

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 265

COMUNICAZIONE DELLE CARENZE NEL CONTROLLO INTERNO AI RESPONSABILI DELLE ATTIVITÀ DI GOVERNANCE ED ALLA DIREZIONE

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

Indice

	Paragrafo
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia).....	3
Data di entrata in vigore	3
Obiettivo	3
Definizioni	3
Regole	4
Linee guida ed altro materiale esplicativo.....	6
Stabilire se sono state identificate carenze nel controllo interno (Rif.: Par. 7)	6
Carenze significative nel controllo interno (Rif.: Parr. 6 b), 8).....	6
Comunicazione delle carenze nel controllo interno.....	8

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 265 “Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione” 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.

Codice campo modificato

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore di comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione le carenze nel controllo interno¹ che ha identificato nel corso della revisione contabile del bilancio. Il presente principio di revisione non impone ulteriori responsabilità al revisore relativamente all'acquisizione di una comprensione del controllo interno, e alla definizione e allo svolgimento di procedure di conformità oltre a quanto richiesto dai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 315 e n. 330.² Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260³ stabilisce ulteriori regole e fornisce linee guida in merito alla responsabilità del revisore di comunicare con i responsabili delle attività di governance relativamente alla revisione contabile.
2. Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi il revisore è tenuto ad acquisire una comprensione del controllo interno rilevante ai fini della revisione contabile.⁴ Nell'effettuare tali valutazioni dei rischi, il revisore prende in considerazione il controllo interno al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno. Il revisore può identificare delle carenze nel controllo interno non solo nel corso della valutazione dei rischi ma anche in qualunque altra fase della revisione contabile. Il presente principio di revisione specifica quali delle carenze identificate il revisore sia tenuto a comunicare ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione.
3. Nel presente principio di revisione, nulla impedisce al revisore di comunicare ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione altri aspetti del controllo interno che egli abbia identificato nel corso della revisione contabile.

Data di entrata in vigore

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

Obiettivo

5. L'obiettivo del revisore è di comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione le carenze nel controllo interno che ha identificato nel corso della revisione contabile e che, secondo il suo giudizio professionale, sono sufficientemente importanti da meritare di essere portate alla loro attenzione.

Definizioni

6. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:
 - a) Carenza nel controllo interno – Una carenza esiste quando:

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, “ L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera”, paragrafi 4 e 12.

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, “Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati”.

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

⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 12. I paragrafi A60-A65 forniscono linee guida sui controlli rilevanti ai fini della revisione contabile.

- i) un controllo è configurato, messo in atto ovvero opera in modo tale da non consentire la prevenzione, o l'individuazione e la correzione, in modo tempestivo, di errori nel bilancio; ovvero
 - ii) non esiste un controllo necessario per prevenire, ovvero per individuare e correggere, in modo tempestivo, errori nel bilancio.
- b) Carenza significativa nel controllo interno – Una carenza, o una combinazione di carenze nel controllo interno che, secondo il giudizio professionale del revisore, siano sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance. (Rif.: Par. A5)

Regole

7. Il revisore deve stabilire, sulla base del lavoro di revisione svolto, se ha identificato una o più carenze nel controllo interno. (Rif.: Parr. A1-A4)
8. Nel caso in cui il revisore abbia identificato una o più carenze nel controllo interno, egli deve stabilire, sulla base del lavoro di revisione svolto, se esse, singolarmente o in combinazione, costituiscano carenze significative. (Rif.: Parr. A5-A11)
9. Il revisore deve comunicare tempestivamente per iscritto ai responsabili delle attività di governance le carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione.^{4-bis} (Rif.: Parr. A12-A18, A27)
10. Inoltre, il revisore deve comunicare tempestivamente alla direzione, ad un livello di responsabilità appropriato, quanto segue: (Rif.: Parr. A19, A27)
 - a) per iscritto, le carenze significative nel controllo interno che il revisore ha comunicato o intende comunicare ai responsabili delle attività di governance, a meno che, nelle circostanze, risulti inappropriato comunicarle direttamente alla direzione; (Rif.: Parr. A14, A20-A21)
 - b) altre carenze nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile che non siano state già comunicate alla direzione da altri soggetti e che, secondo il giudizio professionale del revisore, siano sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione della direzione stessa. (Rif.: Parr. A22-A26)
11. Nella comunicazione scritta relativa alle carenze significative nel controllo interno, il revisore deve includere:
 - a) una descrizione delle carenze ed una spiegazione dei loro potenziali effetti; (Rif.: Par. A28)
 - b) sufficienti informazioni per permettere ai responsabili delle attività di governance e alla direzione di comprendere il contesto della comunicazione. In particolare, il revisore deve chiarire che: (Rif.: Parr. A29-A30)
 - i) lo scopo della revisione contabile era quello di esprimere un giudizio sul bilancio;

