

## ***Isa Italia n. 200***

# ***OBIETTIVI GENERALI DEL REVISORE INDIPENDENTE E SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE IN CONFORMITÀ AI PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI (ISA ITALIA)***

*Relatore: Elisabetta Volpi*

*Milano, 4 Ottobre 2018*



**Oggetto del principio**

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

Definisce gli obiettivi generali del revisore

Spiega la natura e la portata di una revisione contabile

Illustra l'oggetto, il livello di autorevolezza e la struttura dei Principi di revisione

Include le regole che stabiliscono le responsabilità generali del revisore

Obbligo di conformarsi ai Principi di Revisione



## PREMESSA

I principi di revisione internazionali (ISA Italia) sono elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10 e l'elenco dei principi in vigore è contenuto nell'Introduzione agli ISA Italia.

Con Determina del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ragioneria Generale dello Stato) datata **12 gennaio 2018** i principi di revisione ISA Italia:

nn. **200**, 210, **220**, 230, 510, 540, 600

sono stati aggiornati (sostituendo le precedenti versioni adottate con la Determina del 23 dicembre 2014).

Tali principi ISA Italia sono entrati in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente

## Finalità della Revisione Contabile

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

## Come si realizza?

mediante **l'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.***

***Il bilancio oggetto di revisione contabile è***

*quello di un'impresa, redatto dalla direzione dell'impresa stessa con la supervisione dei responsabili delle attività di governance.*

*I principi di revisione **non** impongono responsabilità alla direzione o ai responsabili delle attività di governance.*

tuttavia

una 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.***

## Nel nostro ordinamento chi è responsabile per il bilancio?

- società che adotta il **sistema di amministrazione e di controllo tradizionale** o **monistico**, gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d'esercizio.
- società che adotta il **sistema di amministrazione e controllo dualistico**, l'organo responsabile per la redazione del bilancio d'esercizio è il consiglio di gestione.

Analoghe responsabilità competono agli amministratori o al consiglio di gestione dell'impresa controllante relativamente alla redazione del bilancio consolidato

## **Quadro normativo sull'informazione finanziaria nella legislazione italiana**

il legislatore italiano ha previsto che le società adottino, a seconda delle circostanze, uno dei due seguenti quadri di 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.

Qualora l’incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10 e tenuto conto del contenuto dell’art. 14, co. 2 dello stesso, il giudizio espresso dal revisore fa riferimento al fatto che il bilancio **“fornisce una rappresentazione veritiera e corretta”**

**Cosa viene richiesto 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*

## Ma cosa significa ragionevole sicurezza?

***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.

Una ragionevole sicurezza non corrisponde ad un livello di sicurezza assoluto, poichè nella revisione contabile ci sono limiti intrinseci che rendono di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva.

## Concetto di Significatività

Il revisore applica il concetto di significatività:

- ✓ nella pianificazione
- ✓ nello svolgimento della revisione contabile
- ✓ nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sulla revisione contabile e dell'effetto degli eventuali errori non corretti sul bilancio

In generale *gli errori, incluse le omissioni, sono considerati **significativi** qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, influenzino le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.*



**Principi di revisione contengono:**

- ✓ gli obiettivi
- ✓ le regole
- ✓ le linee guida
- ✓ altro materiale esplicativo

configurati per supportare il revisore nell'acquisire una ragionevole sicurezza.

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



***I principi di revisione inoltre richiedono che il revisore***

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



***Pertanto, in sintesi, gli Obiettivi generali della Revisione  
statuiti nel presente principio***

- a) acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile
  
- b) emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore.



***Pertanto, in sintesi, gli Obiettivi generali della Revisione  
statuiti nel presente principio***

***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.



**Regole**

1. Principi etici di riferimento
2. Scetticismo professionale
3. Giudizio professionale
4. Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione
5. Svolgimento della revisione contabile in conformità ai Principi di Revisione

## **Regole - Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio**

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

Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, si fa riferimento alle norme e ai principi in materia di etica e di indipendenza applicabili nell'ordinamento italiano.



