

Principi di Revisione Internazionali

ISA

Dott.ssa Valeria Antonioli

Studio societario tributario Stella Monfredini



CNDCEC

Consiglio Nazionale dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

La revisione dovrà essere effettuata sulla base di questi principi di revisione internazionali, a prescindere dal soggetto incaricato della revisione e dal tipo di società sottoposta a revisione.

Gli ISA saranno obbligatori quando l'Unione Europea provvederà ad adottarli mediante regolamento. Sino a quel momento, il decreto prevede che i revisori utilizzino i principi elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla Consob. Nel frattempo, il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, in collaborazione con Assirevi e Consob, ha tradotto gli Isa il cui utilizzo, anche se non ancora obbligatorio, non è vietato.

I principi di revisione sono stati aggiornati e migliorati sia in termini di semplificazione applicativa che in termini di comprensibilità.

Gli ISA non apportano cambiamenti di rilievo rispetto ai principi attuali, ma la traduzione consente di avere una guida estremamente utile e anche la numerazione resta sostanzialmente immutata.

I professionisti che intendono effettuare lavori di revisione devono tenere conto che, l'applicazione dei principi di revisione (internazionali e, in attesa dell'adozione di questi, nazionali) è un obbligo stabilito dalla legge (art. 11 D.Lgs. n. 39/2010).

I principi internazionali contengono una parte obbligatoria, costituita dalle “Regole” e una parte applicativa, costituita dalle “Linee guida e altro materiale applicativo” che può contenere anche delle “Appendici”. Le linee guida non costituiscono di per sé regole, ma sono rilevanti ai fini di una corretta applicazione delle regole.

Alcuni principi si applicano a tutte le imprese, mentre altri consentono alcuni “sconti” alle imprese di minori dimensioni.

ISQC1 OTTOBRE 2010

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
ATTENDIBILITA' AD UN'INFORMAZIONE
E SERVIZI CONNESSI

Tratta delle responsabilità del soggetto abilitato in merito al proprio sistema di controllo della qualità:

- **degli incarichi di revisione contabile completa e limitata del bilancio;**
- **degli altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione;**
- **dei servizi di compilazione di informazioni finanziarie e di svolgimento di procedure di verifica richieste dal committente.**

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

Ambito di applicazione ISQC

Si applica a tutti i soggetti abilitati costituiti da professionisti contabili.

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

Data di entrata in vigore ISQC

L'istituzione di sistemi di controllo della qualità conformi al presente ISQC è richiesta entro il 15 dicembre 2009.

Obiettivi ISQC

Istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità che consenta di conseguire una ragionevole sicurezza che:

- a) il soggetto abilitato alla revisione ed il suo personale rispettino i principi professionali e le disposizioni di legge;
- b) le relazioni emesse dal soggetto abilitato siano appropriate alle circostanze.

Il soggetto abilitato deve istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità che includa direttive e procedure relative a:

a) Responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato

L'amministratore delegato del soggetto abilitato ovvero, il consiglio di amministrazione, devono assumersi la responsabilità finale del sistema di controllo della qualità.

Devono pertanto avere esperienza e capacità sufficienti.

PROMUOVERE UNA CULTURA INTERNA DELLA QUALITÀ

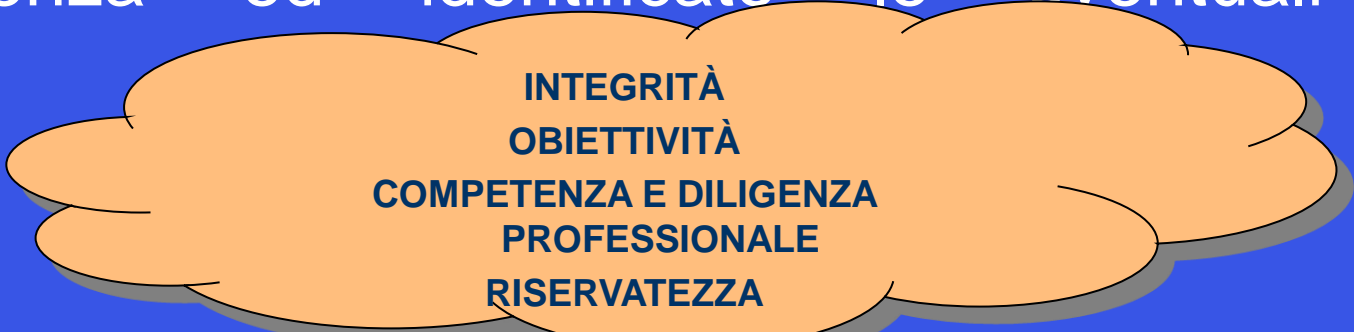
La promozione di una cultura interna orientata alla qualità dipende da azioni e messaggi chiari, coerenti e frequenti da parte di tutti i livelli della direzione.

Promuovere tale cultura interna comporta: a) stabilire direttive e procedure che disciplinino la valutazione delle prestazioni, la retribuzione e l'avanzamento del personale, al fine di dimostrare l'impegno prioritario del soggetto abilitato per la qualità; b) attribuire le responsabilità direttive in modo che considerazioni di tipo commerciale non prevalgano sulla qualità del lavoro svolto; c) dotarsi di risorse sufficienti per sviluppare, documentare e supportare le proprie direttive e procedure.

b) Principi etici applicabili

Direttive e procedure configurate per conseguire una ragionevole sicurezza che il soggetto abilitato e il suo personale mantengano l'indipendenza.

Devono pertanto essere comunicati i principi di indipendenza ed identificate le eventuali minacce.



INTEGRITÀ
OBIETTIVITÀ
**COMPETENZA E DILIGENZA
PROFESSIONALE**
RISERVATEZZA

COMPORTAMENTO PROFESSIONALE

I principi fondamentali sono rafforzati attraverso: il gruppo dirigente del soggetto abilitato; la formazione teorica e pratica; il monitoraggio; un processo per gestire i casi di non conformità.

c) Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici

Il soggetto abilitato deve porre in essere e mantenere i rapporti e gli incarichi per i quali:

- disponga delle competenze per svolgere l'incarico e abbia la possibilità di svolgerlo inclusi la disponibilità di tempo e di risorse;
- sia in grado di rispettare i principi etici applicabili;
- abbia considerato l'integrità del cliente e non disponga di informazioni che possano indurlo a concludere che il cliente manchi di integrità.

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

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

d) Risorse umane

Il soggetto abilitato deve conseguire una ragionevole sicurezza di avere sufficiente personale con le competenze, capacità e impegno al rispetto dei principi etici per svolgere gli incarichi in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge.

Dovrà inoltre assegnare a ciascun soggetto le rispettive responsabilità.

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

Le competenze possono essere sviluppate in diversi modi, tra i quali la formazione professionale, lo sviluppo professionale continuo, inclusa la formazione e l'esperienza di lavoro.

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

Il soggetto abilitato può avvalersi di una persona esterna adeguatamente qualificata.

Le procedure per la valutazione della performance, per la retribuzione e per l'avanzamento riconoscono nel modo dovuto e premiano lo sviluppo ed il mantenimento delle competenze e dell'impegno al rispetto dei principi etici.

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

e) Svolgimento dell'incarico

Tali direttive e procedure devono includere:

- gli aspetti rilevanti al fine di favorire l'uniformità della qualità nello svolgimento degli incarichi;
- le responsabilità della supervisione;
- le responsabilità del riesame del lavoro (necessario a fornire una valutazione obiettiva dei giudizi professionali significativi formulati dal team dell'incarico e delle conclusioni raggiunte nella predisposizione della relazione).

UNIFORMITÀ DELLA QUALITÀ NELLO SVOLGIMENTO DEGLI INCARICHI

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

SUPERVISIONE

La supervisione dell'incarico comprende: seguire l'avanzamento dell'incarico; considerare la competenza e le capacità dei singoli membri del team dell'incarico, se essi hanno tempo sufficiente per svolgere il loro lavoro, se comprendono le istruzioni loro impartite e se stanno svolgendo il lavoro secondo l'approccio pianificato per l'incarico;

RIESAME DEL LAVORO

Il riesame del lavoro consiste nel considerare se: il lavoro è stato svolto in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; sono stati evidenziati aspetti significativi che richiedono ulteriori approfondimenti;

f) Il monitoraggio

Processo atto a conseguire una ragionevole sicurezza che le direttive e le procedure del sistema di controllo della qualità siano pertinenti, adeguate e operino in modo efficace. Tale processo deve:

- comprendere un'analisi e una valutazione continue del sistema di controllo della qualità del soggetto abilitato;
- richiedere che la responsabilità del processo di monitoraggio sia affidata ad uno o più partner ovvero ad altre persone nell'ambito del soggetto abilitato;
- richiedere che coloro che sono coinvolti nello svolgimento dell'incarico o del riesame della qualità dell'incarico non partecipino all'ispezione dell'incarico stesso.

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

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

ISA 200

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

**Tratta delle responsabilità generali del
revisore indipendente nello
svolgimento della revisione contabile
del bilancio in conformità ai principi di
revisione.**

Definisce, quindi, gli obiettivi generali del revisore indipendente e spiega la natura e la portata di una revisione contabile configurata in modo da consentire al revisore indipendente il raggiungimento di tali obiettivi.

Illustra inoltre l'oggetto, il livello di autorevolezza e la struttura dei principi di revisione e include le regole che stabiliscono le responsabilità generali del revisore indipendente applicabili a tutte le revisioni contabili, incluso l'obbligo di conformarsi ai principi di revisione.

Tali responsabilità possono differire da quelle stabilite nei principi di revisione. Conseguentemente, sebbene il revisore possa trovare utili alcuni aspetti dei principi di revisione, è sua responsabilità assicurare la conformità a tutti gli obblighi legali, regolamentari o professionali applicabili.

La revisione contabile del bilancio

La finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio. Ciò si realizza mediante l'espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Tale giudizio riguarda il fatto se il bilancio, nel suo complesso, sia presentato correttamente ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento.

Tale giudizio è comune a tutte le revisioni contabili del bilancio.

Leggi o regolamenti possono stabilire le responsabilità della direzione e dei responsabili delle attività di governance in riferimento all'informativa finanziaria.

Il bilancio oggetto di revisione contabile è quello di impresa, redatto dalla direzione dell'impresa stessa, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance.

I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire 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.

I principi di revisione contengono gli obiettivi, le regole e le linee guida per supportare il revisore nell'acquisire una ragionevole sicurezza.

I principi di revisione richiedono che il revisore eserciti il proprio giudizio professionale e che:

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

Il revisore esprime il proprio giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. La forma del giudizio del revisore, tuttavia, dipende dal quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento e dalle leggi o dai regolamenti applicabili.

Laddove il quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria sia basato sulla corretta rappresentazione, il giudizio richiesto dai principi di revisione riguarda il fatto che il bilancio sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta. Laddove il quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria sia basato sulla conformità, il giudizio richiesto riguarda il fatto che il bilancio sia redatto in conformità al quadro normativo di riferimento. A meno che non sia specificatamente stabilito altrimenti, nei principi di revisione il riferimento al giudizio del revisore riguardano entrambe le forme di giudizio.

Data di entrata in vigore ISA 200

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

Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio

Il revisore, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, deve conformarsi ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza.

I principi fondamentali cui il revisore è tenuto a conformarsi sono: l'integrità, l'obiettività, la competenza e la diligenza professionale, la riservatezza, il comportamento professionale.

Nel caso di un incarico di revisione contabile è di pubblico interesse ed è richiesto dal Codice IFAC, che il revisore sia indipendente dall'impresa sottoposta alla revisione contabile.

L'indipendenza del revisore dall'impresa salvaguarda la sua capacità di formarsi un giudizio di revisione senza essere influenzato da condizionamenti che potrebbero compromettere tale giudizio. L'indipendenza rafforza la capacità del revisore di agire con integrità, di non essere obiettivo e di mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale.

Scetticismo professionale

Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato.

Lo scetticismo professionale implica di prestare attenzione, per esempio:

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

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

Lo scetticismo professionale è necessario per la valutazione critica degli elementi probativi.

Il revisore può accettare come autentiche le registrazioni e i documenti, a meno che non abbia motivo di ritenere diversamente.

Giudizio professionale

Il revisore deve esercitare il proprio giudizio professionale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

Il giudizio professionale è essenziale per il corretto svolgimento della revisione contabile.

Il giudizio professionale è necessario per le decisioni in merito:

- alla significatività e al rischio di revisione;
- alla natura, alla tempistica e all'estensione delle procedure di revisione utilizzate dal revisore per conformarsi alle regole contenute nei principi di revisione e per raccogliere gli elementi probativi;
- alla valutazione se siano stati acquisiti elementi probativi appropriati e sufficienti e se sia necessario porre in essere ulteriori azioni per conseguire gli obiettivi dei principi di revisione e quindi gli obiettivi generali di revisione;
- all'apprezzamento delle valutazioni della direzione nell'applicare il quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento dell'impresa;
- al raggiungimento di conclusioni basate sugli elementi probativi acquisiti, per esempio, nella valutazione della ragionevolezza delle stime effettuate dalla direzione nella redazione del bilancio.

L'esercizio del giudizio professionale si basa sui fatti e sulle circostanze noti al revisore.

È necessario esercitare il giudizio professionale per tutta la durata della revisione contabile. È necessario altresì che tale giudizio sia documentato in modo appropriato.

Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione

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

SUFFICIENZA E APPROPRIATEZZA DEGLI ELEMENTI PROBATIVI

Gli elementi probativi sono necessari per supportare il giudizio del revisore e la relazione di revisione. Essi sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile. Essi possono, tuttavia, includere anche informazioni acquisite da altre fonti.

La sufficienza è la misura della quantità degli elementi probativi.

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

RISCHIO DI REVISIONE

Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di individuazione.

Rischio di errori significativi: possono sussistere a livello di bilancio nel suo complesso; a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa di bilancio.

Rischio di individuazione: riguarda la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure che sono determinate dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso. Dipende quindi: dal tipo di pianificazione, dall'assegnazione del personale al team di revisione, dall'applicazione dello scetticismo professionale, dalla supervisione e dal riesame del lavoro di revisione svolto.

ISA 210

ACCORDI RELATIVI AI TERMINI DEGLI INCARICHI DI REVISIONE

**Tratta delle responsabilità del revisore
nel concordare i termini dell'incarico di
revisione con la direzione e con i
responsabili delle attività di
governance.**

Gli incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad una determinata informazione, inclusi gli incarichi di revisione, possono essere accettati soltanto se il professionista ritiene che i principi etici applicabili quali l'indipendenza e la competenza professionale potranno essere soddisfatti e se l'incarico presenta determinate caratteristiche.

Il presente principio di revisione tratta degli aspetti che sono sotto il controllo dell'impresa e sui quali è necessario che il revisore e la direzione dell'impresa trovino un accordo.

Data di entrata in vigore ISA 210

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

Obiettivi ISA 210

Accettare o mantenere un incarico di revisione contabile solo se gli elementi in base ai quali l'incarico va svolto sono stati concordati:

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

Condizioni indispensabili per una revisione contabile

Il revisore deve:

- stabilire se il quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio sia accettabile;
- acquisire la conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende le proprie responsabilità in merito alla redazione del bilancio ed all'autorizzazione del revisore all'accesso a tutte le informazioni.

IL QUADRO NORMATIVO SULL'INFORMAZIONE FINANZIARIA

Una condizione per l'accettazione di un incarico finalizzato a fornire un livello di attendibilità ad una determinata informazione è che i criteri cui si fa riferimento nella definizione di un tale incarico siano idonei e disponibili per i potenziali utilizzatori.

I fattori rilevanti ai fini della determinazione da parte del revisore dell'accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio includono: la natura dell'impresa, lo scopo del bilancio, la struttura del bilancio, se leggi o regolamenti prescrivano il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

In alcuni casi, il bilancio sarà redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria definito per soddisfare le esigenze di informativa finanziaria di utilizzatori specifici.

CONFERMA DELLA DIREZIONE IN MERITO ALLE PROPRIE RESPONSABILITÀ

Una revisione contabile conforme ai principi di revisione viene svolta sulla base del presupposto che la direzione riconosca e comprenda di avere le responsabilità indicate nel principio di revisione internazionale n. 200.

Le modalità con cui le responsabilità per l'informativa finanziaria sono ripartite tra la direzione e i responsabili delle attività di governance, varierà in base alle risorse e alla struttura dell'impresa, alle eventuali leggi o regolamenti applicabili, nonché ai rispettivi ruoli della direzione e dei responsabili delle attività di governance nell'ambito dell'impresa.

Accordo sui termini dell'incarico di revisione

Il revisore deve concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione ovvero con i responsabili di governance, tramite lettera di incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto.

I ruoli della direzione e dei responsabili delle attività di governance nel concordare i termini dell'incarico di revisione per l'impresa dipendono dalla struttura di governance dell'impresa e dalle leggi o dai regolamenti pertinenti.

È nell'interesse sia dell'impresa sia del revisore che quest'ultimo invii una lettera di incarico prima di iniziare la revisione contabile in modo da contribuire ad evitare fraintendimenti in merito a quest'ultima.

La forma ed il contenuto della lettera d'incarico di revisione possono variare da un'impresa all'altra.

Le informazioni incluse nella lettera d'incarico sulle responsabilità del revisore possono essere basate sul principio di revisione internazionale n. 200.

Incarichi di revisione contabile ricorrenti

Il revisore deve valutare se le circostanze richiedono che i termini dell'incarico di revisione siano modificati e se vi sia la necessità di ricordare all'impresa i termini vigenti dell'incarico.

Il revisore può decidere di non inviare, per ciascun periodo amministrativo, una nuova lettera di incarico o altro accordo scritto. Tuttavia, i seguenti fattori possono rendere appropriato modificare i termini dell'incarico di revisione ovvero ricordare all'impresa i termini dell'incarico in essere:

- eventuali indizi che l'impresa abbia frainteso l'obiettivo e la portata della revisione contabile;
- eventuali termini dell'incarico di revisione modificato o particolari;
- un recente cambiamento nei vertici della direzione;
- un cambiamento significativo nell'assetto proprietario;
- un mutamento significativo nella natura o nelle dimensioni dell'attività dell'impresa;
- un cambiamento nelle disposizioni di legge o regolamentari;
- un cambiamento nel quadro normativo sull'informazione finanziaria adottato nella redazione del bilancio;
- un cambiamento in altre disposizioni riguardanti gli obblighi di informativa.

Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione

Il revisore non deve acconsentire ad un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione laddove non esista una motivazione ragionevole per farlo.

La richiesta al revisore da parte dell'impresa di cambiare i termini dell'incarico di revisione può derivare da un cambiamento delle circostanze che incide sulla necessità del servizio, da un fraintendimento in merito alla natura della revisione contabile rispetto a quanto richiesto originariamente, ovvero da una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione, sia essa imposta dalla direzione oppure dovuta ad altre circostanze.

Un cambiamento nelle circostanze che incide sugli obblighi dell'impresa o un fraintendimento sulla natura del servizio originariamente richiesto, possono essere considerati elementi ragionevoli per richiedere un cambiamento nell'incarico di revisione. Per contro, un cambiamento può non essere considerato ragionevole laddove appaia collegato ad informazioni che risultino scorrette, incomplete o comunque insoddisfacenti.

ISA 220

CONTROLLO DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO DI REVISORE CONTABILE DEL BILANCIO

Tratta delle responsabilità specifiche del revisore riguardanti le procedure di controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio. Si occupa, inoltre, delle responsabilità in capo al responsabile del riesame della qualità dell'incarico.

Il sistema di controllo della qualità include direttive e procedure relative a ciascuno dei seguenti elementi:

- le responsabilità apicali per la qualità nel soggetto abilitato alla revisione;
- i principi etici applicabili;
- l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e di incarichi specifici;
- le risorse umane;
- lo svolgimento dell'incarico;
- il monitoraggio.

Sistema di controllo della qualità e ruolo dei team di revisione

Il soggetto abilitato incaricato della revisione è responsabile dei sistemi, delle direttive e delle procedure di controllo della qualità.

Il soggetto abilitato ha l'obbligo di istituire e mantenere un sistema di controllo della qualità per conseguire una ragionevole sicurezza che:

- il soggetto abilitato alla revisione ed il suo personale rispettino i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- le relazioni emesse dal soggetto abilitato alla revisione siano appropriate alle circostanze.

Data di entrata in vigore ISA 220

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

Obiettivi ISA 220

L'obiettivo del revisore è di mettere in atto procedure di controllo della qualità a livello di incarico che gli consentano di acquisire una ragionevole sicurezza che:

- a) la revisione contabile sia conforme ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- b) la relazione di revisione emessa sia appropriata alle circostanze.

Responsabile della qualità dell'incarico di revisione contabile

Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità della qualità complessiva di ciascun incarico di revisione contabile a lui assegnato.

Le azioni del responsabile dell'incarico e le comunicazioni appropriate agli altri membri del team di revisione, nell'assumersi la responsabilità della qualità complessiva di ciascun incarico di revisione, evidenziano:

- l'importanza per la qualità della revisione contabile:
 - dello svolgimento del lavoro in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge;
 - della conformità alle direttive e alle procedure per il controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione, per quanto applicabili;
 - dell'emissione di relazioni di revisione appropriate alle circostanze;
 - della capacità del team di revisione di manifestare i propri dubbi senza timore di ritorsioni;
- il fatto che la qualità è essenziale nello svolgimento degli incarichi di revisione contabile.

Principi etici applicabili

Il responsabile dell'incarico deve prestare attenzione, mediante l'osservazione e lo svolgimento di indagini per quanto necessario, alle evidenze di non conformità ai principi etici applicabili da parte dei membri del team di revisione.