^{4-bis} Nei casi di revisione legale dei conti degli enti di interesse pubblico ai sensi del D.Lgs. 39/10, le carenze significative nel controllo interno identificate nel corso della revisione, oltre a quanto previsto nel paragrafo 9, sono anche oggetto di presentazione, su base annuale, al comitato per il controllo interno e la revisione contabile nella relazione emessa ai sensi dell'art. 19, co. 3, del Decreto medesimo.

- ii) la revisione contabile ha tenuto in considerazione il controllo interno pertinente alla redazione del bilancio, al fine di definire le procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno;
- iii) gli aspetti riportati sono limitati a quelle carenze che il revisore ha identificato nel corso della revisione contabile e che ritiene sufficientemente importanti da meritare di essere portate all'attenzione dei responsabili delle attività di governance.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Stabilire se sono state identificate carenze nel controllo interno (Rif.: Par. 7)

A1. Nello stabilire se sono state identificate una o più carenze nel controllo interno, il revisore può discutere con la direzione ad un livello appropriato in merito ai fatti e alle circostanze rilevanti risultanti dal lavoro svolto. Tale discussione offre al revisore l'opportunità di avvertire tempestivamente la direzione circa l'esistenza di carenze di cui la direzione può non essere stata precedentemente a conoscenza. Il livello della direzione con cui è appropriato discutere dei risultati è quello che ha competenza nell'area del controllo interno interessata e ha il potere di adottare azioni correttive relativamente a carenze identificate nel controllo interno. In alcune circostanze, quando ad esempio i risultati del lavoro sembrano mettere in discussione l'integrità o la competenza della direzione, può non essere appropriato che il revisore ne discuta direttamente con la direzione (si veda Par. A20).

A2. Nel discutere con la direzione i fatti e le circostanze risultanti dal lavoro svolto, il revisore può ottenere altre informazioni pertinenti per ulteriori considerazioni, quali, ad esempio:

- la comprensione da parte della direzione riguardo le cause reali o presunte di tali carenze;
- le eccezioni derivanti dalle carenze che la direzione può aver rilevato, ad esempio, gli errori che i relativi controlli IT non hanno prevenuto;
- un'indicazione preliminare della risposta della direzione ai risultati del lavoro svolto.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A3. E' probabile che i concetti alla base delle attività di controllo nelle imprese di dimensioni minori siano simili a quelli delle imprese di dimensioni maggiori; tuttavia, il grado di formalizzazione di tali attività potrebbe variare. Inoltre, per le imprese di dimensioni minori, alcuni tipi di attività di controllo possono non essere necessari alla luce dei controlli eseguiti dalla direzione. Ad esempio, il fatto che sia esclusivo potere della direzione concedere dilazioni di pagamento ai clienti ed approvare acquisti significativi può fornire un controllo efficace su importanti saldi contabili ed operazioni, riducendo o eliminando la necessità di attività di controllo più dettagliate.

A4. Inoltre, le imprese di dimensioni minori hanno solitamente meno dipendenti e ciò può limitare la misura in cui la separazione di funzioni è attuabile. Tuttavia, in una piccola impresa amministrata dal suo proprietario, il proprietario-amministratore può essere in grado di esercitare una supervisione più efficace rispetto ad un'impresa di dimensioni maggiori. E' necessario che tale maggior livello di supervisione della direzione sia bilanciato per contrastare la maggiore possibilità di forzatura dei controlli da parte della direzione.