## **Regole - Indipendenza**

### **Relazioni vietate**

- possesso di strumenti finanziari dell'ente sottoposto a revisione
- possesso di strumenti finanziari di qualsiasi ente collegato all'ente sottoposto a revisione (se ciò causa o può essere percepito come un conflitto di interessi)
- intrattenere rapporti di lavoro dipendente o relazioni di affari

### **Relazioni che compromettono l'indipendenza (conflitto di interesse)**

- finanziarie
- affari
- lavoro

### **Minacce all'indipendenza (salvaguardia)**

- autoriesame
- interesse personale
- patrocinio legale
- familiarità
- fiducia eccessiva
- intimidazione



## ***Regole – Indipendenza – procedure di revisione***

- ✓ Rilevare e documentare tutti i rischi per l'indipendenza e le eventuali misure di salvaguardia adottate
- ✓ Valutazione preliminare dei rischi di indipendenza (ante accettazione)
- ✓ Disporre di direttive e procedure interne sui requisiti di indipendenza e obiettività per individuare e limitare le minacce (solo società di revisione)
- ✓ Dichiarazione annuale di indipendenza (partner, sindaci, personale professionale, collaboratori e ausiliari)
- ✓ Conclusioni sulla conformità ai principi di indipendenza



## Regole – Indipendenza – Collegio Sindacale

Per il Collegio Sindacale la verifica dell'indipendenza è duplice:

- ✓ a livello individuale
- ✓ valutazione collegiale delle:
  - condizioni di indipendenza dell'intero collegio
  - eventuali misure di salvaguardia

Ogni sindaco deve rendere la propria relazione di trasparenza  
(art. 2400 c. 4 c.c.)

«Al momento della nomina dei sindaci e prima dell'accettazione dell'incarico, sono resi noti all'assemblea gli incarichi di amministrazione e di controllo da essi ricoperti presso altre società»



***Regole - Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio – Responsabilità del responsabile dell’incarico***

- ✓ prestare attenzione, mediante l’osservazione e lo svolgimento di indagini per quanto necessario, alle evidenze di non conformità ai principi etici applicabili da parte dei membri del team di revisione;
- ✓ definire le misure appropriate nel caso in cui il responsabile dell’incarico venga a conoscenza di aspetti che indicano che i membri del team di revisione non si sono attenuti ai principi etici applicabili, e
- ✓ giungere ad una conclusione in merito alla conformità ai requisiti di indipendenza applicabili all’incarico di revisione



## **Regole – Scetticismo professionale**

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

### Fare attenzione a:

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

La convinzione che la direzione e i responsabili delle attività di governance siano onesti e integerrimi non esime il revisore dal mantenere il necessario scetticismo professionale né lo autorizza a ritenersi soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi nell'acquisizione di una ragionevole sicurezza.



## **Regole – Giudizio Professionale**

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

Un giudizio basato su:

- ✓ formazione professionale
- ✓ adeguate conoscenze
- ✓ adeguata esperienza

al fine di decidere in modo consapevole le linee di condotta appropriate nelle circostanze dell'incarico

***Per problemi complessi o controversi è appropriato una consultazione con gli altri membri del team o con esperti in particolari materie***



## ***Regole – Giudizio Professionale***

**Circostanze più significative in cui esercitare il giudizio professionale:**

- ✓ determinazione della significatività
- ✓ identificazione e valutazione dei rischi
- ✓ definizione di natura, tempistica ed estensione procedure di revisione
- ✓ valutazione appropriatezza a sufficienza degli elementi probativi
- ✓ apprezzamento delle valutazioni della direzione nell'applicare il quadro normativo
- ✓ raggiungimento delle conclusioni (esempio ragionevolezza delle stime)

***Quindi è necessario esercitare il giudizio professionale per tutta la durata della revisione contabile.***



## **Regole – Giudizio Professionale**

### **Necessità di documentare l'utilizzo del giudizio professionale**

Il giudizio è documentato in modo appropriato; il revisore è tenuto a predisporre una documentazione della revisione sufficiente a consentire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna precedente cognizione dell'incarico di revisione, di comprendere i giudizi professionali significativi formulati dal revisore per giungere alle conclusioni sugli aspetti significativi emersi nel corso della revisione

### **Il giudizio professionale non può sopperire alla mancanza di elementi probativi sufficienti ed appropriati**

## **Regole – Elementi probativi**

il revisore deve acquisire ***elementi probativi sufficienti e appropriati***

al fine di

per ***ridurre il rischio di revisione*** ad un livello accettabilmente basso  
e per consentire in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il  
proprio giudizio.