Il responsabile deve giungere ad una conclusione sulla conformità ai principi sull'indipendenza che si applicano all'incarico di revisione.

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

- l'integrità;
- l'obiettività;
- la competenza e la diligenza professionale;
- la riservatezza;
- il comportamento professionale.

Accettazione e mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione

Il responsabile dell'incarico deve assicurarsi che siano state seguite procedure appropriate per l'accettazione ed il mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione e deve stabilire se le conclusioni raggiunte a tale riguardo siano appropriate.

Il soggetto abilitato alla revisione deve acquisire le informazioni considerate necessarie prima di accettare un incarico con un nuovo cliente, quando decide se mantenere un incarico già in essere e quando considera se accettare un nuovo incarico con un cliente già acquisito.

Le informazioni seguenti aiutano il responsabile dell'incarico a stabilire se le conclusioni raggiunte in merito all'accettazione e al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione siano appropriate:

- l'integrità dei principali proprietari, dei membri della direzione con responsabilità strategiche e dei responsabili delle attività di governance dell'impresa;
- se il team di revisione abbia le competenze per svolgere l'incarico di revisione e abbia le capacità necessarie, inclusi la disponibilità di tempo e di risorse;
- se il soggetto che potrebbe essere incaricato della revisione ed il team di revisione siano in grado di rispettare i principi etici applicabili;
- gli aspetti significativi che sono emersi durante l'incarico di revisione in corso o in quello precedente e le loro implicazioni per il mantenimento del rapporto.

Assegnazione dei team di revisione

Il responsabile dell'incarico deve convincersi che il team di revisione possieda le competenze e le capacità appropriate per:

- svolgere l'incarico di revisione contabile in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- consentire l'emissione di una relazione di revisione appropriata alle circostanze.

Un team di revisione include, se del caso, una persona con competenze in un'area specialistica della contabilità o della revisione contabile, sia essa incaricata o dipendente del soggetto incaricato della revisione, che svolga procedure di revisione relative all'incarico. Tuttavia, una persona con tali competenze non è un membro del team di revisione qualora il suo coinvolgimento nell'incarico si limiti alla sola consultazione.

Svolgimento dell'incarico

Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità:

- della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- dell'appropriatezza alle circostanze della relazione di revisione.

La direzione del team di revisione comporta che i suoi membri siano informati su aspetti quali:

- le loro responsabilità, inclusa la necessità di rispettare i principi etici applicabili oltre che la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile con scetticismo professionale;
- le responsabilità dei rispettivi partner laddove nello svolgimento di un incarico di revisione siano coinvolti più partner;
- gli obiettivi del lavoro da svolgere;
- la natura dell'attività dell'impresa;
- le problematiche relative al rischio;
- i problemi che possono presentarsi.

La supervisione include aspetti quali:

- seguire l'avanzamento dell'incarico di revisione;
- considerare la competenza e le capacità dei singoli membri del team di revisione;
- affrontare gli aspetti significativi che emergono durante l'incarico di revisione, considerando la rilevanza e modificando appropriatamente l'approccio pianificato;
- identificare gli aspetti da sottoporre alla consultazione o alla considerazione da parte dei membri più esperti del team di revisione durante lo svolgimento dell'incarico.

Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità che il riesame del lavoro sia svolto in conformità alle direttive e alle procedure di riesame previste dal soggetto incaricato della revisione.

Il responsabile dell'incarico deve assumersi la responsabilità affinché il team di revisione effettui consultazioni appropriate sugli aspetti complessi o controversi.

Il riesame del lavoro consiste nel considerare, per esempio, se:

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

Una consultazione efficace su aspetti significativi di natura tecnica, etica o di altra natura all'interno del soggetto incaricato della revisione ovvero, ove applicabile, al suo esterno, può realizzarsi qualora i soggetti consultati:

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

Il responsabile dell'incarico deve inoltre stabilire che sia stato nominato un responsabile del riesame della qualità dell'incarico.

Il team di revisione deve seguire le direttive e le procedure del soggetto incaricato della revisione previste per affrontare e risolvere le divergenze di opinione.

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

Monitoraggio

Occorre un processo di monitoraggio configurato per conseguire una ragionevole sicurezza che le direttive e le procedure del soggetto incaricato della revisione siano pertinenti, adeguate e operino in modo efficace.

ISA 230

LA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE

**Tratta della responsabilità del revisore
nel predisporre la documentazione
della revisione contabile del bilancio.**

Natura e finalità della documentazione della revisione contabile

La documentazione della revisione contabile fornisce:

- evidenza degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sul raggiungimento degli obiettivi;
- evidenza che il lavoro di revisione sia stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

Data di entrata in vigore ISA 230

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

Obiettivi ISA 230

Predisporre una documentazione che fornisca:

- a) una sufficiente ed appropriata evidenza documentale degli elementi a supporto della relazione di revisione
- b) l'evidenza che la revisione contabile sia stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

Tempestiva predisposizione della documentazione della revisione

Il revisore deve predisporre la documentazione della revisione in modo tempestivo.

La predisposizione tempestiva della documentazione della revisione, sufficiente ed appropriata, contribuisce a migliorare la qualità di quest'ultima e rende più efficace il riesame e la valutazione degli elementi probativi raccolti e delle conclusioni raggiunte prima dell'emissione della relazione di revisione.

Documentazione delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti

Il revisore deve predisporre la documentazione della revisione che sia sufficiente a consentire ad un revisore esperto di comprendere:

- la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte per conformarsi ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
- i risultati delle procedure di revisione svolte e gli elementi probativi acquisiti;

- gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni.

Il revisore deve documentare gli aspetti significativi discussi con la direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti.

La documentazione della revisione può essere formalizzata su supporto cartaceo, elettronico o di altro tipo.

Il revisore può includere nella documentazione della revisione estratti o copie di documenti aziendali. Non è necessario che il revisore includa nella documentazione della revisione le bozze di carte di lavoro e di bilanci, annotazioni che riportano considerazioni incomplete o preliminari.

Esempi di aspetti significativi:

- aspetti che determinano rischi significativi;
- risultati di procedure di revisione che indicano che il bilancio potrebbe essere significativamente errato, o la necessità di rivedere la precedente valutazione dei rischi di errori significativi e le risposte del revisore per fronteggiare tali rischi;
- circostanze che determinano significative difficoltà per il revisore nell'applicazione delle necessarie procedure di revisione;
- elementi emersi che potrebbero dar luogo ad un giudizio di revisione con modifica, ovvero all'inserimento, nella relazione di revisione, di un richiamo d'informativa.

Raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva

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.

ISA 240

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

Tratta delle responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio.

Caratteristiche delle frodi

Gli errori di bilancio possono derivare sia da frodi sia da comportamenti o eventi non intenzionali.

Il revisore si occupa di quelle frodi che determinano la presenza di errori significativi in bilancio:

- errori derivanti da una falsa informativa finanziaria;
- errori derivanti da appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa.

La frode, sia nel caso di falsa informativa finanziaria sia di approvazione illecita di beni ed attività dell'impresa, implica l'esistenza di incentivi o pressioni a commetterla, la percezione di un'occasione per perpetrarla e la possibilità di giustificare l'atto.

La falsa informativa finanziaria include errori intenzionali, inclusa l'omissione in bilancio di importi o di adeguata informativa, al fine di trarre in inganno gli utilizzatori dello stesso. Essa può essere originata dalle iniziative della direzione volte a manipolare i risultati d'esercizio al fine di ingannare gli utilizzatori del bilancio, influenzando la loro percezione della performance e della redditività dell'impresa.

L'appropriazione illecita di beni ed attività dell'impresa comporta la sottrazione degli stessi ed è spesso perpetrata da dipendenti per valori relativamente piccoli e non significativi. Tuttavia, essa può anche coinvolgere la direzione, la quale solitamente ha maggiori possibilità di occultare o dissimulare la direzione, la quale solitamente ha maggiori possibilità di occultare o dissimulare le appropriazioni illecite con modalità di difficile individuazione.

Responsabilità relative alla prevenzione e individuazione delle frodi

La responsabilità principale per la prevenzione e l'individuazione delle frodi compete sia ai responsabili delle 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 ovvero a comportamenti o eventi non intenzionali.

Data di entrata in vigore ISA 240

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

Obiettivi ISA 240

- 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.

Scetticismo professionale

Il revisore deve mantenere uno scetticismo professionale per tutta la durata della revisione, tenendo presente la possibilità che un errore significativo dovuto a frodi possa comunque sussistere, a prescindere dall'esperienza precedentemente acquisita dal revisore circa l'onestà e l'integrità della direzione dell'impresa e dei responsabili delle attività di governance.

Il mantenimento dello scetticismo professionale richiede al revisore di interrogarsi costantemente in merito al fatto se le informazioni e gli elementi probativi acquisiti segnalino la possibile esistenza di errori significativi dovuti a frodi.

Quando il revisore identifica delle condizioni che lo inducano a ritenere che un documento possa non essere autentico o che il suo contenuto sia stato modificato senza comunicarlo al revisore, le procedure possibili per indagare ulteriormente possono includere:

- una richiesta di conferma diretta ai terzi;
- l'utilizzo del lavoro di un esperto per accertare l'autenticità del documento.

Discussione tra i membri del team di revisione

La discussione tra i membri del team di revisione, prevista dal principio di revisione internazionale n. 315, deve porre una particolare attenzione alle modalità ed alle aree in cui il bilancio può essere soggetto a errori significativi dovuti a frodi.

- Offre ai membri del team di revisione con maggiore esperienza l'opportunità di condividere la propria specifica conoscenza sulle aree di bilancio potenzialmente soggette a errori significativi dovuti a frodi e sulle possibili modalità di manifestazione di tali errori;
- consente al revisore di formulare risposte appropriate alla possibilità che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi e di stabilire quali membri del team di revisione svolgeranno determinate procedure di revisione;
- permette al revisore di stabilire come saranno condivisi all'interno del team di revisione i risultati delle procedure svolte e come affrontare eventuali segnalazioni di frodi che possano giungere alla sua attenzione.

Procedure di valutazione del rischio e le attività correlate

Il revisore deve svolgere indagini presso la direzione aventi ad oggetto:

- la valutazione, da parte della direzione, del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi incluse la natura, l'estensione e la frequenza di tale valutazione;
- il processo adottato dalla direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa;

- le eventuali comunicazioni da parte della direzione ai responsabili delle attività di governance in merito ai processi da essa adottati per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa;
- le eventuali comunicazioni da parte della direzione ai propri dipendenti in merito ai suoi orientamenti riguardo le prassi aziendali ed il comportamento etico.

Il revisore deve svolgere indagini presso i responsabili delle attività di governance per stabilire se essi siano a conoscenza di eventuali frodi effettive, sospette o segnalate concernenti l'impresa.

La comprensione della supervisione dei responsabili delle attività di governance può fornire indicazioni in merito alla potenziale esposizione dell'impresa a frodi poste in essere dalla direzione, all'adeguatezza del controllo interno sui rischi di frode e alla competenza ed integrità della direzione.

INDAGINI PRESSO LA DIREZIONE

La direzione si assume la responsabilità del controllo interno e della redazione del bilancio. Di conseguenza, è opportuno che il revisore compia indagini presso la direzione in relazione alla valutazione effettuata da quest'ultima del rischio di frodi e dei controlli posti in essere per la loro prevenzione e individuazione.

INDAGINI PRESSO LA DIREZIONE E ALTRI SOGGETTI ALL'INTERNO DELL'IMPRESA

Le indagini del revisore presso la direzione possono fornire informazioni utili riguardo i rischi di errori significativi nel bilancio derivanti da frode del personale dipendente. Tuttavia, è improbabile che tali indagini forniranno informazioni utili riguardo i rischi di errori significativi nel bilancio derivanti da frodi della direzione. Effettuare indagini presso altri soggetti nell'ambito dell'impresa può fornire ai soggetti interpellati l'occasione di trasmettere al revisore informazioni che altrimenti potrebbero non essergli comunicate.

INDAGINI PRESSO LA REVISIONE INTERNA

Il revisore può effettuare indagini su specifiche attività della funzione di revisione interna, incluse:

- le eventuali procedure svolte dai revisori interni durante l'anno per individuare le frodi;
- se la direzione ha risposto adeguatamente a quanto emerso da tali procedure.

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi

Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio e a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi

Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione per:

- verificare la correttezza delle scritture registrate nei libri contabili e delle rettifiche apportate in sede di redazione dei bilanci;
- 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.

Gli errori significativi nel bilancio dovuti a frodi spesso implicano una manipolazione del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria mediante la registrazione di scritture contabili non appropriate ovvero non autorizzate. Ciò può verificarsi durante tutto il corso dell'anno o alla fine del periodo amministrativo, ovvero tramite l'effettuazione da parte della direzione di rettifiche agli importi indicati nel bilancio che non sono rappresentati nelle scritture contabili, quali, ad esempio, rettifiche e riclassificazioni di consolidamento.

La redazione del bilancio richiede che la direzione formuli un certo numero di valutazioni e assunzioni che influenzano le stime contabili significative e di controllare la ragionevolezza di tali stime su base continuativa. La falsa informativa finanziaria è spesso realizzata attraverso la formulazione intenzionale di stime contabili non corrette.

Valutazione degli elementi probativi

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 dell'impresa, indicano un rischio precedentemente non riconosciuto di errori significativi dovuti a frodi.

Se il revisore identifica un errore, deve valutare se sia indicativo di una frode. In tal caso, deve valutare le implicazioni dell'errore in relazione ad altri aspetti della revisione.

Se il revisore identifica un errore, deve riconsiderare la valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi ed il conseguente effetto sulla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione per fronteggiare i rischi identificativi e valutati.

Se il revisore conferma che, o non è in grado di concludere se, il bilancio contiene errori significativi dovuti a frodi, deve valutare gli effetti sulla revisione.

Impossibilità per il revisore di continuare a svolgere l'incarico

Nel caso in cui, a causa di un errore derivante da frode o da sospetta frode, il revisore si trovi di fronte a circostanze di natura eccezionale che mettono indubbio la possibilità di continuare a svolgere l'incarico di revisione, egli deve:

- stabilire le responsabilità professionali e legali applicabili alle circostanze;
- considerare se sia appropriato recedere dall'incarico.

Se il revisore recede dall'incarico:

- a) discutere con la direzione e con i responsabili delle attività di governance, in merito al proprio recesso dall'incarico e alle ragioni che lo hanno motivato;
- b) stabilire se esista l'obbligo legale o professionale di comunicare il proprio recesso e le relative motivazioni al soggetto o ai soggetti che hanno conferito l'incarico.

Comunicazioni alla direzione con i responsabili delle attività di governance

Se il revisore ha identificato una frode o ha acquisito informazioni che indicano la possibile presenza di una frode, egli ne deve informare tempestivamente la direzione al livello appropriato, al fine di informare coloro che hanno la responsabilità principale per la prevenzione e individuazione delle frodi nelle questioni che ricadono sotto la loro responsabilità.

Le comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance possono avvenire in forma verbale o scritta.

ISA 250

LA CONSIDERAZIONE DI LEGGI E REGOLAMENTI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

Tratta della responsabilità del revisore nel considerare leggi e regolamenti durante lo svolgimento della revisione contabile del bilancio.

Il presente principio di revisione non si applica ad altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità nei quali il revisore ha l'incarico specifico di verificare ed emettere una relazione in merito alla conformità a leggi o regolamenti specifici.

Effetto di leggi e regolamenti

Gli effetti sul bilancio possono variare considerevolmente.

Le disposizioni di alcune leggi o regolamenti hanno un effetto diretto sul bilancio in quanto determinano gli importi e l'informativa riportati nel bilancio di un'impresa.

Responsabilità connesse alla conformità a leggi e regolamenti

È responsabilità della direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, di assicurare che la gestione dell'impresa avvenga in conformità alle disposizioni di leggi e regolamenti, incluso il rispetto di quelle disposizioni che determinano gli importi e l'informativa riportati nel bilancio di un'impresa.

Le regole del presente principio di
revisione hanno lo scopo di
assistere il revisore
nell'identificazione degli errori
significativi nel bilancio dovuti alla
non conformità a leggi e
regolamenti.

La non conformità dell'impresa a leggi e regolamenti può causare un errore significativo nel bilancio. L'individuazione di non conformità, a prescindere dal livello di significatività, può influenzare altri aspetti della revisione inclusa, ad esempio, la considerazione da parte del revisore dell'integrità della direzione o del personale.

Data di entrata in vigore ISA 250

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

Obiettivi ISA 250

- a) Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati circa conformità alle disposizioni di quelle leggi e di quei regolamenti di cui è generalmente riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa significativi nel bilancio;
- b) svolgere specifiche procedure di revisione volte 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.

La considerazione della conformità alle leggi e ai regolamenti da parte del revisore

Il revisore deve acquisire una comprensione generale:

- del quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa e al settore di attività in cui opera;
- delle modalità con cui l'impresa rispetta tale quadro.

Per acquisire una comprensione generale del quadro normativo e regolamentare e delle modalità con cui l'impresa rispetta tale quadro, il revisore può, ad esempio:

- avvalersi della comprensione acquisita relativamente al settore dell'impresa, al quadro regolamentare e agli altri fattori esterni;
- aggiornare la conoscenza di quelle leggi e di quei regolamenti che hanno un effetto diretto sugli importi e sull'informativa riportati nel bilancio;
- svolgere indagini presso la direzione in merito ad altre leggi o regolamenti che possano avere un effetto determinante sull'attività dell'impresa;
- svolgere indagini presso la direzione sulle direttive e sulle procedure dell'impresa aventi ad oggetto la conformità alle leggi e ai regolamenti;
- svolgere indagini presso la direzione sulle direttive e sulle procedure adottate ai fini dell'identificazione, valutazione e contabilizzazione delle contestazioni ricevute.

Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette

Se il revisore viene a conoscenza di informazioni su un caso di non conformità, o di sospetta non conformità a leggi e regolamenti, egli deve acquisire:

- una comprensione della natura dell'atto e delle circostanze in cui il caso si è verificato;
- ulteriori informazioni per valutare il possibile effetto sul bilancio.

Possono rappresentare un indizio di non conformità a leggi e regolamenti:

- indagini da parte di organismi di vigilanza e di enti di controllo pubblici o pagamento di sanzioni o penali;
- pagamenti per servizi non specificati o prestati a consulenti, parti correlate, propri dipendenti o dipendenti degli organismi pubblici;
- provvigioni sulle vendite o commissioni di agenzia che appaiano eccessive rispetto a quelle normalmente corrisposte dall'impresa o nell'ambito del settore di attività o rispetto ai servizi effettivamente ricevuti;
- acquisti a prezzi significativamente al di sopra o al di sotto del prezzo di mercato;
- pagamenti inusuali in contanti, acquisti regolari con assegni pagabili al portatore o rimesse su conti correnti cifrati;
- operazioni inusuali con società aventi sede in paradisi fiscali;
- pagamenti per beni o servizi presso paesi diversi da quelli di provenienza dei beni o dei servizi;
- pagamenti non supportati da apposita documentazione di controllo valutario;
- esistenza di un sistema informativo che non fornisca, volutamente o incidentalmente, una documentazione idonea per la revisione contabile o elementi probativi sufficienti;
- operazioni non autorizzate o erroneamente registrate.

Comunicazione delle non conformità identificate o sospette

Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli aspetti che riguardano le non conformità a leggi e regolamenti di cui sia venuto a conoscenza nel corso della revisione.

Se il revisore giunge alla conclusione che la non conformità abbia un effetto significativo sul bilancio e che non sia stata adeguatamente rappresentata nel bilancio, egli deve esprimere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo sul bilancio.

ISA 260

COMUNICAZIONE CON I RESPONSABILI DELLE ATTIVITÀ DI GOVERNANCE

Tratta della responsabilità del revisore in relazione alla comunicazione con i responsabili delle attività di governance nella revisione contabile del bilancio.

Il presente principio di revisione non stabilisce regole relativamente alla comunicazione tra il revisore e la direzione o i proprietari dell'impresa, a meno che gli stessi rivestano anche un ruolo di governance.

Il ruolo della comunicazione

Un'efficace comunicazione reciproca è importante in quanto:

- assiste il revisore e i responsabili delle attività di governance nella comprensione degli aspetti relativi al contesto della revisione contabile e nello sviluppo di un rapporto di collaborazione costruttivo;
- assiste il revisore nell'ottenimento di informazioni pertinenti alla revisione contabile dai responsabili delle attività di governance;

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

Data di entrata in vigore ISA 260

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

Obiettivi ISA 260

- a) Comunicare con chiarezza ai responsabili delle attività di governance le responsabilità del revisore in relazione alla revisione contabile del bilancio e una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile;
- b) ottenere dai responsabili delle attività di governance delle informazioni rilevanti ai fini della revisione;

- c) fornire tempestivamente ai responsabili delle attività di governance osservazioni emerse dalla revisione che sono significative e pertinenti alla loro responsabilità di supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria;
- d) promuovere un'efficace comunicazione reciproca tra il revisore e i responsabili delle attività di governance.

I responsabili delle attività di governance

Il revisore deve identificare la persona appropriata, o le persone appropriate, all'interno della struttura di governance dell'impresa, a cui effettuare le comunicazioni.

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

Aspetti da comunicare

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

- il revisore è responsabile della formazione e dell'espressione di un giudizio sul bilancio redatto dalla direzione sotto la supervisione dei responsabili delle attività di governance;
- la revisione contabile del bilancio non solleva dalle rispettive responsabilità né la direzione né i responsabili delle attività di governance. 136

Spesso le responsabilità del revisore nell'ambito della revisione contabile del bilancio sono incluse nella lettera di incarico o in altre forme idonee di accordi scritti che riportano i termini concordati per l'incarico.

