

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 450
VALUTAZIONE DEGLI ERRORI IDENTIFICATI NEL CORSO DELLA REVISIONE
CONTABILE

(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
Data di entrata in vigore	2
Obiettivo	3
Definizioni	4
Regole	
Insieme degli errori identificati	5
Considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile	6-7
Comunicazione e correzione degli errori	8-9
Valutazione dell'effetto degli errori non corretti	10-13
Attestazioni scritte	14
Documentazione	15
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Definizione di errore	A1
Insieme degli errori identificati	A2-A6
Considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile	A7-A9
Comunicazione e correzione degli errori	A10-A13
Valutazione dell'effetto degli errori non corretti	A14-A28
Attestazioni scritte	A29
Documentazione	A30

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450 “Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile” 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, (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 di valutare l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 tratta della responsabilità del revisore di concludere, nella formazione del proprio giudizio sul bilancio, in merito al fatto se sia stata acquisita una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. Il revisore, nel formulare le sue conclusioni come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, tiene conto della valutazione dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio in conformità al presente principio di revisione.¹ Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320² tratta della responsabilità del revisore nell'applicare il concetto di significatività in modo appropriato nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio.

Data di entrata in vigore

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

Obiettivo

3. L'obiettivo del revisore è di valutare:
 - a) l'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile;
 - b) l'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio.

Definizioni

4. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:
 - a) **Errore** – Una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali o da frodi. (Rif.: Par. A1)

Laddove il revisore esprima un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, gli errori comprendono anche quelle rettifiche a importi, classificazioni, presentazioni o informative che, a giudizio del revisore, sono necessarie affinché il bilancio sia rappresentato correttamente in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta.
 - b) **Errori non corretti** – Errori che il revisore ha complessivamente identificato nel corso della revisione contabile e che non sono stati corretti.

Regole

Insieme degli errori identificati

5. Il revisore deve cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili. (Rif.: Parr. A2-A6)

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, *Formazione del giudizio e relazione sul bilancio*, paragrafi 10-11.

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, *Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile*.

Considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile

6. Il revisore deve stabilire se sia necessario rivedere la strategia generale di revisione e il piano di revisione qualora:
 - a) la natura degli errori identificati e le circostanze in cui essi si sono verificati indichino la possibile esistenza di altri errori che, se considerati insieme agli errori già identificati nel corso della revisione contabile, potrebbero essere significativi; ovvero (Rif.: Par. A7)
 - b) l'insieme degli errori identificati nel corso della revisione contabile approssimi la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320. (Rif.: Par. A8)
7. Se, su richiesta del revisore, la direzione abbia esaminato una classe di operazioni, saldo contabile o informativa e corretto gli errori individuati, il revisore deve svolgere ulteriori procedure di revisione per stabilire se permangano errori. (Rif.: Par. A9)

Comunicazione e correzione degli errori

8. Il revisore deve comunicare, ove non vietato da leggi o regolamenti, tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile.³ Il revisore deve richiedere alla direzione di correggere tali errori. (Rif.: Parr. A10-A12)
9. Qualora la direzione si rifiuti di correggere alcuni o tutti gli errori comunicati dal revisore, egli deve comprendere le ragioni per le quali la direzione non ha effettuato le correzioni e deve tenere conto di tale comprensione nel valutare se il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. (Rif.: Par. A13)

Valutazione dell'effetto degli errori non corretti

10. Prima di valutare l'effetto degli errori non corretti, il revisore deve valutare nuovamente la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 per confermare se rimanga appropriata nel contesto dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi dell'impresa. (Rif.: Parr. A14-A15)
11. Il revisore deve stabilire se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi. A tal fine, il revisore deve considerare:
 - a) l'entità e la natura degli errori, sia a livello di classi di operazioni, saldi contabili o informativa sia a livello di bilancio nel suo complesso e le particolari circostanze in cui si sono verificati; (Rif.: Parr. A16-A22, A24-A25)
 - b) l'effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa e sul bilancio nel suo complesso. (Rif.: Par. A23)

Comunicazioni ai responsabili delle attività di governance

12. Il revisore deve comunicare ai responsabili delle attività di governance gli errori non corretti e l'effetto che tali errori, considerati singolarmente o nel loro insieme, possono avere sul giudizio nella relazione di revisione, ove non sia vietato da leggi o regolamenti.⁴ La comunicazione del revisore deve identificare singolarmente ciascun errore significativo non corretto. Il revisore deve altresì richiedere la correzione degli errori non corretti. (Rif.: Parr. A26-A28)

³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, *Comunicazione con i responsabili delle attività di governance*, paragrafo 7.