## **Regole - Elementi probativi**

- ✓ sono necessari per supportare il giudizio del revisore e la relazione di revisione
- ✓ sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile
- ✓ includono anche informazioni acquisite da altre fonti quali le revisioni contabili precedenti
- ✓ possono derivare da informazioni predisposte da un esperto interno o esterno all'impresa
- ✓ Possono essere le asserzioni della direzione

***Una fonte importante di elementi probativi è costituita dalle registrazioni contabili dell'impresa***

## **Sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi**

La **sufficienza** è la misura della **quantità** degli elementi probativi.

La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione da parte del revisore dei rischi di errore e anche dalla qualità di tali elementi probativi. L'acquisizione di un maggior numero di elementi probativi, tuttavia, può non compensarne la scarsa qualità.

L'**appropriatezza** è la misura della **qualità** degli elementi probativi.

La **appropriatezza** riguarda la **pertinenza e attendibilità** nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore. L'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro fonte di provenienza e dalla loro natura e dipende dalle circostanze specifiche in cui sono acquisiti (ex da fonti interne o da fonti esterne all'azienda).



## **Rischio di revisione**

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

La valutazione dei rischi si basa sulle procedure di revisione svolte per acquisire le informazioni necessarie a tale scopo e sugli elementi probativi acquisiti durante tutta la revisione contabile.

La valutazione dei rischi è un aspetto oggetto di giudizio professionale, piuttosto che un aspetto suscettibile di quantificazione precisa.

## ***Rischio di errori significativi a livello di bilancio nel suo complesso***

rischi di errori significativi a livello di bilancio nel suo complesso si riferiscono ai rischi di errori significativi che riguardano in modo pervasivo il bilancio nel suo complesso e potenzialmente influenzano molte asserzioni.

## ***Rischio di errori significativi a livello di asserzioni***

***(per classi di operazioni / saldi contabili / informativa di bilancio)***

I rischi di errori significativi a livello di asserzioni sono identificati e valutati al fine di stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati. Tali elementi consentono al revisore di esprimere un giudizio sul bilancio con un livello di rischio di revisione accettabilmente basso

### ***Componenti del rischio relativo alle asserzioni***

Il rischio di errori significativi a livello di asserzioni comprende due componenti:

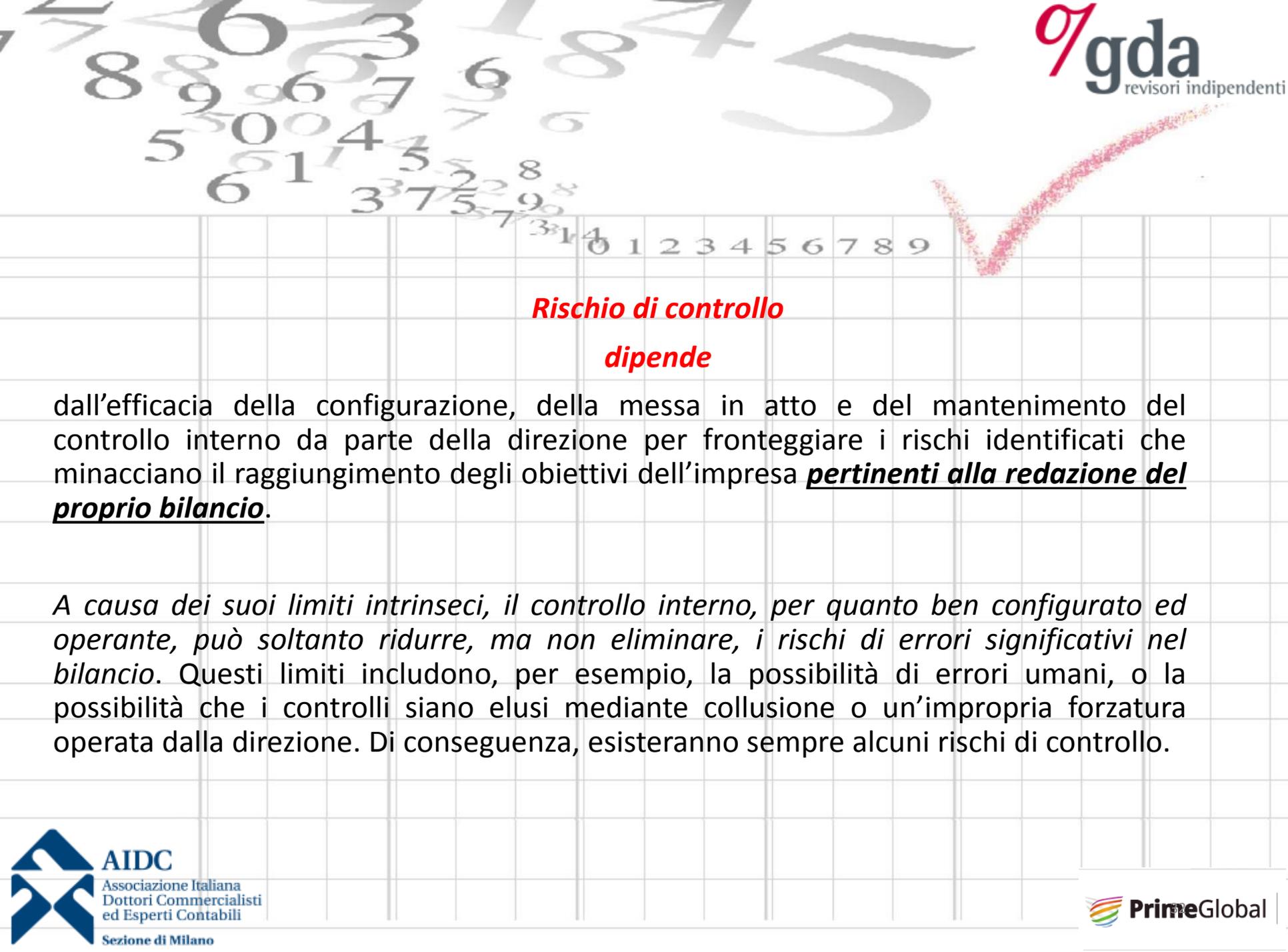
- ✓ il rischio intrinseco e
- ✓ il rischio di controllo.

*Il rischio intrinseco e il rischio di controllo sono rischi dell'impresa, che esistono indipendentemente dalla revisione contabile del bilancio.*

Generalmente ci si riferisce a una valutazione combinata dei “rischi di errori significativi”.

### ***Rischio intrinseco – alcuni esempi***

- può essere più elevato per calcoli complessi o per conti costituiti da importi derivanti da stime contabili soggette ad incertezza significativa nella stima
- può essere influenzato anche da circostanze esterne che danno origine a rischi connessi all'attività. Per esempio, lo sviluppo tecnologico potrebbe rendere obsoleto un particolare prodotto, rendendo pertanto le giacenze di magazzino maggiormente suscettibili di sopravvalutazione.
- relativo ad una specifica asserzione può essere influenzato anche da fattori nell'ambito dell'impresa e del contesto in cui opera; tali fattori possono includere, per esempio, la mancanza di un capitale circolante sufficiente per continuare l'attività ovvero un settore in declino caratterizzato da un elevato numero di attività cessate.