Occorre prestare attenzione nel comunicare ai responsabili delle attività di governance la portata e la tempistica pianificate per la revisione, al fine di non compromettere l'efficacia della revisione stessa, in particolare quando tutti o alcuni dei responsabili delle attività di governance sono coinvolti nella gestione dell'impresa.

Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile.

Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance:

- il punto di vista del revisore in merito agli aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili adottate dall'impresa, compresi i principi contabili, le stime contabili e l'informativa di bilancio;
- le eventuali difficoltà significative incontrate nel corso della revisione contabile;

- tranne nei casi in cui tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa:
 - a) eventuali aspetti significativi emersi dalla revisione discussi o oggetto di corrispondenza con la direzione;
 - b) le attestazioni scritte richieste dal revisore.
- eventuali altri aspetti emersi dalla revisione contabile che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi ai fini della supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria.

Il processo di comunicazione

Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance la forma, la tempistica ed il contenuto generale previsto per le comunicazioni.

Il revisore deve comunicare per iscritto ai responsabili delle attività di governance relativamente ai risultati significativi emersi dalla revisione se, secondo il proprio giudizio professionale, una comunicazione verbale non sarebbe adeguata.

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

Non occorre che le comunicazioni scritte includano tutti gli aspetti emersi nel corso della revisione.

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

FORME DI COMUNICAZIONE

Un'efficace comunicazione può implicare presentazioni strutturate e relazioni scritte, ma anche comunicazioni meno strutturate, come le discussioni. Le comunicazioni scritte possono comprendere la lettera d'incarico fornita ai responsabili delle attività di governance.

TEMPISTICA DELLE COMUNICAZIONI

Un'appropriata tempistica per le comunicazioni varierà a seconda delle circostanze dell'incarico. Le circostanze comprendono la rilevanza e la natura dell'aspetto da comunicare e l'azione che si prevede sarà intrapresa dai responsabili delle attività di governance.

ISA 265

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

Tratta della responsabilità del revisore di comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione, le carenze nel controllo che ha identificato nel corso della revisione contabile del bilancio.

Data di entrata in vigore ISA 265

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

Obiettivo ISA 265

L'obiettivo del revisore è di comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione, le carenze nel controllo interno che ha identificato nel corso della revisione contabile e che, secondo il suo giudizio professionale, sono sufficientemente importanti da meritare di essere portate alla loro attenzione.

Il revisore deve stabilire, sulla base del lavoro di revisione svolto, se ha identificato una o più carenze nel controllo interno. In tal caso egli deve stabilire se esse costituiscano carenze significative.

Il revisore deve comunicare tempestivamente per iscritto ai responsabili delle attività di governance le carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione.

Nello stabilire se sono state identificate una o più carenze nel controllo interno, il revisore può discutere con la direzione ad un livello appropriato in merito ai fatti e alle circostanze rilevanti risultanti dal lavoro svolto. Tale discussione offre al revisore l'opportunità di avvertire tempestivamente la direzione circa l'esistenza di carenze di cui la direzione può non essere stata precedentemente a conoscenza.

La significatività di una carenza o di una combinazione di carenze nel controllo interno dipende non solo dal fatto che si sia realmente verificato un errore, ma anche dalla probabilità che un errore possa verificarsi e dalla sua potenziale entità. Pertanto, carenze significative possono esistere anche se il revisore non ha identificato errori nel corso della revisione contabile.

Nella comunicazione scritta relativa alle carenze significative nel controllo interno, il revisore deve includere:

- una descrizione delle carenze ed una spiegazione dei loro potenziali effetti;
- sufficienti informazioni per permettere ai responsabili delle attività di governance e alla direzione di comprendere il contesto della comunicazione.

La comunicazione per iscritto delle carenze significative ai responsabili delle attività di governance sottolinea l'importanza di tali aspetti ed aiuta i suddetti responsabili ad adempiere alle loro responsabilità di supervisione.

ISA 300

PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

Tratta della responsabilità del revisore nel pianificare la revisione contabile del bilancio.

Il ruolo e la tempistica della pianificazione

La pianificazione della revisione richiede la definizione della strategia generale di revisione per l'incarico e l'elaborazione di un piano di revisione.

Una pianificazione adeguata favorisce la revisione del bilancio.

La natura e l'estensione delle attività di pianificazione variano in ragione delle dimensioni e della complessità dell'impresa, dell'esperienza maturata dai membri chiave del team di revisione durante lo svolgimento dei precedenti incarichi presso l'impresa e dei cambiamenti nelle circostanze che si verificano durante lo svolgimento dell'incarico di revisione.

La pianificazione non rappresenta una fase separata della revisione, ma un processo continuo e iterativo che spesso inizia poco dopo, o in coincidenza con la conclusione della precedente revisione e prosegue sino alla conclusione dell'incarico di revisione in corso.

Il revisore può decidere di discutere con la direzione dell'impresa sugli elementi inerenti la pianificazione al fine di facilitare lo svolgimento e la gestione dell'incarico di revisione.

Data di entrata in vigore ISA 300

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

Obiettivo ISA 300

Pianificare la revisione contabile affinché sia svolta in modo efficace.

Coinvolgimento dei membri chiave del team di revisione

Il responsabile dell'incarico e gli altri membri del team di revisione devono essere coinvolti nella pianificazione della revisione, incluse l'organizzazione e la partecipazione alla discussione tra i membri del team di revisione.

In questo modo viene incrementata l'efficacia e l'efficienza del processo di pianificazione.

Attività preliminari dell'incarico

All'inizio di ogni incarico di revisione contabile, il revisore deve porre in essere le seguenti attività:

- svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale n. 220 relativamente al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico specifico di revisione;
- valutare il rispetto dei principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza (ISA 220);
- comprendere i termini dell'incarico (ISA 210).

Lo svolgimento delle attività preliminari all'inizio di ogni incarico di revisione aiuta il revisore a identificare e valutare eventi o circostanze che possono incidere sfavorevolmente sulla capacità del revisore di pianificare e svolgere l'incarico di revisione.

Attività di pianificazione

Il revisore deve definire una strategia generale di revisione che stabilisca la portata, la tempistica e la direzione della revisione e che guidi l'elaborazione del piano di revisione.

Nell'identificare la strategia generale di revisione, il revisore deve:

- identificare le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono la portata;

- determinare gli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste;
- considerare i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione;
- considerare i risultati delle attività preliminari dell'incarico e, ove applicabile, se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico siano pertinenti;

- determinare la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico.

Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione.

Il processo di definizione della strategia generale di revisione aiuta il revisore a determinare, subordinatamente al completamento delle procedure di valutazione del rischio, aspetti quali:

- le risorse da impiegare in specifiche aree di revisione, quali l'utilizzo di membri del team con appropriata esperienza per aree ad alto rischio o il coinvolgimento di esperti per materie complesse;
- la qualità di risorse da attribuire a specifiche aree di revisione, quali il numero di membri del team assegnati all'osservazione delle conte fisiche delle rimanenze presso i magazzini significativi, l'estensione del riesame del lavoro svolto da altri revisori in caso di revisione di gruppi, o il budget di revisione espresso in ore da assegnare alle aree ad alto rischio;

- quando impiegare tali risorse;
- come gestire, dirigere e supervisionare tali risorse, con riferimento alla tempistica delle riunioni di organizzazione e di consuntivazione con il team di revisione, alle modalità di svolgimento delle attività di riesame da parte del responsabile dell'incarico e del manager e all'opportunità di eseguire il riesame della qualità dell'incarico.
- inizia poco dopo, o in coincidenza con la conclusione della precedente revisione e prosegue sino alla conclusione dell'incarico di revisione in corso.

Il revisore può decidere di discutere con la direzione dell'impresa sugli elementi inerenti la pianificazione al fine di facilitare lo svolgimento e la gestione dell'incarico di revisione.

ISA 315

L'IDENTIFICAZIONE E LA
VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI
SIGNIFICATIVI MEDIANTE LA
COMPRENSIONE DELL'IMPRESA E DEL
CONTESTO IN CUI OPERA

Tratta della responsabilità del revisore nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi nel bilancio, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.

L'acquisizione di una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, è un processo continuo e dinamico di raccolta, aggiornamento ed analisi delle informazioni per tutta la durata della revisione.

Data di entrata in vigore ISA 315

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

Obiettivo ISA 315

Identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, conseguendo in tal modo una base per definire e mettere in atto risposte di revisione a fronte di rischi identificati e valutati di errori significativi.

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

Il revisore deve svolgere le procedure di valutazione del rischio per conseguire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni.

Le informazioni acquisite svolgendo le procedure di valutazione del rischio e le attività correlate possono essere utilizzate dal revisore come elementi probativi a supporto della valutazione dei rischi di errori significativi.

Il revisore utilizza il proprio giudizio professionale per determinare il livello di comprensione necessario.

I rischi da identificare e valutare includono quelli derivanti da errori dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Le procedure di valutazione del rischio devono includere le seguenti attività:

- indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa che, a giudizio del revisore, possono essere in possesso di informazioni che potrebbero aiutarlo ad identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- procedure di analisi comparativa;
- osservazioni ed ispezioni.

Molte delle informazioni acquisite attraverso le indagini del revisore provengono dalla direzione e dai responsabili dell'informativa finanziaria. Tuttavia, il revisore può anche acquisire informazioni, ovvero una diversa prospettiva nell'identificazione dei rischi di errori significativi, attraverso indagini presso altri soggetti all'interno dell'impresa e altri dipendenti aventi diversi livelli di autorità.

Le procedure di analisi comparativa eseguite come procedure di valutazione del rischio possono identificare aspetti dell'impresa dei quali il revisore non era a conoscenza e possono assistere nella valutazione dei rischi di errori significativi al fine di fornire una base per definire e attuare risposte di revisione ai rischi identificati e valutati.

Le osservazioni e le ispezioni possono essere di supporto alle indagini presso la direzione e altri soggetti ed inoltre possono fornire informazioni sull'impresa e sul contesto in cui opera.

La necessaria comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno

Il revisore deve acquisire una comprensione di quanto segue:

- settore di attività, regolamentazione ed altri fattori esterni rilevanti, incluso il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- la natura dell'impresa, che include:

- a) le attività operative;
- b) l'assetto proprietario e la struttura di governance;
- c) le tipologie degli investimenti in essere e quelli pianificati per il futuro, inclusi gli investimenti in imprese a destinazione specifica;
- d) il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata;

- la scelta e l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, incluse le ragioni per una loro eventuale modifica;
- gli obiettivi e le strategie dell'impresa ed i relativi rischi connessi all'attività svolta, che possono comportare rischi di errori significativi;
- la misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria dell'impresa.

SETTORE DI ATTIVITÀ, REGOLAMENTAZIONE ED ALTRI FATTORI ESTERNI

I fattori relativi al settore di attività comprendono le condizioni relative all'ambiente competitivo, ai rapporti con fornitori e clienti ed al grado di sviluppo tecnologico. Il settore in cui opera l'impresa può dare origine a specifici rischi di errori significativi legati alla natura dell'attività svolta o al livello di regolamentazione.

I fattori relativi alla regolamentazione comprendono il contesto regolamentare che comprende, tra gli altri aspetti, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ed il contesto giuridico e politico.

NATURA DELL'IMPRESA

La comprensione della natura di un'impresa consente al revisore di conoscere:

- se l'impresa ha una struttura complessa. Le strutture complesse spesso presentano problematiche che possono generare rischi di errori significativi;
- l'assetto proprietario e le relazioni tra i soci ed altri soggetti o imprese. Questa comprensione aiuta a determinare se le operazioni con parti correlate siano state identificate e contabilizzate in maniera appropriata.

ATTIVITÀ OPERATIVE

Il rischio connesso all'attività è più ampio del rischio di errori significativi nel bilancio. Il rischio connesso all'attività può essere generato anche dal fatto che non sia stata riconosciuta la necessità di un cambiamento. La comprensione dei rischi connessi all'attività che interessano l'impresa aumenta la probabilità di identificare rischi di errori significativi, dal momento che la maggior parte dei rischi connessi all'attività potrebbe avere conseguenze economiche e patrimoniali e quindi effetti sul bilancio.

MISURAZIONE ED ESAME DELLA PERFORMANCE ECONOMICO-FINANZIARIA DELL'IMPRESA

Le informazioni prodotte internamente, utilizzate dalla direzione per la misurazione e l'esame della performance economico-finanziaria, che possono essere considerate dal revisore, includono, ad esempio:

- indicatori chiave di performance e indici chiave, tendenze e statistiche operative;
- analisi della performance economico-finanziaria da un periodo amministrativo all'altro;
- budget, previsioni, analisi della varianza, informazioni settoriali e rapporti sulla performance di reparto, di divisione o ad un altro livello;
- misurazione della performance dei dipendenti e politiche retributive di incentivazione;
- raffronti tra la performance dei dipendenti e politiche retributive di incentivazione;
- raffronti tra la performance dell'impresa sottoposta a revisione contabile.

Il revisore deve acquisire una comprensione dell'AMBIENTE DI CONTROLLO. A tal fine deve valutare se:

- 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;
- 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.

La comprensione del controllo interno aiuta il revisore ad identificare le tipologie di errori potenziali ed i fattori che incidono sui rischi di errori significativi, nonché a determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti.

L'ambiente di controllo include le attività di governance e di direzione nonché l'atteggiamento, la consapevolezza e le azioni dei responsabili delle attività di governance e della direzione riguardo al controllo interno ed alla sua importanza all'interno dell'impresa. L'ambiente di controllo definisce l'atteggiamento di un'organizzazione, influenzando la consapevolezza del controllo in chi vi opera.

Alcuni aspetti dell'ambiente di controllo di un'impresa hanno un effetto pervasivo sulla valutazione dei rischi di errori significativi.

Il revisore deve comprendere se l'impresa disponga di un processo finalizzato a:

- identificare i rischi connessi all'attività rilevanti per gli obiettivi di informativa finanziaria;
- stimare la significatività dei rischi;
- valutare la probabilità che si verifichino tali rischi;
- decidere le azioni da intraprendere per fronteggiare tali rischi.

Il revisore deve acquisire una comprensione del SISTEMA INFORMATIVO rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati.

Il revisore deve acquisire una comprensione delle principali attività utilizzate dall'impresa per MONITORARE IL CONTROLLO INTERNO sulla redazione dell'informativa finanziarie ed in particolare quelle riguardanti le attività di controllo rilevanti ai fini della revisione e deve comprendere in che modo l'impresa intraprende azioni correttive riguardo alle carenze nei propri controlli.

Il monitoraggio dei controlli rappresenta un processo per valutare nel tempo l'efficacia del controllo interno. Tale attività consiste nella tempestiva valutazione dell'efficacia dei controlli e nell'adozione delle necessarie azioni correttive. La direzione esegue il monitoraggio dei controlli attraverso attività continuative, valutazioni separate o attraverso una combinazione delle due modalità. Le attività di monitoraggio continuative fanno spesso parte delle normali attività ricorrenti di un'impresa ed includono le attività ordinarie direzionali e di supervisione.

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

Il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi:

- a livello di bilancio;
- a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa, su cui basare la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti.

A LIVELLO DI BILANCIO

I rischi di errori significativi a livello di bilancio riguardano i rischi che sono connessi in modo pervasivo al bilancio nel suo complesso e influenzano potenzialmente molte asserzioni. Possono derivare da un ambiente di controllo carente. Possono essere particolarmente significativi ai fini della considerazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi derivanti da frodi.

A LIVELLO DI ASSERZIONI

I rischi di errori significativi a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa, devono essere considerati poiché tali considerazioni aiutano direttamente a determinare la natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti a livello di asserzioni necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Nell'esercitare il giudizio su quali siano i rischi significativi, il revisore deve considerare almeno quanto segue:

- se il rischio sia un rischio di frode;
- se il rischio sia connesso a recenti e significativi sviluppi economici, contabili o di altra natura e richieda quindi un'attenzione particolare;
- la complessità delle operazioni;
- se il rischio sia connesso a operazioni significative con parti correlate;

I rischi significativi hanno spesso attinenza con significative operazioni non di routine e con materie soggette a valutazioni. Il revisore deve comprendere se e in quale modo la direzione risponde a tali rischi.

- Il grado di soggettività nella quantificazione delle informazioni finanziarie connesse al rischio, specialmente in quelle quantificazioni che comportino un ampio grado di incertezza;
- Se il rischio sia connesso ad operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale o che, sotto altri aspetti, sembrano essere inusuali.

ISA 320

SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

Tratta della responsabilità del revisore nell'applicare il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

L'acquisizione di una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, è un processo continuo e dinamico di raccolta, aggiornamento ed analisi delle informazioni per tutta la durata della revisione.

Significatività nel contesto della revisione contabile

La determinazione della significatività da parte del revisore è una questione oggetto di giudizio professionale ed è influenzata dalla percezione del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio.

Il concetto di significatività è applicato dal revisore sia nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile, sia nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio, nonché nella formazione del giudizio nella relazione di revisione.

La significatività ed il rischio di revisione sono tenuti in considerazione per tutta la durata della revisione contabile, in particolare:

- nell'identificazione e nella valutazione dei rischi di errori;
- nella determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione;
- nella valutazione dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, e nella formazione del giudizio nella relazione di revisione.

Data di entrata in vigore ISA 320

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

Obiettivo ISA 320

Applicare appropriatamente il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile.

Determinazione della significatività e della significatività operativa nella pianificazione della revisione contabile

In fase di definizione della strategia generale di revisione, il revisore deve determinare la significatività per il bilancio nel suo complesso.

Il revisore deve determinare la significatività operativa per la revisione dai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti.

La determinazione della significatività implica l'esercizio del giudizio professionale. Come punto di partenza nella determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso, viene spesso applicata una percentuale ad un valore di riferimento prescelto. I valori di riferimento che possono risultare appropriati includono, ad esempio, le categorie di redditi dichiarati quali l'utile prima delle imposte, i ricavi totali, l'utile lordo e i costi totali, il totale del patrimonio netto ovvero il valore dell'attivo netto. La significatività riguarda il bilancio su cui il revisore predispose la relazione di revisione.

Modifica della significatività nel corso della revisione contabile

Il revisore deve modificare la significatività per il bilancio nel suo complesso (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per classi di operazioni, saldi contabili o informativa) nel caso in cui, nel corso della revisione contabile, venga a conoscenza di informazioni che lo avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso.

ISA 330

LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

Tratta della responsabilità del revisore nel definire e mettere in atto risposte di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati dal revisore medesimo.

Data di entrata in vigore ISA 330

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

Obiettivo ISA 330

Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate a tali rischi.

Risposte generali di revisione

Il revisore deve definire e porre in essere le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio.

Le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio possono includere:

- la segnalazione al team di revisione della necessità di mantenere lo scetticismo professionale;
- l'assegnazione di personale con maggiore esperienza o con speciali competenze o l'impiego di esperti;
- una maggiore supervisione del lavoro;
- l'inclusione di elementi aggiuntivi di imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione conseguenti da svolgere;
- l'effettuazione di modifiche di carattere generale alla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione, ad esempio: svolgere procedure di validità a fine esercizio invece che ad una data intermedia ovvero modificare la natura delle procedure di revisione per acquisire elementi probativi più persuasivi.

Procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni

Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni.

La natura di una procedura di revisione attiene alla sua finalità (ossia procedura di conformità o procedura di validità) ed alla sua tipologia (ossia l'ispezione, l'osservazione, l'indagine, la richiesta di conferma, il ricalcolo, la riesecuzione o la procedura di analisi comparativa). La natura delle procedure di revisione è di primaria importanza per fronteggiare i rischi identificati e valutati.

La tempistica di una procedura di revisione attiene al momento in cui questa viene svolta o al periodo o alla data a cui si riferiscono gli elementi probativi.

L'estensione di una procedura di revisione attiene alla sua ampiezza in termini quantitativi, per esempio, alle dimensioni del campione o al numero di osservazioni di un'attività di controllo.

Nel definire le procedure di revisione conseguenti da svolgere, il revisore deve:

- considerare le ragioni alla base della valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa;
- acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta sia la valutazione di rischio da parte del revisore.

Nel definire e svolgere le procedure di conformità, il revisore deve:

- svolgere altre procedure di revisione in combinazione con indagini al fine di acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli;
- determinare se i controlli da verificare dipendano a loro volta da altri controlli e, in tal caso, se sia necessario acquisire elementi probativi che supportino l'efficace funzionamento di tali controlli indiretti.

Le procedure di conformità vengono svolte solamente su quei controlli che il revisore ha stabilito siano adeguatamente configurati per prevenire, o individuare e correggere, un errore significativo in un'asserzione. Qualora siano stati utilizzati controlli sostanzialmente differenti in momenti diversi del periodo amministrativo sottoposto a revisione, ciascun controllo viene considerato separatamente.

Sebbene alcune procedure di valutazione del rischio possano non essere state specificamente configurate come procedure di conformità, esse possono nondimeno fornire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controllo e, di conseguenza, fungere da procedure di conformità. Ad esempio, le procedure di valutazione del rischio eseguite dal revisore possono avere incluso:

- indagini sull'utilizzo dei budget da parte della direzione;
- l'analisi del raffronto da parte della direzione tra spese mensili previste ed effettive;
- l'esame dei rapporti relativi all'analisi degli scostamenti tra i dati previsti e quelli effettivi.

Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.

Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenti un rischio significativo, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio.

Tale regola riflette il fatto che:

- a) la valutazione del rischio da parte del revisore è soggettiva e come tale può non identificare tutti i rischi di errori significativi;
- b) ci sono limiti intrinseci nel controllo interno, che includono la possibilità di forzature dei controlli da parte della direzione.

In relazione alle diverse circostanze, il revisore può stabilire che:

- sia sufficiente svolgere esclusivamente procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso; ad esempio, laddove la valutazione del rischio da parte del revisore sia supportata da elementi probativi derivanti dalle procedure di conformità;
- siano appropriate soltanto le verifiche di dettaglio;
- la risposta di revisione più appropriata per fronteggiare i rischi identificati e valutati sia rappresentata da una combinazione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità e di verifiche di dettaglio.

Adeguatezza della presentazione e dell'informativa di bilancio

Il revisore deve svolgere procedure di revisione per valutare se la presentazione del bilancio nel suo complesso, inclusa la relativa informativa, sia conforme al quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria.

Valutare se il bilancio nel suo complesso, inclusa la relativa informativa, risulti correttamente rappresentato, significa considerare se lo stesso 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 allegata. Ciò include, ad esempio, la terminologia utilizzata, la quantità di dettagli forniti, la classificazione delle voci nei prospetti e le basi di determinazione degli importi scritti.

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi

Sulla base delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti, il revisore deve, prima di concludere al revisione, valutare se le valutazioni dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni continuino ad essere appropriate.

Il revisore deve giungere ad una conclusione relativamente al fatto che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Il giudizio del revisore sulla sufficienza e sull'appropriatezza degli elementi probativi è influenzato da fattori quali:

- significatività dell'errore potenziale nell'asserzione e probabilità che lo stesso abbia un effetto significativo, singolarmente o insieme ad altri errori potenziali, sul bilancio;
- efficacia delle risposte e dei controlli da parte della direzione per fronteggiare i rischi;
- esperienza acquisita durante precedenti revisioni in merito ad errori potenziali simili;
- risultati delle procedure di revisione svolte, incluso se tali procedure di revisione abbiano identificato casi specifici di frode o di errore dovuto a comportamenti od eventi non intenzionali;
- persuasività degli elementi probativi;
- comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.

Se il revisore non ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ad una significativa asserzione di bilancio, egli deve cercare di ottenere ulteriori elementi probativi.

Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.

ISA 402

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

Tratta della responsabilità del revisore dell'impresa utilizzatrice di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati nei casi in cui l'impresa utilizzatrice esternalizzi attività avvalendosi di uno o più fornitori di servizi.

Molte imprese esternalizzano alcuni aspetti delle proprie attività a organizzazioni che forniscono servizi, i quali variano dallo svolgimento di uno specifico compito sotto la direzione dell'impresa alla sostituzione di intere unità o funzioni aziendali dell'impresa, come la funzione che si occupa degli adempimenti fiscali. Molti dei servizi forniti da tali organizzazioni sono parte integrante delle attività operative dell'impresa; tuttavia, tali servizi non sono tutti rilevanti ai fini della revisione contabile.

Data di entrata in vigore ISA 402

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

Obiettivi ISA 402

Qualora l'impresa utilizzatrice esternalizzi attività avvalendosi dei servizi di un fornitore, gli obiettivi del revisore dell'impresa utilizzatrice sono:

a) acquisire una comprensione della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore e del loro effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile, che sia sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi

b)definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi.

Acquisire la comprensione dei servizi prestati da un fornitore di servizi, incluso il controllo interno

Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve comprendere con quali modalità l'impresa utilizzatrice esternalizza attività avvalendosi dei servizi del fornitore nelle proprie attività operative.

Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve valutare la configurazione e la messa in atto dei controlli rilevanti presso l'impresa utilizzatrice che riguardano i servizi prestati dal fornitore, inclusi quelli che sono applicati alle operazioni elaborate dal fornitore di servizi.

I servizi prestati da fornitori, che sono rilevanti ai fini della revisione contabile, includono ad esempio:

- la tenuta dei libri contabili dell'impresa utilizzatrice;
- la gestione delle attività;
- la rilevazione, registrazione o elaborazione di operazioni in qualità di incaricato dell'impresa utilizzatrice.

L'impresa utilizzatrice può stabilire controlli sui servizi del fornitore che possono essere verificati dal revisore dell'impresa stessa e che possono consentire a tale revisore di concludere che i controlli dell'impresa utilizzatrice operino efficacemente per alcune o per tutte le relative asserzioni, a prescindere dai controlli in essere presso il fornitore di servizi. Tali controlli possono includere:

- il confronto dei dati inviati al fornitore di servizi con le relazioni sulle informazioni ricevute dallo stesso successivamente all'elaborazione di tali dati;
- il ricalcolo per un campione dell'ammontare delle retribuzioni ai fini di un controllo di accuratezza e il riesame della ragionevolezza dell'ammontare totale delle retribuzioni.

Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve stabilire se sia stata acquisita una comprensione sufficiente della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore, nonché del loro effetto sul controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile, tale da fornire una base per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi.

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi

In risposta ai rischi identificati e valutati in conformità al principio di revisione internazionale n. 330, il revisore dell'impresa utilizzatrice deve:

- stabilire se nelle evidenze tenute presso l'impresa utilizzatrice siano disponibili elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito alle asserzioni di bilancio oggetto d'esame; e in caso contrario,

- svolgere procedure di revisione conseguenti al fine di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati ovvero avvalersi di un altro revisore che svolga, per suo conto, tali procedure presso il fornitore di servizi.

L'eventualità che l'esternalizzazione di attività mediante il ricorso ad un fornitore di servizi aumenti il rischio di errori significativi per un'impresa utilizzatrice dipende dalla natura dei servizi prestati e dai controlli su tali servizi. In alcuni casi, l'esternalizzazione di attività avvalendosi di un fornitore di servizi può ridurre il rischio di errori significativi per l'impresa utilizzatrice, in particolare qualora questa non possieda le competenze necessarie a porre in essere determinate attività quali la rilevazione, l'elaborazione e la registrazione delle operazioni, ovvero non abbia le risorse adeguate.

Frode, non conformità a leggi e regolamenti ed errori non corretti relativi alle attività svolte presso il fornitore di servizi

Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve svolgere indagini presso la direzione dell'impresa stessa sul fatto se il fornitore di servizi abbia comunicato all'impresa utilizzatrice ovvero se questa sia venuta in altro modo a conoscenza di eventuali frodi, non conformità a leggi e regolamenti o errori non corretti che influiscono sul bilancio dell'impresa utilizzatrice.

Un fornitore di servizi può essere tenuto, in base ai termini del contratto con le imprese utilizzatrici, a portare a conoscenza delle imprese utilizzatrici interessate eventuali frodi, non conformità a leggi e regolamenti nonché errori non corretti attribuibili alla direzione o ai dipendenti del fornitore di servizi.

Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve valutare in che modo tali aspetti influiscano sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure di revisione conseguenti, inclusi gli effetti sulle conclusioni e sulla relazione di revisione.

Relazione del revisore dell'impresa utilizzatrice

Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve esprimere un giudizio con modifica nella propria relazione di revisione qualora egli non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito ai servizi prestati dal fornitore che siano rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice.

Qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati in merito ai servizi prestati dal fornitore rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio dell'impresa utilizzatrice, sussiste una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione. Ciò può verificarsi nei casi in cui:

- il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di acquisire una comprensione sufficiente dei servizi prestati dal fornitore e non disponga di elementi per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi;
- la valutazione dei rischi da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice includa l'aspettativa che i controlli presso il fornitore di servizi operino efficacemente e il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa di tali controlli;
- gli elementi probativi sufficienti e appropriati siano disponibili unicamente nelle registrazioni tenute presso il fornitore di servizi, e il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di ottenere accesso diretto a tali registrazioni.

ISA 450

VALUTAZIONE DEGLI ERRORI IDENTIFICATI NEL CORSO DELLA REVISIONE CONTABILE

Tratta della responsabilità del revisore di valutare l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio.

Gli errori possono derivare:

- da un'accuratezza nella raccolta o nell'elaborazione dei dati sulla base dei quali viene redatto il bilancio;
- dall'omissione di un importo o di informativa di bilancio;
- da un'errata stima contabile originata dalla mancata rilevazione, o dal chiaro fraintendimento dei fatti;
- da valutazioni della direzione sulle stime contabili considerate irragionevoli, ovvero dalla scelta e dall'applicazione di principi contabili considerati inappropriati.

Data di entrata in vigore ISA 450

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

Obiettivi ISA 450

Valutare:

- a) l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile;
- b) l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio.

Insieme degli errori identificati

Il revisore deve cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili.

Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori siano chiaramente trascurabili e non necessitino di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi non avrà un effetto significativo sul bilancio.

Può risultare utile distinguere tra errori oggettivi, errori soggettivi ed errori proiettati:

- errori oggettivi: errori sui quali non sussistono dubbi;
- errori soggettivi: costituiti dalle differenze derivanti dalla valutazioni della direzione sulle stime contabili che il revisore considera irragionevoli, ovvero dalla scelta o dall'applicazione di principi contabili che il revisore considera inappropriata;
- gli errori proiettati sono la migliore stima, da parte del revisore, degli errori nelle popolazioni, che implica la proiezione degli errori identificati nei campioni di revisione alle intere popolazioni da cui i campioni sono stati tratti.

Considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile

Il revisore deve stabilire se sia necessario rivedere la strategia generale di revisione e il piani di revisione qualora:

- 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;

- l'insieme degli errori identificati nel corso della revisione contabile approssimi la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale n. 320.

Un errore può non essere un evento isolato. L'evidenza della possibile esistenza di altri errori include, per esempio, il caso in cui il revisore identifica che un errore deriva da un mancato funzionamento del controllo interno ovvero da una diffusa applicazione da parte dell'impresa di assunzioni o criteri di valutazione inappropriati.

Se l'insieme degli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile approssima la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale n. 320, può esistere un rischio più elevato rispetto al livello di rischio accettabilmente basso che possibili errori non individuati, se considerati con l'insieme degli errori già identificati nel corso della revisione contabile, possano superare la significatività. Potrebbero esistere errori non individuati in ragione della presenza di rischi di campionamento e di rischi non dipendenti dal campionamento.

Comunicazione e correzione degli errori

Il revisore deve comunicare tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile, ove non vietato da leggi o regolamenti. Il revisore deve richiedere alla direzione di correggere tali errori.

La tempestiva comunicazione degli errori alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato è importante poiché consente alla stessa direzione di valutare se le voci contengano effettivamente errori, di informare il revisore se essa non è d'accordo e di interpretare le azioni necessarie. Solitamente, il livello di direzione appropriato è quello che ha la responsabilità e il potere di valutare gli errori ed intraprendere le azioni necessarie.

Valutazione dell'effetto degli errori non corretti

Prima di valutare l'effetto degli errori non corretti, il revisore deve valutare nuovamente la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale n. 320 per confermare se rimanga appropriata nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi dell'impresa.

Il revisore deve stabilire se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi.

La determinazione da parte del revisore della significatività in conformità al principio di revisione internazionale n. 320, è spesso basata sulle stime dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici dell'impresa, poiché i risultati effettivi possono non essere ancora noti. Quindi, prima della valutazione da parte del revisore dell'effetto degli errori non corretti, può rendersi necessario modificare la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale n. 320 sulla base dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi.

Attestazioni scritte

Il revisore deve richiedere alla direzione e 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.

ISA 500

ELEMENTI PROBATIVI

Illustra ciò che costituisce un elemento probativo nella revisione contabile del bilancio e tratta della responsabilità del revisore nel definire e svolgere le procedure di revisione per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati che gli consentano di trarre conclusioni ragionevoli sulle quali basare il proprio giudizio.

Il presente principio di revisione è applicabile a tutti gli elementi probativi acquisiti nel corso dello svolgimento della revisione contabile.

Data di entrata in vigore ISA 500

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

Obiettivo ISA 500

Definire e svolgere procedure di revisione che gli consentano di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basar il proprio giudizio.

Elementi probativi sufficienti ed appropriati

Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione che siano appropriate alle circostanze ai fini dell'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati.

Gli elementi probativi sono necessari per supportare il giudizio e la relazione di revisione. Essi sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile. Essi possono, tuttavia, includere anche le informazioni acquisite da altre fonti quali le revisioni contabili precedenti o le procedure di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione relative all'accettazione ed al mantenimento del cliente.

Alcuni elementi probativi si acquisiscono svolgendo le procedure di revisione per la verifica delle registrazioni contabili, per esempio, mediante la loro analisi ed il loro riesame, rieseguendo le procedure adottate nel processo di predisposizione dell'informativa finanziaria e analizzando la concordanza dei diversi utilizzi della stessa informazione. Mediante lo svolgimento di tali procedure di revisione, il revisore può determinare se le registrazioni contabili siano coerenti tra loro e concordino con il bilancio.

L'ispezione comporta l'esame di registrazioni o di documenti, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato, ovvero la verifica fisica di una attività.

Una conferma esterna costituisce un elemento probativo acquisito dal revisore come una risposta diretta in forma scritta al medesimo da parte di un soggetto terzo, in formato cartaceo o elettronico ovvero in altro formato.

Il ricalcolo consiste nella verifica dell'accuratezza matematica di documenti o registrazioni.

La riesecuzione comporta un'esecuzione indipendente da parte del revisore di procedure o controlli che sono stati originariamente svolti nell'ambito del controllo interno dell'impresa.

Informazioni da utilizzare come elementi probativi

Nel definire e svolgere le procedure di revisione, il revisore deve considerare la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi.

PERTINENZA

Si riferisce alla connessione logica o all'attinenza con lo scopo della procedura di revisione e, ove appropriato, con l'asserzione considerata.

ATTENDIBILITÀ

l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi e quindi degli elementi probativi stessi è influenzata dalla loro fonte di provenienza e dalla loro natura, nonché dalle circostanze in cui sono ottenute, inclusi, ove pertinenti, i controlli sulla loro predisposizione e sul loro mantenimento.

Selezione delle voci da verificare per acquisire elementi probativi

Nel definire le procedure di conformità e le verifiche di dettaglio, il revisore deve determinare modalità di selezione delle voci da verificare che siano efficaci per raggiungere lo scopo della procedura di revisione.

I metodi a disposizione del revisore per selezionare le voci da sottoporre a verifica sono:

- selezione di tutte le voci = nel caso di procedure di conformità, l'esame di tutte le voci è improbabile, mentre è più comune per le verifiche di dettaglio;
- selezione di voci specifiche = nel prendere tale decisione, i fattori che possono essere considerati includono la comprensione dell'impresa da parte del revisore, i rischi identificati e valutati di errori significativi e le caratteristiche della popolazione da verificare;
- campionamento di revisione = il campionamento di revisione è trattato nel principio di revisione internazionale n. 530.

Incoerenza negli elementi probativi o dubbi in merito alla loro attendibilità

Qualora:

- gli elementi probativi acquisiti da una fonte siano incoerenti con quelli acquisiti da un'altra fonte;
- il revisore abbia dei dubbi sull'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi;

il revisore deve determinare quali modifiche alle procedure di revisione siano necessarie a risolvere tale aspetto e deve considerare l'eventuale effetto su altri aspetti della revisione.

ISA 501

ELEMENTI PROBATIVI – CONSIDERAZIONI SPECIFICHE SU DETERMINATE VOCI

**Tratta delle considerazioni specifiche
che il revisore deve svolgere
nell'ambito della revisione contabile del
bilancio, al fine di acquisire elementi
probativi sufficienti e appropriati in
conformità ai principi di revisione
internazionale.**

Data di entrata in vigore ISA 501

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

Obiettivo ISA 501

Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti:

- a) l'esistenza e le condizioni delle rimanenze;
- b) La completezza dei contenziosi e delle contestazioni che coinvolgono l'impresa;
- c) La presentazione e l'informativa di bilancio in merito ai settori di attività dell'impresa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Rimanenze

Qualora le rimanenze siano significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulla loro esistenza e sulle loro condizioni, mediante:

- la presenza alla conta fisica delle rimanenze, tranne nei casi in cui non risulti fattibile, al fine di:
 - a) valutare le istruzioni e le procedure della direzione per la rilevazione ed il controllo dei risultati della conta fisica delle rimanenze da parte dell'impresa;

- b) osservare lo svolgimento delle procedure di conta della direzione;
 - c) svolgere ispezioni sulle rimanenze;
 - d) svolgere conte di verifica sulle rimanenze;
- lo svolgimento di procedure di revisione sulle registrazioni inventariali finali dell'impresa per stabilire se riflettano accuratamente i risultati effettivi della conta delle rimanenze.

Contenziosi e contestazioni

Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione al fine di identificare i contenziosi e le contestazioni che coinvolgono l'impresa che possono dare origine ad un rischio di errore significativo. Tali procedure comprendono:

- le indagini presso la direzione e, ove applicabile, presso altri soggetti all'interno dell'impresa, incluso il consulente legale interno;

I contenziosi e le contestazioni che coinvolgono l'impresa possono avere un effetto significativo sul bilancio e quindi può essere necessario che siano oggetto di informativa o siano contabilizzate in bilancio.

- il riesame dei verbali delle riunioni dei responsabili delle attività di governance e della corrispondenza intercorsa tra l'impresa ed il suo consulente legale esterno;
- il riesame dei conti relativi alle spese legali.

Informativa in merito ai settori di attività dell'impresa

Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sulla presentazione e sull'informativa di bilancio in merito ai settori di attività dell'impresa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile mediante:

- l'acquisizione della comprensione dei metodi utilizzati dalla direzione nel determinare l'informativa in merito ai settori di attività dell'impresa, nonché:

- a) valutare se tali metodi possano essere adeguati a fornire un'informazione conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - b) verificando l'applicazione di tali metodi, ove appropriato;
- lo svolgimento di procedure di analisi comparativa ovvero di altre procedure di revisione appropriate alle circostanze.

La responsabilità del revisore in merito alla presentazione e all'informativa relativa ai settori di attività dell'impresa riguarda il bilancio nel suo complesso. Di conseguenza, al revisore non è richiesto di svolgere procedure di revisione che sarebbero necessarie per esprimere un giudizio su tale informativa considerata singolarmente.

ISA 505

CONFERME ESTERNE

Tratta dell'utilizzo da parte del revisore delle procedure di conferma esterna per acquisire elementi probativi in conformità alle regole dei principi di revisione internazionali n. 300 e n. 500.

Esso non si occupa invece delle indagini in merito a contenziosi e contestazioni, che sono trattati nel principio di revisione internazionale n. 501.

Data di entrata in vigore ISA 505

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

Obiettivo ISA 505

Definire e svolgere le procedure di conferma esterna al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.

Procedure di conferma esterna

Il revisore, quando utilizza le procedure esterne, deve mantenere il controllo sulle richieste di conferma; ciò include:

- la determinazione delle informazioni da confermare o da richiedere;
- la selezione del soggetto circularizzato appropriato;

- la definizione delle richieste di conferma, che includa l'accertamento che le richieste siano correttamente indirizzate e contengano le informazioni per far sì che le risposte siano inviate direttamente al revisore;
- l'invio delle richieste al soggetto circularizzato, inclusi i solleciti alle richieste, ove applicabili.

DETERMINAZIONE DELLE INFORMAZIONI DA CONFERMARE O DA RICHIEDERE

Le procedure di conferma esterna sono svolte spesso per confermare o richiedere informazioni sui saldi contabili e sui loro elementi. Esse possono essere utilizzate anche per confermare i termini di accordi, contratti, ovvero le operazioni tra un'impresa e le altre parti, ovvero per confermare l'assenza di alcune condizioni.

SELEZIONE DEL SOGGETTO CIRCOLARIZZATO APPROPRIATO

Le risposte alle richieste di conferma forniscono elementi probativi più pertinenti e attendibili quando le richieste di conferma sono inviate ad un soggetto circolarizzato che il revisore ritiene abbia le conoscenze necessarie sulle informazioni da confermare.

DEFINIZIONE DELLE RICHIESTE DI CONFERMA

La definizione di una richiesta di conferma può influire direttamente sulla percentuale di risposta alle richieste, nonché sull'attendibilità e sulla natura degli elementi probativi acquisiti dalla risposte.

I fattori da considerare nella definizione delle richieste di conferma includono:

- le asserzioni in esame;
- i rischi specifici di errori significativi identificati, inclusi i rischi di frode;
- lo schema e la presentazione della richiesta di conferma;
- le precedenti esperienze in quello stesso incarico o in altri incarichi simili;
- il mezzo di comunicazione;
- l'autorizzazione o l'invito da parte della direzione ai soggetti circolarizzati a rispondere al revisore;
- la capacità del soggetto circolarizzato di confermare o di fornire le informazioni richieste.

SOLLECITI ALLE RICHIESTE DI CONFERMA

Il revisore può inviare un'ulteriore richiesta di conferma nel caso in cui, in un arco di tempo ragionevole, non abbia ricevuto risposta alla precedente richiesta.

Rifiuto della direzione di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma

Qualora la direzione si rifiuti di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma, il revisore deve:

- svolgere indagini sulle motivazioni del rifiuto della direzione e ricercare elementi probativi in merito alla validità e alla ragionevolezza di tali motivazioni;

Una motivazione comune tra quelle addotte è l'esistenza di una controversia legale ovvero di una trattativa in corso con i soggetti circularizzati, sul cui esito può incidere una richiesta di conferma inopportuna.

- valutare le implicazioni del rifiuto della direzione sulla sua valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, nonché sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle altre procedure di revisione;
- svolgere procedure di revisione alternative definite per acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.

