

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 300
PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022 o
successivamente)

Indice

Paragrafo

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)1

Il ruolo e la tempistica della pianificazione2

Data di entrata in vigore.....3

Obiettivo4

Regole

Coinvolgimento dei membri chiave del team di revisione.....5

Attività preliminari dell’incarico.....6

Attività di pianificazione7-11

Documentazione12

Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione.....13

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Il ruolo e la tempistica della pianificazioneA1-A3

Coinvolgimento dei membri chiave del team di revisioneA4

Attività preliminari dell’incarico.....A5-A7

Attività di pianificazioneA8-A17

DocumentazioneA18-A21

Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisioneA22

Appendice: Considerazioni in sede di definizione della strategia generale di revisione

<p>Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300 “Pianificazione della revisione contabile del bilancio” 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)”.</p>
--

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B, (SA Italia) n. 700B 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 della responsabilità del revisore nel pianificare la revisione contabile del bilancio. Il presente principio di revisione è predisposto facendo riferimento ad incarichi di revisione contabile ricorrenti. Gli ulteriori aspetti da considerare nel caso di un primo incarico di revisione sono identificati separatamente.

Il ruolo e la tempistica della pianificazione

2. La pianificazione della revisione richiede la definizione della strategia generale di revisione per l'incarico e l'elaborazione di un piano di revisione. Una pianificazione adeguata favorisce la revisione del bilancio in diversi modi, tra cui: (Rif.: Parr. A1-A3)
 - aiuta il revisore a dedicare la dovuta attenzione ad aree importanti della revisione;
 - aiuta il revisore a identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;
 - aiuta il revisore a organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione affinché sia svolto in modo efficace ed efficiente;
 - fornisce supporto nella selezione dei membri del team di revisione con un livello appropriato di capacità e competenze per fronteggiare i rischi attesi, e nell'appropriata assegnazione del lavoro agli stessi;
 - facilita le attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro;
 - fornisce supporto, ove applicabile, al coordinamento del lavoro svolto dai revisori delle componenti e dagli esperti.

Data di entrata in vigore

3. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022 o successivamente.

Obiettivo

4. L'obiettivo del revisore è di pianificare la revisione contabile affinché sia svolta in modo efficace.

Regole

Coinvolgimento dei membri chiave del team di revisione

5. Il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione devono essere coinvolti nella pianificazione della revisione, incluse l'organizzazione e la partecipazione alla discussione tra i membri del team di revisione. (Rif.: Par. A4)

Attività preliminari dell'incarico

6. All'inizio di ogni incarico di revisione contabile, il revisore deve porre in essere le seguenti attività:
 - a) svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 relativamente al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico specifico di revisione;¹
 - b) valutare il rispetto dei principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220;² e

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, *Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio*, paragrafi 12-13.

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafi 9-11.

- c) comprendere i termini dell'incarico, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.³ (Rif.: Parr. A5-A7)

Attività di pianificazione

7. Il revisore deve definire una strategia generale di revisione che stabilisca la portata, la tempistica e la direzione della revisione e che guidi l'elaborazione del piano di revisione.
8. Nel definire la strategia generale di revisione, il revisore deve:
- a) identificare le caratteristiche dell'incarico che ne definiscono la portata;
 - b) determinare gli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste;
 - c) considerare i fattori che, secondo il giudizio professionale del revisore, sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione;
 - d) considerare i risultati delle attività preliminari dell'incarico e, ove applicabile, se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico siano pertinenti;
 - e) determinare la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico. (Rif.: Parr. A8-A11)
9. Il revisore deve elaborare un piano di revisione che deve includere una descrizione dei seguenti aspetti:
- a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315;⁴
 - b) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati (nel seguito anche "procedure di revisione conseguenti") pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330;⁵
 - c) le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione. (Rif.: Par. A12 – A14)
10. Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione. (Rif.: Par. A15)
11. Il revisore deve pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro. (Rif.: Parr. A16-A17)

Documentazione

12. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione:⁶
- a) la strategia generale di revisione;
 - b) il piano di revisione;
 - c) qualunque modifica significativa apportata ad essi nel corso dell'incarico di revisione, e le ragioni di tali modifiche. (Rif.: Parr. A18-A21)

Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione

13. Prima di iniziare il primo incarico di revisione, il revisore deve porre in essere le seguenti attività:

³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, *Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione*, paragrafi 9-13.

⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, *Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi*.

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, *Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati*.

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, *La documentazione della revisione contabile*, paragrafi 8-11 e paragrafo A6.

- a) svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 riguardanti l'accettazione del rapporto con il cliente e dello specifico incarico di revisione;⁷
- b) comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili.^{7-bis} (Rif.: Par. A22)

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Il ruolo e la tempistica della pianificazione (Rif.: Par. 2)

- A1. La natura e l'estensione delle attività di pianificazione variano in ragione delle dimensioni e della complessità dell'impresa, dell'esperienza maturata dai membri chiave del team di revisione durante lo svolgimento dei precedenti incarichi presso l'impresa, e dei cambiamenti nelle circostanze che si verificano durante lo svolgimento dell'incarico di revisione.
- A2. La pianificazione non rappresenta una fase separata della revisione ma, al contrario, un processo continuo e iterativo che spesso inizia poco dopo - o in coincidenza con - la conclusione della precedente revisione e prosegue sino alla conclusione dell'incarico di revisione in corso. La pianificazione implica tuttavia la considerazione della tempistica di talune attività e procedure di revisione che è necessario completare prima di svolgere le procedure di revisione conseguenti. Ad esempio, la pianificazione implica la necessità di considerare, prima dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi da parte del revisore, alcuni aspetti quali:
 - le procedure di analisi comparativa da utilizzare come procedure di valutazione del rischio;
 - le attività da svolgere per acquisire una comprensione generale del quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa e di come l'impresa lo rispetti;
 - la determinazione della significatività;
 - il coinvolgimento di esperti;
 - lo svolgimento di altre procedure di valutazione del rischio.
- A3. Il revisore può decidere di discutere con la direzione dell'impresa sugli elementi inerenti la pianificazione al fine di facilitare lo svolgimento e la gestione dell'incarico di revisione (per esempio, per coordinare alcune tra le procedure di revisione pianificate con le esigenze di lavoro del personale dell'impresa). Sebbene queste discussioni possano essere frequenti, il revisore ha, comunque, la responsabilità della strategia generale di revisione e del piano di revisione. In occasione di discussioni riguardanti aspetti inclusi nella strategia generale di revisione o nel piano di revisione, è necessario fare attenzione a non compromettere l'efficacia della revisione. Ad esempio, la discussione con la direzione sulla natura e sulla tempistica delle procedure di revisione di dettaglio può compromettere l'efficacia della revisione rendendo le procedure di revisione eccessivamente prevedibili.

Coinvolgimento dei membri chiave del team di revisione (Rif.: Par. 5)

⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafi 12-13.

^{7-bis} Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 9 bis, co.5, del Decreto medesimo prevede che "quando un revisore legale o una società di revisione legale è sostituito da un altro revisore legale o da un'altra società di revisione legale, il revisore legale o la società di revisione legale uscente consente al revisore legale o alla società di revisione legale entrante l'accesso a tutte le informazioni concernenti l'ente sottoposto a revisione e l'ultima revisione di tale ente."

A4. Il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione sono coinvolti nella pianificazione della revisione per la loro esperienza e conoscenza, incrementando in tal modo l'efficacia e l'efficienza del processo di pianificazione.⁸

Attività preliminari dell'incarico (Rif.: Par. 6)

A5. Lo svolgimento delle attività preliminari indicate al paragrafo 6 all'inizio di ogni incarico di revisione aiuta il revisore a identificare e valutare eventi o circostanze che possono incidere sfavorevolmente sulla capacità del revisore di pianificare e svolgere l'incarico di revisione.

