilizzazione provvisoria di aggregazioni aziendali. Conseguentemente Assirevi, oltre a modificare il paragrafo sui comparativi eliminando il passaggio “secondo quanto richiesto dalla legge” in quanto le informazioni comparative sono richieste dagli stessi IFRS, ha emesso uno specifico documento di ricerca sul trattamento della modifica delle informazioni comparative, il DdR Assirevi n. 154, in cui tra l’altro si fornivano degli esempi di paragrafi sulle informazioni comparative sia nel caso la rideterminazione comportasse la necessità di presentazione dello stato patrimoniale alla data d’inizio dell’esercizio precedente sia nel caso tale presentazione non fosse necessaria.

Per completezza di informazione occorre inoltre ricordare come nel periodo di adozione degli IFRS nel contesto italiano Assirevi aveva emesso una serie di documenti relativi alla transizione dai bilanci redatti in base alla normativa italiana ai bilanci redatti in base agli IFRS in cui fra l’altro si fornivano suggerimenti su come adattare il paragrafo sulle informazioni comparative per tener conto del fatto che

i dati comparativi redatti in base agli IFRS non corrispondevano con i bilanci dell'esercizio precedente redatti in base alle norme civilistiche italiane (nello specifico i DdR Assirevi n. 91, n. 91-bis, n. 93 e n. 98).

La principale novità che è introdotta dall'adozione dell'ISA Italia n. 710 è rappresentata dal fatto che nel nuovo testo della relazione di revisione normalmente non sarà presente un rinvio alla relazione sul bilancio dell'esercizio precedente, in quanto tale rinvio è previsto solo in alcuni casi specifici quali:

- il non assoggettamento del bilancio dell'esercizio precedente a revisione contabile o l'assoggettamento a revisione contabile da parte di un altro revisore (in entrambi i casi è previsto l'inserimento nella relazione di revisione di un paragrafo relativo ad altri aspetti);
- l'emissione sul bilancio dell'esercizio precedente di una relazione di revisione contenente un giudizio diverso da uno senza modifica e l'aspetto che ha dato origine alla modifica non è stato risolto e gli effetti o i possibili effetti sul bilancio dell'esercizio in esame sono ancora significativi oppure non sono più significativi, ma richiedono un giudizio diverso da uno senza modifica a causa degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto irrisolto sulla comparabilità dei dati del bilancio dell'esercizio in esame con i dati corrispondenti (in entrambi i casi è previsto l'inserimento nella relazione di revisione di un paragrafo "elementi alla base del giudizio con rilievi" prima del paragrafo relativo al giudizio);
- situazioni in cui in presenza di un errore significativo nel bilancio dell'esercizio precedente non rilevato nella relativa relazione di revisione e di una mancata rideterminazione dei dati corrispondenti o di una mancata informativa a riguardo, il revisore esprime un giudizio diverso da uno senza modifica sul bilancio dell'esercizio in esame con riferimento ai dati corrispondenti in esso contenuti.

Un ulteriore elemento di novità è rappresentato dalla trattazione di un aspetto non affrontato in passato in modo esplicito dalla prassi italiana, ossia la possibilità di emettere un giudizio diverso da uno senza modifica a causa degli effetti o i possibili effetti sulla comparabilità dei dati dell'esercizio in esame con quelli corrispondenti, anche nelle circostanze in cui l'aspetto che aveva dato origine alla modifica nella relazione di revisione dell'esercizio precedente non è più pertinente all'esercizio in esame.

### 35.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Dato che nel contesto normativo italiano è applicabile l'approccio dei dati corrispondenti, risultano disapplicati, e quindi evidenziati in grigio nel corpo del documento, le parti relative al "bilancio comparativo", nella fattispecie i paragrafi da 15 a 18 e da A8 a A11, nonché la prima parte del par. A1.