Risultati delle procedure di conferma esterna

Qualora il revisore identifichi fattori che fanno sorgere dubbi in merito all'attendibilità della risposta ad una richiesta di conferma, egli deve acquisire ulteriori elementi probativi per risolvere tali dubbi.

Qualora il revisore stabilisca che una risposta ad una richiesta di conferma non sia attendibile, egli deve valutarne le implicazioni sulla valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, nonché sulla relativa natura, tempistica ed estensione delle altre procedure di revisione.

Per ciascuna mancata risposta, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.

Conferme negative

Le conferme negative forniscono elementi probativi meno persuasivi rispetto a quelli forniti dalle conferme positive. Di conseguenza, il revisore non deve utilizzare le richieste di conferma negativa come uniche procedure di validità per fronteggiare un rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni.

Valutazione degli elementi probativi acquisiti

Il revisore deve valutare se i risultati delle procedure di conferma esterna forniscano elementi probativi pertinenti e attendibili, ovvero se siano necessari ulteriori elementi probativi.

Nel valutare i risultati delle singole richieste di conferma esterne, il revisore può classificare tali risultati come segue:

- risposta del soggetto circularizzato in accordo con le informazioni indicate nella richiesta di conferma, ovvero che fornisce le informazioni richieste senza eccezioni;
- risposta ritenuta inattendibile;
- mancata risposta;
- risposta che indica un'eccezione.

ISA 510

PRIMI INCARICHI DI REVISIONE – SALDI DI APERTURA

Tratta delle responsabilità del revisore relativamente ai saldi di apertura in un primo incarico di revisione contabile.

Oltre agli importi di bilancio, i saldi di apertura comprendono aspetti esistenti all'inizio del periodo amministrativo in esame che richiedono un'informativa di bilancio, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell'impresa.

Data di entrata in vigore ISA 510

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

Obiettivo ISA 510

Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se:

- a) i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame;

b) appropriati principi contabili, utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura, siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame, ovvero se i cambiamenti di tali principi contabili siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente rappresentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Procedure di revisione

Il revisore deve leggere il bilancio più recente, ove presente, e l'eventuale relazione su tale bilancio emessa dal revisore precedente, per acquisire informazioni attinenti ai saldi di apertura, inclusa l'informativa.

Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i saldi apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame.

La natura e l'estensione delle procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura dipendono da aspetti quali:

- i principi contabili adottati dall'impresa;
- la natura dei saldi contabili, delle classi di operazioni, dell'informativa e dei rischi di errori significativi nel bilancio del periodo amministrativo in esame;
- la rilevanza dei saldi di apertura rispetto al bilancio del periodo amministrativo in esame;
- se il bilancio relativo al periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile e, in caso affermativo, se il revisore precedente ha espresso un giudizio con modifica.

Se il revisore acquisisce elementi probativi sul fatto che i saldi di apertura contengano errori che potrebbero influire in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame, egli deve svolgere le procedure di revisione aggiuntive ritenute appropriate alle circostanze al fine di determinare l'impatto sul bilancio del periodo amministrativo in esame.

Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i principi contabili utilizzati per la determinazione dei saldi apertura siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame e se i cambiamenti nei principi contabili utilizzati siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente presentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione

Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura, egli deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, in conformità al principio di revisione internazionale n. 705.

Se il revisore conclude che i saldi apertura contengono un errore che influisce in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame e l'effetto dell'errore non è appropriatamente contabilizzato o non è adeguatamente presentato o descritto in bilancio, egli deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo, in conformità al principio di revisione internazionale n. 705.

ISA 520

PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

Tratta dell'utilizzo da parte del revisore delle procedure di analisi comparativa come procedure di validità. Esso tratta inoltre della responsabilità del revisore per lo svolgimento di procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che aiutano il revisore nella formazione di una conclusione complessiva sul bilancio.

Le procedure di analisi comparativa comprendono la considerazione del confronto tra le informazioni finanziarie dell'impresa e altre informazioni quali, ad esempio:

- le informazioni comparabili relative a periodi amministrativi precedenti;
- i risultati che l'impresa prevede di raggiungere, quali budget o previsioni, o aspettative del revisore (es. stima degli ammortamenti);
- informazioni di settore, quali, ad esempio, il confronto tra l'indice di rotazione dei crediti verso clienti dell'impresa con l'indice medio di settore o con l'indice di altre imprese di dimensioni simili nello stesso settore.

Data di entrata in vigore ISA 520

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

Obiettivi ISA 520

- a) Acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili dall'impiego di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità;
- b) definire e svolgere procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che aiutino il revisore nella formazione di una conclusione complessiva in merito al fatto se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa.

Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità

Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, singolarmente o in combinazione con verifiche di dettaglio, in conformità al principio di revisione internazionale n. 330, il revisore deve:

- stabilire l'idoneità, per determinate asserzioni, di particolari procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, tenendo conto dei rischi identificati e valutati di errori significativi e delle eventuali verifiche di dettaglio per tali asserzioni;

- valutare l'attendibilità dei dati in base ai quali il revisore sviluppa le proprie aspettative su importi registrati o su indici, tenendo conto della fonte, della comparabilità, della natura e della pertinenza delle informazioni disponibili e dei controlli sulla loro predisposizione;
- sviluppare un'aspettativa su importi registrati o su indici e valutare se tale aspettativa sia sufficientemente precisa da identificare un errore che, singolarmente o insieme ad altri errori, possa rendere il bilancio significativamente errato;

- stabilire l'ammontare degli scostamenti tra gli importi registrati e i valori attesi ritenuto accettabile senza lo svolgimento di ulteriori indagini.

Le procedure di validità a livello di asserzioni possono consistere in verifiche di dettaglio, in procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità o in una combinazione di entrambe. La decisione in merito a quali procedure di revisione svolgere, inclusa quella se avvalersi di procedure di analisi comparativa, è basata sul giudizio professionale del revisore in merito all'efficacia e all'efficienza attesa delle procedure di revisione utilizzabili al fine di ridurre il rischio di revisione a livello di asserzioni ad un livello accettabilmente basso.

IDONEITÀ PER DETERMINATE ASSERZIONI DI PARTICOLARI PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità sono più adatte a grandi volumi di operazioni che tendono ad essere prevedibili nel tempo. L'impiego di procedure di analisi comparativa pianificate si basa sull'aspettativa che tra i dati esistano relazioni e che queste continuino a sussistere in assenza di condizioni note che facciano supporre il contrario.

L'ATTENDIBILITÀ DEI DATI

L'attendibilità dei dati è influenzata dalla loro fonte e dalla loro natura e dipende dalle circostanze in cui essi sono acquisiti. Di conseguenza, nello stabilire se i dati sono attendibili ai fini della definizione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, sono pertinenti i seguenti aspetti:

- la fonte delle informazioni disponibili;
- la comparabilità delle informazioni disponibili;
- la natura e la pertinenza delle informazioni disponibili;
- i controlli sulla predisposizione delle informazioni configurati per assicurarne la completezza, l'accuratezza e la validità.

VALUTARE SE L'ASPETTATIVA SIA SUFFICIENTEMENTE PRECISA

Gli aspetti rilevanti ai fini della valutazione del revisore se l'aspettativa possa essere determinata in modo sufficientemente preciso da identificare un errore che, insieme ad altri errori, può rendere il bilancio significativamente errato includono:

- il grado di accuratezza con il quale possono essere previsti i risultati attesi derivanti dall'applicazione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità;
- il livello al quale le informazioni possono essere disaggregate;
- la disponibilità delle informazioni, sia finanziarie che di altra natura.

AMMONTARE ACCETTABILE DELLO SCOSTAMENTO TRA GLI IMPORTI REGISTRATI E I VALORI ATTESI

Aumentando il rischio identificato e valutato, diminuisce l'ammontare dello scostamento ritenuto accettabile senza lo svolgimento di indagini al fine di raggiungere il livello desiderato di elementi probativi persuasivi.

Procedure di analisi comparativa che aiutano nella formazione di una conclusione complessiva

Il revisore deve definire e svolgere procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che lo aiutino nella formazione di una conclusione complessiva in merito al fatto se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa.

Indagine sui risultati delle procedure di analisi comparativa

Se le procedure di analisi comparativa svolte in conformità al presente principio di revisione identificano fluttuazioni o relazioni che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti ovvero si discostano dai valori attesi per un ammontare significativo, il revisore deve indagare le ragioni di tali scostamenti mediante:

- lo svolgimento di indagini presso la direzione e l'acquisizione di elementi probativi appropriati, che siano pertinenti alle risposte ottenute dalla direzione;

- lo svolgimento di altre procedure di revisione per quanto ritenuto necessario nelle circostanze.

Gli elementi probativi relativi alle risposte della direzione possono essere acquisiti mediante la valutazione di tali risposte, tenendo conto della comprensione, da parte del revisore, dell'impresa e del contesto in cui opera e degli altri elementi probativi acquisiti nel corso della revisione contabile.

ISA 530

CAMPIONAMENTO DI REVISIONE

Tratta dell'utilizzo da parte del revisore del campionamento statistico e non statistico nella definizione e nella selezione del campione di revisione, nello svolgimento di procedure di conformità e di verifiche di dettaglio, e nella valutazione dei risultati tratti dal campione.

Il presente principio di revisione si applica quando, nello svolgimento di procedure di revisione, il revisore decide di utilizzare il campionamento di revisione.

Data di entrata in vigore ISA 530

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

Obiettivo ISA 530

Conseguire elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione è selezionato.

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare

Nel definire un campione di revisione, il revisore deve considerare lo scopo della procedura di revisione e le caratteristiche della popolazione da cui verrà estratto il campione.

Il revisore deve determinare una dimensione del campione sufficiente a ridurre il rischio di campionamento ad un livello accettabilmente basso.

Il campionamento di revisione consente al revisore di acquisire e valutare elementi probativi relativi ad alcune caratteristiche degli elementi selezionati al fine di permettere al revisore di formarsi una conclusione sulla popolazione dalla quale il campione è estratto, o di aiutarlo nel formarsi tale conclusione. Il campionamento di revisione può essere applicato anche utilizzando un approccio statistico.

Il livello di rischio di campionamento che il revisore è disposto ad accettare influisce sulla dimensione del campione richiesta. Quanto minore è il rischio che il revisore è disposto ad accettare, tanto maggiore dovrà essere la dimensione del campione.

Il revisore deve selezionare gli elementi per il campione in modo che ciascuna unità di campionamento all'interno della popolazione abbia una possibilità di essere selezionata.

Con il campionamento statistico, gli elementi del campione sono selezionati in modo che ciascuna unità di campionamento abbia una probabilità definita di essere selezionata. Con il campionamento non statistico, per selezionare gli elementi del campione è utilizzato il giudizio professionale.

Svolgimento delle procedure di revisione

Il revisore deve svolgere, su ciascun elemento selezionato, procedure di revisione appropriate per lo scopo.

Qualora la procedura di revisione non sia applicabile all'elemento selezionato, il revisore deve svolgere la procedura su un elemento sostitutivo.

Qualora il revisore non sia in grado di applicare le procedure di revisione definite, ovvero adeguate procedure alternative, ad un elemento selezionato, egli deve considerare quell'elemento come una **deviazione** dal controllo prescritto, nel caso di procedure di conformità, o come errore, nel caso di verifiche di dettaglio.

Natura e causa delle deviazioni e degli errori

Il revisore deve indagare sulla natura e sulla causa delle deviazioni o degli errori identificati e valutarne il possibile effetto sullo scopo della procedura di revisione e su altre aree della revisione contabile.

Proiezione degli errori

Per le verifiche di dettaglio, il revisore deve effettuare una proiezione degli errori riscontrati nel campione sulla popolazione.

Il revisore è tenuto ad effettuare una proiezione degli errori sulla popolazione al fine di acquisire una percezione di massima della misura dell'errore, ma tale proiezione può non essere sufficiente a determinare un importo da registrare.

Valutazione dei risultati del campionamento di revisione

Il revisore deve valutare:

- i risultati del campione;
- se l'utilizzo del campionamento di revisione abbia fornito elementi ragionevoli su cui basare le conclusioni sulla popolazione sottoposta a verifica.

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.

ISA 540

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

**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.**

Il presente principio di revisione include inoltre regole e linee guida relative agli errori nelle singole stime contabili, nonché regole e linee guida in merito agli indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione.

Natura delle stime contabili

Alcune voci di bilancio non possono essere quantificate con precisione ma soltanto stimate. Tali stime sono definite **STIME CONTABILI**. La natura e l'attendibilità delle informazioni di cui la direzione dispone per supportare l'effettuazione di una stima contabile variano notevolmente, influenzando sul grado di incertezza associato alle stime contabili. Il grado di incertezza nella stima influisce, a sua volta, sui rischi di errori significativi nelle stime contabili, inclusa la loro suscettibilità ad ingerenze da parte della direzione.

Alcune stime contabili implicano un'incertezza nella stima relativamente bassa e possono dare origine a rischi minori di errori significativi. Per alcune stime contabili, tuttavia, può sussistere un'incertezza nella stima relativamente alta, ad esempio:

- stime contabili relative all'esito di contenziosi;
- stime contabili del fair value per strumenti finanziari derivati non negoziati in un mercato ufficiale;
- stime contabili del fair value per le quali viene utilizzato un modello altamente specializzato sviluppato dall'impresa o per il quale vi sono assunzioni o input non osservabili sul mercato.

Il grado di incertezza nella stima contabile varia in base alla natura di quest'ultima, al fatto che esista un metodo o un modello generalmente accettato per l'effettuazione della stima contabile e alla soggettività delle assunzioni utilizzate per effettuare la stima.

L'ingerenza da parte della direzione può essere di difficile individuazione a livello di singolo conto. Essa può essere individuata soltanto qualora la si consideri congiuntamente a gruppi di stime contabili o a tutte le stime contabili, o nel caso la si esamini su un certo numero di periodi amministrativi.

Data di entrata in vigore ISA 540

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

Obiettivo ISA 540

Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se, nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:

- a) le stime contabili, incluse quelle del fair value, rilevate ovvero oggetto di informativa nel bilancio, siano ragionevoli;
- b) la relativa informativa nel bilancio sia adeguata.

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

Il revisore deve acquisire una comprensione di quanto segue allo scopo di formare una base l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi nelle stime contabili:

- le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziarie applicabile riguardanti le stime contabili, inclusa la relativa informativa di bilancio;

- in che modo la direzione identifica quelle operazioni, eventi e condizioni che possono dar origine alla necessità di rilevare le stime contabili ovvero darne informativa in bilancio;
- In che modo la direzione effettua le stime contabili e una comprensione dei dati su cui sono basate.

Il revisore deve riesaminare il risultato delle stime contabili incluse nel bilancio del periodo amministrativo precedente, ovvero, ove applicabile, la loro successiva nuova quantificazione ai fini del periodo amministrativo in esame.

ACQUISIRE UNA COMPrensIONE DELLE DISPOSIZIONI DEL QUADRO NORMATIVO SULL'INFORMAZIONE FINANZIARIA APPLICABILE

Acquisire una comprensione delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile aiuta il revisore a stabilire, ad esempio, se esso:

- prescrive certe condizioni per la quantificazione delle stime contabili;
- specifiche certe condizioni che consentono o richiedono la valutazione al fair value, per esempio, facendo riferimento alle intenzioni della direzione di porre in essere determinate azioni relativamente ad un'attività o passività;
- specifiche l' informativa obbligatoria o consentita.

L'ottenimento di tale comprensione fornisce altresì al revisore una base per discutere con la direzione sulle modalità con cui quest'ultima ha applicato le disposizioni inerenti la stima contabile, permettendogli di stabilire se queste siano state applicate in maniera appropriata.

ACQUISIRE UNA COMPRENSIONE DELLE MODALITÀ CON CUI LA DIREZIONE IDENTIFICA LA NECESSITÀ DI STIME CONTABILI

La redazione del bilancio richiede che la direzione stabilisca se un'operazione, un evento o una condizione diano origine alla necessità di effettuare una stima contabile e che tutte le stime contabili necessarie siano state rilevate, quantificate e ne sia stata data informativa in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

ACQUISIRE UNA COMPRENSIONE DELLE MODALITÀ CON CUI LA DIREZIONE EFFETTUA LE STIME CONTABILI

Nell'acquisire una comprensione delle modalità con cui la direzione effettua le stime contabili, il revisore può considerare aspetti quali, ad esempio:

- le tipologie di conti o di operazioni cui le stime contabili fanno riferimento;
- se la direzione abbia utilizzato tecniche di quantificazione riconosciute per effettuare particolari stime contabili e, in caso affermativo, con quali modalità;
- se le stime contabili siano state effettuate in base ai dati disponibili ad una data intermedia e, in caso affermativo, se e in che modo la direzione abbia tenuto in considerazione l'effetto di eventi, operazioni e cambiamenti nelle circostanze intercorrenti tra tale data e quella di fine periodo amministrativo.

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi, come richiesto nel principio di revisione internazionale n. 315, il revisore deve valutare il grado di incertezza associato alla stima contabile.

Il revisore deve stabilire se, a suo giudizio, alcune delle stime contabili identificate come aventi un alto grado di incertezza diano origine a rischi significativi.

Il grado di incertezza associato ad una stima contabile può essere influenzato da fattori quali:

- la misura in cui la stima contabile dipende da valutazioni soggettive;
- la sensitività della stima contabile alle modifiche nelle assunzioni;
- l'esistenza di tecniche di quantificazione ufficialmente riconosciute che possono mitigare l'incertezza nella stima;
- l'estensione del periodo temporale della previsione e la pertinenza dei dati desunti da eventi passati per prevedere eventi futuri;
- la disponibilità di dati attendibili provenienti da fonti esterne;
- la misura in cui la stima contabile si basa su input osservabili o non osservabili.

Stime contabili che possono avere una elevata incertezza includono ad esempio:

- stime contabili che dipendono ampiamente da valutazioni soggettive, quali valutazioni sull'esito di contenziosi in corso o importo e tempistica dei flussi di cassa futuri dipendenti da eventi che rimarranno incerti ancora per molti anni;
- stime contabili che non siano calcolate utilizzando tecniche di quantificazione ufficialmente riconosciute;
- stime contabili in cui gli esiti del riesame da parte del revisore di stime contabili similari effettuate nel bilancio del periodo amministrativo precedente, indicano una sostanziale differenza tra la stima contabile originaria e il risultato effettivo;
- stime contabili del fair value per le quali è utilizzato un modello altamente specializzato sviluppato dall'impresa o per le quali non vi sono input osservabili.

Risposte del revisore ai rischi identificati e valutati di errori significativi

Sulla base dei rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve stabilire:

- se la direzione abbia applicato appropriatamente le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile riguardanti la stima contabile;

APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI DEL QUADRO NORMATIVO SULL'INFORMAZIONE FINANZIARIA APPLICABILE

Stabilire se la direzione abbia applicato in modo appropriato le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile si basa, in parte, sulla comprensione da parte del revisore dell'impresa e del contesto in cui opera.

- se i metodi per effettuare le stime contabili siano appropriati e siano stati applicati coerentemente e se le eventuali modifiche nelle stime contabili o nel metodo per la loro effettuazione rispetto al periodo amministrativo precedente siano appropriate alle circostanze.

COERENZA NEI METODI ED ELEMENTI A SUPPORTO DELLE MODIFICHE

La considerazione da parte del revisore di una modifica in una stima contabile, ovvero nel metodo per effettuarla rispetto al periodo amministrativo precedente, è importante perché una modifica che non sia basata su un cambiamento nelle circostanze o su nuove informazioni è considerata arbitraria. Modifiche arbitrarie in una stima contabile danno luogo nel corso del tempo a bilanci incoerenti e possono dare origine a un errore nel bilancio ovvero costituire un indicatore di possibili ingerenze da parte della direzione.

Ulteriori procedure di validità in risposta ai rischi significativi

Per le stime contabili che danno origine a rischi significativi, il revisore deve valutare quanto segue:

- in che modo la direzione abbia considerato assunzioni o risultati alternativi e per quali ragioni li abbia scartati, ovvero in quale altro modo abbia fronteggiato l'incertezza nell'effettuazione della stima contabile;

La direzione può valutare assunzioni o risultati alternativi delle stime contabili mediante numerosi metodi, a seconda delle circostanze (es. analisi di sensitività).

- se le assunzioni significative utilizzate dalla direzione siano ragionevoli;
- l'intenzione della direzione di porre in essere particolare linee di condotta e la sua capacità di farlo.

Per le stime contabili che danno origine a rischi significativi, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se:

Nella predisposizione del bilancio, la direzione può essere convinta di avere adeguatamente fronteggiato gli effetti dell'incertezza associata alle stime contabili che danno origine a rischi significativi. In alcune circostanze, peraltro, il revisore può considerare inadeguato l'operato della direzione.

Qualora la direzione abbia rilevato una stima contabile in bilancio, l'attenzione del revisore è incentrata nel valutare se la quantificazione della stima contabile, sia sufficientemente affidabile da soddisfare i criteri di rilevazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Valutazione della ragionevolezza delle stime contabili e determinazione degli errori

Il revisore deve valutare, sulla base degli elementi probativi acquisiti, se le stime contabili nel bilancio siano ragionevoli nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero se le stime contabili contengano errori.

Informativa relativa alle stime contabili

Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se l'informativa di bilancio relativa alle stime contabili sia conforme alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione

Il revisore deve riesaminare le valutazioni e le decisioni assunte dalla direzione nell'effettuazione delle stime contabili, al fine di identificare eventuali indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione stessa.

