

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 580

ATTESTAZIONI SCRITTE

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente)

Indice

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)	1-2
Attestazioni scritte come elementi probativi	3-4
Data di entrata in vigore	5
Obiettivi	6
Definizioni	7-8
Regole	
La direzione a cui richiedere le attestazioni scritte	9-9(I)
Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione	10-12
Altre attestazioni scritte	13
Data delle attestazioni scritte e periodo amministrativo (o periodi amministrativi) di riferimento	14
Forma delle attestazioni scritte	15
Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite	16-20
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Attestazioni scritte come elementi probativi	A1
La direzione a cui richiedere le attestazioni scritte	A2-A6
Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione	A7-A9
Altre attestazioni scritte	A10-A13
Comunicazione di un valore soglia	A14
Data delle attestazioni scritte e periodo amministrativo (o periodi amministrativi) di riferimento	A15-A18
Forma delle attestazioni scritte	A19-A21
Comunicazione ai responsabili delle attività di governance	A22
Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite	A23-A27
Appendice 1: Elenco dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) contenenti regole in merito alle attestazioni scritte	
Appendice 2: Esempio di lettera di attestazione	

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 580 “Attestazioni scritte” 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 Clarified Versione 2009 e l'ISQC 1 versione 2009 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 e Consob nel 2010 e successivamente integrati dagli stessi e dall'INRL con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento “A Guide for National Standard Setters the 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 della responsabilità del revisore di acquisire, nella revisione contabile del bilancio, attestazioni scritte dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance.
2. L'Appendice 1 elenca gli altri principi di revisione internazionali (ISA Italia) che contengono specifiche regole in merito alle attestazioni scritte da acquisire su determinati argomenti. Le specifiche regole per le attestazioni scritte contenute in altri principi di revisione non comportano limiti all'applicazione del presente principio di revisione.

Attestazioni scritte come elementi probativi

3. Gli elementi probativi sono le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio.¹ Le attestazioni scritte sono informazioni necessarie che il revisore richiede con riferimento alla revisione contabile del bilancio dell'impresa. Pertanto, analogamente alle risposte ottenute a seguito delle indagini, le attestazioni scritte rappresentano elementi probativi. (Rif.: Par. A1)
4. Sebbene le attestazioni scritte forniscano elementi probativi necessari, esse non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti ed appropriati sugli aspetti cui si riferiscono. Inoltre, il fatto che la direzione abbia fornito attestazioni scritte attendibili non influisce sulla natura o sull'estensione di altri elementi probativi che il revisore acquisisce in merito all'adempimento da parte della direzione delle proprie responsabilità, ovvero in merito a specifiche asserzioni.

Data di entrata in vigore

5. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente.

Obiettivi

6. Gli obiettivi del revisore sono i seguenti:
 - a) acquisire attestazioni scritte dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance sul fatto che essi ritengono di aver adempiuto alle loro responsabilità per la redazione del bilancio e per la completezza delle informazioni fornite al revisore;
 - b) supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a specifiche asserzioni in esso contenute mediante attestazioni scritte se ritenute necessarie dal revisore o richieste da altri principi di revisione;
 - c) adottare misure appropriate in risposta alle attestazioni scritte fornite dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance, ovvero nei casi in cui la direzione o, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance, non forniscono le attestazioni scritte richieste dal revisore.

Definizioni

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

Attestazione scritta – Una dichiarazione scritta della direzione fornita al revisore per confermare determinati aspetti ovvero supportare altri elementi probativi. In questo contesto le attestazioni scritte non includono il bilancio, le asserzioni in esso contenute, o i libri e le registrazioni di supporto.

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, "Elementi probativi", paragrafo 5 c).

8. Ai fini del presente principio di revisione, i riferimenti al termine “la direzione” devono essere letti come “la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance”. Inoltre, nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, la direzione è responsabile della redazione e della *corretta* rappresentazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile, ovvero della redazione di un bilancio *che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta* in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile.