A meri fini conoscitivi si rammenta che l'approccio del "bilancio comparativo" contenuto negli ISA prevede che:

- il livello delle informazioni incluse nel bilancio comparativo sia comparabile con quelle del bilancio dell'esercizio in esame, mentre nel caso di "dati corrispondenti" il livello di dettaglio con cui sono presentati gli importi e le informazioni corrispondenti dipende principalmente dalla loro rilevanza rispetto ai dati dell'esercizio in esame;
- il giudizio del revisore debba far riferimento a ciascun esercizio per i quali è presentato il bilancio e sul quale è espresso un giudizio di revisione, con la possibilità di esprimere un giudizio sul bilancio dell'esercizio precedente differente rispetto a quello a suo tempo espresso, in tal caso in un paragrafo relativo ad altri aspetti devono essere fornite le motivazioni;
- qualora il bilancio dell'esercizio precedente revisionato da un diverso revisore sia rettificato per la

presenza di un errore significativo e il precedente revisore emette una nuova relazione di revisione su tale bilancio, il revisore in carica emette la propria relazione unicamente con riferimento all'esercizio in esame;

- nei casi in cui il bilancio dell'esercizio precedente non era stato oggetto di revisione contabile, il revisore nella propria relazione di revisione deve includere un paragrafo relativo ad altri aspetti in cui dichiara che il bilancio comparativo non è stato sottoposto a revisione contabile. Il revisore, in base a quanto previsto dall'ISA Italia n. 510 deve comunque acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sul fatto che i saldi di apertura non contengano errori che influiscano significativamente sul bilancio dell'esercizio in esame.

Il principio presenta in allegato tre esempi di relazioni di revisione relativi a dati corrispondenti presenti nell'ISA n. 710, tradotti e localizzati in base alle modalità illustrate a commento dell'ISA Italia n. 700.

In particolare i primi due esempi sono relativi a una società quotata con un sistema di amministrazione e controllo tradizionale, che presenta una situazione in cui la relazione di revisione dell'esercizio precedente conteneva un giudizio con rilievo, l'aspetto che aveva dato origine alla modifica del giudizio non è stato risolto e:

- nel primo esempio gli effetti o i possibili effetti sul bilancio dell'esercizio in esame sono ancora significativi e richiedono l'espressione di un giudizio con modifica relativamente al bilancio dell'esercizio in esame;
- nel secondo esempio gli effetti o i possibili effetti sul bilancio dell'esercizio in esame non sono più significativi ma richiedono un giudizio con modifica a causa degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto irrisolto sulla comparabilità dei dati del bilancio dell'esercizio in esame con i dati corrispondenti.

Entrambi gli esempi di relazione di revisione includono un paragrafo "Elementi alla base del giudizio con rilievi", in cui si descrivono le circostanze che portano alla modifica del giudizio, e un paragrafo "Giudizio con rilievi".

Il terzo esempio invece relativo a un ente diverso da quelli di interesse pubblico con un sistema di amministrazione e di controllo tradizionale, in cui il bilancio dell'esercizio precedente è stato sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che aveva espresso un giudizio senza modifica. L'esempio include quindi un paragrafo relativo ad altri aspetti.

Non è stato invece inserito il quarto esempio presente nell'ISA n. 710 relativo a una situazione di "bilancio comparativo", in quanto la circostanza non è pertinente con la realtà italiana.

## 36. ISA Italia n. 720\*

### LE RESPONSABILITÀ DEL REVISORE RELATIVAMENTE ALLE ALTRE INFORMAZIONI PRESENTI IN DOCUMENTI CHE CONTENGONO IL BILANCIO OGGETTO DI REVISIONE CONTABILE

#### 36.1. Sintesi del principio ISA Italia

Il principio di revisione in esame 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, quali, ad esempio, gli incarichi di revisione legale ai sensi del D.Lgs. 39/10 nell'ambito dei quali al revisore è richiesta l'espressione di un giudizio di coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione con il bilancio di esercizio e con il bilancio consolidato, 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, come si dirà nel seguito, 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 presentate.

Nella prassi i documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione possono essere relazioni annuali emesse per i soci o altri *stakeholders* o documenti utilizzati per l'informativa al pubblico di offerte di strumenti finanziari.

Con specifico riferimento all'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, quest'ultima richiesta alle società emittenti valori mobiliari quotati, si deve fare riferimento al SA Italia n. 720B, principio che comunque si applica unitamente al principio di revisione in esame.

L'ISA Italia n. 720 non tratta inoltre le modalità di comportamento del revisore in presenza di informazioni supplementari presentate nell'informativa di bilancio, che costituiscono parte integrante del bilancio stesso in ragione della loro natura e delle modalità con cui sono presentate, ma che non sono specificamente richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Per fare un esempio di tali informazioni supplementari nell'ordinamento italiano, si pensi a quelle previste dal Codice Civile relativamente ai dati essenziali dell'ultimo bilancio approvato dalla società o ente che esercita o abbia esercitato nell'esercizio attività di direzione e coordinamento. Per questi casi si dovrà fare riferimento all'ISA Italia n. 700.