Carenze significative nel controllo interno (Rif.: Parr. 6 b), 8)

A5. La significatività di una carenza o di una combinazione di carenze nel controllo interno dipende non solo dal fatto che si sia realmente verificato un errore, ma anche dalla probabilità che un errore possa verificarsi e dalla sua potenziale entità. Pertanto, carenze significative possono esistere anche se il revisore non ha identificato errori nel corso della revisione contabile.

A6. Gli aspetti che il revisore può considerare nello stabilire se una carenza o una combinazione di carenze nel controllo interno costituisce una carenza significativa includono ad esempio:

- la probabilità che le carenze portino in futuro ad errori significativi nel bilancio;

- la possibilità della relativa attività o passività di essere oggetto di perdita o frode;
- la soggettività e la complessità della determinazione di importi stimati, quali le stime contabili del fair value;
- gli importi di bilancio esposti a tali carenze;
- il volume di movimenti che si è registrato o che potrebbe essere registrato nel saldo contabile o nella classe di operazioni esposti alla carenza o alle carenze;
- l'importanza dei controlli ai fini del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria, ad esempio:
 - controlli generali di monitoraggio (quali la supervisione da parte della direzione);
 - controlli ai fini della prevenzione ed individuazione di frodi;
 - controlli sulla scelta ed applicazione di principi contabili significativi;
 - controlli su operazioni significative con parti correlate;
 - controlli su operazioni significative che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale;
 - controlli sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria di fine esercizio (quali i controlli sulle scritture contabili non ricorrenti);
- la causa e la frequenza delle eccezioni individuate a seguito delle carenze nei controlli;
- l'interazione della carenza con altre carenze nel controllo interno.

A7. Gli indicatori di carenze significative nel controllo interno includono, per esempio:

- l'evidenza di aspetti inefficaci dell'ambiente di controllo, quali:
 - indizi che le operazioni significative in cui la direzione ha un interesse finanziario non sono esaminate in modo appropriato dai responsabili delle attività di governance;
 - l'identificazione di frodi, siano esse significative o meno, poste in essere dalla direzione, che il controllo interno dell'impresa non è stato in grado di prevenire;
 - la mancata attuazione, da parte della direzione, di azioni correttive appropriate relative a carenze significative comunicate in precedenza;
- l'assenza di un processo di valutazione dei rischi nell'impresa laddove normalmente ci si aspetterebbe che tale processo fosse presente;
- l'evidenza dell'inefficacia del processo di valutazione dei rischi dell'impresa, quale la mancata identificazione, da parte della direzione, di un rischio di errore significativo che, secondo il revisore, tale processo avrebbe dovuto invece identificare;
- l'evidenza dell'inefficacia della risposta ai rischi significativi identificati (per esempio, l'assenza di controlli su tali rischi);
- errori individuati dalle procedure di revisione che il controllo interno dell'impresa non ha prevenuto, o individuato e corretto;
- la nuova redazione del bilancio già approvato per riflettere la correzione di un errore significativo dovuto a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali;

- l'evidenza dell'incapacità della direzione di supervisionare la redazione del bilancio.

A8. I controlli possono essere configurati per operare singolarmente o in combinazione con altri con lo scopo di prevenire, o individuare e correggere efficacemente gli errori.⁵ Ad esempio, i controlli sui crediti possono consistere in controlli sia automatici sia manuali, configurati per operare congiuntamente allo scopo di prevenire, o individuare e correggere, errori nel saldo contabile. Una carenza nel controllo interno potrebbe di per sé non essere sufficientemente importante da costituire una carenza significativa. Tuttavia, una combinazione di carenze relative allo stesso saldo contabile o informativa, asserzione o componente del controllo interno può aumentare i rischi di errore in misura tale da generare una carenza significativa.

A9. Le leggi o i regolamenti di alcuni ordinamenti giuridici possono stabilire un obbligo per il revisore (in particolare nel caso delle revisioni contabili di società quotate) di comunicare ai responsabili delle attività di governance o ad altre parti rilevanti (ad esempio, le autorità di vigilanza) una o più tipologie specifiche di carenze nel controllo interno identificate dal revisore nel corso della revisione contabile. Se leggi o regolamenti stabiliscono per tali tipologie di carenze terminologie e definizioni specifiche e richiedono al revisore di utilizzare tali terminologie e definizioni ai fini della comunicazione, quest'ultimo li utilizza nelle proprie comunicazioni in conformità alle disposizioni di legge o regolamentari.