**Rischio di controllo  
dipende**

dall'efficacia della configurazione, della messa in atto e del mantenimento del controllo interno da parte della direzione per fronteggiare i rischi identificati che minacciano il raggiungimento degli obiettivi dell'impresa **pertinenti alla redazione del proprio bilancio.**

*A causa dei suoi limiti intrinseci, il controllo interno, per quanto ben configurato ed operante, può soltanto ridurre, ma non eliminare, i rischi di errori significativi nel bilancio. Questi limiti includono, per esempio, la possibilità di errori umani, o la possibilità che i controlli siano elusi mediante collusione o un'impropria forzatura operata dalla direzione. Di conseguenza, esisteranno sempre alcuni rischi di controllo.*



***Rischio di individuazione riguarda:***

la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure che sono determinate dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso.

Aspetti quali:

- un'adeguata pianificazione;
- un'appropriata assegnazione del personale al team di revisione;
- l'applicazione dello scetticismo professionale;
- la supervisione e il riesame del lavoro di revisione svolto,

aiutano a migliorare l'efficacia di una procedura di revisione e della sua applicazione e riducono la possibilità che un revisore possa scegliere una procedura di revisione non appropriata

### **Limiti intrinseci della revisione contabile**

Non ci si attende che il revisore annulli il rischio di revisione, né egli è in grado di farlo, e quindi non può ottenere una sicurezza assoluta che il bilancio non contenga errori significativi dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali.

*Ciò in quanto nella revisione contabile sussistono 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.*

I limiti intrinseci della revisione contabile derivano:

1. dalla natura dell'informativa finanziaria;
2. dalla natura delle procedure di revisione;
3. dalla necessità che la revisione contabile si svolga in tempi e a costi ragionevoli.

## **Limiti intrinseci della revisione contabile – Natura dell’informativa**

- ✓ la redazione del bilancio comporta valutazioni nell’applicare ai fatti e alle circostanze dell’impresa le disposizioni del quadro normativo sull’informazione finanziaria di riferimento
- ✓ molte voci di bilancio comportano decisioni soggettive o valutazioni o un certo grado di incertezza ed è possibile elaborare diverse interpretazioni o valutazioni parimenti accettabili. Per esempio, nel caso di determinate stime contabili.

i principi di revisione richiedono che ***il revisore consideri in particolar modo se le stime contabili siano ragionevoli ed esamini gli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell’impresa***, inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni da parte della direzione.

## ***Limiti intrinseci della revisione contabile – Natura delle procedure di revisione***

### ***Limiti di natura pratica e legale alla capacità del revisore di acquisire elementi probativi:***

- la direzione o altri soggetti non forniscono, intenzionalmente o involontariamente, tutte le informazioni che sono pertinenti per la redazione del bilancio ovvero quelle che sono state richieste dal revisore
- le frodi possono comportare piani sofisticati e attentamente organizzati, concepiti al fine di occultarle. Pertanto le procedure di revisione possono risultare inefficaci per individuare un errore intenzionale
- una revisione contabile non è un'indagine ufficiale su presunti illeciti. Pertanto al revisore non sono attribuiti specifici poteri legali quali quello di perquisizione, che possono risultare necessari per tale tipo di indagine.



***Limiti intrinseci della revisione contabile – Tempestività***

***Gli aspetti connessi alla difficoltà, alla tempistica o al costo di una procedura di revisione per la quale non ci siano alternative, non costituiscono di per sé un valido motivo perché il revisore ometta di svolgere la procedura o si ritenga soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi.***

Quindi gli utilizzatori del bilancio si aspettano che il revisore si formi un giudizio sul bilancio in tempi e a costi ragionevoli, riconoscendo che non sia fattibile identificare e valutare tutte le informazioni che possono esistere, né indagare in maniera esaustiva ogni aspetto partendo dall'assunto che, fino a prova contraria, tutte le informazioni sono errate o fraudolente.



***Limiti intrinseci della revisione contabile – Tempestività***

Di conseguenza per il revisore è necessario:

- ✓ pianificare la revisione contabile affinché sia svolta in modo efficace;
- ✓ indirizzare l'attività di revisione contabile principalmente verso le aree che presume siano più soggette a rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, svolgendo una attività più limitata nelle restanti aree;
- ✓ utilizzare verifiche a campione e altri strumenti per ricercare errori nelle popolazioni.



