

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 210
ACCORDI RELATIVI AI TERMINI DEGLI INCARICHI DI REVISIONE

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi
che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente)

Indice

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)...	1
Data di entrata in vigore	2
Obiettivo	3
Definizioni	4-5
Regole	
Condizioni indispensabili per una revisione contabile	6-8
Accordo sui termini dell'incarico di revisione	9-12
Incarichi di revisione contabile ricorrenti	13
Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione .	14-17
Ulteriori considerazioni sull'accettazione dell'incarico	18-21
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)	A1
Condizioni indispensabili per una revisione contabile	A2-A20
Accordo sui termini dell'incarico di revisione	A21-A28
Incarichi di revisione contabile ricorrenti	A29
Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione .	A30-A34
Ulteriori considerazioni sull'accettazione dell'incarico	A35-A38
Appendice 1: Esempio di lettera d'incarico di revisione	
Appendice 2: Determinazione dell'accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale	

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210 "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione" deriva dal principio di revisione internazionale (ISA) n. 210, *Agreeing the terms of audit engagements* - versione gennaio 2015 - e recepisce gli adattamenti derivanti dagli ISA Italia emanati con Determinine del MEF pubblicate fino al 31 luglio 2017. Esso deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)".

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B e (SA Italia) n. 720B - e l'ISQC Italia 1 rappresentano i principi ISA e l'ISQC 1 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi, dell'INRL e di Consob e successivamente integrati con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento "A Guide for National Standard Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications". La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell'Italia. Il testo approvato degli ISA e dell'ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall'IFAC. L'IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: permissions@ifac.org.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta delle responsabilità del revisore nel concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione e, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance. Ciò include stabilire se siano presenti alcune condizioni indispensabili per una revisione contabile, la responsabilità delle quali compete alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220¹ tratta degli aspetti dell'accettazione dell'incarico che sono sotto il controllo del revisore.^{1-bis} (Rif.: Par. A1)

Data di entrata in vigore

2. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente.

Obiettivo

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

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

Definizioni

4. Ai fini dei principi di revisione, il seguente termine ha il significato sotto riportato:

Condizioni indispensabili per una revisione contabile – L'utilizzo da parte della direzione di un quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile per la redazione del bilancio e la condivisione da parte della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance del "presupposto² per lo svolgimento della revisione contabile".

5. Ai fini del presente principio di revisione, con il termine "direzione" si intende da qui in avanti la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance.

Regole

Condizioni indispensabili per una revisione contabile

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

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio".
^{1-bis} L'art. 13 del D.Lgs. 39/10 e l'art. 16 del Regolamento (UE) 537/14, che disciplinano il conferimento degli incarichi da parte di società diverse dagli EIP e da parte di EIP, prescrivono le modalità di coinvolgimento degli organi sociali in tale ambito.

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)", paragrafo 13.

- a) stabilire se il quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio sia accettabile; (Rif.: Parr. A2- A10)^{2-bis}
- b) acquisire la conferma da parte della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende la propria responsabilità: (Rif.: Parr. A11-A14, A20)
 - (i) per la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione; (Rif.: Par. A15)
 - (ii) per quella parte del controllo interno che la direzione ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali; (Rif.: Parr. A16-A19)
 - (iii) di fornire al revisore:
 - a. accesso a tutte le informazioni di cui la direzione sia a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
 - b. ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere alla direzione ai fini della revisione contabile;
 - c. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.

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

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

Altri fattori che influiscono sull'accettazione dell'incarico di revisione

8. Qualora non siano presenti le condizioni indispensabili per una revisione contabile, il revisore deve discutere la questione con la direzione. Tranne laddove sia prescritto da leggi o regolamenti, il revisore non deve accettare l'incarico di revisione proposto:

- a) se, ad eccezione di quanto previsto al paragrafo 19, egli ha stabilito che il quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio è inaccettabile; ovvero
- b) se la conferma di cui al paragrafo 6 b) non è stata acquisita.

Accordo sui termini dell'incarico di revisione

9. Il revisore deve concordare i termini dell'incarico di revisione con la direzione ovvero con i responsabili delle attività di governance, come appropriato. (Rif.: Par. A21)

10. Salvo quanto previsto al paragrafo 11, i termini concordati dell'incarico di revisione devono essere riportati in una lettera di incarico o in un'altra forma idonea di accordo scritto e devono includere: (Rif.: Par. A22-A26)

^{2-bis} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i quadri normativi sull'informazione finanziaria prescritti dal legislatore italiano sono indicati nel paragrafo 3(I) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200. Tali quadri, in relazione a quanto indicato nei paragrafi A8 e A9 del presente principio, sono considerati accettabili. Conseguentemente, i paragrafi 19, 20, A10 e A36, nonché l'Appendice 2 del presente principio non sono applicabili.

- a) l'obiettivo e la portata della revisione contabile del bilancio;
- b) le responsabilità del revisore;
- c) le responsabilità della direzione;
- d) l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile per la redazione del bilancio;
- e) il riferimento alla forma ed al contenuto previsti per le relazioni da emettere a cura del revisore;^{2-ter} (Rif.: Par. A24)
- f) una dichiarazione che possono esserci circostanze in cui una relazione può differire dalla forma e dal contenuto previsti.^{2-quater}

10(I) Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, oltre a quanto indicato nel precedente paragrafo 10, i termini concordati dell'incarico devono altresì includere l'ammontare dei corrispettivi per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale ammontare durante l'incarico.

