



La tabella di seguito riportata illustra ulteriori aspetti da comunicare ai responsabili delle attività di governance identificati in altri principi di revisione internazionali diversi dal principio n. 260.

Principio di revisione internazionale	Specifiche esigenze di comunicazione
Principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC 1), "Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi" – paragrafo 30 a)	Identità e ruolo del responsabile dell'incarico di revisione
Principio di revisione internazionale n. 240, "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio" – paragrafi 21, 38 c) i) e 40-42	<ul style="list-style-type: none"><li>• Presenza di frodi effettive, sospette o segnalate concernenti l'impresa identificate dal revisore</li><li>• Eventuale recesso del revisore dall'incarico e le motivazioni dello stesso</li></ul>
Principio di revisione internazionale n. 250, "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio" – paragrafi 14, 19 e 22-24	Non conformità a leggi o a regolamenti di cui il revisore sia venuto a conoscenza nel corso della revisione, salvo che si tratti di aspetti chiaramente irrilevanti
Principio di revisione internazionale n. 265, "Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla Direzione" – paragrafo 9	Carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione
Principio di revisione internazionale n. 450, "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile" – paragrafi 12-13	<ul style="list-style-type: none"><li>• Errori non corretti ed effetto di tali errori sulla relazione di revisione</li><li>• Effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa e sul bilancio nel suo complesso</li></ul>
Principio di revisione internazionale n. 505, "Conferme esterne" – paragrafo 9	Rifiuto da parte della Direzione di consentire al revisore l'invio di richieste di conferme qualora non vi sia la possibilità di acquisire elementi probativi attraverso procedure alternative
Principio di revisione internazionale n. 510, "Primi incarichi di revisione contabile– Saldi di apertura" – paragrafo 7	Errori sui saldi di apertura che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame
Principio di revisione internazionale n. 550, "Parti correlate" – paragrafo 27	Aspetti significativi emersi durante la revisione connessi con le parti correlate dell'impresa
Principio di revisione internazionale n. 560, "Eventi	<ul style="list-style-type: none"><li>• Esistenza di eventi successivi intervenuti tra la data di riferimento del bilancio e la</li></ul>



Principio di revisione internazionale	Specifiche esigenze di comunicazione
successivi” – paragrafi 7 b)-c), 10 a), 13 b), 14 a) e 17	data della relazione di revisione che potrebbero influire sul bilancio <ul style="list-style-type: none"><li>• Esistenza di fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della propria relazione</li></ul>
Principio di revisione internazionale n. 570, “Continuità aziendale” – paragrafo 23	Eventi o circostanze identificate che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell’impresa di continuare ad operare come un’entità in funzionamento
Principio di revisione internazionale n. 600, “La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)” – paragrafo 49 <sup>100</sup>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Una descrizione generale della tipologia di lavoro da svolgere sulle informazioni finanziarie delle componenti</li><li>• Una descrizione generale della natura del coinvolgimento previsto dal team di revisione del gruppo nel lavoro svolto dai revisori delle componenti sulle informazioni finanziarie delle componenti significative</li><li>• I casi in cui dalla valutazione del team di revisione del gruppo del lavoro svolto dal revisore della componente emergano dubbi sulla qualità del lavoro di tale revisore</li><li>• Qualsiasi limitazione allo svolgimento della revisione contabile del gruppo</li><li>• Le frodi o le sospette frodi che coinvolgano la Direzione del gruppo, la Direzione delle componenti, i dipendenti con un ruolo rilevante nel controllo interno a livello di gruppo o altri, laddove la frode comporti un errore significativo nel bilancio del gruppo</li></ul> <p>Gli aspetti descritti sono comunicati dal revisore del gruppo ai responsabili delle attività di governance del gruppo</p>
Principio di revisione internazionale n. 705, “Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente” – paragrafi 12, 14, 19 a) e 28	<ul style="list-style-type: none"><li>• Limitazioni imposte dalla Direzione allo svolgimento delle procedure di revisione qualora tali limitazioni comportino l’emissione di un giudizio con rilievi ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio. Gli errori identificati nel corso della revisione a fronte dei quali il revisore ha stabilito che</li></ul>

<sup>100</sup> Il principio di revisione internazionale n. 600 sarà spesso non applicabile in un’impresa di dimensioni minori.



Principio di revisione internazionale	Specifiche esigenze di comunicazione
	<p>l'emissione di un giudizio con rilievi non sia adeguata per comunicare la gravità della situazione ed abbia pertanto deciso di recedere dall'incarico, ove il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Gli errori significativi che attengono alla mancata presentazione di informazioni obbligatorie</li><li>• Le circostanze dalle quali deriva la prevedibile emissione di un giudizio con modifica e la formulazione che il revisore propone di adottare nella relazione per tale modifica del giudizio</li></ul>
Principio di revisione internazionale n. 706, "Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente" – paragrafo 9	L'intenzione di inserire nella relazione di revisione un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti e la formulazione che il revisore prevede di adottare per tale paragrafo
Principio di revisione internazionale n. 710, "Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo" – paragrafo 18	Presenza di errori significativi nel bilancio del precedente periodo amministrativo sul quale un altro revisore aveva espresso un giudizio senza modifica
Principio di revisione internazionale n. 720, "Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile" – paragrafi 10, 13 e 16	<ul style="list-style-type: none"><li>• Rifiuto da parte della Direzione di apportare delle modifiche alle altre informazioni in presenza di incoerenze significative riscontrate dal revisore prima della data della relazione</li><li>• Rifiuto da parte della Direzione di apportare delle modifiche alle altre informazioni in presenza di incoerenze significative riscontrate dal revisore dopo la data della relazione</li><li>• Rifiuto da parte della Direzione di apportare delle modifiche alle altre informazioni in presenza di errori significativi nella rappresentazione dei fatti</li></ul>

La tabella di seguito riportata contiene alcuni esempi di argomenti di discussione con i responsabili delle attività di governance.