Il principio definisce "altre informazioni" quelle informazioni finanziarie e non finanziarie incluse per legge, per regolamento e per consuetudine in un documento che contiene il bilancio oggetto di revisione contabile ed esemplifica alcune delle altre informazioni finanziarie, e non, che si riscontrano maggiormente nella prassi (quali, fra le finanziarie, la sintesi dei principali dati economici e finanziari o gli indici di bilancio e, fra le non finanziarie, i piani di investimento, i commenti sull'andamento della gestione che possono includere informazioni sulle quote di mercato e sul settore di appartenenza, o informazioni previsionali).

Il SA Italia n. 720B, nei paragrafi A1 e A2, a cui si rinvia, fornisce altri diversi esempi di informazioni finanziarie e non finanziarie comunemente riportate nella relazione sulla gestione redatta ai sensi dell'art. 2428 del Codice Civile.

---

\* A cura di Giulio Capiaghi, Partner KPMG S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi

Il principio di revisione in esame definisce “incoerenza” la contraddizione fra le altre informazioni e quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile che, se ritenuta significativa, può far sorgere dubbi sulle conclusioni di revisione tratte dagli elementi probativi acquisiti in precedenza a supporto del giudizio sul bilancio.

Come sopra indicato, il revisore deve leggere criticamente, ossia deve effettuare una lettura d’insieme delle altre informazioni finanziarie e non finanziarie incluse in un documento che contiene il bilancio, esercitando in tale lettura il suo spirito critico sulla base della sua conoscenza della società (o del gruppo) e di quanto acquisito nello svolgimento della revisione contabile del bilancio, al fine di identificare eventuali incoerenze significative rispetto al bilancio oggetto di revisione contabile. Il principio richiede che tale lettura critica debba essere fatta prima della data di emissione della relazione di revisione in quanto, se da tale attività il revisore dovesse identificare un’incoerenza significativa, deve stabilire se sia necessario far apportare delle modifiche al bilancio oggetto di revisione contabile. Il principio in esame prevede che 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 dall’ISA Italia n. 705 “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”. Il principio prevede anche che, nel caso in cui sia invece necessario apportare delle modifiche alle altre informazioni e la direzione si rifiuti di farlo, il revisore deve darne comunicazione ai responsabili delle attività di *governance* ed inserire nella relazione di revisione un paragrafo che illustri l’incoerenza riscontrata, secondo quanto previsto dall’ISA Italia n. 706 “Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente”. Il principio in esame rinvia inoltre all’ISA Italia n. 560 “Eventi Successivi”, nel caso in cui siano state identificate incoerenze significative su altre informazioni acquisite successivamente alla data di emissione della relazione di revisione.

Infine il principio tratta il caso in cui il revisore identifichi nella lettura delle altre informazioni, un “errore nella rappresentazione dei fatti”, ovvero la formulazione o la rappresentazione non corretta di altre informazioni che, se significativo, può inficiare la credibilità del documento che contiene il bilancio oggetto di revisione contabile. In questi casi egli deve discutere con la direzione e, nel caso in cui permangano differenze di opinione richiedere alla direzione l’ottenimento di un parere di un soggetto terzo qualificato e comunicare il fatto ai responsabili dell’attività di *governance*.

### 36.2. Confronto del principio ISA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Il principio in oggetto non era contemplato dai Principi di Revisione e dalla prassi professionale precedenti.

### 36.3. Localizzazioni del principio ISA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Nell’ISA Italia n. 720 non sono state effettuate localizzazioni ulteriori rispetto a quanto già commentato nel precedente paragrafo 1.3.1 dell’Introduzione.



## 37. SA Italia n. 720B\*

### LE RESPONSABILITÀ DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE RELATIVAMENTE ALL'ESPRESSIONE DEL GIUDIZIO SULLA COERENZA

#### 37.1. Sintesi del principio SA Italia

Il principio di revisione in esame, che si applica unitamente all'ISA Italia n. 720 "Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile", 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 (rispettivamente ai sensi dell'art. 14 co. 2, lett. e), del D.Lgs. 39/10 ed ai sensi dell'art. 123 bis, co.4 del TUF in presenza di società emittenti volari mobiliari quotati).