11. Qualora leggi o regolamenti prescrivano in modo sufficientemente dettagliato i termini dell'incarico di revisione di cui al paragrafo 10, non è necessario che il revisore li riporti in un accordo scritto, salvo specificare che si applicano tali leggi o regolamenti e che la direzione riconosce e comprende le proprie responsabilità così come indicato al paragrafo 6 b). (Rif.: Parr. A22, A27-A28)

12. Qualora leggi o regolamenti prescrivano responsabilità della direzione simili a quelle descritte al paragrafo 6 b), il revisore può stabilire che le leggi o i regolamenti includono responsabilità che, a suo giudizio, sono equivalenti in termini di effetti a quelle indicate in tale paragrafo. Per descrivere tali responsabilità equivalenti nell'accordo scritto, il revisore può utilizzare la formulazione della legge ovvero del regolamento. Laddove leggi e regolamenti prevedono responsabilità che non producono effetti equivalenti, nell'accordo scritto deve essere utilizzata la descrizione di cui al paragrafo 6 b). (Rif.: Par. A27)

Incarichi di revisione contabile ricorrenti

13. Con riferimento agli incarichi di revisione contabile ricorrenti, il revisore deve valutare se le circostanze richiedono che i termini dell'incarico di revisione siano modificati e se vi sia la necessità di ricordare all'impresa i termini vigenti dell'incarico. (Rif.: Par. A29)

Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione

14. Il revisore non deve acconsentire ad un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione laddove non esista una motivazione ragionevole per farlo. (Rif.: Parr. A30-A32)

15. Qualora, prima di completare l'incarico di revisione, venga richiesto al revisore di modificare l'incarico di revisione in un incarico che fornisca un minore livello di attendibilità, egli deve stabilire se vi sia una motivazione ragionevole per farlo. (Rif.: Parr. A33-A34)^{2-quinquies}

^{2-ter} La forma ed il contenuto previsti per la relazione di revisione sono disciplinati dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio" e dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701 "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente".

^{2-quater} La relazione di revisione può differire dalla forma e dal contenuto previsti in base ai diversi esiti del lavoro svolto come stabilito dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 705 e 706 e dagli altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) che contengono regole di reportistica applicabili nella fase di emissione della relazione di revisione.

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

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

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

Ulteriori considerazioni sull'accettazione dell'incarico

Principi contabili integrati da leggi o regolamenti

18. Qualora i principi contabili stabiliti da uno standard-setter autorizzato o riconosciuto siano integrati da leggi o regolamenti, il revisore deve stabilire se vi siano eventuali conflitti tra i principi contabili e le disposizioni integrative. Qualora sussistano tali conflitti, il revisore deve discutere con la direzione la natura delle disposizioni integrative e accordarsi sul fatto se:

- a) è possibile adempiere alle disposizioni integrative mediante ulteriori informazioni nel bilancio; ovvero
- b) la descrizione nel bilancio del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può essere rettificata di conseguenza.

Qualora nessuna delle suddette azioni sia possibile, il revisore deve stabilire se, nel caso di specie, vi siano i presupposti per l'espressione di un giudizio con modifica in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.³ (Rif.: Par. A35)

Quadro normativo sull'informazione finanziaria prescritto da leggi o regolamenti – Altri aspetti che influiscono sull'accettazione^{3-bis}

19. Qualora il revisore abbia stabilito che il quadro normativo sull'informazione finanziaria prescritto da leggi o regolamenti sarebbe inaccettabile se non fosse prescritto da leggi o regolamenti, egli deve accettare l'incarico di revisione unicamente se sono presenti le seguenti condizioni: (Rif.: Par. A36)

- a) la direzione acconsente a fornire ulteriori informazioni nel bilancio necessarie per evitare che il bilancio risulti fuorviante;
- b) nei termini dell'incarico di revisione si riconosce che:
 - i) la relazione di revisione sul bilancio includerà un richiamo d'informativa, che porti all'attenzione degli utilizzatori le informazioni ulteriori, in conformità al principio di revisione internazionale n. 706;⁴
 - ii) il giudizio del revisore sul bilancio non includerà le espressioni "rappresenta correttamente in tutti gli aspetti significativi" ovvero "fornisce una rappresentazione veritiera e corretta" in conformità al quadro normati-

^{2-quinquies} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 14 del medesimo Decreto richiede lo svolgimento della revisione contabile completa del bilancio e pertanto i paragrafi 15, A33 e A34 non sono applicabili.

³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".

^{3-bis} I paragrafi 19 e 20 non sono applicabili. Si veda la nota 2-bis.

⁴ Principio di revisione internazionale n. 706, "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente".

vo sull'informazione finanziaria applicabile, ad eccezione dei casi in cui le leggi o i regolamenti richiedano al revisore di esprimere un giudizio sul bilancio utilizzando tali espressioni.

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

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

La relazione di revisione prescritta da leggi o regolamenti^{4-bis}

21. In alcuni casi, le leggi o i regolamenti dell'ordinamento giuridico prescrivono uno schema o una formulazione della relazione di revisione in una forma o con una terminologia che differiscono in modo significativo da quelle previste nei principi di revisione internazionali. In tali circostanze, il revisore deve valutare:

- a) se gli utilizzatori possano fraintendere il livello di attendibilità fornito dalla revisione contabile del bilancio e, in caso affermativo,
- b) se una spiegazione aggiuntiva all'interno della relazione di revisione possa attenuare il possibile fraintendimento.⁵

Laddove il revisore concluda che una spiegazione aggiuntiva all'interno della relazione di revisione non possa attenuare il possibile fraintendimento, egli non deve accettare l'incarico di revisione, a meno che leggi o regolamenti dispongano che egli debba accettarlo. Una revisione contabile svolta in conformità a tali leggi o regolamenti non è conforme ai principi di revisione. Di conseguenza, il revisore non deve includere nella relazione di revisione alcun riferimento al fatto che la revisione contabile è stata svolta in conformità ai principi di revisione.⁶ (Rif.: Parr. A37-A38)

* * *

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia) (Rif.: Par. 1)

A1. Gli incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad una determinata informazione, inclusi gli incarichi di revisione, possono essere accettati soltanto se il professionista ritiene che i principi etici applicabili quali l'indipendenza e la competenza professionale potranno essere soddisfatti, e se l'incarico presenta determinate caratteristiche.⁷ ^{7-bis} Le responsabilità del revisore con riferimento ai principi etici nell'ambito dell'accettazione di un incarico di revisione e nella misura in cui queste rientrino sotto il controllo del revisore sono trattate nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220.⁸ Il presente principio di revisione tratta degli aspetti (o condizioni indispensabili) che sono sotto il controllo dell'impresa e sui quali è necessario che il revisore e la direzione dell'impresa trovino un accordo.