Gli indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione relativamente alle stime contabili includono ad esempio:

- le modifiche alla stima contabile, o la metodo per effettuarla, laddove la direzione abbia effettuato una valutazione soggettiva in merito al verificarsi di un cambiamento nelle circostanze;
- l'utilizzo di assunzioni proprie dell'impresa per le stime contabili del fair value laddove queste non siano coerenti con le assunzioni osservabili sul mercato;
- la scelta o la formulazione di assunzioni significative che generano una stima puntuale a favore degli obiettivi della direzione;
- la scelta di una stima puntuale che può indicare un andamento ottimistico o pessimistico.

Attestazioni scritte

Il revisore deve acquisire attestazioni scritte da parte della direzione in merito al fatto che essi ritengono ragionevoli le assunzioni significative utilizzate per effettuare le stime contabili.

A seconda della natura, della significatività e dell'ampiezza dell'incertezza nella stima, le attestazioni scritte sulle stime contabili rilevate o oggetto di informativa in bilancio possono includere attestazioni:

- sull'adeguatezza dei processi di quantificazione, inclusi le relative assunzioni e modelli, utilizzati dalla direzione nel determinare le stime contabili nell'ambito del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e sulla coerenza di applicazione di tali processi;
- che le assunzioni riflettano in modo adeguato l'intenzione e la capacità della direzione di porre in essere specifiche linee di condotta per conto dell'impresa, laddove ciò sia pertinente per le stime contabili e l'informativa;
- che l'informativa relativa alle stime contabili sia completa ed appropriata secondo il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- sull'assenza di eventi successivi che richiedano rettifiche alle stime contabili e all'informativa contenute nel bilancio.

ISA 550

PARTI CORRELATE

Tratta delle responsabilità del revisore relativamente ai rapporti e alle operazioni con parti correlate nella revisione contabile del bilancio.

Le parti correlate, in virtù della loro capacità di esercitare un controllo o un'influenza notevole, possono trovarsi in una posizione tale da esercitare un'influenza dominante sull'impresa o sulla sua direzione. La considerazione di tale comportamento è rilevante per identificare e valutare i rischi di errori significativi dovuti a frode.

Natura dei rapporti e delle operazioni con parti correlate

Molte operazioni con parti correlate rientrano nel normale svolgimento dell'attività aziendale. In tali circostanze, esse possono non comportare rischi di errori significativi nel bilancio più elevati rispetto a quelli relativi a operazioni similari con parti non correlate. Tuttavia, la natura dei rapporti e delle operazioni con parti correlate può, in alcune circostanze, generare rischi più elevati di errori significativi nel bilancio rispetto a quelli connessi a operazioni con parti non correlate.

Responsabilità del revisore

Tenuto conto che le parti correlate non sono indipendenti l'una dall'altra, molti quadri normativi sull'informazione finanziaria stabiliscono disposizioni specifiche per la contabilizzazione e la presentazione in bilancio di rapporti, operazioni e saldi con le parti correlate, per consentire agli utilizzatori del bilancio di comprenderne la natura e gli effetti reali o potenziali sul bilancio.

Laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile preveda tali disposizioni, è responsabilità del revisore svolgere procedure di revisione al fine di identificare, valutare e rispondere ai rischi di errori significativi derivanti da un'inappropriata contabilizzazione o presentazione in bilancio da parte dell'impresa di rapporti, operazioni o saldi con parti correlate in conformità alle disposizioni del quadro normativo stesso.

Data di entrata in vigore ISA 550

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

Obiettivi ISA 550

a) Indipendentemente dal fatto che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni sulle parti correlate, acquisire una comprensione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate sufficiente per:

- individuare eventuali fattori di rischio di frode derivanti da rapporti e operazioni con parti correlate che siano rilevanti ai fini dell'identificazione e della valutazione del rischio di errori significativi dovuti a frodi;

- concludere, sulla base degli elementi probativi ottenuti, se il bilancio, per quanto influenzato da tali rapporti e operazioni:

- fornisca una corretta rappresentazione;
- non sia fuorviante;

b) inoltre, laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni sulle parti correlate, acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al fatto se i rapporti e le operazioni con parti correlate siano stati appopriatamente identificati, contabilizzati e presentati in bilancio in conformità con il quadro normativo stesso.

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

Il revisore deve svolgere indagini presso la direzione riguardo a:

- l'identità delle parti correlate dell'impresa, inclusi i cambiamenti rispetto al periodo amministrativo precedente;
- la natura dei rapporti tra l'impresa e tali parti correlate;
- la tipologia e le finalità delle operazioni che l'impresa ha eventualmente posto in essere con tali parti correlate durante il periodo amministrativo.

L'IDENTITÀ DELLE PARTI CORRELATE DELL'IMPRESA

Qualora il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni in merito alle parti correlate, è probabile che le informazioni sull'identità delle parti correlate dell'impresa siano prontamente disponibili per la direzione in quanto il sistema informativo dell'impresa avrà necessità di registrare, elaborare e riepilogare i rapporti e le operazioni con parti correlate per consentire all'impresa di rispettare le disposizioni del quadro normativo in tema di contabilizzazione e di presentazione in bilancio.

Nel corso della revisione contabile, il revisore deve prestare attenzione, in sede di ispezione di registrazioni o documenti, agli accordi o ad altre informazioni che possono indicare l'esistenza di rapporti o operazioni con parti correlate che la direzione non abbia precedentemente identificato o portato a conoscenza del revisore.

Il revisore deve condividere le informazioni acquisite sulle parti correlate dell'impresa con gli altri membri del team di revisione.

Indicazione e valutazione dei rischi di errori significativi associati a rapporti e operazioni con parti correlate

Nel rispettare le regole del principio di revisione internazionale n. 315 per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi, il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate e stabilire se tra questi vi siano rischi significativi. A tal fine, il revisore deve considerare le operazioni significative identificate con parti correlate che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale come operazioni che danno origine a rischi significativi.

Risposte di revisione ai rischi di errori significativi associati a rapporti e operazioni con parti correlate

Nell'ambito delle regole del principio di revisione internazionale n. 330 riguardanti le risposte del revisore a rischi significativi identificati e valutati, il revisore definisce e svolge procedure di revisione conseguenti per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui rischi identificati e valutati di errori significativi associati a rapporti e operazioni con parti correlate.

La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti che il revisore può selezionare in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate, dipendono dalla natura di tali rischi e dalle circostanze in cui si trova l'impresa.

Le procedure di validità che il revisore può svolgere in presenza di un rischio significativo identificato e valutato che la direzione non abbia appropriatamente contabilizzato o presentato in bilancio determinate operazioni con parti correlate in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, includono ad esempio:

- la richiesta di conferma o discussione su specifici aspetti di operazioni specifiche o intermediari quali banche, studi legali, garanti o agenti, ove ciò sia fattibile e non vietato da leggi, regolamenti o principi etici;
- la richiesta di conferma alle parti correlate circa finalità, condizioni specifiche o importi delle operazioni con loro effettuate;
- ove applicabile, la lettura critica del bilancio delle parti correlate, o di altre informazioni finanziarie pertinenti, se disponibili, per ottenere evidenza della contabilizzazione di tali operazioni nelle registrazioni contabili delle parti correlate stesse.

L'IDENTITÀ DELLE PARTI CORRELATE DELL'IMPRESA

Qualora il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni in merito alle parti correlate, è probabile che le informazioni sull'identità delle parti correlate dell'impresa siano prontamente disponibili per la direzione in quanto il sistema informativo dell'impresa avrà necessità di registrare, elaborare e riepilogare i rapporti e le operazioni con parti correlate per consentire all'impresa di rispettare le disposizioni del quadro normativo in tema di contabilizzazione e di presentazione in bilancio.

Valutazione della contabilizzazione e della presentazione in bilancio dei rapporti e delle operazioni con parti correlate identificate

In conformità al principio di revisione internazionale n. 700, il revisore deve valutare:

- se i rapporti e le operazioni con parti correlate identificate siano state appropriatamente contabilizzate e presentate in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- se gli effetti dei rapporti e delle operazioni con parti correlate:

- a) impediscano al bilancio di fornire una corretta rappresentazione;
- b) rendano il bilancio fuorviante.

Attestazioni scritte

Laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisca disposizioni sulle parti correlate, il revisore deve acquisire attestazioni scritte dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance che:

- essi hanno portato a conoscenza del revisore l'identità delle parti correlate dell'impresa e tutti i rapporti e operazioni con parti correlate di cui siano a conoscenza;

- essi hanno appropriatamente contabilizzato e presentato in bilancio tali rapporti e operazioni in conformità con le disposizioni del quadro normativo.

Può risultare appropriato acquisire attestazioni scritte dai responsabili delle attività di governance, qualora essi abbiano:

- approvato specifiche operazioni con parti correlate che influiscono significativamente sul bilancio, o coinvolgono la direzione;
- fornito al revisore specifiche attestazioni verbali sui dettagli di alcune operazioni con parti correlate;
- interessi economici o di altra natura nelle parti correlate o nelle operazioni con le stesse.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

Tranne il caso in cui tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa, il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli aspetti significativi emersi durante la revisione contabile connessi con le parti correlate dell'impresa.

La comunicazione ai responsabili delle attività di governance degli aspetti significativi emersi nel corso della revisione relativi alle parti correlate dell'impresa, aiuta il revisore ad ottenere una comprensione comune con i responsabili delle attività di governance della natura e della risoluzione di tali aspetti.

Gli aspetti significativi in tema di parti correlate includono ad esempio:

- la mancata informativa al revisore da parte della direzione riguardo parti correlate ovvero operazioni significative con parti correlate, che può indurre i responsabili delle attività di governance a prestare attenzione su rapporti e operazioni significative con parti correlate di cui possono non essere stati portati precedentemente a conoscenza;
- l'individuazione di operazioni significative con parti correlate che non siano state appropriatamente autorizzate e approvate, che possono dare origine a sospetta frode;
- disaccordo con la direzione in merito alla contabilizzazione e alla presentazione in bilancio di operazioni significative con parti correlate in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- non conformità a leggi e regolamenti applicabili che vietano o limitano specifiche tipologie di operazioni con parti correlate;
- difficoltà nell'identificazione della parte che ha il controllo finale sull'impresa.

ISA 560

EVENTI SUCCESSIVI

Tratta delle responsabilità del revisore in relazione agli eventi successivi nella revisione contabile del bilancio.

Quando il bilancio sottoposto a revisione è incluso in altri documenti successivi alla data di pubblicazione dello stesso, il revisore può avere ulteriori obblighi relativamente agli eventi successivi da considerare, conseguenti a disposizioni di legge o regolamenti che riguardano l'offerta di titoli al pubblico negli ordinamenti giuridici in cui tali titoli sono offerti.

Eventi successivi

Il bilancio può essere influenzato da determinati eventi che intervengono successivamente alla data di riferimento del bilancio.

Solitamente i quadri normativi identificano 2 tipologie di eventi:

- 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.

Data di entrata in vigore ISA 560

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

Obiettivi ISA 560

a) Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati che consentano di stabilire se gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che richiedono rettifiche, ovvero informativa, siano appropriatamente riflessi nel bilancio in conformità con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

b)rispondere appropriatamente ai fatti di cui il revisore venga a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione che, se conosciuti dallo stesso a tale data, avrebbero potuto indurlo a rettificare la propria relazione.

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

Il revisore deve effettuare procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati del fatto che siano stati identificati tutti gli eventi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la data della relazione di revisione che avrebbero richiesto rettifiche o informativa nel bilancio. Il revisore non è, tuttavia, tenuto a svolgere ulteriori procedure di revisione relative agli aspetti per i quali procedure di revisione precedentemente svolte abbiano già fornito conclusioni soddisfacenti.

Nel corso delle indagini presso la direzione e presso i responsabili delle attività di governance, per conoscere se siano intervenuti eventi successivi che potrebbero influire sul bilancio, il revisore può indagare sulla situazione attuale di voci di bilancio contabilizzate sulla base di dati preliminari o non decisivi e può svolgere indagini specifiche che diversi aspetti.

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma prima della data di pubblicazione del bilancio

Il revisore non è obbligato a svolgere procedure di revisione concernenti il bilancio successivamente alla data della propria relazione. Tuttavia, se, successivamente alla data della relazione di revisione, ma prima della data di pubblicazione del bilancio, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della propria relazione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione stessa, egli deve:

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

Fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla pubblicazione del bilancio

Dopo che il bilancio è stato pubblicato, il revisore non ha alcun obbligo di svolgere procedure di revisione relativamente a tale bilancio. Tuttavia, se, successivamente alla pubblicazione del bilancio, il revisore viene a conoscenza di un fatto che, se conosciuto alla data della relazione di revisione, avrebbe potuto indurlo a rettificare la relazione di revisione, egli deve:

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

ISA 570

CONTINUITÀ AZIENDALE

**Tratta delle responsabilità del revisore,
nella revisione contabile del bilancio,
relativamente all'utilizzo da parte della
direzione del presupposto della
continuità aziendale per la redazione
del bilancio.**

Presupposto di continuità aziendale

In base al presupposto della continuità aziendale, un'impresa viene considerata in grado di continuare a svolgere la propria attività in un prevedibile futuro.

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.

Responsabilità della valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento

La responsabilità del revisore è quella di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'opportuno utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio e di concludere se vi sia un'incertezza significativa riguardo alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Tale responsabilità sussiste anche se il quadro normativo sull'informazione finanziaria utilizzato nella redazione del bilancio non prevede esplicitamente che la direzione effettui una specifica valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Data di entrata in vigore ISA 570

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

Obiettivi ISA 570

- a) Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'opportuno utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio;
- b) concludere, in base agli elementi probativi acquisiti, se sussista un'incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento;

c) stabilire le implicazioni per la relazione di revisione.

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

Nello svolgere le procedure di valutazione del rischio, il revisore deve considerare se sussistano eventi o circostanze che possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Nel fare questo, egli deve stabilire se la direzione abbia già svolto una valutazione preliminare in merito alla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e:

- se è stata effettuata una tale valutazione, il revisore deve discutere con la direzione e stabilire se questa abbia individuato eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, in tal caso, considerare i piani della direzione per affrontare tali e venti e circostanze;

- se non è ancora stata effettuata una tale valutazione, il revisore deve discutere con la direzione su quali basi intenda utilizzare il presupposto della continuità aziendale e deve indagare presso la direzione se esistano eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

L'apprezzamento del revisore della valutazione della direzione

Il revisore deve valutare a sua volta la valutazione della direzione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. Il revisore deve coprire lo stesso periodo considerato dalla direzione nell'effettuare la propria valutazione.

Nell'apprezzare la valutazione della direzione, il revisore deve considerare se questa includa tutte le informazioni pertinenti di cui sia venuto a conoscenza in seguito al lavoro di revisione svolto.

La maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria che richiedono esplicitamente una valutazione da parte della direzione, specificano anche il periodo in relazione al quale è richiesto alla direzione di tenere conto di tutte le informazioni.

Periodo successivo a quello considerato nella valutazione della direzione

Il revisore deve indagare presso la direzione circa gli eventi o le circostanze, di cui questa sia a conoscenza, successivi al periodo considerato nella valutazione, che possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

Procedure di revisione aggiuntive nel caso in cui siano identificati eventi o circostanze tali da far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale

Se sono stati identificati eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se esista un'incertezza significatività mediante lo svolgimento di procedure di revisione aggiuntive, inclusa la considerazione dei fattori attenuanti.

Conclusioni di revisione e stesura della relazione di revisione

Sulla base degli elementi probativi acquisiti, il revisore deve concludere se, a suo giudizio, esista un'incertezza significativa legata ad eventi o circostanze che, considerati singolarmente o nel loro complesso, possano far sorgere dei dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento.

L'espressione "incertezza significativa" viene utilizzata con riferimento alle incertezze relative ad eventi o circostanze che possono far sorgere dei dubbi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento che dovrebbero essere oggetto di informativa in bilancio.

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 necessario 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;
- un bilancio non fuorviante, in presenza di un quadro normativo basato sulla conformità.

Utilizzo appropriato del presupposto della continuità aziendale in presenza di un'incertezza significativa

Se il revisore conclude che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato alle circostanze ma sussiste un'incertezza significativa, egli deve stabilire se il bilancio:

La determinazione dell'adeguatezza dell'informativa resa in bilancio può richiedere di stabilire se le informazioni richiamino in modo esplicito l'attenzione del lettore sulla possibilità che l'impresa non sia in grado di continuare a realizzare le proprie attività e a far fronte alle proprie passività durante il normale svolgimento dell'attività aziendale.

- descriva 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;
- evidenzi chiaramente che esiste un'incertezza significativa relativa ad eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento e, di conseguenza, che la stessa può non essere in grado di realizzare le proprie attività e far fronte alle proprie passività nel normale svolgimento dell'attività aziendale.

Utilizzo inappropriato del presupposto di 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.

Rifiuto della direzione ad effettuare o estendere la propria valutazione

Se la direzione, a seguito della richiesta da parte del revisore, rifiuta di effettuare o di estendere la propria valutazione, il revisore deve considerarne gli effetti sulla propria relazione.

In alcune circostanze il revisore può ritenere necessario richiedere alla direzione di effettuare o di estendere la propria valutazione. Se la direzione si rifiuta di farlo, può essere appropriato formulare nella relazione di revisione un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio, dal momento che il revisore può non avere la possibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'utilizzo del presupposto della continuità aziendale nella redazione del bilancio, ad esempio elementi probativi sull'esistenza di piani che la direzione ha messo in atto ovvero di altri fattori attenuanti.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli eventi o le circostanze identificati che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuar ad operare come un'entità in funzionamento.

Ritardo significativo nell'approvazione del bilancio

Se vi è un ritardo significativo nell'approvazione del bilancio da parte della direzione o dei responsabili delle attività di governance, successivamente alla data di riferimento del bilancio, il revisore deve svolgere indagini sulle ragioni del ritardo.

ISA 580

ATTESTAZIONI SCRITTE

Tratta delle responsabilità del revisore di acquisire, nella revisione contabile del bilancio, attestazioni scritte dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance.

Attestazioni scritte come elementi probativi

Gli elementi probativi sono le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio.

Le attestazioni scritte sono informazioni necessarie che il revisore richiede con riferimento alla revisione contabile del bilancio dell'impresa.

Le attestazioni scritte sono una fonte importante di elementi probativi. Qualora la direzione modifichi o non fornisca le attestazioni scritte richieste, ciò può allertare il revisore sulla possibile esistenza di una o più problematiche significative. Inoltre, una richiesta di attestazioni scritte, in luogo di quelle verbali, può in molti casi indurre la direzione a considerare tali aspetti in modo più rigoroso, migliorando così la qualità delle attestazioni.

Data di entrata in vigore ISA 580

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

Obiettivi ISA 580

- a) Acquisire attestazioni scritte dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance sul fatto che essi ritengono di aver adempiuto alle loro responsabilità per la redazione del bilancio e per la completezza delle informazioni fornite al revisore;
- b) supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a specifiche asserzioni in esso contenute mediante attestazioni scritte se ritenute necessarie dal revisore o richieste da altri principi di revisione;

c) adottare misure appropriate in risposta alle attestazioni scritte fornite dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance, ovvero nei casi in cui la direzione o i responsabili delle attività di governance, non forniscono le attestazioni scritte richieste dal revisore.

La direzione a cui richiedere le attestazioni scritte

Il revisore deve richiedere attestazioni scritte alla direzione che abbia un livello di responsabilità per il bilancio appropriato e una conoscenza delle tematiche in questione.

Le attestazioni scritte sono richieste a coloro che hanno la responsabilità della redazione del bilancio. Tali soggetti possono variare secondo la struttura di governance dell'impresa e le leggi o i regolamenti applicabili. Tuttavia, spesso il soggetto responsabile è la direzione (o i responsabili dell'attività di governance). Le attestazioni scritte possono pertanto essere richieste all'amministratore delegato dell'impresa e al direttore amministrativo e finanziario, ovvero ad altri soggetti equivalenti nell'ambito di imprese che non utilizzino tali qualifiche.

Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione

Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta sul fatto che essa ha adempiuto alle sue responsabilità relative alla redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

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

- essa ha fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti e l'accesso come concordato nei termini dell'incarico di revisione;
- tutte le operazioni sono state registrate e riflesse nel bilancio.

Altre attestazioni scritte

Se il revisore stabilisce che sia necessario acquisire una o più attestazioni scritte per supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a una o più asserzioni specifiche in esso contenute, il revisore deve richiedere tali altre attestazioni scritte.

Esse possono includere attestazioni in merito a quanto segue:

- se la scelta e l'applicazione dei principi contabili siano appropriate;
- se aspetti, quali i seguenti, siano stati rilevati, quantificati, presentati o ne sia stata data informativa in conformità a tale quadro normativo:
 - piani o intenzioni che possono influenzare il valore contabile o la classificazione di attività e passività
 - passività, sia effettive che potenziali;
 - diritto o controllo su attività, vincoli o oneri su attività e attività impegnate come garanzia;
 - aspetti di leggi, regolamenti e accordi contrattuali che possono influenzare il bilancio, inclusa la non-conformità a tali aspetti.

Data delle attestazioni scritte e periodo amministrativo di riferimento

La data delle attestazioni scritte deve essere quanto più prossima possibile, ma non successiva, alla data della relazione di revisione sul bilancio. Le attestazioni scritte devono riguardare tutti i bilanci e il periodo amministrativo o i periodi amministrativi cui si riferisce la relazione di revisione.