A6. Lo svolgimento di tali attività preliminari consente al revisore di pianificare un incarico di revisione per il quale ad esempio:

- il revisore mantenga l'indipendenza e la capacità necessarie per svolgere l'incarico;
- non vi siano problematiche riguardanti l'integrità della direzione che possono influenzare la disponibilità del revisore di proseguire l'incarico;
- non vi siano malintesi con il cliente circa i termini dell'incarico.

A7. Il revisore presta attenzione al mantenimento dei rapporti con il cliente e ai principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza, durante tutto lo svolgimento dell'incarico di revisione, tenendo conto delle condizioni e dei cambiamenti nelle circostanze. Lo svolgimento delle procedure iniziali sia in tema di mantenimento dei rapporti con il cliente, sia in tema di valutazione dei principi etici applicabili (inclusa l'indipendenza), all'inizio di ogni incarico di revisione, implica che esse siano completate prima di svolgere altre attività rilevanti per lo stesso incarico. Per incarichi di revisione ricorrenti, tali procedure iniziali spesso sono svolte poco dopo - o in concomitanza con - la conclusione della precedente revisione contabile.

Attività di pianificazione

La strategia generale di revisione (Rif.: Parr. 7-8)

A8. Il processo di definizione della strategia generale di revisione aiuta il revisore a determinare, subordinatamente al completamento delle procedure di valutazione del rischio, aspetti quali:

- le risorse da impiegare in specifiche aree di revisione, quali l'utilizzo di membri del team con appropriata esperienza per aree ad alto rischio o il coinvolgimento di esperti per materie complesse;
- la quantità di risorse da attribuire a specifiche aree di revisione, quali il numero di membri del team assegnati all'osservazione delle conte fisiche delle rimanenze presso i magazzini significativi, l'estensione del riesame del lavoro svolto da altri revisori in caso di revisione di gruppi, o il budget di revisione espresso in ore da assegnare alle aree ad alto rischio;
- quando impiegare tali risorse, se durante una fase di interim ovvero a date prossime a quelle di chiusura;
- come gestire, dirigere e supervisionare tali risorse, con riferimento alla tempistica delle riunioni di organizzazione e di consuntivazione con il team di revisione, alle modalità di svolgimento delle attività di riesame da parte del responsabile dell'incarico e del manager (per esempio presso l'impresa o in un'altra sede) e all'opportunità di eseguire il riesame della qualità dell'incarico.

A9. L'Appendice fornisce taluni esempi degli aspetti considerati al momento della definizione della strategia generale di revisione.

⁸ Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafi 17-18, stabilisce regole e fornisce linee guida in merito alle discussioni del team di revisione sulla possibilità di errori significativi nel bilancio dell'impresa. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, *Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio*, paragrafo 16, fornisce linee guida sull'importanza attribuita in tali discussioni alla possibilità di errori significativi nel bilancio dell'impresa dovuti a frodi.

A10. Una volta definita la strategia generale di revisione, si può elaborare un piano di revisione per fronteggiare i diversi aspetti identificati nella suddetta strategia, tenendo conto della necessità di conseguire gli obiettivi di revisione tramite un uso efficiente delle risorse a disposizione del revisore. La definizione della strategia generale di revisione e del piano di revisione dettagliato non rappresentano necessariamente processi separati o sequenziali, ma sono strettamente correlati dal momento che cambiamenti nell'uno possono determinare conseguenti cambiamenti nell'altro.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A11. Nella revisione delle imprese di dimensioni minori, il lavoro può essere interamente svolto da un team di revisione molto ristretto. Spesso nella revisione di tali imprese il responsabile dell'incarico (che può anche essere un professionista singolo) svolge il lavoro con un solo collaboratore (ovvero senza l'ausilio di un team di revisione). In presenza di un team di revisione ristretto, il coordinamento e la comunicazione tra i suoi membri sono più semplici. La definizione della strategia generale di revisione per un'impresa di dimensioni minori non rappresenta necessariamente un'attività complessa o laboriosa; essa varia a seconda delle dimensioni dell'impresa, della complessità della revisione e della dimensione del team di revisione. Per esempio, un breve memorandum predisposto al completamento della precedente revisione, basato sul riesame delle carte di lavoro e che evidenzia le problematiche identificate nella revisione appena conclusa, aggiornato ai fini dell'incarico in corso sulla base delle discussioni con il proprietario-amministratore, può servire come documentazione della strategia di revisione per l'incarico di revisione in corso a condizione che comprenda gli aspetti elencati nel paragrafo 8.