^{4-bis} L'art. 14 del D.Lgs. 39/10 e l'art. 10 del Regolamento (UE) 537/14, riguardante gli EIP, prescrivono il contenuto della relazione di revisione da emettere a seguito della revisione contabile del bilancio, identificando in particolare gli elementi costitutivi della stessa. Tali elementi non presentano conflitti con quanto previsto dai principi di revisione internazionali e pertanto nella circostanza sopra indicata i paragrafi 21 e A37 non sono applicabili.

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 706.

⁶ Si veda anche il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", paragrafo 43.

⁷ "International Framework for Assurance Engagements", paragrafo 17.

^{7-bis} L'International Framework for Assurance Engagements non fa parte dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafi 9-11.

Condizioni indispensabili per una revisione contabile

Il quadro normativo sull'informazione finanziaria (Rif.: Par. 6 a)

A2. Una condizione per l'accettazione di un incarico finalizzato a fornire un livello di attendibilità ad una determinata informazione è che i criteri cui si fa riferimento nella definizione di un tale incarico siano idonei e disponibili per i potenziali utilizzatori.⁹ I criteri sono i termini di riferimento utilizzati per valutare o quantificare un determinato aspetto inclusi, ove pertinenti, i termini di riferimento relativi alla presentazione e all'informativa. I criteri idonei consentono una valutazione o una quantificazione ragionevolmente coerente dell'aspetto in questione nel contesto del giudizio professionale. Ai fini dei principi di revisione, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile indica i criteri che il revisore utilizza per svolgere la revisione contabile del bilancio, inclusi, ove pertinenti, quelli per la sua corretta rappresentazione.

A3. In assenza di un quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile, la direzione non dispone di una base appropriata per redigere il bilancio e il revisore non dispone di criteri idonei per la revisione contabile del bilancio. In molti casi il revisore può presumere che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sia accettabile, come descritto ai paragrafi A8-A9.

Determinazione dell'accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria

A4. I fattori rilevanti ai fini della determinazione da parte del revisore dell'accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio includono:

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

A5. Molti utilizzatori del bilancio non sono nella posizione di richiedere un bilancio adattato per soddisfare le loro specifiche esigenze informative. Anche se non è possibile soddisfare tutte le esigenze informative degli specifici utilizzatori, vi sono esigenze di informativa finanziaria comuni ad una vasta gamma di utilizzatori. Il bilancio redatto in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria definito per soddisfare le esigenze comuni di informativa finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori è definito bilancio redatto per scopi di carattere generale.

A6. In alcuni casi, il bilancio sarà redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria definito per soddisfare le esigenze di informativa finanziaria di utilizzatori specifici. Tale bilancio è definito bilancio redatto per scopi specifici. Le esigenze di informativa finanziaria dei potenziali utilizzatori determineranno il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile in queste circostanze. Il principio di revisione internazionale n. 800 tratta della accettabilità dei quadri normativi sull'informazione finanziaria definiti per soddisfare le esigenze di informativa finanziaria di utilizzatori specifici.¹⁰

A7. Carenze nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile che indicano che il quadro normativo non è accettabile possono essere riscontrate successivamente all'accettazione dell'incarico di revisione. Qualora l'utilizzo di tale quadro sia prescritto da leggi o regolamenti, si applicano le regole dei paragrafi 19-

⁹ "International Framework for Assurance Engagements", paragrafo 17 b)-ii).

¹⁰ Principio di revisione internazionale n. 800, "Considerazioni specifiche – Revisione contabile di un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi specifici", paragrafo 8.

20. Qualora l'utilizzo di tale quadro non sia prescritto da leggi o regolamenti, la direzione può decidere di adottarne un altro che sia accettabile. Qualora la direzione agisca in tal senso, come richiesto al paragrafo 16, vengono concordati nuovi termini dell'incarico di revisione che riflettono il cambiamento nel quadro normativo dal momento che i termini precedentemente concordati non sono più esatti.

Quadri normativi sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale

A8. Al momento, non esistono elementi obiettivi e autorevoli generalmente riconosciuti a livello globale per valutare se i quadri normativi sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale siano accettabili. In assenza di tali elementi, i principi contabili stabiliti dagli organismi autorizzati o riconosciuti per l'emanazione di principi da utilizzare per determinate tipologie di impresa si presumono come accettabili per i bilanci redatti da tali imprese per scopi di carattere generale; ciò sempre che gli organismi seguano un processo definito e trasparente che comprenda una discussione e una considerazione delle opinioni di una vasta gamma di soggetti detentori di interessi. Tali principi contabili includono ad esempio:

- i principi contabili internazionali (International Financial Reporting Standards) emanati dall'International Accounting Standards Board;
- i principi contabili emanati da uno standard-setter autorizzato o riconosciuto in un determinato ordinamento giuridico, sempre che tale organismo segua un processo definito e trasparente che comprenda una discussione e una considerazione delle opinioni di una vasta gamma di soggetti detentori di interessi.

Tali principi contabili sono spesso identificati come il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile nelle leggi o nei regolamenti che disciplinano la redazione di un bilancio redatto per scopi di carattere generale.

Quadri normativi sull'informazione finanziaria prescritti da leggi o regolamenti

A9. In conformità al paragrafo 6 a), il revisore è tenuto a stabilire se il quadro normativo sull'informazione finanziaria, da applicare nella redazione del bilancio, sia accettabile. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti possono prescrivere il quadro normativo sull'informazione finanziaria da utilizzare per determinate tipologie di impresa nella redazione di un bilancio redatto per scopi di carattere generale. In assenza di elementi che indichino il contrario, si presume che tale quadro normativo sull'informazione finanziaria sia accettabile per i bilanci redatti da tali imprese per scopi di carattere generale. Nel caso in cui il quadro normativo non sia considerato accettabile, si applicano i paragrafi 19-20.

Ordinamenti giuridici privi di standard setter o in cui non sia prescritto alcun quadro normativo sull'informazione finanziaria^{10-bis}

A10. Qualora un'impresa sia registrata o svolga la sua attività in un ordinamento giuridico privo di standard setter autorizzati o riconosciuti, e qualora l'utilizzo del quadro normativo sull'informazione finanziaria non sia prescritto da leggi o regolamenti, la direzione identifica un quadro normativo sull'informazione finanziaria da applicare nella redazione del bilancio. L'Appendice 2 contiene linee guida per determinare se il quadro normativo sull'informazione finanziaria sia accettabile in tali circostanze.

