

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA) 320
SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA
REVISIONE CONTABILE

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre
2009 o da data successiva)

Il principio di revisione internazionale n. 320 “Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”.

INDICE

INTRODUZIONE.....	3
Oggetto del presente principio di revisione internazionale	2
Significatività nel contesto della revisione contabile	2
Data di entrata in vigore.....	4
OBIETTIVO	4
DEFINIZIONE.....	4
REGOLE.....	5
Determinazione della significatività e della significatività operativa nella pianificazione della revisione contabile	4
Modifica della significatività nel corso della revisione contabile	4
Documentazione	4
LINEE GUIDA ED ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO	7
Significatività e rischio di revisione	6
Determinazione della significatività e della significatività operativa nella pianificazione della revisione contabile	6
Modifica della significatività nel corso della revisione contabile.....	10

SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

Il presente principio di revisione internazionale (ISA) 320, “Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile”, pubblicato da International Auditing and Assurance Standards Board di International Federation of Accountants (IFAC) in lingua inglese, è stato tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e riprodotto con il permesso di IFAC. Il testo approvato di tutti i principi di revisione internazionali (ISA) è quello pubblicato da IFAC in lingua inglese.

Il testo di seguito riportato potrà differire da quello che potrebbe essere pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell’Unione europea a conclusione del procedimento di adozione dei principi di revisione internazionali ai sensi dell’art. 26 della direttiva 2006/43/CE.

BOLZA

SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

INTRODUZIONE

Oggetto del presente principio di revisione internazionale

1. Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore nell'applicare il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio. Il principio di revisione internazionale n. illustra il modo in cui la significatività è applicata nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio.

Significatività nel contesto della revisione contabile

2. I quadri normativi sull'informazione finanziaria spesso trattano il concetto di significatività nel contesto della redazione del bilancio. Sebbene i quadri normativi sull'informazione finanziaria possano trattare la significatività in termini diversi, essi generalmente chiariscono che:
 - gli errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi se ci si possa ragionevolmente attendere che essi, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano in grado di influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio;
 - i giudizi sulla significatività vengono elaborati alla luce delle circostanze contingenti, e sono influenzati dall'entità o dalla natura di un errore, o da una combinazione di entrambe;
 - i giudizi su aspetti che sono significativi per gli utilizzatori del bilancio sono basati sulla considerazione delle esigenze comuni di informativa finanziaria degli utilizzatori come gruppo. Non è considerato il possibile effetto di errori sui singoli utilizzatori specifici, le cui esigenze possono variare considerevolmente.
3. Una simile trattazione, se presente nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, fornisce al revisore un quadro di riferimento ai fini della determinazione della significatività per la revisione contabile. Laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non preveda una trattazione del concetto di significatività, le indicazioni di cui al paragrafo 2 forniscono al revisore un quadro di riferimento.
4. La determinazione della significatività da parte del revisore è una questione oggetto di giudizio professionale, ed è influenzata dalla percezione del revisore delle esigenze di informativa finanziaria degli utilizzatori del bilancio. In questo contesto, è ragionevole per il revisore presumere che gli utilizzatori:
 - a) abbiano una ragionevole conoscenza delle attività aziendali ed economiche e della contabilità e la volontà di esaminare con ragionevole diligenza le informazioni contenute nel bilancio;
 - b) comprendano che il bilancio viene redatto e sottoposto a revisione contabile in base a

¹ Principio di revisione internazionale n. 450, "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile".

² Per esempio, il "Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio" emanato dallo International Accounting Standards Board nell'aprile del 2001, indica che, per un'impresa con scopi di lucro, poiché gli investitori forniscono capitale di rischio all'impresa, la predisposizione di un bilancio che soddisfi le loro esigenze soddisferà anche la maggior parte delle esigenze degli altri utilizzatori che il bilancio può soddisfare.

SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

livelli di significatività;

- c) riconoscano le incertezze intrinseche nelle quantificazioni di importi basate sull'uso di stime, nelle valutazioni soggettive e nella considerazione di eventi futuri;
 - d) prendano decisioni economiche ragionevoli sulla base delle informazioni contenute in bilancio.
5. Il concetto di significatività è applicato dal revisore sia nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile, sia nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sullo svolgimento della revisione contabile e dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul bilancio, nonché nella formazione del giudizio nella relazione di revisione. (Rif.: Par. A1)
6. Nella pianificazione della revisione contabile, il revisore applica il proprio giudizio professionale per stabilire l'entità degli errori che saranno considerati significativi. Tale giudizio fornisce una base per:
- a) stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio;
 - b) identificare e valutare i rischi di errori significativi;
 - c) stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti.