Il piano di revisione (Rif.: Par. 9)

A12. Il piano di revisione è più dettagliato della strategia generale di revisione, in quanto include la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione che devono essere svolte dai membri del team di revisione. La pianificazione di tali procedure di revisione avviene nel corso della revisione man mano che il piano di revisione relativo all'incarico viene elaborato. Ad esempio, la pianificazione delle procedure di valutazione del rischio avviene nelle fasi iniziali del processo di revisione. Tuttavia, la pianificazione della natura, della tempistica e dell'estensione di specifiche procedure di revisione conseguenti dipende dal risultato di tali procedure di valutazione del rischio. Inoltre, il revisore può iniziare a svolgere le procedure di revisione conseguenti per alcune classi di operazioni, saldi contabili e informative prima di pianificare tutte le rimanenti procedure di revisione conseguenti.

A13. È importante stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate e delle procedure di revisione conseguenti con riferimento all'informativa, alla luce sia dell'ampia gamma di informazioni sia del livello di dettaglio che può essere compreso in tale informativa. Inoltre, una informativa può contenere informazioni che non provengono dalla contabilità generale e sezionale, che possono influire anche sui rischi identificati e valutati e sulla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione per fronteggiare tali rischi.

A14. Prendere in considerazione l'informativa nelle fasi iniziali della revisione contabile aiuta il revisore ad affrontarla allo stesso modo delle classi di operazioni, degli eventi e dei saldi contabili e a pianificare le procedure con una tempistica adeguata. La considerazione nella fase iniziale può inoltre aiutare il revisore a stabilire gli effetti sulla revisione contabile di quanto segue:

- una informativa significativa nuova o aggiornata alla luce dei cambiamenti nel contesto in cui opera l'impresa, nella sua situazione patrimoniale, economica e finanziaria o nella sua attività (per esempio, una modifica nella identificazione richiesta dei settori operativi e nella comunicazione dell'informativa di settore a seguito di un'aggregazione aziendale significativa);
- una informativa significativa nuova o aggiornata derivante da cambiamenti nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;

- la necessità di coinvolgere un esperto del revisore a supporto delle procedure di revisione relative a una specifica informativa (per esempio, informativa relativa ai piani pensionistici e alle altre obbligazioni relative a benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro);
- gli aspetti relativi all'informativa che il revisore può volere discutere con i responsabili delle attività di governance.⁹

Modifica delle decisioni prese in sede di pianificazione durante lo svolgimento della revisione (Rif.: Par. 10)

A15. A causa di eventi inattesi, o di cambiamenti nelle condizioni, o di elementi probativi acquisiti dai risultati delle procedure di revisione, il revisore può avere la necessità di modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione e, quindi, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti pianificate, sulla base della riconsiderazione dei rischi identificati e valutati. Ciò si può verificare nel caso in cui il revisore venga a conoscenza di informazioni che divergono significativamente da quelle disponibili all'epoca della pianificazione delle procedure di revisione. Ad esempio, gli elementi probativi acquisiti svolgendo le procedure di validità possono contraddire gli elementi probativi acquisiti attraverso le procedure di conformità.