Conferma della direzione in merito alle proprie responsabilità (Rif.: Par. 6 b)

A11. Una revisione contabile conforme ai principi di revisione viene svolta sulla base del presupposto che la direzione riconosca e comprenda di avere le responsabilità indicate al paragrafo 6 b).¹¹ In alcuni ordinamenti giu-

^{10-bis} Il paragrafo A10 non è applicabile. Si veda la nota 2-bis.

¹¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo A2.

ridici, tali responsabilità possono essere specificate in leggi o regolamenti. In altri ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti possono contenere definizioni poco dettagliate relativamente a tali responsabilità ovvero non prevederne alcuna. I principi di revisione non prevalgono sulle leggi o sui regolamenti che trattano tali aspetti. Tuttavia, il concetto di revisione contabile indipendente richiede che il ruolo del revisore non comporti l'assunzione di responsabilità per la redazione del bilancio o per il relativo controllo interno dell'impresa, e che il revisore abbia la ragionevole aspettativa di acquisire le informazioni necessarie per la revisione contabile nella misura in cui la direzione è in grado di fornirle o procurarle. Di conseguenza, tale presupposto è fondamentale per lo svolgimento di una revisione contabile indipendente. Al fine di evitare fraintendimenti, è raggiunto un accordo con la direzione affinché essa riconosca e comprenda di avere tali responsabilità nell'ambito della conferma e della formalizzazione dei termini dell'incarico di revisione contabile di cui ai paragrafi 9-12.

A12. Le modalità con cui le responsabilità per l'informativa finanziaria sono ripartite tra la direzione e i responsabili delle attività di governance varieranno in base alle risorse e alla struttura dell'impresa, alle eventuali leggi o regolamenti applicabili, nonché ai rispettivi ruoli della direzione e dei responsabili delle attività di governance nell'ambito dell'impresa. Nella maggior parte dei casi, la direzione è responsabile della funzione esecutiva, mentre i responsabili delle attività di governance effettuano la supervisione della direzione. In alcuni casi, i responsabili delle attività di governance avranno, ovvero assumeranno, la responsabilità della redazione del bilancio ovvero del monitoraggio del controllo interno dell'impresa relativo all'informativa finanziaria. Nelle grandi imprese possono essere attribuite alcune responsabilità di supervisione ad un sottogruppo di responsabili delle attività di governance, ad esempio ad un comitato per il controllo interno e la revisione contabile.

A13. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580 stabilisce che il revisore richieda alla direzione di fornire attestazioni scritte sul fatto che essa abbia adempiuto a talune sue responsabilità.¹² Può risultare pertanto appropriato mettere la direzione a conoscenza della necessità da parte del revisore di ricevere tali attestazioni scritte, insieme a quelle richieste da altri principi di revisione e, ove necessario, alle attestazioni scritte a supporto di altri elementi probativi rilevanti per il bilancio ovvero per una o più asserzioni specifiche nel bilancio.

A14. Nel caso in cui la direzione non riconosca le proprie responsabilità, ovvero non acconsenta a fornire le attestazioni scritte, il revisore non sarà in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati.¹³ In tali circostanze, non sarebbe appropriato che il revisore accettasse l'incarico di revisione, tranne laddove leggi o regolamenti richiedano al revisore di farlo. Nei casi in cui il revisore è tenuto ad accettare l'incarico di revisione, può essere necessario che egli spieghi alla direzione l'importanza di tali aspetti, e le implicazioni per la relazione di revisione.

Redazione del bilancio (Rif.: Par. 6 b) i)

A15. La maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria include disposizioni relative alla presentazione del bilancio; in tali casi, la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria include anche la sua presentazione. Nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, ai fini della rendicontazione è importante che il presupposto concordato con la direzione includa anche il riferimento specifico alla corretta rappresentazione, ovvero alla responsabilità di assicurare che il bilancio "fornirà una rappresentazione veritiera e corretta" in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria.

Il controllo interno (Rif.: Par. 6 b) ii)

A16. La direzione è responsabile del mantenimento di quella parte del controllo interno che ritiene necessaria al fine di consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali. Il controllo interno, a prescindere dalla sua efficacia, può fornire all'impresa sol-

¹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, "Attestazioni scritte", paragrafi 10-11.

¹³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580, paragrafo A26.

tanto una ragionevole sicurezza sul raggiungimento degli obiettivi di predisposizione dell'informativa finanziaria in ragione dei limiti intrinseci allo stesso controllo interno.¹⁴

A17. Una revisione contabile indipendente svolta in conformità ai principi di revisione non sostituisce la responsabilità della direzione per il mantenimento del controllo interno necessario per la redazione del bilancio. Di conseguenza, il revisore è tenuto ad acquisire la conferma da parte della direzione affinché essa riconosca e comprenda le proprie responsabilità relative al controllo interno. Tuttavia, la conferma richiesta al paragrafo 6 b) ii) non implica che il controllo interno mantenuto dalla direzione abbia raggiunto il proprio scopo ovvero sia privo di carenze.

A18. Spetta alla direzione stabilire quale parte del controllo interno sia necessaria al fine di consentire la redazione del bilancio. Il termine "controllo interno" comprende una vasta gamma di attività riferibili alle sue componenti che possono essere descritte come:

- l'ambiente di controllo;
- il processo di valutazione dei rischi adottato dall'impresa;
- il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione;
- le attività di controllo;
- il monitoraggio dei controlli.

Tale suddivisione, tuttavia, non riflette necessariamente il modo in cui una impresa può configurare, implementare e mantenere il suo controllo interno, né le modalità con cui essa può classificare una delle specifiche componenti.¹⁵ Il controllo interno di un'impresa (in particolare, i libri e le registrazioni contabili ovvero i sistemi contabili) rispecchierà le esigenze della direzione, la complessità dell'attività aziendale, la natura dei rischi cui l'impresa è soggetta, nonché le leggi o i regolamenti pertinenti.