⁴ Si veda la nota 3.

13. Il revisore deve inoltre comunicare ai responsabili delle attività di governance l'effetto degli errori non corretti, relativi ai periodi amministrativi precedenti, sulle classi di operazioni, saldi contabili o informativa e sul bilancio nel suo complesso.

Attestazioni scritte

14. Il revisore deve richiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance, un'attestazione scritta se essi ritengono che gli effetti degli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, non siano significativi per il bilancio nel suo complesso. Un riepilogo di tali errori non corretti deve essere incluso nell'attestazione scritta ovvero allegato ad essa. (Rif.: Par. A29)

Documentazione

15. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile:⁵ (Rif.: Par. A30)
- a) l'importo al di sotto del quale gli errori sono considerati come chiaramente trascurabili (paragrafo 5);
 - b) tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile e se essi siano stati corretti (paragrafi 5, 8 e 12);
 - c) la conclusione del revisore se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, e gli elementi a supporto di tale conclusione (paragrafo 11).

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizione di errore (Rif.: Par. 4 a)

- A1. Gli errori possono derivare:
- a) da una mancata accuratezza nella raccolta o nell'elaborazione dei dati sulla base dei quali viene redatto il bilancio;
 - b) dall'omissione di un importo o di informativa di bilancio, inclusa una informativa inadeguata o incompleta, nonché dall'omissione dell'informativa richiesta per soddisfare gli obiettivi informativi del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;⁶
 - c) da una errata stima contabile originata dalla mancata rilevazione, o dal chiaro fraintendimento dei fatti;
 - d) da valutazioni della direzione sulle stime contabili considerate irragionevoli, ovvero dalla scelta e dall'applicazione di principi contabili considerati inappropriati;
 - e) da una inappropriata classificazione, aggregazione o disaggregazione delle informazioni;
 - f) per i bilanci redatti in conformità a un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, dall'omissione di informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, *La documentazione della revisione contabile*, paragrafi 8-11 e paragrafo A6.

⁶ Per esempio, il Principio contabile internazionale (IFRS) 7, *Strumenti finanziari: informazioni integrative*, al paragrafo 42H prevede che "l'entità deve fornire tutta l'informativa supplementare che considera necessaria per soddisfare gli obiettivi informativi descritti nel paragrafo...".

normativo di riferimento, che sono necessarie per conseguire la corretta rappresentazione del bilancio.⁷

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 riporta esempi di errori dovuti a frodi.⁸

Insieme degli errori identificati (Rif.: Par. 5)

“Chiaramente trascurabili”

A2. Il paragrafo 5 del presente principio richiede al revisore di cumulare gli errori identificati nel corso della revisione contabile, diversi da quelli chiaramente trascurabili. “Chiaramente trascurabile” non è un’espressione equivalente a “non significativo”. Gli errori chiaramente trascurabili sono di un ordine di grandezza del tutto diverso (minore), o di una natura completamente diversa, rispetto a quelli identificati come significativi. Gli errori chiaramente trascurabili sono irrilevanti sia se considerati singolarmente o nel loro insieme, e sia se valutati alla luce di qualsiasi aspetto relativo alla loro entità, natura o circostanze in cui si sono verificati. Qualora sussistano delle incertezze sul fatto che uno o più errori siano chiaramente trascurabili, tale errore o errori non vanno considerati come chiaramente trascurabili.

Errori nei singoli prospetti

A3. Il revisore può definire un importo al di sotto del quale gli errori nei singoli prospetti siano chiaramente trascurabili e non necessitino di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l’insieme di tali errori chiaramente non avrà un effetto significativo sul bilancio.

Gli errori che siano superiori all’importo definito sono cumulati come richiesto dal paragrafo 5 del presente principio. Inoltre, gli errori inferiori all’importo definito possono non essere chiaramente trascurabili se valutati sulla base della loro natura o delle circostanze in cui si sono verificati e in tal caso sono cumulati come richiesto dal paragrafo 5 del presente principio.