A10. Qualora l'ordinamento giuridico stabilisca terminologie specifiche per le tipologie di carenze nel controllo interno da comunicare, senza però averne definito il significato, può essere necessario che il revisore eserciti il proprio giudizio professionale per stabilire gli aspetti da comunicare in base alla disposizione di legge o regolamentare. A tal fine, il revisore può ritenere appropriato considerare le regole e le linee guida del presente principio di revisione. Ad esempio, se lo scopo della disposizione di legge o regolamentare è di portare all'attenzione dei responsabili delle attività di governance alcuni aspetti del controllo interno di cui gli stessi dovrebbero essere a conoscenza, può essere appropriato considerare tali aspetti come equivalenti in linea generale alle carenze significative che il presente principio di revisione richiede di comunicare ai responsabili delle attività di governance.

A11. Le regole del presente principio di revisione continuano ad essere applicabili indipendentemente dal fatto che leggi o regolamenti possano richiedere al revisore di utilizzare terminologie o definizioni specifiche.

Comunicazione delle carenze nel controllo interno

Comunicazione delle carenze significative nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 9)

A12. La comunicazione per iscritto delle carenze significative ai responsabili delle attività di governance sottolinea l'importanza di tali aspetti ed aiuta i suddetti responsabili ad adempiere alle loro responsabilità di supervisione. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 stabilisce gli aspetti specifici da considerare in relazione alle comunicazioni ai responsabili delle attività di governance nei casi in cui siano tutti coinvolti nella gestione dell'impresa.⁶

A13. Nello stabilire quando emettere la comunicazione scritta, il revisore può tenere in considerazione se la ricezione di tale comunicazione sia un fattore importante per permettere ai responsabili delle attività di governance di assolvere le proprie responsabilità di supervisione.

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo A66.

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 13.

Inoltre, nel caso di società quotate in alcuni ordinamenti giuridici, i responsabili delle attività di governance possono aver bisogno di ricevere una comunicazione scritta del revisore prima della data di redazione del bilancio, al fine di assolvere alle proprie specifiche responsabilità in relazione al controllo interno ai fini di legge o per altre finalità. Per le altre imprese, il revisore può emettere tale comunicazione scritta in data successiva. Tuttavia, in quest'ultimo caso, dal momento che la comunicazione scritta del revisore su carenze significative è parte integrante della documentazione della revisione nella versione definitiva, essa è soggetta alla regola per il revisore di completare tempestivamente la raccolta di tale documentazione.⁷ Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 stabilisce che un appropriato limite di tempo entro il quale completare la raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva è normalmente non superiore a 60 giorni dalla data della relazione di revisione.⁸

A14. Indipendentemente dalla tempistica della comunicazione scritta delle carenze significative, il revisore può comunicarle verbalmente in primo luogo alla direzione e, se appropriato, ai responsabili delle attività di governance al fine di aiutarli nel porre in essere azioni correttive tempestive per ridurre al minimo i rischi di errori significativi. Tuttavia ciò non esime il revisore dalla responsabilità di comunicare per iscritto le carenze significative, come richiesto dal presente principio di revisione.

A15. Il livello di dettaglio delle comunicazioni sulle carenze significative è oggetto di giudizio professionale da parte del revisore nelle specifiche circostanze. Nel definire il livello di dettaglio appropriato per tali comunicazioni, il revisore può considerare, ad esempio, i seguenti fattori:

- la natura dell'impresa. Ad esempio, la comunicazione richiesta per un ente di interesse pubblico può essere diversa da quella richiesta per le altre imprese;
- la dimensione e la complessità dell'impresa. Ad esempio, la comunicazione richiesta per un'impresa complessa può essere diversa da quella richiesta per un'impresa che svolge attività semplici;
- la natura delle carenze significative identificate dal revisore;
- la composizione della governance dell'impresa. Ad esempio, può essere necessario un maggiore livello di dettaglio quando, tra i responsabili delle attività di governance, figurano soggetti che non hanno una esperienza significativa nel settore in cui opera l'impresa o nelle aree interessate;
- le disposizioni di legge o regolamentari relative alla comunicazione di particolari tipologie di carenze nel controllo interno.