## **Limiti intrinseci della revisione contabile**

### **Pertanto**

*vi è un rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione*

I limiti intrinseci della revisione contabile non costituiscono per il revisore una giustificazione a ritenersi soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi.

La conformità ai principi di revisione del lavoro svolto dal revisore è determinata:

- ✓ dalle procedure di revisione adottate nelle circostanze,
- ✓ dalla sufficienza e dall'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti a seguito dello svolgimento di tali procedure e
- ✓ dall'adeguatezza della relazione di revisione sulla base della valutazione di tali elementi alla luce degli obiettivi generali di revisione .



***Regole - Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)***

1. Conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) pertinenti ai fini della revisione contabile
2. Obiettivi stabiliti nei singoli principi di revisione internazionali (ISA Italia)
3. Conformità alle regole pertinenti
4. Mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione



**Regole – Conformità ai Principi di Revisione**

***Il revisore deve:***

- ✓ conformarsi a tutti i principi di revisione pertinenti ai fini della revisione contabile.
- ✓ comprendere quali siano gli obiettivi di un principio di revisione e applicare correttamente le regole in esso contenute

***Il revisore NON deve:***

dichiarare, nella relazione di revisione, la conformità ai principi di revisione se non si è attenuto alle regole del presente principio e di tutti gli altri principi pertinenti ai fini della revisione contabile.



## **Regole – Conformità ai Principi di Revisione**

I principi di revisione, considerati nel loro insieme, forniscono i principi per il lavoro del revisore nel realizzare gli obiettivi generali di revisione.

I principi di revisione trattano delle responsabilità generali del revisore, così come delle ulteriori considerazioni del revisore in merito all'applicazione di tali responsabilità ad argomenti specifici.



***Regole – Obiettivi stabiliti dai singoli principi di revisione***

il revisore, nel pianificare e svolgere la revisione contabile, deve utilizzare gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione pertinenti, tenendo in considerazione le interrelazioni tra i diversi principi, al fine di:

- ✓ stabilire se per conseguire gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione, siano necessarie ulteriori procedure di revisione rispetto a quelle richieste dai principi di revisione medesimi
- ✓ valutare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati.



**Regole – Obiettivi stabiliti dai singoli principi di revisione**

Nell'utilizzo degli obiettivi di revisione, il revisore è tenuto a considerare le interrelazioni tra i principi di revisione.

In alcuni casi i principi di revisione trattano delle responsabilità generali e in altri dell'applicazione di tali responsabilità ad aspetti specifici.

Per esempio, il principio di revisione ISA Italia 200 richiede che il revisore adotti un atteggiamento di scetticismo professionale; ciò è necessario per tutti gli aspetti della pianificazione e dello svolgimento della revisione contabile benchè non venga ribadito in ciascun principio di revisione.

I principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 315 e n. 330 contengono, tra l'altro, obiettivi e regole che trattano, rispettivamente, delle responsabilità del revisore per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi e per la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi identificati e valutati, già trattati in via generale nel Principio che stiamo analizzando.

## ***Regole – Mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione***

### ***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 nelle carte di lavoro



***Regole – Mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione***

***Valutare se un obiettivo di revisione sia stato raggiunto è una questione oggetto di giudizio professionale da parte del revisore***

Il giudizio tiene conto:

- ✓ dei risultati delle procedure di revisione svolte
- ✓ della valutazione del revisore se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati e
- ✓ se, nelle particolari circostanze della revisione contabile, sia necessario porre in essere ulteriori azioni per raggiungere gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione.

## ***Regole – Mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione***

**le circostanze che possono dare origine al mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione sono quelle che**

- ✓ impediscono al revisore di conformarsi alle regole pertinenti contenute in un principio di revisione
- ✓ rendono non praticabile o impossibile per il revisore lo svolgimento di ulteriori procedure di revisione ovvero l'acquisizione di ulteriori elementi probativi come ritenuto necessario dall'utilizzo degli obiettivi di revisione