Errori nell’informativa

A4. Anche gli errori nell’informativa possono essere chiaramente trascurabili sia se considerati singolarmente o nel loro insieme, e sia se valutati alla luce di qualsiasi aspetto relativo alla loro entità, natura o circostanze in cui si sono verificati. Anche gli errori nell’informativa che non siano chiaramente trascurabili sono cumulati per aiutare il revisore a valutare l’effetto di tali errori sull’informativa pertinente e sul bilancio nel suo complesso. Il paragrafo A17 del presente principio fornisce esempi dei casi in cui gli errori nell’informativa di natura qualitativa possono essere significativi.

Insieme degli errori

A5. Gli errori valutati sulla base della loro natura o delle circostanze in cui si sono verificati, cumulati come descritto nei paragrafi A3–A4, non possono essere sommati come è invece possibile nel caso degli errori valutati sulla base del loro importo. Ciononostante, il paragrafo 11 del presente principio richiede al revisore di valutare tali errori singolarmente e nel loro insieme (ossia, insieme ad altri errori) per stabilire se siano significativi.

A6. Per aiutare il revisore nella valutazione dell’effetto degli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile e nella comunicazione degli errori alla direzione e ai responsabili delle attività

⁷ Per esempio, i Principi contabili internazionali (IFRS) richiedono all’impresa di fornire informazioni integrative qualora la conformità alle specifiche disposizioni degli IFRS non sia sufficiente a consentire agli utilizzatori di comprendere l’impatto di determinate operazioni, altri eventi e condizioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria e sul risultato economico dell’impresa (Principio contabile internazionale IAS 1, Presentazione del bilancio, paragrafo 17c).

⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, *Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio*, paragrafi A1-A7.

di governance, può risultare utile distinguere tra errori oggettivi, errori soggettivi ed errori proiettati. In particolare:

- gli errori oggettivi sono errori sui quali non sussistono dubbi;
- gli errori soggettivi sono costituiti dalle differenze derivanti dalle valutazioni della direzione incluse quelle sulla rilevazione, quantificazione, presentazione e informativa nel bilancio (inclusa la scelta o l'applicazione di principi contabili) che il revisore considera irragionevoli o inappropriate;
- gli errori proiettati sono la migliore stima, da parte del revisore, degli errori nelle popolazioni, che implica la proiezione degli errori identificati nei campioni di revisione alle intere popolazioni da cui i campioni sono stati tratti. Linee guida sulla determinazione degli errori proiettati e sulla valutazione dei risultati sono contenute nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530.⁹

Considerazione degli errori identificati durante lo svolgimento della revisione contabile (Rif.: Parr. 6-7)

- A7. Un errore può non essere un evento isolato. L'evidenza della possibile esistenza di altri errori include, per esempio, il caso in cui il revisore identifica che un errore deriva da un mancato funzionamento del controllo interno ovvero da una diffusa applicazione da parte dell'impresa di assunzioni o criteri di valutazione inappropriati.
- A8. Se l'insieme degli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile approssima la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, può esistere un rischio più elevato rispetto al livello di rischio accettabilmente basso che possibili errori non individuati, se considerati con l'insieme degli errori già identificati nel corso della revisione contabile, possano superare la significatività. Potrebbero esistere errori non individuati in ragione della presenza di rischi di campionamento e di rischi non dipendenti dal campionamento.¹⁰
- A9. Il revisore può richiedere alla direzione di esaminare una classe di operazioni, saldo contabile o informativa affinché la direzione comprenda la causa di un errore identificato dal revisore, svolga le procedure per stabilire l'importo dell'errore effettivo nella classe di operazioni, saldo contabile o informativa, ed apporti le appropriate rettifiche al bilancio. Tale richiesta può essere fatta, per esempio, sulla base della proiezione da parte del revisore degli errori identificati in un campione all'intera popolazione da cui esso è stato estratto.

Comunicazione e correzione degli errori (Rif.: Parr. 8-9)

- A10. La tempestiva comunicazione degli errori alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato è importante poiché consente alla stessa direzione di valutare se le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa contengano effettivamente errori, di informare il revisore se essa non è d'accordo, e di intraprendere le azioni necessarie. Solitamente, il livello di direzione appropriato è quello che ha la responsabilità e il potere di valutare gli errori ed intraprendere le azioni necessarie.
- A11. In alcuni ordinamenti giuridici, leggi o regolamenti possono limitare la comunicazione di alcuni errori tra revisore, direzione o altri soggetti all'interno dell'impresa. Leggi o regolamenti possono specificamente proibire una comunicazione, o altra azione, che possa pregiudicare un'indagine da parte dell'autorità competente su un atto illecito, commesso o presunto, incluso informare l'impresa, per esempio, quando il revisore è tenuto a segnalare la non conformità a leggi e regolamenti, identificata o sospetta, all'autorità competente in base alla normativa anti-riciclaggio. In tali circostanze, gli aspetti considerati dal revisore possono essere complessi e lo stesso può ritenere appropriato acquisire un parere legale.

⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530, *Campionamento di revisione*, paragrafi 14-15.

¹⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530, paragrafi 5 c)-d).

- A12. La correzione da parte della direzione di tutti gli errori, inclusi quelli comunicati dal revisore, consente alla direzione di tenere libri e registrazioni contabili accurati e di ridurre i rischi di errori significativi nei bilanci futuri a causa dell'effetto cumulativo degli errori non significativi non corretti relativi ai periodi amministrativi precedenti.
- A13. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700 richiede al revisore di valutare se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale valutazione include la considerazione degli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni della direzione,¹¹ che possono essere influenzati dalla comprensione da parte del revisore delle motivazioni per cui la direzione non ha effettuato le correzioni.

Valutazione dell'effetto degli errori non corretti (Rif.: Parr. 10-11)

- A14. La determinazione da parte del revisore della significatività in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, è spesso basata sulle stime dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici dell'impresa, poiché i risultati effettivi possono non essere ancora noti. Quindi, prima della valutazione da parte del revisore dell'effetto degli errori non corretti, può rendersi necessario modificare la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 sulla base dei risultati patrimoniali, finanziari ed economici effettivi.
- A15. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 illustra che, durante lo svolgimento della revisione contabile, la significatività per il bilancio nel suo complesso (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa) viene modificata nel caso in cui il revisore, nello svolgere la revisione contabile, venga a conoscenza di informazioni che lo avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso (o importi diversi).¹² È probabile, pertanto, che le modifiche significative siano apportate prima che il revisore valuti l'effetto degli errori non corretti. Tuttavia, se, nella nuova valutazione della significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320 (si veda il paragrafo 10 del presente principio di revisione), il revisore perviene ad un importo inferiore (o importi inferiori), la significatività operativa per la revisione e l'appropriatezza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione conseguenti sono riconsiderate in modo da acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui quali basare il giudizio di revisione.
- A16. Ciascun singolo errore che riguarda un importo è considerato al fine di valutarne l'effetto sulle relative classi di operazioni, saldi contabili o informativa; la considerazione dell'errore include la valutazione in merito al fatto se il livello di significatività per quella particolare classe di operazioni, saldo contabile o informativa, ove presente, sia stato superato.
- A17. Inoltre, si tiene conto di ciascun singolo errore nell'informativa di natura qualitativa per valutarne l'effetto sulla relativa informativa, nonché il suo effetto generale sul bilancio nel suo complesso. Stabilire se un errore (o gli errori) nell'informativa di natura qualitativa sia significativo, nell'ambito del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e delle specifiche circostanze dell'impresa, è un aspetto che richiede l'esercizio di giudizio professionale. Circostanze in cui tali errori possono essere significativi includono ad esempio:
- descrizioni inaccurate o incomplete di informazioni riguardanti obiettivi, politiche e processi di gestione del capitale per le imprese con attività assicurative e bancarie;
 - omissione di informazioni su eventi o circostanze che hanno portato a una perdita per riduzione di valore (ad esempio, una contrazione significativa di lungo periodo nella domanda di metallo o di materie prime) in un'impresa di attività minerarie;

¹¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, paragrafo 12.

¹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, paragrafo 12.

- descrizione non corretta di un principio contabile relativo a una voce significativa nella situazione patrimoniale-finanziaria, nel conto economico complessivo, nel prospetto delle variazioni del patrimonio netto o nel rendiconto finanziario;
- descrizione inadeguata della sensitività di un tasso di cambio in un'impresa che svolge attività commerciali internazionali.

A18. Nello stabilire se gli errori non corretti siano significativi con riferimento alla loro natura come richiesto dal paragrafo 11 del presente principio, il revisore tiene conto degli errori non corretti negli importi e nell'informativa. Tali errori possono essere considerati significativi sia singolarmente, sia nel loro insieme. Per esempio, a seconda degli errori identificati nell'informativa, il revisore può valutare se:

- a) gli errori identificati siano persistenti o pervasivi; o
- b) alcuni degli errori identificati siano pertinenti allo stesso aspetto, e considerati nel loro insieme possano influenzare la comprensione di tale aspetto da parte degli utilizzatori.