La significatività determinata in sede di pianificazione della revisione contabile non stabilisce necessariamente un importo al di sotto del quale gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, saranno sempre valutati come non significativi. Le circostanze relative ad alcuni errori possono indurre il revisore a valutarli come significativi sebbene essi siano al di sotto della significatività. Sebbene non sia fattibile definire procedure di revisione per individuare gli errori che potrebbero essere significativi esclusivamente a causa della loro natura, il revisore, nel valutare il loro effetto sul bilancio, considera non soltanto l'entità ma anche la natura degli errori non corretti, e le particolari circostanze in cui essi si

Data di entrata in vigore

7. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva.

OBIETTIVO

8. L'obiettivo del revisore è di applicare appropriatamente il concetto di significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile.

DEFINIZIONE

9. Ai fini dei principi di revisione, la significatività operativa per la revisione si riferisce all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore alla significatività per il

³ Principio di revisione internazionale n. 450, paragrafo A16.

SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

bilancio nel suo complesso, al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività per il bilancio nel suo complesso. Ove applicabile, la significatività operativa per la revisione si riferisce anche all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore al livello o ai livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa.

REGOLE

Determinazione della significatività e della significatività operativa nella pianificazione della revisione contabile

10. In fase di definizione della strategia generale di revisione, il revisore deve determinare la significatività per il bilancio nel suo complesso. Qualora, nelle specifiche circostanze dell'impresa, sussistano una o più particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa per le quali ci si possa ragionevolmente attendere che errori di importo inferiore alla significatività considerata per il bilancio nel suo complesso possano influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio, il revisore deve anche stabilire il livello o i livelli di significatività da applicare a tali particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa. (Rif.: Parr. A2-A11)
11. Il revisore deve determinare la significatività operativa per la revisione ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi e della determinazione della natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti. (Rif.: Par. A12)

Modifica della significatività nel corso della revisione contabile

12. Il revisore deve modificare la significatività per il bilancio nel suo complesso (e, ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per classi di operazioni, saldi contabili o informativa) nel caso in cui, nel corso della revisione contabile, venga a conoscenza di informazioni che lo avrebbero indotto a stabilire sin dall'inizio un importo diverso (o importi diversi). (Rif.: Par. A13)
13. Qualora il revisore giunga a ritenere appropriato un livello di 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) inferiore rispetto a quello inizialmente determinato, egli deve stabilire se sia necessario modificare la significatività operativa per la revisione e se la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti continuino ad essere appropriate.

Documentazione

14. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione gli importi di seguito riportati, nonché i fattori considerati ai fini della loro determinazione:
 - a) la significatività per il bilancio nel suo complesso (si veda il paragrafo 10);
 - b) ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa (si veda il paragrafo 10);
 - c) la significatività operativa per la revisione (si veda il paragrafo 11);

⁴ Principio di revisione internazionale n. 230, "La documentazione della revisione contabile" paragrafi 8-11, e paragrafo A6.

SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

- d) qualunque modifica degli importi di cui ai punti a)-c) effettuata nel corso della revisione contabile (si vedano i paragrafi 12 e 13).

BOLLA

SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

LINEE GUIDA ED ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO

Significatività e rischio di revisione (Rif.: Par. 5)

A1. Nello svolgimento della revisione contabile del bilancio, gli obiettivi generali del revisore sono:

- acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- predisporre una relazione di revisione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione in conformità ai risultati .

Il revisore ottiene una ragionevole sicurezza acquisendo elementi probativi sufficienti e appropriati tali da ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente . Il rischio di revisione è il rischio che il revisore esprima un giudizio non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato. Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di . La significatività ed il rischio di revisione sono tenuti in considerazione per tutta la durata della revisione contabile, in particolare:

- a) nell'identificazione e nella valutazione dei rischi di errori ;
- b) nella determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione ;
- c) nella valutazione dell'effetto degli errori non corretti, ove presenti, sul e nella formazione del giudizio nella relazione di revisione .