Regole

La direzione a cui richiedere le attestazioni scritte

9. Il revisore deve richiedere attestazioni scritte alla direzione che abbia un livello di responsabilità per il bilancio appropriato e una conoscenza delle tematiche in questione. (Rif.: Parr. A2-A6)
- 9 (I) Nell’ordinamento italiano, qualora la società adotti il sistema di amministrazione e di controllo tradizionale o monistico, gli amministratori sono responsabili per la redazione del bilancio d’esercizio. Qualora la società adotti 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. Il revisore deve considerare tali livelli di responsabilità per la redazione del bilancio nell’adempiere alla regola di cui al paragrafo precedente.

Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione

Redazione del bilancio

10. Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire un’attestazione scritta sul fatto che essa ha adempiuto alle sue responsabilità relative alla redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile, incluso ove pertinente la sua corretta rappresentazione, come stabilito nei termini dell’incarico di revisione.² (Rif.: Parr. A7-A9, A14, A22)

Informazioni fornite al revisore e completezza delle operazioni

11. Il revisore deve richiedere alla direzione di fornire un’attestazione scritta sul fatto che:
- a) essa ha fornito al revisore tutte le informazioni pertinenti e l’accesso come concordato nei termini dell’incarico di revisione;³
 - b) tutte le operazioni sono state registrate e riflesse nel bilancio. (Rif.: Parr. A7-A9, A14, A22)

Descrizione delle responsabilità della direzione nelle attestazioni scritte

12. Le responsabilità della direzione devono essere descritte nelle attestazioni scritte previste dai paragrafi 10 e 11 nello stesso modo in cui tali responsabilità sono descritte nei termini dell’incarico di revisione.

Altre attestazioni scritte

13. Altri principi di revisione stabiliscono che il revisore richieda attestazioni scritte. Se, in aggiunta a tali attestazioni, il revisore stabilisce che sia necessario acquisire una o più attestazioni scritte per supportare altri elementi probativi relativi al bilancio o a una o più asserzioni specifiche in esso contenute, il revisore deve richiedere tali altre attestazioni scritte. (Rif.: Parr. A10-A13, A14, A22)

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, “Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione”, paragrafo 6 b) i).

³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 6 b) iii).

Data delle attestazioni scritte e periodo amministrativo (o periodi amministrativi) di riferimento

14. La data delle attestazioni scritte deve essere quanto più prossima possibile, ma non successiva, alla data della relazione di revisione sul bilancio. Le attestazioni scritte devono riguardare tutti i bilanci e il periodo amministrativo o i periodi amministrativi cui si riferisce la relazione di revisione. (Rif.: Parr. A15-A18)

Forma delle attestazioni scritte

15. Le attestazioni scritte devono avere la forma di una lettera di attestazione indirizzata al revisore. Laddove leggi o regolamenti richiedano che la direzione rilasci dichiarazioni pubbliche scritte in merito alle proprie responsabilità, ed il revisore stabilisca che tali dichiarazioni forniscono alcune o tutte le attestazioni di cui ai paragrafi 10 o 11, non è necessario che gli aspetti oggetto di tali dichiarazioni siano inclusi anche nella lettera di attestazione. (Rif.: Parr. A19-A21)

Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite

Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte

16. Qualora il revisore abbia dei dubbi in merito alla competenza, all'integrità, ai valori etici o alla diligenza della direzione, o alla loro applicazione ovvero all'impegno da parte della direzione in tal senso, egli deve stabilire quale effetto possono avere tali dubbi sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e sugli elementi probativi in generale. (Rif.: Parr. A24- A25)
17. In particolare, se le attestazioni scritte non sono coerenti con altri elementi probativi, il revisore deve svolgere delle procedure di revisione per cercare di risolvere la questione. Qualora la questione rimanga irrisolta, il revisore deve riconsiderare la valutazione della competenza, dell'integrità, dei valori etici o della diligenza della direzione, o della loro applicazione ovvero dell'impegno da parte della direzione in tal senso, e deve stabilirne il possibile effetto sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e degli elementi probativi in generale. (Rif.: Par. A23)
18. Qualora il revisore concluda che le attestazioni scritte non sono attendibili, egli deve intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705,⁴ tenendo conto delle regole di cui al paragrafo 20 del presente principio di revisione.