A16. La direzione ed i responsabili delle attività di governance possono essere già a conoscenza delle carenze significative identificate dal revisore nel corso della revisione contabile e possono aver deciso di non porvi rimedio per ragioni di costo o per altre considerazioni. La responsabilità di valutare i costi ed i benefici derivanti dall'attuazione di azioni correttive spetta alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance. Pertanto, la regola di cui al paragrafo 9 si applica indipendentemente dal fatto che la direzione e i responsabili delle attività di governance possano considerare rilevanti il costo o altri fattori nella decisione se porre rimedio o meno a tali carenze.

A17. Il fatto che il revisore abbia comunicato una carenza significativa ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione in revisioni precedenti non elimina la necessità che il

⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, "La documentazione della revisione contabile", paragrafo 14.

⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, paragrafo A21.

revisore ripeta la comunicazione qualora non sia stata ancora intrapresa alcuna azione correttiva. Se una carenza significativa comunicata in precedenza permane, la comunicazione relativa all'esercizio in esame può riprodurre la descrizione fornita nella comunicazione precedente, o fare semplicemente riferimento alla comunicazione precedente. Il revisore può chiedere alla direzione o, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance il motivo per cui non è stato ancora posto rimedio alla carenza significativa. In assenza di una valida spiegazione, la mancata attuazione di una misura correttiva può rappresentare di per sé una carenza significativa.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A18. Nel caso della revisione contabile di imprese di dimensioni minori, la comunicazione del revisore ai responsabili delle attività di governance può essere meno strutturata di quella prevista per imprese di maggiori dimensioni.

Comunicazione delle carenze nel controllo interno alla direzione (Rif.: Par. 10)

A19. Normalmente, il livello appropriato della direzione è quello che ha la responsabilità e il potere di valutare le carenze nel controllo interno e prendere le necessarie azioni correttive. Nel caso di carenze significative, il livello appropriato è probabilmente rappresentato dall'amministratore delegato o dal direttore amministrativo e finanziario (o figura equivalente), in quanto è richiesto che tali aspetti siano comunicati anche ai responsabili delle attività di governance. Nel caso di altre carenze nel controllo interno, il livello appropriato può essere rappresentato dalla direzione operativa che ha un coinvolgimento più diretto nelle aree di controllo interessate e il potere di porre in essere le azioni correttive appropriate.

Comunicazione delle carenze significative nel controllo interno alla direzione (Rif.: Par. 10 a)

A20. L'identificazione di alcune carenze significative nel controllo interno può mettere in discussione l'integrità o la competenza della direzione. Ad esempio, possono essere identificati elementi che indicano una frode o il mancato rispetto intenzionale da parte della direzione di leggi e regolamenti, o la direzione può mostrarsi non in grado di supervisionare la redazione di un bilancio adeguato, mettendo in dubbio la competenza della direzione. Di conseguenza, comunicare queste carenze direttamente alla direzione può non essere appropriato.

A21. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250 stabilisce regole e fornisce linee guida per la comunicazione di casi identificati o sospetti di non conformità a leggi e regolamenti, anche quando coinvolgono i responsabili delle attività di governance stessi.⁹ Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 stabilisce regole e fornisce linee guida sulle comunicazioni con i responsabili delle attività di governance nel caso in cui il revisore abbia identificato frodi o sospette frodi che coinvolgono la direzione.¹⁰

Comunicazione di altre carenze nel controllo interno alla direzione (Rif.: Par. 10 b)

A22. Nel corso della revisione contabile, il revisore può identificare altre carenze nel controllo interno che non sono significative, ma comunque sufficientemente importanti da meritare l'attenzione della direzione. La determinazione di quali di queste altre carenze nel controllo interno

⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio", paragrafi 22-28.