Secondo quanto previsto dall'ISA Italia n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio" e nel rispetto di quanto previsto dall'art. 14, co. 2, del D.Lgs. 39/10, l'obbligo di espressione del giudizio sulla coerenza deve essere assolto in una sezione separata della relazione di revisione che deve riportare il sotto-titolo "Relazione su altre disposizioni di legge e regolamentari" contenente un paragrafo dal titolo "Giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione [e di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e agli aspetti proprietari] con il bilancio [d'esercizio][consolidato]".

Il principio sottolinea che detto giudizio non rappresenta un giudizio di conformità né di rappresentazione veritiera e corretta della relazione sulla gestione e/o della relazione sul governo societario rispetto alle norme di legge e ai regolamenti che ne disciplinano il contenuto né di completezza delle informazioni contenute nelle relazioni citate. Inoltre, data la natura delle informazioni non finanziarie che possono essere contenute in tali relazioni (ad esempio quelle previsionali ovvero quelle relative alle rielaborazioni di dati storici finalizzate a rappresentare con criteri alternativi fatti o operazioni aziendali), le procedure previste nel principio in esame potrebbero non consentire di identificare eventuali incoerenze significative fra dette informazioni non finanziarie ed il bilancio in assenza dello svolgimento di ulteriori attività, le quali non sono richieste al fine dell'espressione del giudizio sulla coerenza ed esulano pertanto dall'oggetto del principio.

Il principio definisce le "informazioni" i dati, gli importi ed i commenti presenti nella relazione sulla gestione e/o, ove applicabile, nella relazione sul governo societario di natura finanziaria, ovvero informazioni estratte dal bilancio e ad esso riconducibili, o, viceversa informazioni di natura non finanziaria.

Il principio riporta alcuni esempi di informazioni finanziarie e non finanziarie incluse per legge o per consuetudine nella relazione sulla gestione (quali, fra le finanziarie, i bilanci riclassificati, gli indicatori di performance, la ripartizione dei ricavi per linee di prodotto, ecc. e fra le non finanziarie, i commenti sull'andamento della gestione che possono includere informazioni sulle quote di mercato e sul settore di appartenenza, informazioni previsionali, ecc). Con specifico riferimento alle società emittenti valori mobiliari ammessi alle negoziazioni in mercati regolamentati, il principio elenca al paragrafo A3 le informazioni, contenute nella "Relazione sul governo societario e gli assetti proprietari" che sono oggetto del giudizio sulla coerenza con il bilancio da parte del revisore interamente riconducibili alla categoria delle informazioni non finanziarie.

---

\* A cura di Giulio Capiaghi, Partner KPMG S.p.A., componente del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione Assirevi



Il principio di revisione in esame definisce “incoerenza” la presenza nella relazione sulla gestione e/o nella relazione sul governo societario, di informazioni che contraddicono quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione contabile. Il principio definisce inoltre una “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 e una “incoerenza significativa e pervasiva”, quando l’incoerenza significativa si riferisce o potrebbe riferirsi ad aspetti di importanza fondamentale per la comprensione delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione e/o nella relazione sul governo societario, da parte degli utilizzatori.

Ai fini della verifica della coerenza, il principio in esame richiede che il revisore, con riferimento alle informazioni di natura finanziaria, effettui un riscontro con il bilancio, con i dettagli utilizzati per la predisposizione dello stesso, con la contabilità generale e le scritture contabili sottostanti.

Con riferimento alle informazioni non finanziarie il principio richiede al revisore una lettura d’insieme di tali informazioni, esercitando in tale lettura il suo spirito critico sulla base della sua conoscenza della società (o del gruppo) e di quanto acquisito nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

Qualora il revisore riscontri un’incoerenza, deve valutare se la stessa costituisce una incoerenza significativa, e, in tal caso, se sia necessario apportare delle modifiche al bilancio oggetto di revisione contabile ovvero alla relazione sulla gestione o alla relazione sul governo societario. Nel caso in cui sia necessario apportare delle modifiche al bilancio oggetto di revisione e la direzione si rifiuti di effettuarle, il revisore deve esprimere nella relazione di revisione un giudizio con modifica, secondo quanto previsto dall’ISA Italia n. 705 “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente. Nel caso in cui sia necessario invece apportare delle modifiche alla relazione sulla gestione o alla relazione sul governo societario e l’incoerenza non sia eliminata, il revisore deve esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi, descrivendo nel relativo paragrafo della relazione di revisione l’incoerenza significativa riscontrata. Infine, il principio prevede che se l’incoerenza significativa riscontrata è valutata anche pervasiva, come meglio sopra definita, il revisore dovrà esprimere un giudizio sulla coerenza negativo, descrivendo nel relativo paragrafo della relazione di revisione l’incoerenza significativa e pervasiva riscontrata.