Attestazioni scritte richieste e non fornite

19. Se la direzione non fornisce una o più delle attestazioni scritte richieste, il revisore deve:
 - a) discutere la questione con la direzione;
 - b) effettuare una nuova valutazione dell'integrità della direzione e valutare l'effetto che ciò può avere sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) e degli elementi probativi in generale;
 - c) intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, tenendo conto delle regole di cui al paragrafo 20 del presente principio di revisione.

Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione

20. Il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 qualora:
 - a) egli concluda che sussistono sufficienti dubbi sull'integrità della direzione tali da rendere non attendibili le attestazioni scritte di cui ai paragrafi 10 e 11; ovvero

⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente".

- b) la direzione non fornisca le attestazioni scritte previste dai paragrafi 10 e 11. (Rif.: Parr. A26-A27)

* * *

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Attestazioni scritte come elementi probativi (Rif.: Par. 3)

- A1. Le attestazioni scritte sono una fonte importante di elementi probativi. Qualora la direzione modifichi o non fornisca le attestazioni scritte richieste, ciò può allertare il revisore sulla possibile esistenza di una o più problematiche significative. Inoltre, una richiesta di attestazioni scritte, in luogo di quelle verbali, può in molti casi indurre la direzione a considerare tali aspetti in modo più rigoroso, migliorando così la qualità delle attestazioni.

La direzione a cui richiedere le attestazioni scritte (Rif.: Par. 9)

- A2. Le attestazioni scritte sono richieste a coloro che hanno la responsabilità della redazione del bilancio. Tali soggetti possono variare secondo la struttura di governance dell'impresa e le leggi o i regolamenti applicabili; tuttavia, spesso il soggetto responsabile è la direzione (piuttosto che i responsabili delle attività di governance). Le attestazioni scritte possono pertanto essere richieste all'amministratore delegato dell'impresa e al direttore amministrativo e finanziario, ovvero ad altri soggetti equivalenti nell'ambito di imprese che non utilizzino tali qualifiche. In alcune circostanze, tuttavia, anche altri soggetti, quali i responsabili delle attività di governance, sono responsabili della redazione del bilancio.
- A3. In ragione delle sue responsabilità per la redazione del bilancio e per la gestione dell'attività dell'impresa, ci si attende che la direzione abbia una conoscenza sufficiente del processo seguito dall'impresa per la redazione del bilancio e delle relative asserzioni su cui basare le attestazioni scritte.
- A4. In alcuni casi, tuttavia, la direzione può decidere di svolgere indagini presso altri soggetti che partecipano alla redazione del bilancio e delle relative asserzioni, incluse le persone che hanno conoscenze specialistiche degli aspetti in relazione ai quali sono richieste le attestazioni scritte. Tali persone possono essere:
- un attuario responsabile delle quantificazioni contabili determinate su base attuariale;
 - ingegneri che fanno parte del personale che possono avere responsabilità e conoscenze specialistiche sulle quantificazioni delle passività ambientali;
 - un consulente interno che può fornire informazioni essenziali riguardo gli accantonamenti per contenziosi legali.
- A5. In alcuni casi, la direzione può includere nelle attestazioni scritte una esplicita indicazione che le attestazioni sono effettuate al meglio delle proprie conoscenze e convinzioni. È ragionevole che il revisore accetti una tale formulazione se ritiene che le attestazioni siano state effettuate da coloro che hanno responsabilità e conoscenze appropriate degli aspetti trattati nelle attestazioni.
- A6. Al fine di rafforzare l'esigenza che la direzione effettui attestazioni informate, il revisore può richiedere che la direzione includa nelle attestazioni scritte la conferma di aver svolto le indagini che considerava appropriate per essere in condizione di poter effettuare le attestazioni scritte richieste. Normalmente tali indagini non richiederanno alcun processo formale interno, oltre a quelli già stabiliti dall'impresa.

Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione (Rif.: Parr. 10-11)

- A7. Gli elementi probativi acquisiti nel corso della revisione contabile sul fatto che la direzione ha adempiuto alle responsabilità di cui ai paragrafi 10 e 11 non sono sufficienti senza l'acquisizione della conferma da parte della direzione stessa che ritiene di aver adempiuto alle proprie responsabilità. Ciò in quanto il revisore, basandosi esclusivamente su altri elementi probativi, non è in grado di giudicare se la direzione abbia redatto il bilancio e gli abbia fornito le informazioni sulla base del riconoscimento e della comprensione delle proprie re-

sponsabilità, così come concordato. Per esempio, il revisore non potrebbe giungere alla conclusione che la direzione gli ha fornito tutte le informazioni pertinenti concordate nei termini dell'incarico di revisione senza aver chiesto alla direzione stessa se tali informazioni siano state fornite e senza averne ricevuto conferma.

A8. Le attestazioni scritte di cui ai paragrafi 10 e 11 si basano sul riconoscimento e sulla comprensione da parte della direzione delle proprie responsabilità, così come concordato nei termini dell'incarico di revisione, mediante la richiesta di conferma che essa abbia adempiuto alle proprie responsabilità. Il revisore può anche chiedere alla direzione di confermare nuovamente, mediante attestazioni scritte, il riconoscimento e la comprensione di tali responsabilità. In alcuni ordinamenti giuridici ciò si verifica comunemente, ma in ogni caso può risultare particolarmente appropriato quando:

- coloro che hanno firmato i termini dell'incarico di revisione a nome dell'impresa non hanno più le relative responsabilità;
- i termini dell'incarico di revisione erano stati predisposti in uno degli anni precedenti;
- sussistono indizi sul fatto che la direzione non comprenda tali responsabilità; ovvero
- cambiamenti nelle circostanze rendono appropriato adottare tale misura.

In conformità alle regole di cui al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210,⁵ tale riconferma sul fatto che la direzione riconosce e comprende le proprie responsabilità non è resa condizionandola al meglio delle proprie conoscenze e convinzioni (come illustrato nel paragrafo A5 del presente principio di revisione).

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche^{5-bis}

A9. (omissis).

Altre attestazioni scritte (Rif.: Par. 13)

Ulteriori attestazioni scritte in merito al bilancio

A10. Oltre alle attestazioni scritte di cui al paragrafo 10, il revisore può considerare necessario richiedere altre attestazioni scritte in merito al bilancio. Tali attestazioni scritte possono integrare ma non rappresentare parte delle attestazioni scritte di cui al paragrafo 10. Esse possono includere attestazioni in merito a quanto segue:

- se la scelta e l'applicazione dei principi contabili siano appropriate;
- se aspetti quali i seguenti, ove pertinenti nell'ambito del quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria, siano stati rilevati, quantificati, presentati o ne sia stata data informativa in conformità a tale quadro normativo:
 - piani o intenzioni che possono influenzare il valore contabile o la classificazione di attività e passività;
 - passività, sia effettive che potenziali;
 - diritto o controllo su attività, vincoli o oneri su attività e attività impegnate come garanzia;
 - aspetti di leggi, regolamenti e accordi contrattuali che possono influenzare il bilancio, inclusa la non conformità a tali aspetti.

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, paragrafo 6 b).

^{5-bis} Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

Ulteriori attestazioni scritte in merito alle informazioni fornite al revisore

- A11. Oltre alle attestazioni scritte di cui al paragrafo 11, il revisore può considerare necessario richiedere alla direzione di fornire un'attestazione scritta sul fatto che la direzione ha comunicato al revisore tutte le carenze nel controllo interno di cui essa sia a conoscenza.