Determinazione della significatività e della significatività operativa nella pianificazione della revisione contabile

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche (Rif.: Par. 10)

A2. Gli organi legislativi e le autorità di vigilanza sono spesso i principali utilizzatori del bilancio di un'amministrazione pubblica. Inoltre, il bilancio può essere utilizzato per prendere decisioni diverse da quelle economiche. La determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso (e, ove applicabile, del livello o dei livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa) nella revisione contabile del bilancio di un'amministrazione pubblica è pertanto influenzata da leggi, regolamenti o da altre fonti normative, e dalle esigenze di informazione finanziaria degli organi legislativi e

⁵ Principio di revisione internazionale n. 200, "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali", paragrafo 11.

⁶ Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo 17.

⁷ Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo 13 c).

⁸ Principio di revisione internazionale n. 315, "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera".

⁹ Principio di revisione internazionale n. 330, "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".

¹⁰ Principio di revisione internazionale n. 450.

¹¹ Principio di revisione internazionale n. 700, "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio".

SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

della collettività relativamente alla programmazione del settore pubblico.

Utilizzo dei valori di riferimento nella determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso (Rif.: Par. 10)

- A3. La determinazione della significatività implica l'esercizio del giudizio professionale. Come punto di partenza nella determinazione della significatività per il bilancio nel suo complesso, viene spesso applicata una percentuale ad un valore di riferimento prescelto. I fattori che possono influenzare l'identificazione di un appropriato valore di riferimento includono i seguenti:
- gli elementi del bilancio (per esempio, attività, passività, patrimonio netto, ricavi, costi);
 - se ci sono voci su cui tendenzialmente si concentra l'attenzione degli utilizzatori del particolare bilancio dell'impresa (per esempio, ai fini della valutazione della performance economico-finanziaria, gli utilizzatori possono tendere a focalizzarsi su profitti, ricavi o attivo netto);
 - la natura dell'impresa, la fase del ciclo di vita aziendale in cui si colloca la stessa, nonché il settore ed il contesto economico in cui essa opera;
 - l'assetto proprietario dell'impresa e le modalità di finanziamento della stessa (per esempio, se un'impresa è finanziata unicamente mediante l'indebitamento e non con capitale proprio, gli utilizzatori possono attribuire maggiore importanza alle attività, e ai relativi diritti, piuttosto che agli utili dell'impresa);
 - la volatilità del valore di riferimento.
- A4. I valori di riferimento che possono risultare appropriati, in relazione alle circostanze dell'impresa, includono ad esempio le categorie di redditi dichiarati quali l'utile prima delle imposte, i ricavi totali, l'utile lordo e i costi totali, il totale del patrimonio netto ovvero il valore dell'attivo netto. L'utile prima delle imposte è spesso utilizzato per le imprese con fini di lucro. Qualora l'utile prima delle imposte sia volatile, possono risultare più appropriati altri valori di riferimento, quali l'utile lordo o i ricavi totali.
- A5. In relazione al valore di riferimento prescelto, i dati economico-finanziari -pertinenti includono solitamente il risultato economico e la situazione patrimoniale e finanziaria relativi a periodi amministrativi precedenti, quelli relativi al periodo amministrativo in esame, e i budget o le previsioni relative al periodo amministrativo in esame, rettificati sulla base dei cambiamenti significativi intervenuti nelle condizioni finanziarie dell'impresa (per esempio, una acquisizione significativa) e dei cambiamenti pertinenti alle condizioni del settore o del contesto economico in cui opera l'impresa. Per esempio, qualora, come punto di partenza, si determini per una data impresa la significatività per il bilancio nel suo complesso in base alla percentuale dell'utile prima delle imposte, circostanze che diano origine ad una diminuzione o ad un aumento insolito di tale utile possono indurre il revisore a concludere che la significatività per il bilancio nel suo complesso sia determinata più appropriatamente utilizzando il valore dell'utile normalizzato prima delle imposte basato sui risultati passati.
- A6. La significatività riguarda il bilancio su cui il revisore predispose la relazione di revisione. . Laddove il bilancio sia redatto per un periodo amministrativo di durata superiore o inferiore ai dodici mesi, come nel caso di una nuova impresa o di una modifica del periodo amministrativo, la significatività riguarda il bilancio redatto per quel periodo amministrativo.

SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

A7. La determinazione di una percentuale da applicare ad un valore di riferimento prescelto implica l'esercizio del giudizio professionale. Esiste una relazione tra la percentuale applicata dal revisore ed il valore di riferimento prescelto, tale che, ad esempio, la percentuale applicata agli utili ante imposte sarà di norma più elevata rispetto alla percentuale applicata ai ricavi totali. Per esempio, il revisore può considerare che il cinque per cento dell'utile ante imposte sia appropriato per un'impresa con fini di lucro operante nel settore manifatturiero, mentre per un'impresa senza scopo di lucro egli può considerare appropriato l'un per cento dei ricavi totali o dei costi totali. Comunque, a seconda delle circostanze, possono ritenersi appropriate percentuali maggiori o minori.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A8. Qualora in un'impresa l'utile ante imposte sia un valore costantemente simbolico, come nel caso di un'attività gestita dal proprietario-amministratore in cui il proprietario prelevi la maggior parte dell'utile prima delle imposte sotto forma di remunerazione, può essere più pertinente un valore di riferimento quale l'utile prima della remunerazione e delle imposte.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche

A9. Nella revisione contabile di un'amministrazione pubblica, il costo totale o il costo netto (oneri meno proventi o uscite meno entrate) possono rappresentare valori di riferimento appropriati per programmare le attività. Laddove un'amministrazione pubblica abbia la custodia di beni pubblici, le attività possono costituire un valore di riferimento appropriato.

Livello o livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa (Rif.: Par. 10)

A10. Tra i fattori che possono indicare l'esistenza di una o più particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa per i quali ci si può ragionevolmente attendere che errori di importo inferiore alla significatività per il bilancio nel suo complesso possano influenzare le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio, rientrano i seguenti:

- se le leggi, i regolamenti o il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile influenzano le aspettative degli utilizzatori del bilancio in merito alla quantificazione o alla informativa di alcune voci (per esempio, le operazioni con parti correlate e la remunerazione della direzione e dei responsabili delle attività di governance);
- le informazioni chiave in relazione al settore in cui opera l'impresa (per esempio, i costi di ricerca e sviluppo per una società farmaceutica);
- se l'attenzione è concentrata su un particolare aspetto dell'attività dell'impresa di cui viene data informativa separatamente in bilancio (per esempio, una recente acquisizione).

A11. Per stabilire se esistano tali classi di operazioni, saldi contabili o informativa nelle circostanze particolari dell'impresa, il revisore può ritenere utile acquisire una comprensione dei punti di vista e delle aspettative dei responsabili delle attività di governance e della direzione.

Significatività operativa per la revisione (Rif.: Par. 11)

SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

A12. Nella pianificazione della revisione contabile unicamente rivolta ad individuare errori singolarmente significativi, si trascura il fatto che un insieme di errori, che singolarmente non sono significativi, può rendere il bilancio significativamente errato, non lasciando alcun margine per possibili errori non individuati. La significatività operativa per la revisione (che, come definita, è rappresentata da uno o più importi) è determinata per ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nel bilancio superi la significatività per il bilancio nel suo complesso. Analogamente, la significatività operativa per la revisione, relativa ad un livello di significatività stabilito per una particolare classe di operazioni, saldo contabile o informativa, è determinata per ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati in quella particolare classe di operazioni, saldo contabile o informativa superi il relativo livello di significatività. La determinazione della significatività operativa per la revisione non è un semplice calcolo meccanico e richiede l'esercizio del giudizio professionale. Essa è influenzata dalla comprensione che il revisore ha dell'impresa, aggiornata nel corso dello svolgimento delle procedure di valutazione del rischio, e dalla natura e dall'entità degli errori identificati nel corso delle precedenti revisioni contabili e quindi dalle aspettative del revisore relativamente agli errori nel periodo amministrativo in esame.

Modifica della significatività nel corso della revisione contabile (Rif.: Par. 12)

A13. Può essere necessario modificare 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) come conseguenza di un cambiamento nelle circostanze verificatosi nel corso della revisione contabile (per esempio, la decisione di cedere una parte importante delle attività dell'impresa), di nuove informazioni ovvero di un cambiamento nella comprensione del revisore dell'impresa e delle sue attività in esito allo svolgimento delle procedure di revisione conseguenti. Per esempio, il revisore modifica tale significatività, se nel corso della revisione contabile vi sia l'opinione che i risultati finanziari effettivi saranno con ogni probabilità sostanzialmente diversi da quelli attesi per la fine dell'esercizio, inizialmente utilizzati per determinare la significatività per il bilancio nel suo complesso.