Principio di revisione internazionale ISA ITALIA 200

OBIETTIVI GENERALI DEL REVISORE INDIPENDENTE E SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

Dott. Giovanni Verde – Dottore commercialista e revisore dei conti

Torre del Greco (NA), 17 Novembre 2022

Oggetto:

Il presente principio ISA Italia n. 200 tratta delle responsabilità generali del revisore indipendente nello svolgimento della revisione contabile del bilancio in conformità ai principi di revisione.

Il principio ISA Italia n. 200:

- Punto di partenza per la comprensione e lo svolgimento della revisione contabile;
- Definisce gli obiettivi, la natura e la portata della revisione contabile;
- Indica le regole che stabiliscono la responsabilità del revisore.

La revisione contabile del bilancio:

La finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio.

espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Nella maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, tale giudizio riguarda il fatto se il bilancio sia presentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento.

Le regole di redazione del bilancio:

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

La revisione contabile conforme ai principi di revisione si svolge nel presupposto che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance abbiano riconosciuto determinate responsabilità fondamentali per lo svolgimento della revisione contabile. La revisione contabile del bilancio non solleva la direzione o i responsabili delle attività di governance dalle loro responsabilità.

La revisione contabile conforme ai principi di revisione viene svolta sulla base del presupposto che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance abbiano riconosciuto e comprendano che hanno la responsabilità:

- della redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione;
- di quella parte del controllo interno che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance ritengono necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- di fornire al revisore: accesso a tutte le informazioni, ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere e la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.

Estratto relazione di revisione

Responsabilità degli amministratori e del collegio sindacale per il bilancio d'esercizio

Gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità agli International Financial Reporting Standards adottati dall'Unione Europea e, nei termini previsti dalla legge, per quella parte del controllo interno dagli stessi ritenuta necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Responsabilità della società di revisione per la revisione contabile del bilancio d'esercizio

I nostri obiettivi sono l'acquisizione di una ragionevole sicurezza che il bilancio d'esercizio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, e l'emissione di una relazione di revisione che includa il nostro giudizio. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza che tuttavia non fornisce la garanzia che una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) individui sempre un errore significativo, qualora esistente. Gli errori possono derivare da frodi o da comportamenti o eventi non intenzionali e sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio d'esercizio.

La ragionevole sicurezza

I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, come base per il proprio giudizio, una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza. Essa si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato) ad un livello accettabilmente basso.

Il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato

Tuttavia, una ragionevole sicurezza non corrisponde ad un livello di sicurezza assoluto, poiché nella revisione contabile ci sono limiti intrinseci che rendono di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva, la maggior parte degli elementi probativi dai quali il revisore trae le sue conclusioni e sui quali egli basa il proprio giudizio.

Esempio:
Crediti verso clienti al 31.12.2018 : Euro 100.000
Livello di materialità Euro 20.000

dal partitario clienti al 31.12.2018 :
Cliente A : saldo Euro 40.000
Cliente B: saldo Euro 35.000
Altre posizioni minori: Euro 25.000

Asserzioni:
- Esistenza (E);
- Valutazione (V);
- Diritti e obblighi (D);
- Presentazione e informativa (P)

Ottenuta risposta alla lettera di circolarizzazione con conferma del saldo al 31.12.2018 (asserzioni E, D, V P.

Attenzione!! Mancano le verifiche sulla valutazione e la verifica della presentazione in bilancio!!

Legenda:
livello sicurezza basso
livello sicurezza medio
livello sicurezza alto

I principi di revisione ISA Italia

I principi di revisione richiedono che il
revisore eserciti il proprio giudizio professionale e mantenga lo scetticismo professionale per tutta la durata della pianificazione e dello svolgimento della revisione contabile e

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

in- terno 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 giudizio del revisore sul bilancio riguarda il fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

Il giudizio del revisore pertanto non assicura, per esempio, il futuro funzionamento dell'impresa, e neppure che la stessa sia stata amministrata in modo efficace ed efficiente.

Obiettivi generali del revisore

Nello svolgimento della revisione contabile del bilancio, gli obiettivi generali del Revisore sono i seguenti:

- acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi;
- emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore.

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

Definizioni

Il principio ISA Italia n.200 fornisce alcune definizioni di uso ricorrente nell'attività del revisore contabile, tra cui:

- Elementi probativi:
- Rischio di revisione;
- Rischio di errori significativi;
- Rischio di individuazione;
- Errore;
- Giudizio professionale;
- Scetticismo professionale;

Elementi probativi: Le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio.

Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio sia altre informazioni.