Attestazioni scritte su specifiche asserzioni

- A12. Nell'acquisire evidenze, o nell'effettuare valutazioni, relativamente a valutazioni e intenzioni della direzione, il revisore può considerare uno o più dei seguenti aspetti:
- i precedenti storici dell'impresa nel realizzare le intenzioni dichiarate;
 - le motivazioni dell'impresa per la scelta di una particolare linea di condotta;
 - la capacità dell'impresa di perseguire una specifica linea di condotta;
 - l'esistenza o la mancanza di qualsiasi altra informazione che potrebbe essere stata acquisita durante la revisione contabile che può essere incoerente con le valutazioni o le intenzioni della direzione.
- A13. Il revisore, inoltre, può considerare necessario richiedere alla direzione di fornire attestazioni scritte su specifiche asserzioni del bilancio; in particolare, per supportare la comprensione acquisita dal revisore, sulla base di altri elementi probativi, circa la valutazione o l'intenzione della direzione in relazione a una specifica asserzione o circa la completezza della medesima. Per esempio, se le intenzioni della direzione sono importanti per il criterio di valutazione degli investimenti, può non essere possibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati senza un'attestazione scritta della direzione relativa alle sue intenzioni. Sebbene tali attestazioni scritte forniscano elementi probativi necessari, esse non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti e appropriati per quella asserzione.

Comunicazione di un valore soglia (Rif.: Parr. 10-11, 13)

- A14. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 richiede al revisore di cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili.⁶ Il revisore può stabilire una soglia sopra la quale gli errori non possono essere considerati come chiaramente trascurabili. Allo stesso modo, il revisore può considerare di comunicare alla direzione una soglia ai fini delle attestazioni scritte richieste.

Data delle attestazioni scritte e periodo amministrativo (o periodi amministrativi) di riferimento (Rif.: Par. 14)

- A15. Poiché le attestazioni scritte sono elementi probativi necessari, il giudizio del revisore non può essere espresso, e la relazione di revisione non può essere datata, prima della data delle attestazioni scritte. Inoltre, poiché il revisore è interessato agli eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione che possono richiedere una rettifica o un'informativa nel bilancio, le attestazioni scritte riportano la data quanto più prossima possibile, ma non successiva, a quella della relazione di revisione sul bilancio.
- A16. In alcune circostanze può essere appropriato per il revisore acquisire un'attestazione scritta in merito a una specifica asserzione del bilancio nel corso della revisione contabile. In tal caso può essere necessario richiedere un'attestazione scritta aggiornata.
- A17. Le attestazioni scritte riguardano tutti i periodi amministrativi cui la relazione di revisione fa riferimento, poiché è necessario che la direzione ribadisca che le attestazioni scritte precedentemente rilasciate relativamente ai periodi amministrativi precedenti sono ancora appropriate. Il revisore e la direzione possono concordare una forma di attestazione scritta che aggiorni le attestazioni scritte riguardanti i periodi amministrativi precedenti

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile", paragrafo 5.

specificando se siano intervenuti cambiamenti rispetto a tali attestazioni, ed in caso affermativo quali essi siano.^{6-bis}

A18. Possono verificarsi casi in cui la direzione attuale non era presente in tutti i periodi amministrativi a cui la relazione di revisione fa riferimento. Tali soggetti possono asserire di non essere in condizione di fornire alcune o tutte le attestazioni scritte in quanto non erano presenti durante il periodo in questione. Questo fatto tuttavia non riduce le responsabilità di tali soggetti per il bilancio nel suo complesso. Pertanto, si applica comunque la regola secondo cui il revisore è tenuto a richiedere loro attestazioni scritte che riguardino il periodo amministrativo o i periodi amministrativi pertinenti nella loro interezza.

