

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 330
LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

(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	
Risposte generali di revisione.....	5
Procedure di revisione in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni (nel seguito anche “procedure di revisione conseguenti”).....	6-23
Adeguatezza della presentazione del bilancio	24
Valutazione della sufficienza e dell’appropriatezza degli elementi probativi	25-27
Documentazione	28-30
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Risposte generali di revisione	A1-A3
Procedure di revisione in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni	A4-A60
Adeguatezza della presentazione del bilancio	A61
Valutazione della sufficienza e dell’appropriatezza degli elementi probativi	A62-A64
Documentazione	A65

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 “Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati” 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 nel definire e mettere in atto risposte di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati dal revisore medesimo in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315¹ nella 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 quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui rischi di errori significativi identificati e valutati mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate a tali rischi.

Definizioni

4. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno i significati sotto riportati:
 - a) Procedura di validità – Una procedura di revisione definita per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Le procedure di validità comprendono:
 - i) verifiche di dettaglio (sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa);
 - ii) procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.
 - b) Procedura di conformità – Una procedura di revisione definita per valutare l'efficacia operativa dei controlli nel prevenire od individuare e correggere errori significativi a livello di asserzioni.

Regole

Risposte generali di revisione

5. Il revisore deve definire e porre in essere le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio. (Rif.: Parr. A1–A3)

Procedure di revisione in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni (nel seguito anche “procedure di revisione conseguenti”)

6. Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni. (Rif.: Parr. A4-A8; A43-A54)
7. Nel definire le procedure di revisione conseguenti da svolgere, il revisore deve:
 - a) considerare le ragioni alla base della valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa rilevanti per la revisione, incluso:
 - i) la probabilità e l'entità di errori dovuti alle caratteristiche particolari delle classi di operazioni, saldi contabili o informativa rilevanti per la revisione (ossia, il rischio intrinseco);

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, *Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi*.

- ii) se la valutazione del rischio tenga conto dei controlli che fronteggiano il rischio di errori significativi (ossia il rischio di controllo), richiedendo in tal modo al revisore di acquisire elementi probativi per stabilire se i controlli operino efficacemente (ossia, il revisore pianifichi di verificare l'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità); (Rif.: Parr. A9-A18)
- b) acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta sia la valutazione del rischio da parte del revisore. (Rif.: Par. A19)

Procedure di conformità

8. Il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli, se:
- a) nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetti che i controlli operino efficacemente (ossia il revisore pianifichi di verificare l'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità); ovvero
 - b) le procedure di validità non possano fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni. (Rif.: Parr. A20-A24)
9. Nel definire e svolgere procedure di conformità, il revisore deve acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto maggiore è l'affidamento riposto dal revisore sull'efficacia di un controllo. (Rif.: Par. A25)

Natura ed estensione delle procedure di conformità

10. Nel definire e svolgere le procedure di conformità, il revisore deve:
- a) svolgere altre procedure di revisione in combinazione con indagini al fine di acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli, incluso:
 - i) come siano stati eseguiti i controlli nei momenti in cui avrebbero dovuto operare durante il periodo amministrativo sottoposto a revisione;
 - ii) l'uniformità con cui i controlli siano stati applicati;
 - iii) da chi o con quali mezzi siano stati eseguiti (Rif.: Parr. A26-A31);
 - b) determinare se i controlli da verificare dipendano a loro volta da altri controlli (controlli indiretti) e, in tal caso, qualora tali controlli indiretti non siano già stati verificati, determinare se sia necessario acquisire elementi probativi che supportino l'efficace funzionamento degli stessi. (Rif.: Parr. A32).