Poiché le attestazioni scritte sono elementi probativi necessari, il giudizio del revisore non può essere espresso, e la relazione di revisione non può essere datata, prima della data delle attestazioni scritte. Inoltre, poiché il revisore è interessato agli eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione che possono richiedere una rettifica o un'informativa nel bilancio, le attestazioni scritte, riportano la data quanto più prossima possibile, ma non successiva, a quella della relazione di revisione sul bilancio.

Le attestazioni scritte riguardano tutti i periodi amministrativi cui la relazione di revisione fa riferimento, poiché è necessario che la direzione ribadisca che le attestazioni scritte precedentemente rilasciate relativamente ai periodi amministrativi precedenti sono ancora appropriate.

Forma delle attestazioni scritte

Le attestazioni scritte devono avere la forma di una lettera di attestazione indirizzata al revisore.

Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite

Qualora il revisore abbia dei dubbi in merito alla competenza, integrità, valori etici o diligenza della direzione, o alla loro applicazione ovvero all'impegno da parte della direzione in tal senso, egli deve stabilire quale effetto possono avere tali dubbi sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e sugli elementi probativi in generale.

Nel caso siano identificate incoerenze tra una o più attestazioni scritte e gli elementi probativi acquisiti da altra fonte, il revisore può considerare se la valutazione del rischio rimanga appropriata e, in caso negativo, modificarla, nonché determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti per fronteggiare i rischi identificati e valutati.

Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio in conformità al principio di revisione internazionale n. 705 qualora:

- egli concluda che sussistono sufficienti dubbi sull'integrità della direzione tali da rendere non attendibili le attestazioni scritte;
- la direzione non fornisca le attestazioni scritte.

ISA 600

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

Tratta considerazioni specifiche da applicarsi alle revisioni contabili dei gruppi, in particolare quelle che coinvolgono i revisori delle componenti.

I principi di revisione si applicano alle revisioni contabili dei gruppi.

Il revisore di una componente può essere tenuto, per norma di legge, regolamentare o per altra ragione, a esprimere un giudizio sul bilancio di una componente. Al fine di acquisire gli elementi probativi per la revisione contabile del gruppo, il team di revisione contabile del gruppo può decidere di utilizzare gli elementi probativi sui quali si basa il giudizio relativo al bilancio della componente.

Anche se i revisori delle componenti possono svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti ai fini della revisione contabile del gruppo, e come tali sono quindi responsabili dei risultati e delle conclusioni complessivi o anche dei giudizi che esprimono, il soggetto incaricato della revisione è responsabile del giudizio sul bilancio del gruppo.

Data di entrata in vigore ISA 600

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

Obiettivi ISA 600

- a) Stabilire se è in grado di assumere il ruolo di revisione del bilancio del gruppo;
- b) in caso di assunzione di tale ruolo:
 - comunicare chiaramente con i revisori delle componenti in merito all'ampiezza e alla tempistica del loro lavoro sulle informazioni finanziarie delle componenti e in merito ai relativi risultati;

- acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sulle informazioni finanziarie delle componenti e sul processo di consolidamento, per esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio del gruppo sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Accettazione e mantenimento dell'incarico

Il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve stabilire se si può ragionevolmente ritenere di poter acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al processo di consolidamento, nonché alle informazioni finanziarie delle componenti, su cui basare il giudizio sul bilancio del gruppo.

Se il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo conclude che:

- non sarà possibile per il team di revisione del gruppo acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati a causa di limitazioni imposte dalla direzione del gruppo;
- il possibile effetto di tale situazione comporterà una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio del gruppo,

il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo deve alternativamente:

- a) nel caso si tratti di un primo incarico, non accettare l'incarico o, nel caso di un incarico ricorrente, recedere dallo stesso, ove il recesso sia possibile in base alla legge o ai regolamenti applicabili;
- b) laddove le leggi o i regolamenti vietino al revisore di rifiutare un incarico ovvero laddove il recesso da un incarico non sia comunque previsto, dopo aver svolto la revisione del bilancio del gruppo per quanto possibile, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio del gruppo.

Nel caso di un nuovo incarico, la comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano, da parte del team di revisione del gruppo, può essere acquisita da:

- informazioni fornite dalla direzione del gruppo;
- comunicazioni con la direzione del gruppo;
- ove applicabile, comunicazioni con il precedente team di revisione del gruppo, con la direzione delle componenti o con i revisori delle componenti.

L'accesso alle informazioni da parte del team di revisione del gruppo può essere limitato da circostanze cui la direzione del gruppo non possa ovviare, per esempio, dalla normativa relativa alla riservatezza e alla privacy dei dati personali, o dal rifiuto da parte del revisore di una componente di consentire l'accesso alla documentazione della revisione, richiesta dal team di revisione del gruppo. La limitazione può anche essere imposta dalla direzione del gruppo.

Laddove l'accesso alle informazioni è limitato dalle circostanze, il team di revisione del gruppo può ancora essere in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Il team di revisione del gruppo non sarà in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati se la direzione del gruppo limita l'accesso del team di revisione o del revisore della componente alle informazioni di una componente significativa.

Strategia generale e piano di revisione

Il team di revisione del gruppo deve definire una strategia generale della revisione del gruppo e sviluppare un piano di revisione in conformità al principio di revisione internazionale n. 300.

Il riesame della strategia generale e del piano di revisione del gruppo da parte del responsabile dell'incarico di revisione del gruppo rappresenta una parte importante della sua responsabilità di direzione dell'incarico di revisione.

Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano

Il team di revisione del gruppo deve:

- approfondire la comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano, inclusi i controlli a livello di gruppo, acquisita durante la fase di accettazione o di mantenimento dell'incarico;
- acquisire una comprensione del processo di consolidamento, incluse le istruzioni impartite alle componenti da parte della direzione del gruppo.

Conoscenza e comprensione dei revisori delle componenti

Se il team di revisione del gruppo pianifica di richiedere al revisore della componente, il team di revisione del gruppo deve acquisire una comprensione in merito:

- al fatto se il revisore della componente comprenda e si conformi ai principi etici applicabili per la revisione contabile del gruppo e se sia indipendente;
- alla competenza professionale del revisore della componente;

- al fatto se il team di revisione del gruppo potrà essere coinvolto nel lavoro del revisore della componente nella misura necessaria ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati;
- al fatto se il revisore della componente operi in un contesto regolamentare che preveda un'effettiva supervisione sui revisori.

Il team di revisione del gruppo acquisisce una comprensione del revisore di una componente solo quando pianifica di richiedere al revisore della componente di svolgere del lavoro sulle informazioni finanziarie relative a quest'ultima ai fini della revisione contabile del gruppo. Per esempio, non sarà necessario acquisire una comprensione dei revisori delle componenti per le quali il team di revisione del gruppo pianifichi di svolgere procedure di analisi comparativa solo a livello di gruppo.

La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure del team di revisione del gruppo finalizzate ad acquisire la comprensione del revisore della componente sono influenzate da fattori quali la precedente esperienza o conoscenza del revisore della componente e dalla misura in cui il team di revisione del gruppo ed il revisore della componente siano soggetti a direttive e procedure comuni.

La comprensione della competenza professionale del revisore della competenza professionali del revisore della componente da parte del team di revisione del gruppo può riguardare aspetti quali:

- se conosca i principi di revisione e altri principi applicabili alla revisione contabile del gruppo in modo sufficiente da adempiere alle responsabilità proprie del revisore della componente all'interno della revisione contabile del gruppo;
- se possieda le capacità specifiche (per esempio la conoscenza specifica del settore) necessarie per svolgere il lavoro sulle informazioni finanziarie della componente in questione;
- ove pertinente, se comprenda il quadro normativo sull'informazione finanziaria in modo sufficiente da adempiere alle responsabilità proprie del revisore della componente all'interno della revisione contabile del gruppo.

Significatività

Il team di revisione del gruppo deve determinare:

- la significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso, in fase di definizione della strategia generale di revisione;
- il livello o i livelli di significatività da considerare per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa se, nelle circostanze specifiche del gruppo, ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo minore rispetto alla significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso, possano influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori del bilancio del gruppo;

- la significatività 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.

Nel contesto della revisione contabile del gruppo, la significatività è determinata sia per il bilancio del gruppo nel suo complesso, sia per le informazioni finanziarie delle componenti. La significatività per il bilancio del gruppo nel suo complesso è utilizzata in fase di definizione della strategia generale di revisione del gruppo.

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati

Al revisore è richiesto di definire e mettere in atto risposte di revisione appropriate per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi nel bilancio.

Se vengono identificati rischi di errori significativi a livello del bilancio del gruppo relativi ad una componente sulla quale svolge il lavoro il revisore della componente stessa, il revisore del gruppo deve valutare l'appropriatezza delle procedure di revisione conseguenti da svolgere in risposta ai rischi significativi identificati.

La determinazione da parte del team di revisione del gruppo della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie di una componente ed il suo coinvolgimento nel lavoro del revisore della componente sono influenzati dai seguenti fattori:

- il fatto che la componente sia significativa;
- i rischi significativi identificati nel bilancio del gruppo;
- la valutazione del team di revisione del gruppo della configurazione dei controlli a livello di gruppo e la determinazione della loro messa in atto;
- la comprensione da parte del team di revisione del gruppo del revisore della componente.

Processi di consolidamento

Il team di revisione del gruppo deve definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti sul processo di consolidamento in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi nel bilancio del gruppo derivanti dal processo di consolidamento. Il team di revisione del gruppo deve anche valutare se tutte le componenti siano state incluse nel bilancio del gruppo.

Il processo di consolidamento può richiedere rettifiche agli importi riportati nel bilancio del gruppo che non seguono i normali sistemi di elaborazione delle operazioni e che possono non essere soggetti agli stessi controlli interni a cui sono sottoposte altre informazioni finanziarie.

La valutazione da parte del team di revisione del gruppo dell'appropriatezza, della completezza e dell'accuratezza delle rettifiche può includere:

- valutare se le rettifiche significative riflettano appropriatamente i fatti e le operazioni sottostanti;
- stabilire se le rettifiche significative siano state calcolate, elaborate e autorizzate in modo corretto dalla direzione del gruppo e dalla direzione della componente;
- stabilire se le rettifiche significative siano appropriatamente supportate e documentate in modo sufficiente;
- controllare la riconciliazione e l'elisione delle operazioni infragruppo, degli utili non realizzati e dei saldi contabili infragruppo.

Il team di revisione del gruppo deve valutare l'appropriatezza, la completezza e l'accuratezza delle rettifiche e delle riclassificazioni relative al consolidamento e deve valutare se sussistano fattori di rischio di frode o indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione.

Eventi successivi

Quando il team di revisione del gruppo o i revisore delle componenti svolgono la revisione sulle informazioni finanziarie delle componenti, il team di revisione del gruppo o i revisori delle componenti devono svolgere le procedure volte ad identificare gli eventi che, in tali componenti, si verificano tra le date di riferimento delle informazioni finanziarie delle componenti e la data della relazione di revisione sul bilancio del gruppo, e per i quali possa essere necessario apportare rettifiche o dare informativa nel bilancio del gruppo.

Comunicazioni con il revisore della componente

Il team di revisione del gruppo deve comunicare le sue richieste al revisore della componente in modo tempestivo. Tali comunicazioni devono esporre il lavoro da svolgere e il relativo utilizzo da parte del team di revisione del gruppo, nonché la forma e il contenuto delle comunicazioni del revisore della componente con il team di revisione medesimo.

Se non si instaura una comunicazione reciproca efficace tra il team di revisione del gruppo ed i revisori delle componenti, c'è il rischio che il team di revisione del gruppo possa non acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio sul bilancio del gruppo. Una comunicazione chiara e tempestiva delle richieste del team di revisione del gruppo costituisce la base per una comunicazione reciproca efficace tra il team di revisione del gruppo ed il revisore della componente.

Le richieste del team di revisione del gruppo sono spesso comunicate con una lettera di istruzioni.

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti

Il team di revisione del gruppo deve valutare le comunicazioni dei revisori delle componenti.

Il team di revisione del gruppo deve:

- discutere gli aspetti significativi che emergono da tale valutazione con il revisore della componente o con la direzione del gruppo, come ritenuto appropriato;
- stabilire se sia necessario riesaminare altre parti pertinenti della documentazione della revisione del revisore della componente.

Comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance del gruppo

Il team di revisione del gruppo deve stabilire quali carenze individuate nel controllo interno comunicare ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione del gruppo.

Il team di revisione del gruppo deve comunicare quanto segue ai responsabili delle attività di governance del gruppo, oltre a quanto previsto da altri principi di revisione:

- una descrizione generale della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti;

- una descrizione generale della natura del coinvolgimento previsto dal team di revisione del gruppo nel lavoro svolto dai revisori delle componenti sulle informazioni finanziarie delle componenti significative;
- i casi in cui dalla valutazione del team di revisione del gruppo del lavoro svolto dal revisore della componente emergano dubbi sulla qualità del lavoro di tale revisore;
- qualsiasi limitazione allo svolgimento della revisione contabile del gruppo;
- le frodi o le sospette frodi che coinvolgano la direzione del gruppo, la direzione delle componenti,

ISA 610

UTILIZZO DEL LAVORO DEI REVISORI INTERNI

Tratta delle responsabilità del revisore esterno relativamente al lavoro dei revisori interni nel caso in cui egli abbia stabilito, in conformità al principio di revisione internazionale n. 315, che la funzione di revisione interna possa essere rilevante ai fini della revisione contabile.

Il presente principio di revisione non tratta i casi in cui singoli revisori interni assistono direttamente il revisore esterno nello svolgimento delle procedure di revisione.

Rapporti tra la funzione di revisione interna ed il revisore esterno

Gli obiettivi della funzione di revisione interna sono stabiliti dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance. Sebbene gli obiettivi della funzione di revisione interna e quelli del revisore esterno siano differenti, alcune delle modalità con cui la funzione di revisione interna e il revisore esterno conseguono i rispettivi obiettivi, possono essere analoghe.

Indipendentemente dal grado di autonomia ed obiettività della funzione di revisione interna, tale funzione non è indipendente dall'impresa come invece è richiesto al revisore esterno nell'espressione del giudizio sul bilancio. Il revisore esterno ha l'esclusiva responsabilità del giudizio di revisione espresso e tale responsabilità non è attenuata dall'utilizzo del lavoro dei revisori interni.

Data di entrata in vigore ISA 610

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

Obiettivi ISA 610

- a) Stabilire se, e in quale misura, utilizzare uno specifico lavoro dei revisori interni;
- b) in caso di utilizzo di un lavoro specifico dei revisori interni, stabilire se tale lavoro sia adeguato ai fini della revisione contabile.

Stabilire se ed in quale misura utilizzare il lavoro dei revisori interni

Il revisore esterno deve:

- stabilire se il lavoro dei revisori interni possa essere adeguato ai fini della revisione contabile;
- in caso affermativo, stabilire in sede di pianificazione l'effetto del lavoro dei revisori interni sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle proprie procedure di revisione.

Fattori che possono influenzare il revisore esterno nello stabilire se il lavoro dei revisori interni possa essere adeguato ai fini della revisione contabile includono:

- obiettività;
- competenza tecnica;
- diligenza professionale;
- comunicazione.

Per stabilire se il lavoro dei revisori interni possa essere adeguato ai fini della revisione contabile, il revisore esterno deve valutare:

- l'obiettività della funzione di revisione interna;
- la competenza tecnica dei revisori interni;
- se è probabile che il lavoro dei revisori interni sia svolto con la dovuta diligenza professionale;
- se sia possibile una comunicazione efficace tra i revisori interni ed il revisore esterno.

Nel determinare in sede di pianificazione l'effetto del lavoro dei revisori interni sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure di revisione, il revisore esterno deve considerare:

- la natura e la portata dello specifico lavoro svolto dai revisori interni, o da svolgere;
- i rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni per particolari classi di operazioni, saldi contabili e informativa;
- il grado di soggettività nella valutazione degli elementi probativi raccolti dai revisori interni a supporto delle asserzioni oggetto d'esame.

Utilizzo di uno specifico lavoro dei revisori interni

Al fine di poter utilizzare uno specifico lavoro dei revisori interni, il revisore esterno deve valutare e svolgere procedure di revisione su tale lavoro per stabilirne l'adeguatezza rispetto ai propri scopi.

Per stabilire l'adeguatezza di uno specifico lavoro dei revisori interni rispetto ai propri scopi, il revisore esterno deve valutare se:

- il lavoro è stato svolto da revisori interni con formazione e competenze tecniche adeguate;
- il lavoro è stato supervisionato, riesaminato e documentato in modo appropriato;
- sono stati acquisiti elementi probativi adeguati a consentire ai revisori interni di pervenire a ragionevoli conclusioni;
- le conclusioni raggiunte sono appropriate alle circostanze e le relazioni predisposte dai revisori interni sono coerenti con i risultati del lavoro svolto;
- tutte le eccezioni o gli aspetti inusuali identificati dai revisori interni sono stati risolti in modo appropriato.

La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte su uno specifico lavoro dei revisori interni dipenderanno dalla valutazione da parte del revisore esterno del rischio di errori significativi, dalla valutazione della funzione di revisione interna e dalla valutazione dello specifico lavoro dei revisori interni.

Tali procedure di revisione possono includere;

- l'esame delle voci già esaminate dai revisori interni;
- l'esame di altre voci analoghe;
- l'osservazione delle procedure svolte dai revisori interni.

ISA 620

UTILIZZO DEL LAVORO DELL'ESPERTO DEL REVISORE

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.

La responsabilità del revisore per il giudizio di revisione

Il revisore ha l'esclusiva responsabilità del giudizio di revisione espresso e tale responsabilità non è attenuata dall'utilizzo del lavoro di un proprio esperto.

Data di entrata in vigore ISA 620

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

Obiettivi ISA 620

- a) Stabilire se utilizzare il lavoro di un proprio esperto;
- b) stabilire, qualora utilizzi il lavoro di un esperto, se tale lavoro sia adeguato rispetto ai propri scopi.

Stabilire se sia necessario ricorrere ad un esperto

Laddove, per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, siano necessarie competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il revisore deve stabilire se utilizzare il lavoro di un proprio esperto.

Un esperto del revisore può essere necessario per assistere il revisore in una o in alcune delle seguenti attività:

- acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno;
- identificare e valutare i rischi di errori significativi;
- determinare e attuare le risposte generali di revisione ai rischi identificati e valutati a livello di bilancio;
- definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti per fronteggiare i rischi identificati e valutati a livello di asserzioni, incluse le procedure di conformità o le procedure di validità;
- valutare la sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti nel formarsi un giudizio sul bilancio.

Natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione

La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione varieranno a seconda delle circostanze. Nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione di tali procedure, il revisore deve considerare diversi aspetti, che comprendono:

- la natura dell'aspetto cui attiene il lavoro dell'esperto;
- i rischi di errori significativi nell'aspetto cui attiene il lavoro dell'esperto;

- la rilevanza del lavoro dell'esperto nel contesto della revisione contabile;
- la conoscenza e l'esperienza del revisore riguardo i precedenti lavori svolti dall'esperto;
- 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.

La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto del revisore

Il revisore deve valutare se il proprio esperto abbia la competenza, le capacità e l'obiettività necessarie rispetto ai propri scopi.

La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto del revisore sono fattori che influenzano in modo significativo il fatto se il lavoro dell'esperto sarà adeguato rispetto agli scopi del revisore.

La capacità riguarda l'abilità dell'esperto del revisore nell'applicare tale competenza alle circostanze dell'incarico. I fattori che influenzano la capacità possono includere, per esempio, l'ubicazione geografica e la disponibilità di tempo e di risorse.

L'obiettività attiene ai possibili effetti che l'ingerenza, il conflitto di interessi ovvero l'influenza di altri soggetti possono avere sul giudizio professionale dell'esperto del revisore.

Acquisire una comprensione del settore di competenza dell'esperto del revisore

Il revisore deve acquisire una comprensione sufficiente del settore di competenza del proprio esperto che gli consenta di:

- stabilire la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto rispetto ai propri scopi;
- valutare l'adeguatezza di tale lavoro rispetto ai propri scopi.

Gli aspetti del settore di attività dell'esperto del revisore rilevanti ai fini della comprensione da parte del revisore possono includere:

- se il settore dell'esperto ricomprenda aree di specializzazione rilevanti ai fini della revisione contabile;
- se si applichino principi professionali o di altro tipo e disposizioni di legge o regolamentari;
- quali assunzioni e quali metodi, inclusi i modelli, vengono utilizzati dall'esperto del revisore e se essi siano generalmente accettati nell'ambito del settore dell'esperto e siano appropriati ai fini della redazione dell'informativa finanziaria;
- la natura dei dati o delle informazioni sia interni che esterni che l'esperto del revisore utilizza.

Accordo con l'esperto del revisore

Il revisore deve concordare, per iscritto qualora sia appropriato, i seguenti aspetti con il proprio esperto:

- la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto;
- i rispettivi ruoli e le responsabilità del revisore e dell'esperto;
- la natura, la tempistica e l'estensione della comunicazione tra il revisore e l'esperto;
- la necessità che l'esperto del revisore rispetti le disposizioni in materia di riservatezza.

NATURA, PORTATA E OBIETTIVI DEL LAVORO

Nel concordare la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto del revisore, può essere spesso rilevante includere una discussione su qualunque principio tecnico per lo svolgimento della prestazione applicabile o su altre disposizioni professionali o di settore che saranno seguiti dall'esperto.