Il principio prevede inoltre che nei casi in cui la relazione sulla gestione e, ove applicabile, la relazione sul governo societario non siano messe a disposizione del revisore in tempo utile per consentirgli lo svolgimento delle procedure previste ovvero tali relazioni non siano state predisposte, egli deve valutare se esprimere un giudizio sulla coerenza con rilievi per limitazioni alle procedure o, a seconda delle circostanze, dichiarare l’impossibilità di esprimere il giudizio sulla coerenza.

Il principio tratta da ultimo gli effetti sul giudizio di coerenza in presenza di un giudizio con modifica sul bilancio. In particolare il principio richiede al revisore di valutare se in caso di un giudizio con rilievi sul bilancio sia necessario esprimere anche un giudizio con rilievi sulla coerenza. Il principio richiede in ogni caso la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza nel caso in cui sia espresso un giudizio negativo o si sia dichiarata l’impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio in quanto l’inattendibilità del bilancio, l’impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati o le molteplici incertezze che hanno comportato l’impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, appaiono di per sé motivo per privare di ogni possibile significato utile il giudizio sulla coerenza richiesto al revisore.

La seguente tabella riepiloga le diverse situazioni sopra descritte:

Tipologia di giudizio sul bilancio	Effetti sul giudizio sulla coerenza
Giudizio con rilievi per errori significativi nel bilancio	Effetto sul giudizio sulla coerenza da valutare nelle specifiche circostanze
Giudizio con rilievi per impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati	Effetto sul giudizio sulla coerenza da valutare nelle specifiche circostanze
Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza
Giudizio negativo	Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sulla coerenza

### 37.2. Confronto del principio SA Italia con i Principi di Revisione e la prassi professionale precedenti

Il principio di revisione in esame, non presenta significative novità rispetto al PR n. 001. Rispetto a tale principio, sono stati tuttavia inseriti specifici riferimenti e definite specifiche procedure da svolgere per l'espressione del giudizio sulla coerenza di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari con il bilancio, predisposta dalle società emittenti valori mobiliari ammessi alle negoziazioni in mercati regolamentati, che al revisore è richiesto di esprimere ai sensi dell'art. 123-bis, co. 4, del TUF, non presenti nel precedente principio di revisione. Tale adempimento per i revisori degli emittenti valori mobiliari è stato introdotto dal D.Lgs. 173/08 in attuazione della Direttiva 2006/46/CE, norma entrata in vigore successivamente alla redazione del PR n. 001 citato. Conseguentemente, nel mese di febbraio 2010 era stato predisposto il DdR Assirevi n. 151 al fine di fornire regole di comportamento ed una guida sulle procedure di verifica, ora recepite nel SA Italia n. 720B.

### 37.3. Localizzazioni del principio SA Italia rispetto al principio di revisione internazionale ISA

Il SA Italia n. 720B non ha un corrispondente principio di revisione internazionale ed è stato specificamente redatto in quanto, nell'ordinamento italiano, al soggetto incaricato della revisione legale ai sensi del D.Lgs. 39/10 è richiesto di esprimere, ai sensi dell'art. 14, co. 2, lettera e), di tale decreto, un giudizio sulla coerenza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione con il bilancio di esercizio e, ove redatto, con il bilancio consolidato. Inoltre, in presenza di società emittenti valori mobiliari ammessi alle negoziazioni in mercati regolamentati, al revisore è richiesto di esprimere, ai sensi dell'art. 123-bis, co. 4, del TUF, il giudizio sulla coerenza di alcune informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari 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.

Il presente Quaderno è stato realizzato dai seguenti componenti del Gruppo di Ricerca Principi di Revisione:

Polignano Luisa	(KPMG S.p.A.)
Cremonesi Simona	(KPMG S.p.A.)
Baccelli Carla	(RIA Grant Thornton S.p.A.)
Beltracchi Costante	(Deloitte & Touche S.p.A.)
Campanaro Antonio	(BDO S.p.A.)
Capiaghi Giulio	(KPMG S.p.A.)
Cevolani Marco	(RIA Grant Thornton S.p.A.)
Gallo Alessandro	(Mazars S.p.A.)
Leone Cristina	(Deloitte & Touche S.p.A.)
Mischi Fabio	(Reconta Ernst & Young S.p.A.)
Monaco Enzo	(Mazars S.p.A.)
Nicodano Piero	(Reconta Ernst & Young S.p.A.)
Papetti Marco	(RIA Grant Thornton S.p.A.)
Petruzzelli Maria Lucia	(BDO S.p.A.)
Redeghieri Andrea	(Axis S.r.l.)
Repetto Alessandro	(Deloitte & Touche S.p.A.)
Tamborini Vitaliano	(PricewaterhouseCoopers S.p.A.)

e con la collaborazione di Fabio Caffarri (Axis S.r.l.), Alessandro Gigliarano (BDO S.p.A.) e Paola Pedotti (Mazars S.p.A.).