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

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

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

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

Rischio di errori significativi: il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione contabile.

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

Rischio intrinseco

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

Rischio di controllo

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

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

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

Lo scetticismo professionale è necessario per la valutazione critica degli elementi probativi. Ciò implica interrogarsi sugli elementi probativi contraddittori e sull'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini e di altre informazioni acquisite dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance. Ciò include altresì la considerazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti alla luce delle circostanze, per esempio nel caso in cui sussistano fattori di rischio di frode e un singolo documento, per sua natura suscettibile di frode, rappresenti l'unica evidenza a supporto di un importo significativo di bilancio

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

- di trascurare circostanze inusuali;
- di una eccessiva generalizzazione nel trarre le conclusioni in base alle osservazioni effettuate nel corso della revisione;
- di utilizzare assunzioni non appropriate per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione e valutarne i risultati.

Nel principio ISA Italia 200 vengono elencate una serie di regole che il revisore deve necessariamente seguire per svolgere la revisione in conformità ai principi ISA Italia:

- Il revisore deve conformarsi a tutti i principi di revisione pertinenti;
- Il revisore deve utilizzare nella pianificazione e nello svolgimento della revisione, gli obiettivi nei principi di revisione.

Conformità alle regole pertinenti

Il revisore deve conformarsi a ciascuna regola contenuta in un principio di revisione, a meno che, nelle circostanze della revisione:

- l'intero principio non sia pertinente;
- la regola non sia pertinente in quanto subordinata a una condizione che non sussiste.

In circostanze eccezionali, il revisore può ritenere necessario <u>derogare</u> ad una regola pertinente contenuta in un principio di revisione. In tali circostanze, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative per conseguire la finalità prevista da quella regola.

Mancato raggiungimento di obiettivi

Qualora non sia possibile raggiungere un obiettivo contenuto in un principio di revisione pertinente, il revisore deve valutare se ciò gli impedisca di raggiungere gli obiettivi generali di revisione e conseguentemente, in conformità ai principi di revisione, gli sia richiesto di esprimere un giudizio con modifica ovvero di recedere dall'incarico (ove il recesso sia consentito dalla legge o da regolamenti applicabili).

Il mancato raggiungimento di un obiettivo costituisce un aspetto significativo che deve essere documentato in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230.

Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio

Il revisore è soggetto ai principi etici applicabili per gli incarichi di revisione del bilancio, inclusi quelli relativi all’indipendenza.

I principi etici applicabili comprendono normalmente le parti A e B del Code of Ethics for Professional Accountants dell'International Ethics Standards Board for Accountants (Codice IESBA) relative alla revisione contabile del bilancio insieme alle disposizioni di carattere nazionale quando sono più restrittive.

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

- L'integrità
- L'obiettività
- La competenza e la diligenza professionale
- La riservatezza
- Il comportamento professionale

Oltre a tali principi specificamente elencati, il revisore deve conformarsi ai principi etici applicabili, soprattutto il principio dell'indipendenza.

Principio di revisione internazionale ISA ITALIA 210

ACCORDI RELATIVI AI TERMINI DEGLI INCARICHI DI REVISIONE

Dott. Giovanni Verde – Dottore commercialista e revisore dei conti

Torre del Greco (NA), 17 Novembre 2022

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.

Principio di revisione internazionale ISA ITALIA 250

LA CONSIDERAZIONE DI LEGGI E REGOLAMENTI NELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

Dott. Giovanni Verde– Dottore commercialista e revisore dei conti

Torre del Greco (NA), 17 novembre 2022

Oggetto:

Il presente principio ISA Italia n. 250 tratta della responsabilità del revisore nel considerare leggi e regolamenti durante lo svolgimento della revisione contabile del bilancio.

Il presente principio 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:

Le leggi e i regolamenti cui un'impresa è soggetta costituiscono il quadro normativo e regolamentare, i cui effetti sul bilancio possono variare considerevolmente.

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

Altre leggi o altri regolamenti devono essere rispettati dalla direzione o contengono disposizioni che disciplinano lo svolgimento dell'attività da parte dell'impresa, ma che hanno un effetto diretto sul suo bilancio.

Responsabilità connesse alla conformità a leggi e regolamenti

E' 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.

E' responsabilità del revisore acquisire una ragionevole sicurezza che il Bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi dovuti a frodi O comportamenti o eventi non intenzionali

La ragionevole sicurezza

I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, come base per il proprio giudizio, una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza. Essa si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato) ad un livello accettabilmente basso.