A19. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti possono fare riferimento alla responsabilità della direzione in merito all'adeguatezza dei libri e delle registrazioni contabili ovvero dei sistemi contabili. In alcuni casi, nella prassi generale si può ipotizzare una distinzione tra i libri e le registrazioni contabili o i sistemi contabili da una parte, e il controllo interno o i controlli dall'altra. Poiché i libri e le registrazioni contabili, o i sistemi contabili, costituiscono parte integrante del controllo interno come definito al paragrafo A18, nella descrizione della responsabilità della direzione di cui al paragrafo 6 b) ii) non si fa alcun riferimento specifico ad essi. Al fine di evitare fraintendimenti, può risultare appropriato che il revisore spieghi alla direzione la portata di tale responsabilità.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori (Rif.: Par. 6 b)

A20. Una delle finalità di concordare i termini dell'incarico di revisione è quella di evitare fraintendimenti in merito alle rispettive responsabilità della direzione e del revisore. Per esempio, nel caso in cui un soggetto terzo abbia fornito assistenza nella redazione del bilancio, può essere utile ricordare alla direzione che la redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile rimane di sua responsabilità.

¹⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera", paragrafo A46.

¹⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo A51 e Appendice 1.

Accordo sui termini dell'incarico di revisione

Concordare i termini dell'incarico di revisione (Rif.: Par. 9)

A21. I ruoli della direzione e dei responsabili delle attività di governance nel concordare i termini dell'incarico di revisione per l'impresa dipendono dalla struttura di governance dell'impresa e dalle leggi o dai regolamenti pertinenti.

*Lettera di incarico di revisione o altra forma di accordo scritto*¹⁶ (Rif.: Parr. 10-11)

A22. È nell'interesse sia dell'impresa sia del revisore che quest'ultimo invii una lettera di incarico prima di iniziare la revisione contabile in modo da contribuire ad evitare fraintendimenti in merito a quest'ultima. In alcuni paesi, tuttavia, l'obiettivo e la portata di una revisione contabile e le responsabilità della direzione e del revisore possono essere stabiliti in modo sufficiente dalla legge, prevedendo gli aspetti descritti al paragrafo 10. Sebbene in tali circostanze il paragrafo 11 consenta al revisore di riportare nella lettera di incarico soltanto il riferimento al fatto che si applicano le leggi o i regolamenti pertinenti e che la direzione riconosce e comprende le proprie responsabilità come indicate al paragrafo 6 b), il revisore può nondimeno considerare appropriato includere nella lettera di incarico gli aspetti descritti al paragrafo 10 al fine di informarne la direzione.

Forma e contenuto della lettera d'incarico di revisione

A23. La forma ed il contenuto della lettera d'incarico di revisione possono variare da un'impresa all'altra. Le informazioni incluse nella lettera d'incarico sulle responsabilità del revisore possono essere basate sul principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200.¹⁷ I paragrafi 6 b) e 12 del presente principio di revisione descrivono le responsabilità della direzione. Oltre ad includere gli aspetti previsti al paragrafo 10, una lettera d'incarico di revisione può fare riferimento, per esempio:

- alla portata della revisione, compresi i riferimenti alle disposizioni di legge applicabili, ai regolamenti, ai principi di revisione, e alle interpretazioni degli organismi professionali a cui il revisore aderisce in merito a questioni di natura etica o di altra natura;
- alla forma di qualunque altra comunicazione riguardante i risultati dell'incarico di revisione;
- alla regola che richiede al revisore di comunicare gli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione di revisione, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701;¹⁸
- al fatto che in ragione dei limiti intrinseci alla revisione contabile, insieme ai limiti intrinseci al 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 (si veda anche il paragrafo A13);
- 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;

¹⁶ Nei paragrafi che seguono, il riferimento alla lettera di incarico va inteso come riferimento a una lettera di incarico o altra forma idonea di accordo scritto.

¹⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafi 3-9.

¹⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, "Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente".

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

A24. Qualora il revisore non sia tenuto a comunicare gli aspetti chiave della revisione, può essere utile che egli faccia riferimento, nei termini dell'incarico, alla possibilità di comunicare gli aspetti chiave nella relazione di revisione e, in alcuni ordinamenti giuridici, può essere necessario che egli includa un riferimento a tale possibilità per poter effettuare la menzionata comunicazione.^{18-bis}

A25. Ove pertinente, nella lettera di incarico di revisione potrebbero essere menzionati anche i seguenti punti:

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

Nell'Appendice 1, viene riportato un esempio di lettera di incarico di revisione.

Revisioni contabili delle componenti

A26. Se il revisore della controllante è anche il revisore di una componente, i fattori che possono influenzare la decisione se inviare una lettera di incarico di revisione separata alla componente includono i seguenti:

- chi nomina il revisore della componente;
- se è necessario emettere una relazione di revisione distinta sulla componente;
- le disposizioni di legge in merito ai conferimenti degli incarichi di revisione;
- la quota di capitale posseduta dalla controllante;
- il grado di indipendenza della direzione della componente dalla controllante.

Responsabilità della direzione prescritte da leggi o regolamenti (Rif.: Parr. 11-12)

A27. Qualora, nelle circostanze descritte ai paragrafi A22 e A28, il revisore concluda che non è necessario formalizzare i termini dell'incarico di revisione in una lettera di incarico, il revisore è comunque tenuto, secondo quanto previsto dal paragrafo 11, a cercare di ottenere la conferma scritta della direzione sul fatto che essa riconosce e comprende di avere le responsabilità indicate al paragrafo 6 b)^{18-ter}. Tuttavia, in conformità al paragrafo

^{18-bis} Come indicato nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, par. 5(I), la facoltà di comunicare gli aspetti chiave della revisione nelle relazioni di revisione non è consentita, conseguentemente il paragrafo A24 non è applicabile.

^{18-ter} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i termini dell'incarico sono riportati in una lettera d'incarico.

12, per tale conferma scritta può essere utilizzata la formulazione della legge o del regolamento se questi stabiliscono per la direzione responsabilità che sono equivalenti in termini di effetti a quelle indicate al paragrafo 6 b). Nell'ambito di un ordinamento giuridico, la professione contabile, lo standard-setter per la revisione contabile, ovvero le autorità di vigilanza sulla revisione contabile possono aver fornito delle linee guida in merito al fatto se la descrizione riportata nelle leggi o nei regolamenti sia equivalente.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche^{18-quater}

A28. (omissis).