Forma delle attestazioni scritte (Rif.: Par. 15)

A19. Le attestazioni scritte vanno incluse in una lettera di attestazione indirizzata al revisore. In alcuni ordinamenti giuridici, tuttavia, leggi o regolamenti possono stabilire che la direzione rilasci una dichiarazione pubblica scritta in merito alle proprie responsabilità. Sebbene tale dichiarazione sia una attestazione rivolta agli utilizzatori del bilancio, o alle autorità competenti, il revisore può stabilire che si tratta di una forma di attestazione scritta appropriata con riferimento ad alcune o a tutte le attestazioni richieste dai paragrafi 10 e 11. Di conseguenza, non è necessario includere nella lettera di attestazione gli aspetti oggetto di tale dichiarazione. I fattori che possono influenzare la decisione del revisore comprendono:

- se la dichiarazione include la conferma dell'adempimento delle responsabilità di cui ai paragrafi 10 e 11;
- se la dichiarazione è stata rilasciata o approvata da coloro ai quali il revisore richiede le attestazioni scritte pertinenti;
- se una copia della dichiarazione viene fornita al revisore alla data quanto più prossima possibile, ma non successiva, a quella della relazione di revisione sul bilancio (si veda il paragrafo 14).

A20. Una dichiarazione formale di conformità a leggi o regolamenti, o di redazione del bilancio, non contiene informazioni sufficienti a convincere il revisore che tutte le attestazioni necessarie sono state rilasciate consapevolmente. Neanche l'espressione delle responsabilità della direzione all'interno di leggi o regolamenti sostituisce le attestazioni scritte richieste.

A21. L'Appendice 2 fornisce un esempio di una lettera di attestazione.

Comunicazione ai responsabili delle attività di governance (Rif.: Parr. 10-11, 13)

A22. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 richiede al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di governance le attestazioni scritte che egli ha richiesto alla direzione.⁷

Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte e attestazioni scritte richieste e non fornite

Dubbi sull'attendibilità delle attestazioni scritte (Rif.: Parr. 16-17)

A23. Nel caso siano identificate incoerenze tra una o più attestazioni scritte e gli elementi probativi acquisiti da altra fonte, il revisore può considerare se la valutazione del rischio rimanga appropriata e, in caso negativo, modificarla, nonché determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti per fronteggiare i rischi identificati e valutati.

^{6-bis} Il paragrafo 2 (I) del Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710 "Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo" indica che nell'ordinamento italiano l'approccio agli obblighi di reportistica del revisore rispetto alle informazioni comparative è normalmente quello dei dati corrispondenti. Conseguentemente, qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, il paragrafo A17 non è applicabile.

⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance", paragrafo 16 c) ii).

- A24. I dubbi in merito alla competenza, all'integrità, ai valori etici o alla diligenza della direzione, o alla loro applicazione ovvero all'impegno da parte della direzione in tal senso, possono indurre il revisore a concludere che il rischio di errate rappresentazioni in bilancio da parte della direzione sia tale da non consentire lo svolgimento della revisione contabile. In tal caso, il revisore può considerare di recedere dall'incarico, ove il recesso sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili, a meno che i responsabili delle attività di governance adottino misure correttive appropriate. Tali misure, tuttavia, possono non essere sufficienti a consentire al revisore di emettere un giudizio senza modifica.
- A25. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 richiede al revisore di documentare gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione contabile, le relative conclusioni raggiunte e i giudizi professionali significativi formulati nel raggiungimento di tali conclusioni.⁸ Il revisore può avere identificato problematiche significative in merito alla competenza, all'integrità, ai valori etici o alla diligenza della direzione, o alla loro applicazione ovvero all'impegno da parte della direzione in tal senso, ma aver concluso che le attestazioni scritte sono comunque attendibili. In tal caso, questo aspetto significativo è documentato in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230.

