



Principio di revisione internazionale ISA ITALIA 210

ACCORDI RELATIVI AI TERMINI DEGLI INCARICHI DI REVISIONE

Dott. Giovanni Verde – Dottore commercialista e revisore dei conti
Dott.ssa Fabiana Ravio

Napoli, 9 Novembre 2021



Oggetto:

Il presente principio ISA Italia n. **210** tratta delle responsabilità del revisore nel concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance.

Obiettivo

L'obiettivo del revisore è di accettare o mantenere un incarico di revisione contabile solo se gli elementi in base ai quali l'incarico va svolto sono stati concordati:

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



Al fine di stabilire se siano presenti le condizioni indispensabili per una revisione contabile, il revisore deve:

a) stabilire se il quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio sia accettabile;

b) acquisire la conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende la propria responsabilità:

(i) per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione;

(ii) per quella parte del controllo interno che la direzione ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali;



(iii) di fornire al revisore:

- a. accesso a tutte le informazioni di cui la direzione sia a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
- b. ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere alla direzione ai fini della revisione contabile;
- c. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.



Limitazione allo svolgimento di procedure di revisione imposta prima dell'accettazione dell'incarico

Qualora la direzione o i responsabili delle attività di governance, nei termini dell'incarico di revisione proposto, impongano una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione tale da far ritenere al revisore che tale limitazione comporterà una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, il revisore non deve accettare tale incarico limitato come un incarico di revisione, a meno che ciò sia richiesto da leggi o regolamenti.



Accordo sui termini dell'incarico di revisione

Il revisore deve concordare i termini dell'incarico con la direzione ovvero con i responsabili delle attività di governance in una lettera di incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto, che deve includere:

- a) l'obiettivo e la portata della revisione contabile del bilancio;
- b) le responsabilità del revisore;
- c) le responsabilità della direzione;
- d) l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile per la redazione del bilancio;
- e) il riferimento alla forma ed al contenuto previsti per le relazioni da emettere a cura del revisore;
- f) una dichiarazione che possono esserci circostanze in cui una relazione può differire dalla forma e dal contenuto previsti.

Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i termini devono altresì includere l'ammontare dei corrispettivi per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale ammontare.



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.

Qualora, prima di completare l'incarico di revisione, venga richiesto al revisore di modificare l'incarico di revisione in un incarico che fornisca un minore livello di attendibilità, egli deve stabilire se vi sia una motivazione ragionevole per farlo. Un cambiamento può non essere considerato ragionevole laddove appaia collegato ad informazioni che risultino scorrette, incomplete o comunque insoddisfacenti. Un esempio potrebbe essere rappresentato dal caso in cui il revisore non riesca ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui crediti e l'impresa chieda di modificare l'incarico di revisione in un incarico di revisione limitata al fine di evitare l'espressione di un giudizio con rilievi ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.



Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione (cont.)

Se i termini dell'incarico di revisione vengono cambiati, il revisore e la direzione devono concordare i nuovi termini dell'incarico e riportarli in una lettera d'incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto.

Qualora il revisore concluda che vi sia una motivazione ragionevole per modificare l'incarico di revisione in un incarico di revisione limitata o in un servizio connesso, il lavoro da svolgere e la relazione da emettere saranno quelli appropriati all'incarico così come modificato. Per evitare di confondere il lettore, la relazione sul servizio connesso non farà alcun riferimento:

- a) all'incarico di revisione originale; ovvero
- b) a qualsiasi procedura che possa essere stata svolta nel corso dell'incarico di revisione originale.



Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione (cont.)

Qualora il revisore non sia in grado di acconsentire ad un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione e la direzione non gli permetta di continuare l'incarico di revisione originario, egli deve:

- a) recedere dall'incarico di revisione, ove ciò sia consentito da leggi o regolamenti applicabili;
- b) stabilire se vi sia un obbligo, contrattuale o di altro tipo, di riferire le circostanze ad altre parti, quali i responsabili delle attività di governance, i proprietari o le autorità di vigilanza.