¹⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", paragrafo 41.

meritino l'attenzione della direzione è un aspetto che richiede l'esercizio del giudizio professionale nelle circostanze, considerando la probabilità e la potenziale entità degli errori che possono verificarsi nel bilancio a causa di tali carenze.

A23. Non è necessario che la comunicazione di altre carenze nel controllo interno che meritano l'attenzione della direzione avvenga per iscritto, ma può essere verbale. Laddove il revisore abbia discusso con la direzione i relativi fatti e le relative circostanze risultanti dal proprio lavoro, egli può considerare di aver comunicato verbalmente alla direzione le altre carenze al momento di tale discussione. Di conseguenza, non è necessario effettuare una comunicazione formale successiva.

A24. Se il revisore ha comunicato alla direzione delle carenze nel controllo interno diverse dalle carenze significative in un periodo amministrativo precedente e la direzione ha deciso di non porvi rimedio per ragioni di costo o per altri motivi, non è necessario che il revisore ripeta tale comunicazione nel periodo in esame. Allo stesso modo il revisore non è tenuto a comunicare nuovamente informazioni su tali carenze se la direzione è già stata informata da altri soggetti, quali i revisori interni o le autorità di vigilanza. Tuttavia, può essere appropriato che il revisore comunichi nuovamente tali altre carenze in caso siano intervenuti cambiamenti nella direzione, o quando il revisore sia venuto a conoscenza di nuove informazioni che modificano la precedente comprensione di tali carenze da parte del revisore medesimo e della direzione. Ciononostante, il fatto che la direzione non ponga rimedio alle altre carenze nel controllo interno comunicate in precedenza può diventare una carenza significativa che richiede di essere comunicata ai responsabili delle attività di governance. Spetta al revisore, in base al proprio giudizio professionale nelle specifiche circostanze, decidere se effettuare tale comunicazione.

A25. In alcune circostanze, i responsabili delle attività di governance possono richiedere di essere messi a conoscenza dei dettagli delle altre carenze nel controllo interno che il revisore ha comunicato alla direzione, o essere brevemente informati sulla loro natura. In alternativa, il revisore può considerare appropriato informare i responsabili delle attività di governance in merito alle altre carenze comunicate alla direzione. In entrambi i casi, la comunicazione del revisore ai responsabili delle attività di governance può avvenire verbalmente o per iscritto, come appropriato.

A26. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260 stabilisce gli aspetti specifici da considerare in relazione alle comunicazioni con i responsabili delle attività di governance nei casi in cui siano tutti coinvolti nella gestione dell'impresa.¹¹

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche (Rif.: Parr. 9-10)^{11-bis}

A27. (omissis)

Contenuto della comunicazione scritta sulle carenze significative nel controllo interno (Rif.: Par. 11)

A28. Nella spiegazione dei potenziali effetti delle carenze significative, non è necessario che il revisore quantifichi tali effetti. Le carenze significative possono essere raggruppate ai fini della comunicazione, ove ritenuto appropriato. Il revisore può altresì includere nella sua comunicazione scritta suggerimenti sulle azioni da intraprendere per correggere tali carenze, le risposte della direzione, sia quelle effettive che quelle previste, e una dichiarazione in cui viene indicato se il

¹¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, paragrafo 13.

^{11-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"

revisore abbia o meno posto in essere eventuali azioni per verificare se le risposte della direzione siano state messe in atto.

A29. Il revisore può considerare appropriato inserire nella comunicazione le seguenti ulteriori informazioni:

- un'indicazione del fatto che, se il revisore avesse svolto procedure più ampie sul controllo interno, avrebbe potuto identificare un maggior numero di carenze da comunicare, o avrebbe potuto concludere che, in realtà, non occorreva comunicare alcune delle carenze comunicate;
- un'indicazione del fatto che tale comunicazione è stata fornita per le finalità dei responsabili delle attività di governance, e che può non essere adatta per altre finalità.

A30. Leggi o regolamenti possono richiedere al revisore o alla direzione di fornire copia della comunicazione scritta del revisore sulle carenze significative alle autorità di vigilanza competenti. In tali circostanze, il revisore può indicare tali autorità nella sua comunicazione scritta.