Incarichi di revisione contabile ricorrenti (Rif.: Par. 13)

A29. Il revisore può decidere di non inviare, per ciascun periodo amministrativo, una nuova lettera di incarico o altro accordo scritto. Tuttavia, i seguenti fattori possono rendere appropriato modificare i termini dell'incarico di revisione ovvero ricordare all'impresa i termini dell'incarico in essere:

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

Accettazione di un cambiamento nei termini dell'incarico di revisione

Richiesta di cambiare i termini dell'incarico di revisione (Rif.: Par. 14)

A30. La richiesta al revisore da parte dell'impresa di cambiare i termini dell'incarico di revisione può derivare da un cambiamento delle circostanze che incide sulla necessità del servizio, da un fraintendimento in merito alla natura della revisione contabile rispetto a quanto richiesto originariamente, ovvero da una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione, sia essa imposta dalla direzione oppure dovuta ad altre circostanze. Il revisore, come richiesto dal paragrafo 14, considera le motivazioni addotte per tale richiesta, con particolare riguardo alle implicazioni di una limitazione allo svolgimento di procedure di revisione.

A31. Un cambiamento nelle circostanze che incide sugli obblighi dell'impresa o un fraintendimento sulla natura del servizio originariamente richiesto possono essere considerati elementi ragionevoli per richiedere un cambiamento nell'incarico di revisione.

A32. Per contro, un cambiamento può non essere considerato ragionevole laddove appaia collegato ad informazioni che risultino scorrette, incomplete o comunque insoddisfacenti. Un esempio potrebbe essere rappresen-

^{18-quater} Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

tato dal caso in cui il revisore non riesca ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui crediti e l'impresa chieda di modificare l'incarico di revisione in un incarico di revisione limitata al fine di evitare l'espressione di un giudizio con rilievi ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

Richiesta di modifica dell'incarico in una revisione limitata o in un servizio connesso (Rif.: Par. 15) ^{18-quinquies}

A33. Prima di accettare la modifica dell'incarico di revisione in un incarico di revisione limitata o in un servizio connesso, il revisore che era stato incaricato di svolgere una revisione contabile in conformità ai principi di revisione può avere la necessità di valutare, oltre agli aspetti indicati ai paragrafi A30-A32, le eventuali implicazioni legali o contrattuali di tale modifica.

A34. Qualora il revisore concluda che vi sia una motivazione ragionevole per modificare l'incarico di revisione in un incarico di revisione limitata o in un servizio connesso, il lavoro svolto fino alla data della modifica può essere rilevante ai fini dell'incarico modificato; tuttavia, il lavoro da svolgere e la relazione da emettere saranno quelli appropriati all'incarico così come modificato. Per evitare di confondere il lettore, la relazione sul servizio connesso non farà alcun riferimento:

a) all'incarico di revisione originale; ovvero

b) a qualsiasi procedura che possa essere stata svolta nel corso dell'incarico di revisione originale, ad eccezione del caso in cui l'incarico sia stato modificato in un incarico per lo svolgimento di procedure di verifica richieste dal committente, e pertanto il riferimento alle procedure svolte costituisce una normale parte della relazione.

Ulteriori considerazioni sull'accettazione dell'incarico

Principi contabili integrati da leggi o regolamenti (Rif.: Par. 18)

A35. In alcuni ordinamenti giuridici, le leggi o i regolamenti possono integrare i principi contabili stabiliti da uno standard-setter autorizzato o riconosciuto con disposizioni integrative relative alla redazione del bilancio. In tali ordinamenti giuridici, il quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento ai fini dell'applicazione dei principi di revisione comprende sia il quadro normativo sull'informazione finanziaria identificato sia le disposizioni integrative, sempre che queste non siano in contrasto con il quadro normativo identificato. Ciò può verificarsi, ad esempio, qualora le leggi o i regolamenti prescrivano un'informazione ulteriore rispetto alle informazioni richieste dai principi contabili ovvero restringano la gamma delle scelte accettabili che possono essere effettuate nell'ambito dei principi contabili.¹⁹

Quadro normativo sull'informazione finanziaria prescritto da leggi o regolamenti –Altri aspetti che influiscono sull'accettazione (Rif.: Par. 19) ^{19-bis}

A36. Le leggi o i regolamenti possono prescrivere che per la formulazione del giudizio del revisore siano utilizzate le espressioni "rappresenta correttamente, in tutti gli aspetti significativi" ovvero "fornisce una rappresentazione veritiera e corretta" anche nel caso in cui il revisore concluda che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile prescritto da leggi o regolamenti è inaccettabile. In tal caso, la terminologia della prescritta formulazione della relazione di revisione differisce in modo significativo dalle regole dei principi di revisione (si veda il paragrafo 21).

^{18-quinquies} I paragrafi A33 e A34 non sono applicabili. Si veda la nota 2-quinquies.

¹⁹ Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, al paragrafo 15, prevede la valutazione da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio faccia riferimento in modo adeguato al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ovvero lo descriva adeguatamente.

^{19-bis} Il paragrafo A36 non è applicabile. Si veda la nota 2-bis.

La relazione di revisione prescritta da leggi o regolamenti (Rif.: Par. 21) ^{19-ter}

A37. I principi di revisione internazionali stabiliscono che il revisore non deve dichiarare la conformità a tali principi se non si è attenuto a tutti i principi di revisione pertinenti ai fini della revisione contabile.²⁰ Qualora le leggi o i regolamenti prescrivano uno schema o una formulazione della relazione di revisione in una forma o con una terminologia che differiscono in modo significativo da quelle previste nei principi di revisione internazionali e il revisore concluda che una spiegazione aggiuntiva all'interno della relazione di revisione non possa mitigare il possibile fraintendimento, egli può considerare di includere nella relazione stessa una dichiarazione sul fatto che la revisione contabile non è stata svolta in conformità ai predetti principi. Il revisore, tuttavia, è incoraggiato ad applicare i principi di revisione internazionali, inclusi quelli che trattano la relazione di revisione, nella misura in cui ciò sia fattibile, a prescindere dal fatto che al revisore non è consentito fare riferimento ad una revisione contabile svolta in conformità a detti principi.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche^{18-quater}

A38. (*omissis*).