Attestazioni scritte in merito alle responsabilità della direzione (Rif.: Par. 20)

- A26. Come spiegato nel paragrafo A7, il revisore non è in grado di valutare esclusivamente in base ad altri elementi probativi se la direzione abbia adempiuto alle responsabilità di cui ai paragrafi 10 e 11. Pertanto, come riportato nel paragrafo 20 a), laddove il revisore concluda che le attestazioni scritte su tali aspetti non siano attendibili, o la direzione non fornisca tali attestazioni scritte, il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. I potenziali effetti sul bilancio di tale incapacità non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio e sono quindi pervasivi. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, in tali circostanze, richiede al revisore di dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.⁹
- A27. Un'attestazione scritta che è stata modificata rispetto a quella richiesta dal revisore non significa necessariamente che la direzione non ha fornito l'attestazione scritta. Tuttavia, la ragione sottostante a tale modifica può influire sul giudizio contenuto nella relazione di revisione. Per esempio:
- l'attestazione scritta sull'adempimento da parte della direzione delle proprie responsabilità relative alla redazione del bilancio può contenere la dichiarazione che la direzione ritiene che, ad eccezione di una non conformità significativa ad una determinata disposizione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il bilancio sia redatto in conformità a quel quadro normativo. La regola di cui al paragrafo 20 non si applica in quanto il revisore ha concluso che la direzione ha fornito attestazioni scritte attendibili. Tuttavia, al revisore è richiesto di considerare l'effetto della suddetta non conformità sul giudizio contenuto nella relazione di revisione secondo quanto previsto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705;
 - l'attestazione scritta sulla responsabilità della direzione di fornire al revisore tutte le informazioni pertinenti concordate nei termini dell'incarico di revisione può contenere la dichiarazione che la direzione ritiene che, ad eccezione di quelle distrutte in un incendio, essa ha fornito al revisore tali informazioni. La regola di cui al paragrafo 20 non si applica in quanto il revisore ha concluso che la direzione ha fornito attestazioni scritte attendibili. Tuttavia, al revisore è richiesto di considerare gli effetti sul bilancio della pervasività delle informazioni distrutte nell'incendio ed il relativo effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.

⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, "La documentazione della revisione contabile", paragrafi 8 c) e 10.

⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, paragrafo 9.

Appendice 1^{9-bis}

(Rif.: Par. 2)

Elenco dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) contenenti regole in merito alle attestazioni scritte

La presente appendice individua i paragrafi presenti in altri principi di revisione in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente, che richiedono specifiche attestazioni scritte su determinati argomenti. La lista sotto riportata non sostituisce le regole e le relative linee guida ed altro materiale esplicativo contenuti nei principi di revisione.

- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, “Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio” – paragrafo 39
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, “La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio” – paragrafo 16
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, “Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile” – paragrafo 14
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 501, “Elementi probativi – Considerazioni specifiche su determinate voci” – paragrafo 12
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540, “Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa” – paragrafo 22
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550, “Parti correlate” – paragrafo 26
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, “Eventi successivi” – paragrafo 9
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, “Continuità aziendale” – paragrafo 16 e)
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 710, “Informazioni comparative – Dati corrispondenti e bilancio comparativo” – paragrafo 9
- Principio di revisione (SA Italia) n.720 B “Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente all’espressione del giudizio sulla coerenza” – paragrafo 23

^{9-bis} La presente appendice è integrata con il riferimento al principio di revisione (SA Italia) n. 720B.

Appendice 2

(Rif.: Par. A21)

Esempio di lettera di attestazione

Il seguente esempio di lettera di attestazione include le attestazioni scritte richieste dal presente principio di revisione e da altri principi di revisione in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2014 o successivamente. In questo esempio si suppone che il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile sia costituito dagli International Financial Reporting Standards, che la regola di cui al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570¹⁰ in merito all'acquisizione di attestazioni scritte non sia pertinente e che non sussistano eccezioni alle attestazioni scritte richieste. In presenza di eccezioni, è necessario modificare le attestazioni in modo da riflettere le eccezioni.