Il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato

Nell’effettuare la revisione contabile del bilancio, il revisore tiene conto del quadro normativo e regolamentare applicabile. A causa dei limiti intrinseci della revisione contabile, esiste il rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, nonostante la revisione sia stata pianificata nel modo appropriato e svolta in conformità ai principi di revisione.

A causa dei limiti intrinseci della revisione contabile, esiste il rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, nonostante la revisione sia stata pianificata nel modo appropriato e svolta in conformità ai principi di revisione.

Acquisire una comprensione del quadro normativo e regolamentare

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 in 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 regolamenti;
- Svolgere indagini presso la direzione sulle direttive e sulle procedure adottate ai fini dell'identificazione, valutazione e contabilizzazione delle contestazioni ricevute

Di seguito sono riportati esempi di tipologie di direttive e procedure che un'impresa può mettere in atto per favorire la prevenzione e l'individuazione delle non conformità a leggi e regolamenti :

- monitoraggio degli obblighi previsti dalla legge e accertamento che le procedure operative siano configurate in maniera tale da rispettare tali obblighi;
- istituzione e gestione di appropriati sistemi di controllo interno;
- redazione, divulgazione e applicazione di un codice di comportamento;
- accertamento che il personale dipendente sia adeguatamente preparato e comprenda il codice di comportamento;
- monitoraggio del rispetto del codice di comportamento e adozione di appropriate misure disciplinari nei
- confronti del personale dipendente che non si conformi ad esso;
- utilizzo di consulenti legali per l'assistenza e il monitoraggio degli obblighi di legge

Nel caso di imprese di grandi dimensioni, le suddette direttive e procedure possono essere integrate assegnando appropriate responsabilità a:

- una funzione di revisione interna;
- un comitato per il controllo interno e la revisione contabile;
- una funzione per la verifica della conformità.

Il presente principio di revisione distingue le responsabilità del revisore in relazione alla conformità a due diverse categorie di leggi e regolamenti, come riportato di seguito:

Disposizioni di leggi e regolamenti di cui è riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa significativi nel bilancio (es. leggi e regolamenti tributari e previdenziali)

Altre leggi e regolamenti che non hanno un effetto diretto sulla determinazione degli importi e dell'informativa nel bilancio ma la cui osservanza può essere fondamentale per gli aspetti operativi operativi dell'attività (es. osservanza dei termini di una licenza di attività)

Obiettivi generali del revisore

Nello svolgimento della revisione contabile del bilancio, gli obiettivi generali del Revisore sono i seguenti:

- acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati circa la conformità alle disposizioni di quelle leggi
- 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 significativo sul bilancio;
- adottare misure appropriate nei casi di non conformità o di sospette non conformità a leggi e regolamenti identificati nel corso della revisione contabile.

Non conformità- definizione

Atti di tipo omissivo o commissivo, sia intenzionali sia involontari, compiuti dall'impresa, contrari alle leggi o ai regolamenti vigenti. Tali atti includono operazioni compiute dall'impresa, o in nome o per conto dell'impresa, dai responsabili delle attività di governance, dalla direzione o dai dipendenti . La non conformità non include comportamenti non corretti personali (cioè non connessi alle attività dell'impresa) da parte dei responsabili delle attività di governance, della direzione o dei dipendenti dell'impresa.

Indizi di non conformità a leggi e regolamenti

Di seguito si riportano indizi di non conformità a leggi e regolamenti:

- indagini da parte di organismi di vigilanza e di enti di controllo pubblici o pagamento di sanzioni o penali;
- pagamenti per servizi non specificati o prestiti a consulenti, parti correlate, propri dipendenti o dipendenti degli organismi pubblici;
- acquisti a prezzi significativamente al di sopra o al di sotto del prezzo di mercato;
- pagamenti inusuali in contanti;
- operazioni non autorizzate o erroneamente registrate;
- esistenza di un sistema informativo che non fornisca, volutamente o incidentalmente, una documentazione
- idonea per la revisione contabile o elementi probativi sufficienti;
- notizie negative divulgate dagli organi di stampa.

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

Nell'ambito della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera in conformità al principio di revisione internazionale ISA Italia n.315, 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.

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

Indagini presso la direzione e presso i responsabili delle attività di governance al fine di verifica se l'impresa sia conforme a tali leggi e regolamenti

Esame dell'eventuale corrispondenza intercorsa con le autorità preposte alla concessione delle autorizzazioni o alla vigilanza

Nel corso della revisione, il revisore deve vigilare sulla possibilità che altre procedure di revisione applicate possano portare alla sua attenzione casi di non conformità o di sospette non conformità a leggi e regolamenti.