Tale considerazione degli errori cumulati aiuta inoltre nel valutare il bilancio in conformità al paragrafo 13 d) del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 700, che richiede al revisore di considerare se la presentazione complessiva del bilancio sia stata compromessa dall'inserimento di informazioni che non sono rilevanti od ostacolano una corretta comprensione degli aspetti oggetto di informativa.

A19. Qualora un singolo errore sia ritenuto significativo, è improbabile che esso possa essere compensato da altri errori. Per esempio, qualora un ricavo sia stato sovrastimato in modo significativo, il bilancio nel suo complesso sarà significativamente errato, anche qualora l'effetto dell'errore sull'utile sia del tutto compensato da una equivalente sovrastima dei costi. Può risultare appropriato compensare gli errori nell'ambito del medesimo saldo contabile o classe di operazioni; tuttavia, prima di concludere che anche la compensazione degli errori non significativi sia appropriata, va considerato il rischio dell'esistenza di ulteriori errori non individuati.¹³

A20. Stabilire se un errore di classificazione sia significativo comporta la valutazione di considerazioni di tipo qualitativo, quali l'effetto dell'errore di classificazione sulle clausole dei contratti di finanziamento o sulle altre clausole contrattuali, l'effetto su singole voci distinte o sui risultati parziali, ovvero l'effetto sugli indici chiave. Possono presentarsi circostanze in cui il revisore conclude che un errore di classificazione non è significativo con riferimento al bilancio nel suo complesso, anche qualora esso superi il livello o i livelli di significatività applicati nella valutazione di altri errori. Per esempio, una errata classificazione nelle voci dello stato patrimoniale può non essere considerata significativa con riferimento al bilancio nel suo complesso qualora l'importo di tale errata classificazione sia di modesta entità rispetto alla dimensione delle voci correlate dello stato patrimoniale e tale errata classificazione non influisca sul conto economico né sugli indici chiave.

A21. Le circostanze relative ad alcuni errori possono indurre il revisore a ritenerli significativi, singolarmente o qualora considerati insieme agli altri errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile, anche laddove siano inferiori alla significatività per il bilancio nel suo complesso. Le circostanze che possono influenzare la valutazione includono la misura in cui l'errore:

- influenza la conformità alle disposizioni regolamentari;
- influenza la conformità alle clausole dei contratti di finanziamento o altri obblighi contrattuali;
- riguarda la non corretta scelta o applicazione di un principio contabile che ha un effetto non significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame ma che è probabile abbia un effetto significativo sui bilanci dei periodi amministrativi futuri;

¹³ L'identificazione di numerosi errori non significativi nell'ambito del medesimo saldo contabile o classe di operazioni può richiedere che il revisore valuti nuovamente il rischio di errori significativi per quel saldo contabile o classe di operazioni.

- maschera un cambiamento nell'andamento degli utili o in altri andamenti, in particolare nel contesto delle condizioni economiche generali e di settore;
- influenza gli indici utilizzati per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa, i risultati operativi o i flussi di cassa;
- influenza l'informativa di settore presentata in bilancio (per esempio, la rilevanza dell'aspetto per un settore o altro comparto dell'attività dell'impresa il cui ruolo sia stato identificato come significativo per le attività operative o la redditività dell'impresa);
- ha l'effetto di aumentare i compensi della direzione, per esempio, assicurando che le condizioni necessarie per ottenere premi o altri incentivi siano soddisfatte;
- è significativo con riferimento alla comprensione da parte del revisore di precedenti comunicazioni agli utilizzatori a lui note, per esempio, riguardo agli utili attesi;
- riguarda voci che coinvolgono particolari soggetti (per esempio, se le parti esterne dell'operazione siano correlate ai membri della direzione dell'impresa);
- è un'omissione di un'informazione non specificamente richiesta dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile ma che, a giudizio del revisore, è importante per la comprensione da parte degli utilizzatori della situazione patrimoniale e finanziaria, del risultato economico o dei flussi di cassa dell'impresa; ovvero
- influenza altre informazioni che saranno comunicate nei documenti contenenti il bilancio oggetto di revisione contabile che ci si può ragionevolmente attendere che influenzino le decisioni economiche degli utilizzatori dei bilanci. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720¹⁴ tratta della considerazione da parte del revisore delle altre informazioni, sulle quali egli non ha obblighi di reportistica, presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile.

