

## CONTROLLO

---

### ***Le attestazioni della direzione acquisite dal revisore***

di **Francesco Rizzi**

Nell'ambito dell'attività di **revisione** finalizzata all'espressione del **giudizio** sul bilancio, i **principi** di revisione prescrivono che il **revisore** (o il **sindaco-revisore**) **debba** chiedere apposite **attestazioni scritte** alla **direzione** oppure, ove **appropriato**, ai **responsabili** delle attività di **governance**.

Le disposizioni **basilari** e di **riferimento** in materia di **attestazioni scritte** sono contenute nel **principio di revisione internazionale Isa Italia n. 580**, anche se in **altri** principi di **revisione** internazionale (più precisamente, in ben **dieci** principi) si trovano **specifiche regole** dettate per determinati "**casi specifici**" in cui il revisore **deve** farsi rilasciare apposite **attestazioni scritte** dalla Direzione. Proprio l'**appendice 1** del predetto principio **Isa Italia n. 580** elenca tutti i **paragrafi** degli altri principi di revisione in cui si trovano tali "**casi specifici**" (inerenti le attività di revisione relative alla **valutazione** degli **errori** identificati, alle **parti correlate**, alle **frodi**, ecc.).

Con specifico riferimento alle regole **basilari** disposte dal **principio di revisione internazionale Isa Italia n. 580**, si evidenzia che il **revisore legale** (o il **sindaco-revisore**), al **termine** del proprio lavoro (e quindi nella fase di "**final**" e, in particolare, all'interno delle attività finali di **reporting**), **deve** richiedere apposite **attestazioni scritte** ai **soggetti** che all'interno della **società** assoggettata a revisione legale hanno un livello di **responsabilità** appropriato e una **conoscenza** adeguata delle **tematiche** affrontate dalla **revisione**. Tali soggetti sono **identificati** dai principi di revisione nella "**direzione**" ovvero, ove **appropriato**, nei "**responsabili** delle attività di **governance**".

Pertanto, nell'ordinamento **italiano** i soggetti cui fare **riferimento** e a cui chiedere il rilascio dell'attestazione saranno il **consiglio di amministrazione**, l'**amministratore delegato**, l'**amministratore unico** (ove la società adotti il sistema di amministrazione di tipo **tradizionale** o **monistico**), il **consiglio di gestione** (ove la società adotti il sistema di amministrazione di tipo **dualistico**) oppure ancora il **direttore amministrativo** o **finanziario**.

Per quel che concerne la **funzione** delle **attestazioni** scritte, secondo il predetto **principio** di revisione esse costituiscono **elementi probativi necessari ma non sufficienti**, nel senso che se da un lato rappresentano **informazioni** che devono essere **necessariamente** assunte dal revisore quali elementi probativi a **supporto** delle **conclusioni** raggiunte, dall'altro lato hanno un **valore** analogo a quello delle **risposte** ottenute a seguito delle **indagini** e pertanto **non** sono di per sé **sufficienti** ed **esaustive** ai fini di un **adeguato** riscontro sugli **aspetti** cui si riferiscono. Il revisore, quindi, **deve** acquisirle ma **non** può basarsi **solo** su di esse.

Quanto al **contenuto** delle attestazioni, attraverso di esse la direzione **dichiara**

- di aver **adempiuto** alle proprie **responsabilità** relativamente alla redazione del **bilancio**, rispettando il **quadro normativo** sull'informazione finanziaria **applicabile**, come stabilito anche nella lettera di **incarico** di revisione;
- di avere **fornito** al revisore tutte le **informazioni** pertinenti e di avergli consentito l'**accesso**, come concordato anche nella lettera di **incarico** di revisione;
- che **tutte** le operazioni sono state **registrate** e riflesse sul **bilancio**.

Alle superiori dichiarazioni **possono** (e, in taluni casi, **devono**) aggiungersi le **altre attestazioni** che il revisore

- **può** ritenere **appropriato** acquisire secondo il proprio **giudizio professionale** (ad esempio, con riferimento ad una o più **asserzioni** specifiche contenute nel **bilancio**);
- **deve** acquisire secondo quanto disposto dagli **altri** principi di revisione internazionale (diversi dall'Isa Italia n. 580) che ne ritengono **appropriata** l'acquisizione, come sopra chiarito.

Un **facsimile** di attestazione che utilmente mette **insieme** sia il contenuto richiesto dal **principio di revisione internazionale Isa Italia n. 580** che quello richiesto dagli **altri principi** di revisione internazionale, è quello allegato al **capitolo 22** del volume recentemente edito dal **CNDCEC** dal titolo "**Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni**".

Oltre a questo, altri **facsimili** utilizzabili ai fini della formalizzazione delle **carte di lavoro** del revisore sono quelli **allegati** al **principio di revisione internazionale Isa Italia n. 580** e al **documento di ricerca n. 214** edito a marzo 2018 da **ASSIREVI**.

Le **attestazioni** devono inoltre riportare una **data** quanto più **prossima** possibile, ma **non** successiva, alla data della **relazione** di revisione sul bilancio.

Ciò in quanto:

- il giudizio del revisore **non** può essere espresso **prima** di aver **acquisito** anche tali attestazioni, essendo quest'ultime elementi probativi **necessari** (come sopra detto);
- il revisore è **interessato** anche agli **eventi** verificatisi **fino** alla data della **relazione** di revisione che possono comportare una **rettifica** o un'**informativa** nel bilancio.

Per quanto attiene invece alla **forma** delle attestazioni, esse devono essere formalizzate come **lettere di attestazione** rilasciate dalla società assoggettata a revisione, **indirizzate** al revisore legale e **sottoscritte** dal legale rappresentante (e, in genere, anche dal **responsabile amministrativo**). Nella **prassi** comune è lo stesso revisore che **prepara** la lettera e la fornisce alla direzione, chiedendo di sottoscriverla e di inviarla nuovamente al revisore, solitamente attraverso una **modalità** che ne garantisca l'attribuzione di una data certa.

Infine, si segnala che il **principio di revisione internazionale Isa Italia n. 580** si occupa anche di alcuni **casi particolari**, quali:

- necessità di richiesta di un'**attestazione aggiornata** rispetto a quella rilasciata in precedenza (*cf.* par. A16);
- presenza di **dubbi sull'attendibilità** di quanto attestato dalla direzione (*cf.* par. 16, 17 e 18);
- attestazione **non fornita** nonostante la specifica richiesta (*cf.* par. 19);
- attestazione **modificata** rispetto a quella fornita dal revisore (*cf.* par. A27);
- il **raro** ma possibile caso dell'**impossibilità** di esprimere un **giudizio** (*cf.* par. A7 e A26).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione  
**LABORATORIO DI REVISIONE LEGALE: GLI ASPETTI CRITICI DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA E REVISIONE AFFIDATA AL COLLEGIO SINDACALE**  
Scopri le sedi in programmazione >