**TABELLA – Esempi di argomenti di discussione con i responsabili delle attività di governance**

<b>Argomenti</b>	<b>Aspetti da presentare/discutere</b>
Approccio di revisione	Sintesi della portata e della tempistica pianificata nella revisione.
Stato del lavoro e punti in sospeso	Illustrazione del lavoro di revisione che deve essere ancora effettuato. Accordo sui tempi necessari per terminare il lavoro e per emettere la relazione di revisione. Ottenimento di una lettera di attestazione.
Risultati emersi dalla revisione	Illustrazione di tematiche contabili e di revisione particolari che si ritiene utile comunicare e discutere (ad esempio: situazioni di contenzioso, accantonamenti al fondo rischi, operazioni fuori bilancio, etc). Comunicazione di aspetti del sistema di controllo interno e delle procedure contabili amministrative emersi nel corso della revisione che potrebbero essere oggetto di un riesame da parte dei responsabili della società al fine di apportare le necessarie misure correttive.
Panoramica sugli obiettivi strategici della società	Ottenimento di informazioni aggiornate sugli obiettivi strategici della società e dei loro effetti sulla revisione (ad esempio: richiesta di finanziamenti, progetti di sviluppo, nuovi prodotti, continuità aziendale, etc.).
Discussione in merito alla revisione del prossimo esercizio	Identificazione di aspetti che possono modificare l'approccio di revisione (ad esempio: miglioramento delle procedure contabili-amministrative che possono avere un impatto sulle procedure di conformità, acquisizione di nuove società, etc).
Altri aspetti	Possono essere rappresentati, ad esempio, da lavori addizionali compatibili con l'indipendenza del revisore, rapporti con altri revisori, discussione sul superamento delle ore di revisione previste, etc.

### 21.5 Lettera di suggerimenti

Il revisore, nel corso della revisione, può rilevare alcune carenze procedurali della società che, pur non influenzando il suo giudizio sul bilancio, ritiene utile portare all'attenzione della Direzione e dei responsabili delle attività di governance affinché possano essere effettuate le opportune azioni correttive.

In genere, queste osservazioni vengono individuate nell'ambito delle analisi e valutazioni del sistema di controllo interno e delle procedure contabili-amministrative, finalizzate a determinare l'approccio di revisione (applicazione di procedure di conformità piuttosto che procedure di validità o una combinazione delle due) ma possono emergere anche in altre fasi della revisione.<sup>101</sup>

È importante sottolineare che questo documento non ha alcun collegamento con il contenuto della relazione di revisione né può costituire un elemento che giustifichi o supporti il giudizio del revisore sul bilancio.

Parimenti, è importante sottolineare che l'attività di revisione non è finalizzata all'individuazione di carenze significative del controllo interno. Pertanto, le conclusioni cui il revisore giunge non rappresentano una valutazione del sistema di controllo interno della società. Ciò in quanto, come precedentemente

<sup>101</sup> Principio di revisione internazionale n. 265.



evidenziato, la valutazione da parte del revisore del controllo interno è effettuata al solo fine di stabilire la strategia di revisione ritenuta appropriata.

A titolo puramente esemplificativo, si elencano di seguito alcune carenze che possono essere riscontrate dal revisore:

- mancanza di separazione di funzioni;
- ingerenza della Direzione;
- ambiente di controllo interno debole;
- personale non sufficientemente competente riguardo ai compiti affidatigli;
- carenze procedurali nei controlli IT;
- controlli migliorabili, atti a prevenire o ad individuare frodi;
- controlli migliorabili sull'applicazione di politiche contabili;
- controlli migliorabili sulle operazioni con parti correlate.

Nelle imprese di dimensioni minori, in mancanza di procedure formalizzate, è più frequente un approccio di revisione basato principalmente su procedure di validità e di conseguenza l'individuazione di carenze procedurali. Pertanto, tramite l'emissione di una lettera di suggerimenti alla Direzione il revisore può fornire alla stessa utili consigli per migliorare le procedure aziendali ed il sistema di controllo interno.

Gli aspetti contenuti nella lettera possono essere riepilogati in un documento strutturato, ad esempio, come segue:

- situazione riscontrata;
- rischio associato e livello di priorità attribuito alla carenza rilevata;
- suggerimenti proposti per il miglioramento;
- commenti ricevuti dalla Direzione.

La lettera di suggerimenti può essere emessa:

- prima della chiusura dell'esercizio, al termine dell'analisi del sistema di controllo e delle procedure contabili-amministrative; ovvero
- dopo la chiusura dell'esercizio, successivamente all'emissione della relazione di revisione.

È preferibile che il contenuto della lettera di suggerimenti venga discusso con la Direzione o con i responsabili delle attività di governance prima della sua emissione in forma finale sia per evitare incomprensioni sia per dare più efficacia ai suggerimenti proposti.