Direzione, supervisione e riesame del lavoro (Rif.: Par. 11)

A16. La natura, la tempistica e l'estensione della direzione e supervisione dei membri del team di revisione, e del riesame del loro lavoro, dipendono da molti fattori quali:

- le dimensioni e la complessità dell'impresa;
- l'area della revisione;
- i rischi di errori significativi identificati e valutati (ad esempio, un aumento nei rischi di errori significativi identificati e valutati in una data area della revisione richiede di norma un corrispondente incremento nell'estensione e nella tempestività della direzione e supervisione dei membri del team di revisione e un riesame più dettagliato del loro lavoro);
- le capacità e la competenza dei singoli membri del team che svolgono il lavoro di revisione.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 contiene ulteriori linee guida in merito alla direzione, alla supervisione e al riesame del lavoro di revisione.¹⁰

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A17. Se la revisione viene svolta interamente dal responsabile dell'incarico, non insorgono questioni legate alla direzione e supervisione dei membri del team di revisione e al riesame del loro lavoro. In tali casi, il responsabile dell'incarico, avendo personalmente curato tutti gli aspetti del lavoro, sarà consapevole di tutte le problematiche significative. Quando la stessa persona svolge interamente la revisione, può essere difficile, in pratica, che si formi un punto di vista obiettivo sull'appropriatezza dei giudizi maturati nel corso della revisione. In presenza di problematiche particolarmente complesse o inusuali, e se la revisione è svolta da un professionista singolo, può essere opportuno consultare altri revisori di adeguata esperienza ovvero l'ordine professionale di appartenenza.

Documentazione (Rif.: Par. 12)

A18. La documentazione della strategia generale di revisione rappresenta l'evidenza delle principali decisioni assunte dal revisore, considerate necessarie per un'adeguata pianificazione della revisione e per la comunicazione di aspetti significativi al team di revisione. Ad esempio, il revisore può riepilogare la

⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, *Comunicazione con i responsabili delle attività di governance*, paragrafo A13.

¹⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafi 15-17.

strategia generale di revisione in forma di memorandum contenente le principali decisioni che riguardano in generale la portata, la tempistica e lo svolgimento della revisione.

- A19. La documentazione del piano di revisione rappresenta l'evidenza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate e delle procedure di revisione conseguenti pianificate a livello di asserzioni in risposta ai rischi identificati e valutati. La documentazione del piano di revisione rappresenta inoltre l'evidenza dell'adeguata pianificazione delle procedure di revisione e consente il riesame e l'approvazione delle stesse prima del loro svolgimento. Il revisore può utilizzare programmi di revisione standard ovvero check-list per il completamento del lavoro, opportunamente adattati alle particolari circostanze dell'incarico.
- A20. L'evidenza delle modifiche significative apportate alla strategia generale di revisione ed al piano di revisione, e dei conseguenti cambiamenti nella natura, nella tempistica e nell'estensione delle procedure di revisione pianificate, spiega le motivazioni delle modifiche significative apportate, e della strategia generale e del piano di revisione definitivamente adottati per la revisione. Tale evidenza riflette altresì la risposta appropriata ai cambiamenti significativi che si verificano nel corso della revisione.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

- A21. Come illustrato nel paragrafo A11, un memorandum breve e appropriato può risultare utile quale documentazione della strategia per la revisione di un'impresa di dimensioni minori. Per il piano di revisione, possono essere utilizzati programmi di revisione standard o check-list (si veda il paragrafo A19), redatti sulla base del presupposto di un numero ridotto di controlli, ¹¹come è probabile si verifichi in un'impresa di dimensioni minori, purché siano adattati alle circostanze dell'incarico, incluse le valutazioni del rischio da parte del revisore.

Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione (Rif.: Par. 13)

- A22. La finalità e l'obiettivo della pianificazione della revisione sono i medesimi, indipendentemente dal fatto che si tratti di un primo incarico o di un incarico ricorrente. Tuttavia, nel caso di un primo incarico, il revisore può avere necessità di estendere le attività di pianificazione in quanto, di norma, non dispone di precedenti esperienze con l'impresa, che sono invece considerate in sede di pianificazione degli incarichi ricorrenti. Gli ulteriori aspetti che il revisore può considerare nella definizione della strategia generale di revisione e del piano di revisione, nel caso di un primo incarico, comprendono:
- accordi con il revisore precedente finalizzati, ad esempio, al riesame delle sue carte di lavoro, salvo che ciò non sia vietato da leggi o regolamenti;
 - eventuali problematiche di maggior rilievo (tra cui l'applicazione di principi contabili, di principi di revisione o le modalità di emissione delle relazioni) discusse con la direzione nella fase iniziale di acquisizione dell'incarico, la comunicazione di tali problematiche ai responsabili delle attività di governance, la loro influenza sulla strategia generale di revisione e sul piano di revisione;
 - le procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura;¹²
 - altre procedure richieste dal sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione applicabile ai nuovi incarichi di revisione (per esempio, il sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione può richiedere il coinvolgimento di un altro partner, o di un altro soggetto dotato della necessaria esperienza, per riesaminare la strategia generale di revisione prima