Condizioni indispensabili per una revisione contabile

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 (per esempio, se si tratti di un'impresa commerciale ovvero di un'organizzazione non-profit);
- lo scopo del bilancio (per esempio, se sia redatto per soddisfare le esigenze comuni di informativa finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori ovvero quelle specifiche di determinati utilizzatori);
- la struttura del bilancio (per esempio, se si tratti di un bilancio ovvero di un singolo prospetto);
- se leggi o regolamenti prescrivano il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile



Qualora il revisore abbia stabilito che il quadro normativo sull'informazione finanziaria prescritto da leggi o regolamenti sarebbe inaccettabile se non fosse prescritto da leggi o regolamenti, egli deve accettare l'incarico di revisione unicamente se sono presenti le seguenti condizioni:

- a) la direzione acconsente a fornire ulteriori informazioni nel bilancio necessarie per evitare che il bilancio risulti fuorviante;
- b) nei termini dell'incarico di revisione si riconosce che:
 - i) la relazione di revisione sul bilancio includerà un richiamo d'informativa, che porti all'attenzione degli utilizzatori le informazioni ulteriori, in conformità al principio di revisione internazionale n. 706;



ii) il giudizio del revisore sul bilancio non includerà le espressioni “rappresenta correttamente in tutti gli aspetti significativi” ovvero “fornisce una rappresentazione veritiera e corretta” in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile, ad eccezione dei casi in cui le leggi o i regolamenti richiedano al revisore di esprimere un giudizio sul bilancio utilizzando tali espressioni.

Qualora le condizioni evidenziate al paragrafo 19 non siano presenti e le leggi o i regolamenti richiedano al revisore di assumere l’incarico di revisione, egli deve:

- a) valutare l’effetto della natura fuorviante del bilancio sulla relazione di revisione;
- b) includere un riferimento appropriato a tale aspetto nei termini dell’incarico di revisione.



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.

Nel caso in cui la direzione non riconosca le proprie responsabilità, ovvero non acconsenta a fornire le attestazioni scritte, il revisore non sarà in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati. In tali circostanze, non sarebbe appropriato che il revisore accettasse l'incarico di revisione, tranne laddove leggi o regolamenti richiedano al revisore di farlo. Nei casi in cui il revisore è tenuto ad accettare l'incarico di revisione, può essere necessario che egli spieghi alla direzione l'importanza di tali aspetti, e le implicazioni per la relazione di revisione.



Forma e contenuto della lettera d'incarico di revisione

Oltre ad includere gli aspetti previsti al paragrafo 10 dell'ISA Italia 210, una lettera d'incarico di revisione può fare riferimento, per esempio:

- alla portata della revisione, compresi i riferimenti alle disposizioni di legge applicabili, ai regolamenti, ai principi di revisione, e alle interpretazioni degli organismi professionali a cui il revisore aderisce in merito a questioni di natura etica o di altra natura;
- alla forma di qualunque altra comunicazione riguardante i risultati dell'incarico di revisione;
- alla regola che richiede al revisore di comunicare gli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701;



Forma e contenuto della lettera d'incarico di revisione (cont.)

- al fatto che in ragione dei limiti intrinseci alla revisione contabile, insieme ai limiti intrinseci al controllo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione;
- agli accordi in merito alla pianificazione e allo svolgimento della revisione contabile, inclusa la composizione del team di revisione;
- all'aspettativa che la direzione fornirà attestazioni scritte;
- alla conferma della direzione di mettere a disposizione del revisore la bozza del bilancio ed eventuali altre informazioni allegate in tempi che consentano al revisore di completare la revisione contabile nel rispetto della tempistica proposta;



Forma e contenuto della lettera d'incarico di revisione (cont.)

- alla conferma della direzione di informare il revisore sui fatti che possono influire sul bilancio, di cui la direzione può venire a conoscenza nel periodo che intercorre tra la data della relazione di revisione e la data in cui il bilancio viene approvato;
- ai criteri di determinazione dei corrispettivi e alle modalità di fatturazione;
- alla richiesta rivolta alla direzione di confermare la ricezione della lettera di incarico di revisione e di concordare con i termini dell'incarico ivi indicati.



Forma e contenuto della lettera d'incarico di revisione (cont.)

Ove pertinente, nella lettera di incarico di revisione potrebbero essere menzionati anche i seguenti punti:

- gli accordi che riguardano il coinvolgimento di altri revisori ed esperti in alcuni aspetti della revisione contabile;
- gli accordi che riguardano il coinvolgimento di revisori interni e di altro personale dell'impresa;
- gli accordi da prendere con l'eventuale revisore precedente, nel caso di un primo incarico di revisione;
- le eventuali limitazioni alla responsabilità del revisore, quando ciò sia possibile;
- il riferimento a eventuali ulteriori accordi tra il revisore e l'impresa;
- gli eventuali obblighi di fornire le carte di lavoro della revisione a soggetti terzi.