Il revisore deve richiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance di fornire attestazioni scritte che tutti i casi conosciuti di non conformità o di sospette non conformità a leggi e regolamenti, i cui effetti dovrebbero essere tenuti in considerazione nella redazione del bilancio, siano stati portati a conoscenza del revisore stesso

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.

Se il revisore sospetta che possa sussistere una non conformità, egli deve discutere la questione con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance. Se la direzione o, se appropriato, i responsabili delle attività di Governance non forniscono informazioni sufficienti a comprovare che l'impresa sia conforme alle leggi e ai regolamenti e considerando il giudizio del revisore, egli deve considerare la necessità di acquisire un parere legale.

Quando non è possibile acquisire informazioni sufficienti in merito alla sospetta non conformità, il revisore deve valutare il relativo effetto, ai fini dell'espressione del proprio giudizio, derivante dalla mancanza di elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Il revisore deve valutare le implicazioni della non conformità sugli altri aspetti della revisione contabile, incluse la valutazione del rischio da parte del revisore stesso e l'attendibilità delle attestazioni scritte, e adottare misure appropriate.

Comunicazione delle non conformità identificate o sospette

- Comunicazione delle non conformità ai responsabili delle attività di governance

Ad eccezione dei casi in cui tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella direzione dell'impresa, e quindi siano a conoscenza degli aspetti che riguardano le non conformità identificate o sospette già comunicate dal revisore, gli aspetti che riguardano le non conformità a leggi e regolamenti di cui sia venuto a conoscenza nel corso della revisione, a meno che non si tratti di aspetti chiaramente irrilevanti.

Comunicazione delle non conformità identificate o sospette

- Comunicazione delle non conformità nella relazione di revisione sul bilancio

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, in conformità al principio di revisione internazionale ISA Italia n. 705, esprimere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo sul bilancio.

Comunicazione delle non conformità identificate o sospette

- Comunicazione delle non conformità alle autorità di vigilanza

Se il revisore ha identificato, o sospetta, una non conformità a leggi e regolamenti, egli deve stabilire se abbia la responsabilità di comunicarla a soggetti esterni all'impresa.

Documentazione

Il revisore deve includere nella documentazione della revisione le non conformità a leggi e regolamenti, identificate o sospette, nonché i risultati delle discussioni avute con la direzione e, ove applicabile, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti esterni all'impresa.

Leggi e regolamenti cui è riconosciuto l'effetto diretto sulla determinazione di importi e informativa significativi nel bilancio

Alcune leggi e regolamenti sono consolidati, conosciuti all'impresa e nel settore in cui opera e sono rilevanti per il bilancio dell'impresa.

Tra le leggi e regolamenti possono figurare quelli che riguardano:

- la forma e il contenuto del bilancio;
- Problematiche relative all'informativa finanziaria specifica del settore;
- Contabilizzazione di operazioni connesse ad appalti pubblici;
- accantonamento o rilevazione degli oneri per imposte sul reddito ovvero degli oneri previdenziali.

Principio di revisione internazionale ISA ITALIA 260

COMUNICAZIONE CON I RESPONSABILI DELLE ATTIVITA' DI GOVERNANCE

Dott. Giovanni Verde– Dottore commercialista e revisore dei conti

Torre del Greco (NA), 17 novembre 2022

Obiettivi

9. Gli obiettivi del revisore sono:

a) comunicare con chiarezza ai responsabili delle attività di governance le responsabilità del revisore in merito alla revisione contabile del bilancio e una descrizione generale della portata e della tempistica pianificate per la revisione contabile;

b) ottenere dai responsabili delle attività di governance delle informazioni rilevanti ai fini della revisione;

c) fornire tempestivamente ai responsabili delle attività di governance le osservazioni emerse dalla revisione che sono significative e pertinenti alla loro responsabilità di supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria;

d) promuovere un'efficace comunicazione reciproca tra il revisore e i responsabili delle attività di governance.

I responsabili delle attività di governance

11. Il revisore deve identificare la persona appropriata, o le persone appropriate, all'interno della struttura di governance dell'impresa a cui effettuare le comunicazioni. (ad esempio il consiglio di amministrazione ed il collegio sindacale, nel cosiddetto sistema tradizionale, oppure il consiglio di sorveglianza ed il consiglio di gestione, nel cosiddetto sistema dualistico).

Aspetti da comunicare

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

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

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

b) la revisione contabile del bilancio non solleva dalle rispettive responsabilità né la direzione né i responsabili delle attività di governance.