¹¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, par. 26 a).

¹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 510, *Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura*.

di avviare procedure di revisione significative o per rivedere le relazioni di revisione prima della loro emissione).

Considerazioni in sede di definizione della strategia generale di revisione

Questa appendice fornisce taluni esempi degli aspetti che il revisore può prendere in considerazione nella definizione della strategia generale di revisione. Molti di tali aspetti possono influenzare anche il piano dettagliato di revisione. Gli esempi forniti riguardano un'ampia gamma di aspetti applicabili a numerosi incarichi. Benché alcuni degli aspetti di seguito indicati possono essere stabiliti in altri principi di revisione, non tutti sono pertinenti in ogni incarico di revisione e l'elenco non è necessariamente completo.

Caratteristiche dell'incarico

- il quadro normativo sull'informazione finanziaria secondo il quale sono state predisposte le informazioni oggetto di revisione, inclusa l'eventuale necessità di riconciliare tali informazioni con altro quadro normativo;
- obblighi di informativa specifici del settore di appartenenza dell'impresa, ad esempio specifici obblighi imposti dall'autorità di vigilanza del settore;
- la copertura di revisione attesa, compresi il numero e la dislocazione delle componenti da includere;
- la natura delle relazioni di controllo tra una capogruppo e le sue componenti, che determina le modalità di consolidamento del gruppo;
- l'estensione con cui le componenti sono oggetto di revisione contabile da parte di altri revisori;
- la natura dei settori di attività oggetto di revisione, inclusa la necessità di conoscenze specialistiche;
- la valuta di conto da utilizzare, inclusa l'eventuale necessità di procedere alla conversione valutaria delle informazioni oggetto di revisione;
- la necessità di sottoporre i singoli bilanci ad una revisione legale dei conti, in aggiunta alla loro revisione contabile per le finalità del consolidamento;
- se l'impresa ha una funzione di revisione interna e, in tal caso, se, in quali aree e in quale misura sia possibile utilizzare il lavoro di tale funzione, o sia possibile utilizzare i revisori interni affinché forniscano assistenza diretta^{11bis}, ai fini della revisione;
- l'uso da parte dell'impresa di fornitori di servizi e il modo in cui il revisore può acquisire elementi probativi sulla struttura o sull'operatività dei controlli svolti da tali fornitori;
- l'utilizzo previsto di elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni quali, ad esempio, gli elementi probativi relativi a procedure di valutazione del rischio e procedure di conformità;
- l'effetto delle tecnologie informatiche sulle procedure di revisione, inclusa la disponibilità dei dati e l'utilizzo previsto di tecniche di revisione computerizzate;
- il coordinamento delle attività da svolgere per ottenere la copertura e la tempistica attese del periodo oggetto di revisione, con eventuali attività di revisione limitata di bilanci intermedi, e l'effetto sulla revisione delle informazioni acquisite durante tali revisioni limitate;
- la disponibilità del personale dell'impresa e delle informazioni.

Obiettivi della relazione di revisione, tempistica della revisione e natura delle comunicazioni

^{11bis} Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.610, paragrafo 26(I).