(Carta intestata dell'impresa)

(Revisore destinatario)

(Data)

Si rilascia la presente lettera di attestazione in relazione alla revisione contabile da Voi svolta sul bilancio della società ABC al 31 dicembre 20XX¹¹ finalizzata alla formulazione di un giudizio in merito al fatto che il bilancio sia presentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi (o *fornisca una rappresentazione veritiera e corretta*), in conformità agli International Financial Reporting Standards.

Noi confermiamo che (*, al meglio delle nostre conoscenze e delle nostre convinzioni, dopo aver effettuato le indagini che consideravamo necessarie al fine di informarci in maniera adeguata*):

Bilancio d'esercizio

- Abbiamo adempiuto alle nostre responsabilità, come stabilito nei termini dell'incarico di revisione datato [inserire la data], per la redazione del bilancio in conformità agli International Financial Reporting Standards; in particolare il bilancio è presentato correttamente (o fornisce una rappresentazione veritiera e corretta) in conformità agli stessi.
- Le assunzioni significative da noi utilizzate per effettuare le stime contabili, incluse quelle quantificate al fair value, sono ragionevoli. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540)
- I rapporti e le operazioni con parti correlate sono stati contabilizzati in modo appropriato e rappresentati in bilancio in conformità alle disposizioni degli International Financial Reporting Standards. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550)

¹⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 570, "Continuità aziendale".

¹¹ Qualora la relazione di revisione riguardi più di un periodo amministrativo, il revisore adatterà la data in modo che la lettera ricomprenda tutti i periodi amministrativi interessati dalla relazione di revisione.

- Tutti gli eventi successivi alla data di riferimento del bilancio e per i quali gli International Financial Reporting Standards richiedono rettifiche o un'informativa nel bilancio, sono stati oggetto di rettifica o di informativa. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560)
- Gli effetti di errori non corretti non sono significativi, sia singolarmente sia nel loro insieme, per il bilancio nel suo complesso. Un elenco degli errori non corretti è allegato alla lettera di attestazione. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450)
- [Qualunque altro aspetto che il revisore può considerare appropriato (si veda il paragrafo A10 del presente principio di revisione)].

Informazioni fornite

- Vi abbiamo fornito:
 - accesso a tutte le informazioni che eravamo consapevoli essere pertinenti alla redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
 - le ulteriori informazioni che ci avete richiesto ai fini della revisione contabile;
 - la possibilità di contattare senza limitazioni i soggetti nell'ambito dell'impresa dai quali voi ritenevate necessario acquisire elementi probativi.
- Tutte le operazioni sono state registrate nelle scritture contabili e riflesse in bilancio.
- Vi abbiamo informato dei risultati della nostra valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240)
- Vi abbiamo fornito tutte le informazioni in merito alle frodi o alle sospette frodi di cui siamo a conoscenza e che interessano l'impresa e coinvolgono:
 - la direzione;
 - i dipendenti con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno; ovvero
 - altri soggetti, nel caso in cui le frodi possano avere un effetto significativo sul bilancio. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240)
- Vi abbiamo fornito tutte le informazioni in merito a segnalazioni di frodi o a sospette frodi, che influenzano il bilancio dell'impresa, comunicate da dipendenti, ex dipendenti, analisti, autorità di vigilanza o da altri soggetti. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240)
- Vi abbiamo informato di tutti i casi noti di non conformità o di sospetta non conformità a leggi o regolamenti i cui effetti dovrebbero essere te-

nuti in considerazione nella redazione del bilancio. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250)

- Vi abbiamo informato dell'identità delle parti correlate dell'impresa e di tutti i rapporti e operazioni con parti correlate di cui siamo a conoscenza. (Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550)
- [Qualunque altro aspetto che il revisore può considerare necessario (si veda il paragrafo A11 del presente principio di revisione)].

La direzione

La direzione