^{19-ter} Il paragrafo A37 non è applicabile. Si veda la nota 4-bis.

²⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 20.

Appendice 1

(Rif.: Parr. A23-A25)

Esempio di lettera d’incarico di revisione

Segue un esempio di lettera di incarico per la revisione contabile di un bilancio con scopi di carattere generale redatto in conformità ai principi contabili internazionali (International Financial Reporting Standards). L’esempio di lettera d’incarico non è vincolante, ma intende essere unicamente una guida che può essere utilizzata congiuntamente alle considerazioni illustrate nel presente principio di revisione. Sarà necessario variarla a seconda delle disposizioni e delle circostanze relative ai singoli casi.^{20-bis} Essa è predisposta con riferimento alla revisione contabile del bilancio di un singolo periodo amministrativo e richiederà un adattamento laddove si intenda o ci si aspetti di applicarla agli incarichi di revisione ricorrenti (si veda il paragrafo 13 del presente principio di revisione). Può essere appropriato richiedere il parere di un legale in merito all’adeguatezza delle lettere proposte.

Al rappresentante appropriato della direzione o dei responsabili delle attività di governance della Società ABC:²¹

[Obiettivo e portata della revisione contabile]

Ci è stato da Voi²² richiesto di svolgere la revisione contabile del bilancio della Società ABC costituito dalla situazione patrimoniale-finanziaria al 31 dicembre 20X1, dal conto economico complessivo, dal prospetto delle variazioni di patrimonio netto, dal rendiconto finanziario per l’esercizio chiuso a tale data, e dalle note al bilancio che includono anche la sintesi dei più significativi principi contabili applicati. Con la presente siamo lieti di confermarVi l’accettazione dell’incarico di revisione contabile e dei relativi contenuti secondo i termini di seguito riportati.

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

[Responsabilità del revisore]

La revisione contabile sarà da noi svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia). Tali principi richiedono l’osservanza delle norme e dei principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell’ordinamento italiano. Nell’ambito della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia), esercitiamo il giudizio professionale e manteniamo lo scetticismo professionale per tutta la durata dell’incarico. Inoltre:

^{20-bis} Qualora l’incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, nella lettera d’incarico sono indicati, ad esempio, le attività finalizzate all’espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione e di alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari, ove predisposta, con il bilancio e sulla loro conformità alle norme di legge, inclusa la dichiarazione sugli eventuali errori significativi riscontrati; quelle relative alla verifica nel corso dell’esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, nonché l’ammontare dei corrispettivi per l’intera durata dell’incarico e gli eventuali criteri per l’adeguamento di tale ammontare durante l’incarico.

²¹ I destinatari e i riferimenti nella lettera sarebbero quelli che sono appropriati alle circostanze dell’incarico, compreso l’ordinamento giuridico. È importante riferirsi alle persone appropriate – si veda il paragrafo A21.

²² Nella lettera, i riferimenti a “Voi”, “noi”, “ci”, “direzione”, “responsabili delle attività di governance” e “revisore” vanno utilizzati o modificati come appropriato nelle circostanze.

- identifichiamo e valutiamo i rischi di errori significativi nel bilancio dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali; definiamo e svolgiamo procedure di revisione in risposta a tali rischi e acquisiamo elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il nostro giudizio. Il rischio di non individuare un errore significativo dovuto a frode è più elevato rispetto al rischio di non individuare un errore significativo derivante da comportamenti o eventi non intenzionali, poiché la frode può implicare l'esistenza di collusioni, falsificazioni, omissioni intenzionali, rappresentazioni fuorvianti o forzature del controllo interno;
- acquisiamo una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile allo scopo di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno dell'impresa.²³ Vi comunicheremo tuttavia per iscritto le eventuali carenze significative nel controllo interno rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio che abbiamo identificato nel corso della medesima;
- valutiamo l'appropriatezza dei principi contabili utilizzati nonché la ragionevolezza delle stime contabili effettuate dalla direzione, inclusa la relativa informativa;
- giungiamo ad una conclusione sull'appropriatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale e, in base agli elementi probativi acquisiti, sull'eventuale esistenza di un'incertezza significativa riguardo a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità della Società di continuare ad operare come un'entità in funzionamento. In presenza di un'incertezza significativa, siamo tenuti a richiamare l'attenzione nella relazione di revisione sulla relativa informativa di bilancio ovvero, qualora tale informativa sia inadeguata, a riflettere tale circostanza nella formulazione del nostro giudizio. Le nostre conclusioni sono basate sugli elementi probativi acquisiti fino alla data della nostra relazione di revisione. Tuttavia, eventi o circostanze successivi possono comportare che la Società cessi di operare come un'entità in funzionamento;
- valutiamo la presentazione, la struttura ed il contenuto del bilancio nel suo complesso, inclusa l'informativa, e se il bilancio rappresenti le operazioni e gli eventi sottostanti in modo da fornire una corretta rappresentazione.

In ragione dei limiti intrinseci alla revisione contabile, insieme ai limiti intrinseci al controllo interno, vi è il rischio inevitabile che alcuni errori significativi possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione internazionali.

[Le responsabilità della direzione e l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (ai fini di questo esempio si assume che il revisore non abbia stabilito che la legge o i regolamenti prescrivano tali responsabilità con la terminologia appropriata; si utilizzano quindi le descrizioni di cui al paragrafo 6 b) del presente principio).]

La revisione contabile sarà da noi svolta sulla base del presupposto che [la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance]²⁴ riconoscano e comprendano che hanno la responsabilità:

- a) per la redazione e la corretta rappresentazione del bilancio in conformità ai principi contabili internazionali (International Financial Reporting Standards);²⁵

²³ Tale frase è modificata, come appropriato, nei casi in cui il revisore, congiuntamente alla revisione contabile del bilancio, abbia anche la responsabilità di esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno.

²⁴ Utilizzare la terminologia appropriata alle circostanze.