Le circostanze appena elencate costituiscono solo degli esempi; appare improbabile che tutte siano presenti in tutte le revisioni contabili e l'elenco non è necessariamente completo. La sussistenza di una delle circostanze di questo tipo non porta necessariamente a concludere che l'errore sia significativo.

A22. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240¹⁵ illustra in che modo le implicazioni di un errore che è, o può essere, il risultato di una frode dovrebbero essere considerate con riferimento ad altri aspetti della revisione contabile, anche laddove l'entità dell'errore non sia significativa in relazione al bilancio. A seconda delle circostanze, gli errori nell'informativa potrebbero anche essere un indizio di frodi e, a titolo esemplificativo, possono derivare:

- da un'informativa fuorviante che può essere stata causata da ingerenze nelle valutazioni della direzione; ovvero
- da un'informativa dettagliata e ripetitiva o non utile che intende ostacolare una corretta comprensione degli aspetti esposti in bilancio.

Nel considerare le implicazioni degli errori nelle classi di operazioni, nei saldi contabili e nell'informativa, il revisore esercita lo scetticismo professionale in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200.¹⁶

A23. L'effetto cumulato degli errori non significativi non corretti relativi ai periodi amministrativi precedenti può avere un effetto significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame. Esistono diversi approcci accettabili per la valutazione da parte del revisore di tali errori non corretti sul bilancio del

¹⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 720, *Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile.*

¹⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 36.

¹⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 15.

periodo amministrativo in esame. Utilizzare lo stesso approccio valutativo assicura coerenza tra un periodo amministrativo e l'altro.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche^{16-bis}

A24. *(omissis)*.

A25. *(omissis)*.

Comunicazione ai responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 12)

A26. Qualora gli errori non corretti siano stati comunicati a uno o più soggetti con responsabilità direzionali, che abbiano anche responsabilità di governance, non sarà necessario comunicare ai medesimi soggetti gli errori anche nella loro qualità di responsabili delle attività di governance. Ciononostante, il revisore si assicura che la comunicazione ai soggetti con responsabilità direzionali informi adeguatamente tutti coloro che, in qualità di responsabili delle attività di governance, sarebbero stati in altro modo i destinatari di tale comunicazione da parte del revisore.¹⁷

A27. Laddove vi sia un elevato numero di singoli errori non significativi non corretti, il revisore può comunicare il numero e l'effetto monetario complessivo degli errori non corretti, in luogo dei dettagli relativi a ciascun singolo errore non corretto.

A28. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 richiede al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di governance le attestazioni scritte di cui egli fa richiesta (si veda il paragrafo 14 del presente principio di revisione).¹⁸ Il revisore può discutere con i responsabili delle attività di governance delle ragioni e delle implicazioni della mancata correzione degli errori, tenendo in considerazione l'entità e la natura dell'errore nel contesto delle circostanze contingenti, e le possibili implicazioni per i bilanci futuri.

Attestazioni scritte (Rif.: Par. 14)

A29. Poiché la redazione del bilancio richiede che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance rettifichino il bilancio al fine di correggere gli errori significativi, il revisore è tenuto a richiedere loro di fornire un'attestazione scritta in merito agli errori non corretti. In alcune circostanze, la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance possono ritenere che alcuni errori non corretti non costituiscano effettivamente errori. Per tale ragione, essi possono voler aggiungere nella propria attestazione scritta espressioni quali: "Non concordiamo sul fatto che tali voci ... e ... costituiscano errori poiché [descrizione delle motivazioni]". Acquisire tale attestazione non esime tuttavia il revisore dalla necessità di raggiungere una conclusione in merito all'effetto degli errori non corretti.

Documentazione (Rif.: Par. 15)

A30. La documentazione del revisore relativa agli errori non corretti può tenere conto:

- a) della considerazione dell'effetto complessivo degli errori non corretti;
- b) della valutazione se il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa, ove presenti, siano stati superati;
- c) della valutazione dell'effetto degli errori non corretti sui principali indici o andamenti, e della conformità a norme di legge, regolamentari e contrattuali (per esempio, le clausole dei contratti di finanziamento).

^{16-bis} Si veda la sezione "Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 39/10: Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche".

¹⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 13.

¹⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 16 c) ii).