Portata e tempistica pianificate per la revisione contabile

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

Risultati significativi emersi dalla revisione contabile

16. Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance:

a) il punto di vista del revisore in merito agli aspetti qualitativi significativi delle prassi contabili adottate dall'impresa, compresi i principi contabili, le stime contabili e l'informativa di bilancio. Ove applicabile, il revisore deve spiegare ai responsabili delle attività di governance le ragioni per cui una prassi contabile significativa, accettabile secondo il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, non è la più appropriata per le circostanze specifiche dell'impresa;

b) le eventuali difficoltà significative incontrate nel corso della revisione contabile;

c) tranne nei casi in cui tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa:

(i) gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione contabile discussi o oggetto di corrispondenza con la direzione;

(ii) le attestazioni scritte richieste dal revisore;

d) le eventuali circostanze che influiscono sulla forma e sul contenuto della relazione di revisione;

e) gli eventuali altri aspetti significativi emersi durante la revisione contabile che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono rilevanti ai fini della supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria.

Alcuni aspetti oggetti di comunicazione possono includere:

• le modalità pianificate dal revisore per fronteggiare i rischi significativi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;

• le modalità pianificate dal revisore per fronteggiare le aree per le quali è stato identificato e valutato un rischio più elevato di errori significativi;

• l’approccio del revisore al controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile;

• l’applicazione del concetto di significatività nell’ambito della revisione contabile;

• la natura e l’ampiezza delle competenze o conoscenze specifiche necessarie per svolgere le procedure di revisione pianificate o per valutare i risultati di revisione, incluso l'utilizzo di un esperto del revisore;

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

• ritardi significativi da parte della direzione, la mancata disponibilità del personale dell'impresa ovvero la riluttanza della direzione a fornire le informazioni necessarie;

• tempi richiesti per il completamento della revisione irragionevolmente brevi;

• imprevisto ed eccessivo sforzo nell'acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati;

• mancata disponibilità delle informazioni previste;

• limitazioni imposte ai revisori da parte della direzione;

• riluttanza della direzione ad effettuare o estendere la propria valutazione della capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento, ove richiesto dal revisore.

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

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

• eventi od operazioni significativi verificatisi nel corso dell'esercizio;

• condizioni generali di mercato che si ripercuotono sull’impresa, sui piani industriali e sulle strategie che possono influenzare i rischi di errori significativi;

• perplessità sulla consultazione da parte della direzione con altri professionisti contabili su tematiche contabili o di revisione;

• discussioni o corrispondenza al momento della nomina o del rinnovo dell’incarico del revisore, in merito alle prassi contabili, all’applicazione di principi di revisione o ai corrispettivi per la revisione contabile o per altri servizi;

• aspetti significativi sui quali vi è stato disaccordo con la direzione, ad eccezione delle differenze iniziali di giudizio imputabili a fatti incompleti o informazioni preliminari che il revisore ha successivamente risolto acquisendo ulteriori elementi o informazioni pertinenti.

Indipendenza del revisore

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

a) una dichiarazione nella quale si attesta che il soggetto incaricato della revisione, il team di revisione e, a seconda delle circostanze, altre persone nell'ambito del soggetto incaricato, nonché, ove applicabile, i soggetti appartenenti alla rete, hanno rispettato le norme e i principi in materia di etica e di indipendenza applicabili;

b) tutti i rapporti e gli altri aspetti tra il soggetto incaricato della revisione, i soggetti appartenenti alla rete e l'impresa che, secondo il giudizio professionale del revisore, si può ragionevolmente ritenere abbiano un effetto sull'indipendenza. In tale comunicazione deve essere incluso l'ammontare totale dei corrispettivi addebitati all'impresa e alle componenti controllate dalla stessa nel corso del periodo amministrativo di riferimento del bilancio;

c) le relative misure di salvaguardia adottate al fine di eliminare le minacce all'indipendenza identificate o per ridurle ad un livello accettabile

Il processo di comunicazione

Definizione del processo di comunicazione

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

Forme di comunicazione

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

20. Il revisore deve comunicare per iscritto ai responsabili delle attività di governance relativamente alla propria indipendenza.

Tempistica delle comunicazioni

21. Il revisore deve comunicare tempestivamente con i responsabili delle attività di governance.

Adeguatezza del processo di comunicazione

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

Documentazione

23. Se gli aspetti richiesti nel principio di revisione ISA Italia 260 vengono comunicati verbalmente, il revisore deve includerli nella documentazione della revisione indicando quando e a chi sono stati comunicati. Se gli aspetti sono stati comunicati per iscritto, il revisore deve conservare una copia della comunicazione come parte della documentazione della revisione.