- le scadenze dell'impresa per l'informativa periodica, come quelle relative alle fasi di interim e finali;
- l'organizzazione degli incontri con la direzione e con i responsabili delle attività di governance per discutere sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione del lavoro di revisione;
- la discussione con la direzione e con i responsabili delle attività di governance circa la tipologia e la tempistica previste delle relazioni da emettere e delle altre comunicazioni, sia scritte, sia verbali, inclusa la relazione di revisione, le lettere di commento alla direzione e le comunicazioni con i responsabili delle attività di governance;
- la discussione con la direzione circa le comunicazioni previste in merito allo stato di avanzamento del lavoro di revisione durante lo svolgimento dell'incarico;
- la comunicazione con i revisori delle componenti riguardanti la tipologia e la tempistica previste delle relazioni da emettere e delle altre comunicazioni relative alla revisione delle componenti;
- la natura e la tempistica previste delle comunicazioni tra i membri del team di revisione, ivi compresi la natura e la tempistica degli incontri tra i membri del team e la tempistica del riesame del lavoro svolto;
- il fatto che siano previste altre eventuali comunicazioni con terzi, incluso qualsiasi obbligo di reportistica stabilito da disposizioni di legge o contrattuali, derivanti dalla revisione contabile.

Fattori significativi, attività preliminari dell'incarico e conoscenza acquisita in altri incarichi

- la determinazione della significatività in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320¹² e, ove applicabile:
 - la determinazione della significatività per le componenti e la comunicazione della stessa ai rispettivi revisori in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600;¹³
 - l'identificazione preliminare delle componenti significative e delle classi di operazioni, dei saldi contabili e dell'informativa significativi;
- l'identificazione preliminare delle aree in cui può sussistere un livello di rischio più elevato di errori significativi;
- l'impatto dei rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio nel suo complesso sulle attività di direzione, supervisione e riesame;
- il modo nel quale il revisore evidenzia ai membri del team di revisione la necessità di mantenere un approccio critico e un atteggiamento di scetticismo professionale nel raccogliere e valutare gli elementi probativi;
- i risultati di precedenti revisioni che hanno comportato la valutazione dell'efficacia operativa del controllo interno, inclusa la natura delle carenze identificate e le azioni intraprese per fronteggiarle;
- la discussione con il personale del soggetto incaricato della revisione responsabile dello svolgimento di altri servizi per l'impresa, in merito agli aspetti che possono influenzare la revisione;
- l'evidenza dell'impegno posto dalla direzione nella configurazione, nella messa in atto e nel mantenimento di un solido controllo interno, inclusa l'evidenza di una sua appropriata documentazione;
- i cambiamenti nel quadro normativo sull'informativa finanziaria applicabile, quali i cambiamenti nei principi contabili, che possono richiedere di fornire una informativa significativa nuova o aggiornata;

¹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, *Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile*.

¹³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, *La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)*, paragrafi 21-23 e 40 c).

- il volume delle operazioni, che può servire a determinare se sia più efficiente per il revisore fare affidamento sul controllo interno;
- l'importanza attribuita al controllo interno in tutta l'impresa per il successo della gestione della stessa;
- il processo o i processi utilizzati dalla direzione per identificare e predisporre l'informativa richiesta dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, inclusa l'informativa che non proviene dalla contabilità generale e sezionale;
- gli sviluppi significativi nell'attività dell'impresa, inclusi i cambiamenti nelle tecnologie informatiche e nei processi aziendali, i cambiamenti dei membri della direzione con responsabilità strategiche, le acquisizioni, le fusioni e i disinvestimenti;
- gli sviluppi significativi intervenuti nel settore in cui opera l'impresa come cambiamenti nella regolamentazione di settore e nuovi obblighi informativi;
- altri sviluppi significativi e pertinenti, quali i cambiamenti nel contesto giuridico che si ripercuotono sull'impresa.

Natura, tempistica ed entità delle risorse

- la selezione del team di revisione (incluso, ove necessario, il responsabile del riesame della qualità dell'incarico) e l'assegnazione del lavoro di revisione ai membri del team, inclusa l'assegnazione delle aree dove possono esistere rischi più elevati di errori significativi ai membri del team con appropriata esperienza;
- la predisposizione del budget dell'incarico, inclusa l'assegnazione di tempi adeguati per le aree in cui possono esistere rischi più elevati di errori significativi.