²⁵ Ovvero, se appropriato, "per la redazione di un bilancio che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità ai principi contabili internazionali".

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

c) di fornirci:

i) accesso a tutte le informazioni di cui [la direzione] sia a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;

ii) ulteriori informazioni che possiamo richiedere a [la direzione] ai fini della revisione contabile;

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

La nostra attività di revisione contabile include la richiesta, indirizzata a [la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance], di confermare per iscritto le attestazioni rilasciate ai fini della revisione.

Confidiamo nella piena collaborazione del vostro personale nel corso della revisione contabile.

[Altre informazioni pertinenti]

[Inserire altre informazioni, quali accordi sui corrispettivi, fatturazioni e altre condizioni specifiche, come appropriato]

[Relazione]

[Inserire il riferimento appropriato alla forma e al contenuto previsti della relazione di revisione]

Può rendersi necessario modificare la forma ed il contenuto della nostra relazione alla luce dei risultati della revisione svolta.

Vi preghiamo di firmare e di restituirci l'allegata copia della presente lettera a conferma della presa visione e dell'accettazione degli accordi per la revisione contabile del bilancio, incluse le reciproche responsabilità.

XYZ & Co.

Per presa visione e accettazione per conto della Società ABC

(Firma)

.....

Nome e titolo

Data

Determinazione dell'accettabilità del quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale**Ordinamenti giuridici privi di standard-setter autorizzati o riconosciuti e di quadri normativi sull'informazione finanziaria prescritti da leggi o regolamenti**

1. Come spiegato al paragrafo A10 del presente principio di revisione, qualora un'impresa sia registrata o svolga la sua attività in un ordinamento giuridico privo di standard setter autorizzati o riconosciuti, e qualora l'utilizzo del quadro normativo sull'informazione finanziaria non sia prescritto da leggi o regolamenti, la direzione identifica un quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. La prassi in tali ordinamenti giuridici prevede spesso di utilizzare i principi contabili emanati da uno degli organismi descritti al paragrafo A8 del presente principio di revisione.
2. In alternativa, in un particolare ordinamento giuridico possono esservi convenzioni contabili che sono generalmente riconosciute come quadro normativo sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, elaborate da alcuni enti specifici operanti in tali ordinamenti. Qualora si adotti un tale quadro normativo sull'informazione finanziaria, il revisore è tenuto a stabilire, secondo il paragrafo 6 a) del presente principio di revisione, se si può ritenere che le convenzioni contabili complessivamente costituiscano un accettabile quadro normativo sull'informazione finanziaria per bilanci redatti per scopi di carattere generale. Laddove le convenzioni contabili siano ampiamente utilizzate in un particolare ordinamento giuridico, la professione contabile di tale ordinamento può aver valutato se il quadro normativo sull'informazione finanziaria sia accettabile. In alternativa, il revisore può compiere questa valutazione considerando se le convenzioni contabili presentino caratteristiche normalmente riscontrabili nei quadri normativi sull'informazione finanziaria accettabili (si veda di seguito il paragrafo 3), ovvero confrontando le convenzioni contabili con le disposizioni di un quadro normativo sull'informazione finanziaria in essere ritenuto accettabile (si veda di seguito il paragrafo 4).
3. I quadri normativi sull'informazione finanziaria accettabili normalmente presentano le seguenti caratteristiche che fanno sì che le informazioni rese in bilancio siano utili per i potenziali utilizzatori:
 - a) rilevanza, ossia le informazioni fornite in bilancio sono rilevanti per la natura dell'impresa e per lo scopo del bilancio. Per esempio, nel caso di un'impresa commerciale che redige il bilancio con scopi di carattere generale, la rilevanza si valuta in funzione delle informazioni necessarie a soddisfare le esigenze comuni di informativa finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori nell'assumere decisioni di carattere economico. Tali esigenze vengono solitamente soddisfatte mediante la presentazione della situazione patrimoniale e finanziaria, del risultato economico e dei flussi di cassa dell'impresa commerciale;
 - b) completezza, ossia non vengono omessi le operazioni e gli eventi, i saldi contabili e le informazioni che potrebbero influire sulle conclusioni che si basano sul bilancio;
 - c) attendibilità, ossia le informazioni fornite in bilancio:
 - i) riflettono, ove applicabile, la sostanza economica degli eventi e delle operazioni e non solamente la loro forma giuridica;
 - ii) danno luogo a valutazioni, quantificazioni, presentazioni e informazioni ragionevolmente coerenti, se utilizzate in circostanze simili;

^{25-bis} Sulla base di quanto indicato nella nota 2-bis, l'Appendice 2 non è applicabile.

- d) neutralità, ossia contribuiscono a un'informazione in bilancio che sia scevra da ingerenze;
- e) comprensibilità, ossia le informazioni in bilancio sono chiare ed esaurienti e non sono soggette a interpretazioni che differiscono in modo significativo.

4. Il revisore può decidere di confrontare le convenzioni contabili con le disposizioni di un quadro normativo sull'informazione finanziaria in essere considerato accettabile. Per esempio, il revisore può confrontare le convenzioni contabili con i principi contabili internazionali (International Financial Reporting Standards). Per la revisione contabile delle imprese di piccole dimensioni, il revisore può decidere di confrontare le convenzioni contabili con un quadro normativo sull'informazione finanziaria elaborato specificamente per tali imprese da parte di uno standard-setter autorizzato o riconosciuto. Se il revisore effettua tale confronto e identifica delle differenze, nel decidere se le convenzioni contabili adottate nella redazione del bilancio costituiscano un quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile, egli considera le motivazioni delle differenze e se l'applicazione delle convenzioni contabili, ovvero la descrizione in bilancio del quadro normativo sull'informazione finanziaria, possano dar luogo ad un bilancio fuorviante.
5. Un insieme di convenzioni contabili concepito in modo da adattarsi alle preferenze individuali non costituisce un accettabile quadro normativo sull'informazione finanziaria per i bilanci redatti per scopi di carattere generale. Analogamente, un quadro normativo basato sulla conformità non costituirà un quadro normativo sull'informazione finanziaria accettabile, a meno che sia generalmente accettato nel particolare ordinamento giuridico da coloro che redigono il bilancio e dagli utilizzatori.