RISPETTIVI RUOLI E RESPONSABILITÀ

L'accordo sui rispettivi ruoli e responsabilità del revisore e del proprio esperto può prevedere:

- se il revisore o il proprio esperto svolgeranno verifiche specifiche sui dati di base;
- il consenso per il revisore a discutere con l'impresa e con altri soggetti sui risultati o sulle conclusioni del proprio esperto;
- qualunque accordo volto ad informare l'esperto del revisore in merito alle conclusioni del revisore riguardanti il lavoro dell'esperto.

COMUNICAZIONE

Un'efficace comunicazione reciproca favorisce l'adeguata integrazione tra la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure dell'esperto del revisore ed il resto del lavoro di revisione, nonché l'appropriata modifica degli obiettivi dell'esperto del revisore durante lo svolgimento della revisione.

Valutazione dell'adeguatezza del lavoro dell'esperto del revisore

Il revisore deve valutare l'adeguatezza del lavoro del proprio esperto rispetto agli scopi del revisore stesso, incluso:

- la pertinenza e la ragionevolezza dei risultati e delle conclusioni dell'esperto e la loro coerenza con gli altri elementi probativi;
- laddove il lavoro dell'esperto comporti l'utilizzo di assunzioni e metodi significativi, la pertinenza e la ragionevolezza di tali assunzioni e metodi rispetto alle circostanze;⁴⁸⁹

- laddove, il lavoro dell'esperto comporti l'utilizzo di dati di base significativi per il suo lavoro, la pertinenza, la completezza e l'accuratezza di tali dati.

La valutazione da parte del revisore della competenza, delle capacità e dell'obiettività del proprio esperto, la familiarità del revisore con il settore di competenza dell'esperto, nonché la natura del lavoro svolto da quest'ultimo, influenzano la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione volte a valutare l'adeguatezza del lavoro dell'esperto rispetto agli scopi del revisore.

Le procedure specifiche volte a valutare l'adeguatezza del lavoro dell'esperto rispetto agli scopi del revisore possono includere:

- indagini presso l'esperto del revisore;
- il riesame delle carte di lavoro e delle relazioni dell'esperto del revisore;
- procedure ulteriori di supporto, quali:
 - l'osservazione del lavoro dell'esperto del revisore;
 - l'esame dei dati pubblicati, quali rapporti statistici provenienti da fonti attendibili ed autorevoli;
 - l'ottenimento della conferma da parte di terzi su questioni pertinenti;
 - lo svolgimento di specifiche procedure di analisi comparativa;
- la 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 ⁴⁹la direzione.

Riferimento all'esperto del revisore nella relazione di revisione

In una relazione di revisione contenente un giudizio senza modifica, il revisore non deve fare riferimento al lavoro del proprio esperto a meno che ciò non sia richiesto da leggi o regolamenti.

Qualora tale riferimento sia richiesto da leggi o regolamenti, il revisore deve indicare nella relazione di revisione che il riferimento non attenua la sua responsabilità per il giudizio di revisione.

In alcuni casi, leggi o regolamenti possono richiedere che si faccia riferimento al lavoro dell'esperto del revisore, per esempio, per finalità di trasparenza nel settore pubblico.

ISA 700

FORMAZIONE DEL GIUDIZIO E RELAZIONE SUL BILANCIO

Tratta delle responsabilità del revisore per la formazione del giudizio sul bilancio. Tratta inoltre della forma e del contenuto della relazione di revisione emessa in esito alla revisione contabile del bilancio.

Il presente principio di revisione favorisce l'uniformità nella predisposizione delle relazioni di revisione. Laddove la revisione contabile sia stata svolta in conformità ai principi di revisione internazionali, l'uniformità nella predisposizione delle relazioni di revisione favorisce la credibilità all'interno del mercato globale rendendo più facilmente riconoscibili le revisioni contabili svolte in conformità a principi universalmente riconosciuti. L'uniformità contribuisce altresì a favorire la comprensione delle relazioni di revisione da parte dell'utilizzatore e ad individuare circostanze inusuali ove queste ricorrano.

Data di entrata in vigore ISA 700

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

Obiettivi ISA 700

- a) Formarsi un giudizio sul bilancio sulla base della valutazione delle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti;
- b) esprimere chiaramente tale giudizio mediante una relazione scritta che descriva anche gli elementi su cui è basato il giudizio.

Formazione del giudizio sul bilancio

Il revisore deve formarsi un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Ai fini della formazione di tale giudizio, il revisore deve concludere se egli abbia acquisito una ragionevole sicurezza sul fatto che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

In particolare, il revisore deve valutare se:

- il bilancio esponga adeguatamente i principi contabili significativi scelti e applicati;
- i principi contabili scelti e applicati siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e siano appropriati;
- le stime contabili effettuate dalla direzione siano ragionevoli;
- le informazioni presentate in bilancio siano rilevanti, attendibili, comparabili e comprensibili;

- Il bilancio fornisca un'informativa adeguata che consenta ai potenziali utilizzatori di comprendere l'effetto delle operazioni e degli eventi significativi sulle informazioni confluite in bilancio;
- la terminologia utilizzata in bilancio, inclusa l'intestazione di ciascun prospetto di bilancio, sia appropriata.

Tipologie di giudizio

Il revisore deve esprimere un giudizio senza modifica nel caso in cui concluda che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Qualora il revisore:

- concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi,

- non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi,

il revisore deve esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale n. 705.

Qualora il bilancio redatto in conformità alle disposizioni di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione non fornisca tale rappresentazione, il revisore deve discutere la questione con la direzione e deve stabilire se sia

necessario esprimere un giudizio con modifica nella relazione del revisore.

Quando il bilancio è redatto secondo le disposizioni di un quadro normativo basato sulla conformità, il revisore non è tenuto a valutare se il bilancio fornisce una corretta rappresentazione. Tuttavia qualora il revisore concluda che il bilancio sia fuorviante, egli deve discutere la questione con la direzione e, a seconda del modo in cui la stessa viene risolta, deve stabilire se, e con quali modalità, darne comunicazione nella relazione di revisione.

Relazione di revisione

La relazione di revisione deve essere in forma scritta.

- TITOLO
- DESTINATARIO
- PARAGRAFO INTRODUTTIVO
- RESPONSABILITÀ DELLA DIREZIONE PER IL BILANCIO
- RESPONSABILITÀ DEL REVISORE

- GIUDIZIO DEL REVISORE
- ALTRI OBBLIGHI DI REPORTISTICA
- FIRMA DEL REVISORE
- DATA DELLA RELAZIONE DI REVISIONE
- SEDE DEL REVISORE

TITOLO= la relazione di revisione deve indicare chiaramente che essa costituisce la relazione di un revisore indipendente.

DESTINATARIO= la relazione di revisione deve indicare il destinatario secondo quanto richiesto dalle circostanze dell'incarico.

RESPONSABILITÀ DELLA DIREZIONE PER IL BILANCIO= descrive le responsabilità di coloro che nell'ambito dell'organizzazione sono responsabili per la redazione del bilancio.

RESPONSABILITÀ DEL REVISORE= la relazione di revisione deve dichiarare che la responsabilità del revisore è quella di esprimere un giudizio sul bilancio sulla base della revisione contabile.

GIUDIZIO DEL REVISORE= il revisore deve utilizzare specifiche espressioni.

FIRMA DEL REVISORE= la relazione di revisione deve essere firmata dal revisore.

DATA DELLA RELAZIONE DI REVISIONE= la relazione di revisione deve riportare una data non antecedente alla data in cui il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il proprio giudizio di bilancio.

SEDE DEL REVISORE= la relazione di revisione deve indicare il luogo nel quale il revisore esercita la propria attività.

Informazioni supplementari presentate insieme al bilancio

Qualora insieme al bilancio oggetto di revisione contabile siano presentate informazioni supplementari non richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il revisore deve valutare se tali informazioni supplementari siano distinte in modo chiaro dal bilancio oggetto di revisione contabile.

Qualora tali informazioni supplementari non siano chiaramente distinte dal bilancio oggetto di revisione contabile, il revisore deve chiedere alla direzione di cambiare le modalità di presentazione delle informazioni supplementari non oggetto di revisione contabile.

Qualora la direzione si rifiuti di farlo, il revisore deve illustrare nella relazione di revisione che tali informazioni supplementari non sono state oggetto di revisione contabile.

ISA 705

MODIFICHE AL GIUDIZIO NELLA RELAZIONE DEL REVISORE INDIPENDENTE

Tratta della responsabilità del revisore relativamente all'emissione di una relazione appropriata nei casi in cui, nel formarsi un giudizio, egli concluda che sia necessaria una modifica al suo giudizio sul bilancio.

Tipologie di giudizi con modifica

Il presente principio di revisione definisce 3 tipologie di giudizi con modifica: il giudizio CON RILIEVI, il giudizio NEGATIVO e la dichiarazione di IMPOSSIBILITÀ di esprimere un giudizio.

La decisione su quale tipologia di giudizio con modifica sia appropriata dipende:

- dalla natura dell'aspetto che dà origine alla modifica, ossia se il bilancio è significativamente errato oppure possa esserlo, nel caso di impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati; ⁵¹¹

- dal giudizio professionale del revisore in merito alla pervasività degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto sul bilancio.

Data di entrata in vigore ISA 705

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

Obiettivo ISA 705

Esprimere in modo chiaro un giudizio con modifica appropriato sul bilancio, necessario quando:

- a) Il revisore concluda che, sulla base degli elementi probativi acquisiti, il bilancio nel suo complesso contenga errori significativi;
- b) Il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per concludere che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi.⁵¹⁴

Determinazione della tipologia di modifica al giudizio del revisore

Il revisore deve esprimere un giudizio CON RILIEVI laddove:

- avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, ma non pervasivi, per il bilancio;
- non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio, ma concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi.

Il revisore deve esprimere un giudizio **NEGATIVO** laddove, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi per il bilancio.

Il revisore deve dichiarare l'**IMPOSSIBILITÀ** di esprimere un giudizio laddove non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il proprio giudizio e concluda che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi e pervasivi.

Il revisore deve dichiarare l'IMPOSSIBILITÀ di esprimere un giudizio qualora egli concluda che, pur avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su ciascuna singola incertezza, non sia possibile formarsi un giudizio sul bilancio a causa della potenziale interazione delle incertezze e del loro possibile effetto cumulato sul bilancio.

Forma e contenuto della relazione di revisione in presenza di un giudizio con modifica

Laddove il revisore esprima un giudizio con rilievi o un giudizio negativo, egli deve rettificare la descrizione della sua responsabilità in cui dichiara di ritenere di avere acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il giudizio con modifica.

L'uniformità nella predisposizione della relazione di revisione contribuisce a migliorare la comprensione da parte degli utilizzatori e ad identificare le circostanze inusuali qualora queste si presentino. Di conseguenza è auspicabile che la forma e il contenuto della relazione di revisione siano uniformi.

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

Se il revisore prevede di esprimere un giudizio con modifica nella relazione di revisione, egli deve comunicare ai responsabili delle attività di governance le circostanze da cui deriva la modifica e la formulazione che si propone di utilizzare nella relazione di revisione per tale modifica.

La comunicazione ai responsabili delle attività di governance in merito alle circostanze che portano a prevedere l'espressione di un giudizio con modifica e alla formulazione proposta per tale modifica consente:

- al revisore di avvisare i responsabili delle attività di governance della modifica che intende formulare e delle ragioni alla base di tale modifica;
- al revisore di ricercare la condivisione da parte dei responsabili delle attività di governance sull'aspetto da cui deriva la modifica, ovvero di trovare conferma degli aspetti del disaccordo esistente con la direzione stessa;
- ai responsabili delle attività di governance di avere l'opportunità, ove appropriato, di fornire al revisore informazioni e spiegazioni ulteriori sull'aspetto da cui deriva la modifica al giudizio.

ISA 706

**RICHIAMI D'INFORMATIVA E
PARAGRAFI RELATIVI AD ALTRI
ASPETTI NELLA RELAZIONE DEL
REVISORE INDIPENDENTE**

Tratta delle comunicazioni ulteriori che il revisore inserisce nella relazione di revisione qualora egli consideri necessario:

- richiamare l'attenzione degli utilizzatori su uno o più aspetti presentati o oggetto d'informativa nel bilancio che rivestano un'importanza tale da risultare fondamentali per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori;**

- **richiamare l'attenzione degli utilizzatori su uno o più aspetti, diversi da quelli presentati o oggetto di informativa nel bilancio, che sono rilevanti ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.**

Data di entrata in vigore ISA 706

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

Obiettivo ISA 706

Una volta formatosi un giudizio sul bilancio, richiamare l'attenzione degli utilizzatori, qualora necessario secondo il suo giudizio professionale, attraverso una chiara ed ulteriore comunicazione nella relazione di revisione, su:

a) un aspetto che, sebbene appropriatamente presentato o oggetto di appropriata informativa nel bilancio, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori;

b) se appropriato, qualsiasi altro aspetto che sia rilevante ai fini della comprensione da parte degli utilizzatori, della revisione contabile, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione.

Richiami di informativa contenuti nella relazione di revisione

Qualora il revisore consideri necessario richiamare l'attenzione degli utilizzatori su un aspetto presentato o oggetto di informativa nel bilancio che, secondo il suo giudizio professionale, riveste un'importanza tale da risultare fondamentale ai fini della comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori, egli deve inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa, a condizione che egli abbia acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al fatto che tale aspetto non sia significativamente errato nel bilancio.

Le circostanze in cui il revisore può considerare necessario inserire un richiamo d'informativa sono ad esempio:

- un'incertezza relativa all'esito futuro di contenziosi di natura eccezionale o di azioni da parte di autorità di vigilanza;
- l'applicazione anticipata rispetto alla data di entrata in vigore (ove consentito), di un nuovo principio contabile 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.

L'inserimento di un richiamo d'informativa nella relazione di revisione non influisce sul giudizio del revisore.

Paragrafi relativi ad altri aspetti contenuti nella relazione di revisione

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

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance

Se il revisore prevede di inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti, egli deve comunicare ai responsabili delle attività di governance tale sua intenzione nonché la formulazione proposta per tale paragrafo.

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

ISA 710

DATI CORRISPONDENTI E BILANCIO COMPARATIVO

**Tratta delle responsabilità del revisore
relativamente alle informazioni
comparative nella revisione contabile di
bilancio.**

La natura delle informazioni comparative

Dipende dalle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Ci sono 2 diversi approcci di massima agli obblighi di reportistica del revisore rispetto a tali informazioni comparative: l'approccio DEI DATI CORRISPONDENTI e quello DEL BILANCIO COMPARATIVO.

L'approccio che va adottato è spesso indicato dalle leggi o dai regolamenti ma può anche essere specificato nei termini dell'incarico.

Le differenze sostanziali tra i due approcci relativamente alla relazione di revisione sono:

- per i DATI CORRISPONDENTI, il giudizio del revisore sul bilancio riguarda unicamente il periodo amministrativo in esame;
- per il BILANCIO COMPARATIVO, il giudizio del revisore riguarda, invece, ciascun periodo amministrativo per il quale il bilancio è presentato.

Data di entrata in vigore ISA 710

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

Obiettivi ISA 710

- a) Acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito al fatto se le informazioni comparative incluse nel bilancio siano state presentate, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni sulle informazioni comparative previste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) emettere una relazione di revisione in conformità ai propri obblighi di reportistica.

Procedure di revisione

Il revisore deve stabilire se il bilancio include le informazioni comparative richieste dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e se tali informazioni siano classificate in modo appropriato. A tale scopo, il revisore deve valutare se:

- le informazioni comparative concordino con gli importi e le altre informazioni presentati nel periodo amministrativo precedente oppure, ove appropriato, siano stati rideterminati;

- i principi contabili utilizzati per le informazioni comparative siano uniformi a quelli adottati nel periodo amministrativo in esame, oppure, laddove essi siano stati cambiati, se tali cambiamenti siano stati correttamente contabilizzati e adeguatamente presentati e oggetto di informativa.

Nel caso di un bilancio comparativo sono richieste le attestazioni scritte per tutti i periodi amministrativi cui il giudizio del revisore fa riferimento, poiché è necessario che la direzione ribadisca che le attestazioni scritte precedentemente rilasciate con riferimento al periodo amministrativo precedente sono ancora appropriate.

Nel caso di dati corrispondenti, sono richieste le attestazioni scritte unicamente per il bilancio del periodo amministrativo in esame perché il giudizio del revisore riguarda quel bilancio, che include i dati corrispondenti. Tuttavia, il revisore richiede una specifica attestazione scritta in merito ad eventuali rideterminazioni effettuate per correggere un errore significativo presente nel bilancio del periodo amministrativo precedente che influisca sulle informazioni comparative.

Relazione di revisione

Qualora siano presentati i DATI CORRISPONDENTI, il giudizio del revisore non deve fare riferimento ad essi, eccetto in alcune circostanze.

Qualora sia presentato un BILANCIO COMPARATIVO, il giudizio del revisore deve fare riferimento a ciascun periodo amministrativo per il quale è presentato il bilancio e sul quale è espresso un giudizio di revisione.

Il giudizio del revisore non fa riferimento ai dati corrispondenti dal momento che esso si riferisce al bilancio del periodo amministrativo in esame nel suo complesso, che include i dati corrispondenti.

Dal momento che la relazione di revisione sul bilancio comparativo si riferisce al bilancio di ciascun periodo amministrativo presentato, il revisore può esprimere un giudizio con rilievi, un giudizio negativo, dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio o includere un richiamo d'informativa in merito a uno o più periodi amministrativi, ed esprimere allo stesso tempo un giudizio di revisione diverso sul bilancio dell'altro periodo amministrativo.

ISA 720

LE RESPONSABILITÀ DEL REVISORE
RELATIVAMENTE ALLE ALTRE
INFORMAZIONI PRESENTI IN
DOCUMENTI CHE CONTENGONO IL
BILANCIO OGGETTO DI REVISIONE
CONTABILE

Tratta delle responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile e la relativa relazione di revisione.

In assenza di apposite regole nelle particolari circostanze dell'incarico, il giudizio del revisore non riguarda le altre informazioni e il revisore non ha una responsabilità specifica nel determinare se tali informazioni siano state formulate in modo appropriato. Il revisore, tuttavia, legge criticamente le altre informazioni in quanto la credibilità del bilancio oggetto di revisione può essere inficiata da incoerenze significative tra il bilancio e le altre informazioni.

Data di entrata in vigore ISA 720

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

Obiettivo ISA 720

Rispondere appropriatamente nei casi in cui i documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile e la relativa relazione di revisione includano altre informazioni che potrebbero inficiare la credibilità di quel bilancio e della relazione di revisione.

Lettura critica delle altre informazioni

Il revisore deve leggere criticamente le altre informazioni per identificare eventuali incoerenze significative rispetto al bilancio oggetto di revisione contabile.

Il revisore deve accordarsi con la direzione o con i responsabili delle attività di governance in modo da ottenere le altre informazioni prima della data della relazione di revisione. Ove non sia possibile ottenere tutte le altre informazioni prima della data della relazione di revisione, il revisore deve leggere criticamente tali informazioni appena possibile.

L'acquisizione delle altre informazioni prima della data della relazione di revisione consente al revisore di risolvere tempestivamente con la direzione possibili incoerenze significative e evidenti errori significativi nella rappresentazione dei fatti. Può risultare utile concordare con la direzione la tempistica con cui si renderanno disponibili le altre informazioni.

Incoerenze significative

Se, nella lettura critica delle altre informazioni, il revisore identifica un'incoerenza significativa, egli deve stabilire se sia necessario apportare delle modifiche al bilancio oggetto di revisione contabile, ovvero alle altre informazioni.

INCOERENZE SIGNIFICATIVE IDENTIFICATE NELLE ALTRE INFORMAZIONI ACQUISITE PRIMA DELLA DATA DELLA RELAZIONE DI REVISIONE

Quando la direzione si rifiuta di apportare le modifiche alle altre informazioni, il revisore, per decidere quali azioni intraprendere, può basarsi sul parere del proprio consulente legale.

INCOERENZE SIGNIFICATIVE IDENTIFICATE NELLE ALTRE INFORMAZIONI ACQUISITE SUCCESSIVAMENTE ALLA DATA DELLA RELAZIONE DI REVISIONE

Quando la direzione consente ad apportare modifiche alle altre informazioni, le procedure del revisore possono includere la verifica delle misure poste in essere dalla direzione per assicurarsi che tutti i destinatari del bilancio, della relazione di revisione e delle altre informazioni già pubblicati siano informati delle modifiche.

Quando la direzione si rifiuta di apportare le modifiche alle altre informazioni che il revisore reputa necessarie, un'azione appropriata da intraprendere può essere rappresentata dall'acquisizione da parte del revisore di un parere del proprio consulente legale.

Errori significativi nella rappresentazione dei fatti

Qualora, nella lettura critica delle altre informazioni volta all'identificazione di incoerenze significative, il revisore venga a conoscenza di un evidente errore significativo nella rappresentazione dei fatti, egli deve discutere tale aspetto con la direzione.

Se, anche dopo questa discussione, il revisore ritiene che vi sia un evidente errore significativo nella rappresentazione dei fatti, il revisore deve richiedere alla direzione di consultare un soggetto terzo qualificato.

Nel discutere con la direzione relativamente ad un evidente errore significativo nella rappresentazione dei fatti, il revisore può non essere in grado di valutare la validità di alcuni elementi informativi inclusi nelle altre informazioni e delle risposte fornite dalla direzione alle sue indagini e può concludere che permangono convincenti differenze di opinione o giudizio.

Quando il revisore conclude che esiste un errore significativo nella rappresentazione dei fatti che la direzione si rifiuta di correggere, un'azione appropriata da intraprendere può essere rappresentata dall'acquisizione del parere del proprio consulente legale.