# ORGANI SOCIALI ASSIREVI

## ASSEMBLEA DELLE ASSOCIATE

AGKNSERCA S.n.c.; Axis S.r.l.; Baker Tilly Revisa S.p.A.; BDO S.p.A.; Deloitte & Touche S.p.A.; KPMG S.p.A.; Mazars S.p.A.; Moores Rowland Bompani S.r.l.; PKF Italia S.p.A.; PricewaterhouseCoopers S.p.A.; Prorevi Auditing S.r.l., Reconta Ernst & Young S.p.A.; RIA Grant Thornton S.p.A.; Trevor S.r.l.

## COMPONENTI DEL CONSIGLIO DIRETTIVO

CONSIGLIERE	VICE CONSIGLIERE	ASSOCIATA
Mario Boella (P)		
Davide Trincherò	Giacomo Bianchi	Baker Tilly Revisa S.p.A.
Paolo Scelsi	Alessandro Gigliarano	BDO S.p.A.
Stefano Dell'Orto	Luigi Nisoli	Deloitte & Touche S.p.A.
Luca Ferranti	Mario Corti	KPMG S.p.A.
Simone Del Bianco (VP e T)	Vincenzo Miceli	Mazars S.p.A.
Mario Fantechi	Enrico Minetti	Moores Rowland Bompani S.r.l.
Umberto Giacometti	Michele Riva	PKF Italia S.p.A.
Maurizio Lonati		PricewaterhouseCoopers S.p.A.
Simone Scettri (VP)	Fabio Mischi	Reconta Ernst & Young S.p.A.
Luca Saccani	Giancarlo Pizzocarò	RIA Grant Thornton S.p.A.
Severino Sartori	Paolo Foss	Trevor S.r.l.

(P) Presidente  
(VP) Vice Presidente  
(T) Tesoriere



## ASSIREVI

ASSIREVI – Associazione Italiana Revisori Contabili – è un'associazione privata senza scopo di lucro fondata nel 1980. L'Associazione è iscritta nel Registro delle persone giuridiche della Prefettura di Milano con il n. 1261.

Possono aderire all'Associazione le società di revisione operanti in Italia iscritte al Registro di cui all'art. 6 e ss. D.Lgs. 39/2010 e relative disposizioni attuative.

Assirevi riunisce oggi 14 società di revisione, che costituiscono attualmente la maggior parte delle società che svolgono la revisione degli Enti di Interesse Pubblico. Attualmente i professionisti che operano nell'ambito dell'attività di revisione svolta dalle Associate sono circa 6.000, con una presenza distribuita su tutto il territorio nazionale.

Assirevi promuove e realizza l'analisi scientifica di supporto all'adozione dei principi di revisione (norme etico professionali, norme tecniche di svolgimento della revisione contabile e norme di stesura della relazione di revisione), nonché lo studio dell'evoluzione della legislazione e della regolamentazione. Inoltre, è impegnata nella risoluzione di problematiche professionali, giuridiche e fiscali di comune interesse delle Associate.

In tale contesto, collabora con le Istituzioni e le Autorità Pubbliche, con gli organismi professionali, e con altri organismi ed enti nella determinazione e nell'aggiornamento dei principi di revisione e dei principi contabili e nella loro diffusione.

Promuove la diffusione della conoscenza degli studi sviluppati presso le Associate attraverso diversi strumenti, tra i quali principalmente iniziative di formazione, aggiornamento e informazione su norme, leggi, decreti, regolamenti e ogni altra notizia necessaria all'attività di revisione.

Inoltre, Assirevi sostiene e realizza iniziative, studi e pubblicazioni che favoriscano la maggiore conoscenza e diffusione dell'attività di revisione contabile.







*finito di stampare  
nel mese di marzo 2015*

**3LB srl**  
Osnago (Lc)