Tempistica delle procedure di conformità

11. Il revisore deve verificare i controlli nel momento specifico, ovvero durante tutto il periodo, per il quale egli intenda fare affidamento su tali controlli, in conformità ai paragrafi 12 e 15 seguenti, al fine di conseguire un'appropriata base per supportare il livello di affidamento previsto. (Rif.: Par. A33)

Utilizzo di elementi probativi acquisiti durante un periodo intermedio

12. Se il revisore acquisisce elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli durante un periodo intermedio, il revisore deve:
- a) acquisire elementi probativi sui cambiamenti significativi relativi a tali controlli, successivi al periodo intermedio;
 - b) determinare gli ulteriori elementi probativi da acquisire nel periodo rimanente. (Rif.: Parr. A34-A35)

Utilizzo di elementi probativi acquisiti durante precedenti revisioni

13. Nel determinare se sia appropriato o meno utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti revisioni e, in caso affermativo, nello stabilire il lasso di tempo che può intercorrere prima di verificare nuovamente un controllo, il revisore deve considerare i seguenti aspetti:
- a) l'efficacia delle altre componenti del sistema di controllo interno, inclusi l'ambiente di controllo, il processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno e il processo per la valutazione del rischio adottato dall'impresa;
 - b) i rischi derivanti dalle caratteristiche del controllo, incluso se esso sia manuale ovvero automatizzato;
 - c) l'efficacia dei controlli generali IT;
 - d) l'efficacia del controllo e la sua applicazione da parte dell'impresa, inclusa la natura e l'estensione delle deviazioni nell'applicazione del controllo rilevate in precedenti revisioni, e se siano avvenuti cambiamenti di personale che influenzino in modo significativo l'applicazione del controllo;
 - e) se, in presenza di mutamenti nelle circostanze, la mancanza di modifiche in uno specifico controllo comporti un rischio;
 - f) i rischi di errori significativi ed il grado di affidamento riposto sul controllo. (Rif.: Par. A36)
14. Se il revisore pianifica di utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa di controlli specifici, acquisiti in una precedente revisione, egli deve stabilire l'attuale rilevanza e attendibilità di tali evidenze mediante l'acquisizione di elementi probativi atti a dimostrare se, successivamente al completamento della revisione precedente, siano intervenuti cambiamenti significativi in tali controlli. Il revisore deve acquisire tali elementi probativi svolgendo indagini in combinazione con osservazioni o ispezioni allo scopo di confermare la comprensione di quei controlli specifici, e:
- a) se si sono verificati cambiamenti che incidono sull'attuale rilevanza degli elementi probativi acquisiti nel corso della precedente revisione, il revisore deve verificare i controlli nella revisione in corso; (Rif.: Par. A37)
 - b) se tali cambiamenti non sono avvenuti, il revisore deve verificare i controlli almeno una volta ogni tre revisioni; egli deve comunque verificare alcuni controlli, durante ogni revisione, al fine di evitare che la verifica di tutti i controlli su cui il revisore intende fare affidamento sia effettuata nel corso di un unico periodo di revisione senza lo svolgimento di verifiche su controlli nei successivi due periodi di revisione. (Rif.: Parr. A38-A40)

Controlli sui rischi significativi

15. Se il revisore intende fare affidamento sui controlli relativi a un rischio che è stato identificato come significativo, egli deve verificare tali controlli durante il periodo amministrativo in esame.

Valutazione dell'efficacia operativa dei controlli

16. Nella valutazione dell'efficacia operativa dei controlli sui quali il revisore intende fare affidamento, il revisore deve valutare se gli errori che sono stati individuati mediante le procedure di validità indichino che i controlli non stanno operando efficacemente. L'assenza di errori riscontrata mediante lo svolgimento di procedure di validità non fornisce tuttavia elementi probativi sull'efficacia dei controlli relativi all'asserzione oggetto di verifica. (Rif.: Par. A41)
17. Se siano individuate deviazioni nell'applicazione dei controlli sui quali il revisore intenda fare affidamento, il revisore deve svolgere specifiche indagini per comprendere tali aspetti e le loro potenziali conseguenze e deve stabilire se: (Rif.: Par. A42)
- a) le procedure di conformità che sono state svolte forniscano una base appropriata ai fini dell'affidabilità dei controlli;
 - b) siano necessarie ulteriori procedure di conformità; ovvero

- c) i rischi di errori significativi richiedano di essere affrontati utilizzando procedure di validità.

Procedure di validità

18. Indipendentemente dai rischi di errori significativi identificati e valutati, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ogni classe di operazioni, saldo contabile ed informativa significativi. (Rif.: Parr. A43-A49)
19. Il revisore deve considerare se le procedure di conferma esterna siano da svolgere come procedure di validità. (Rif.: Parr. A50-A53)

Procedure di validità relative alla fase di chiusura del bilancio

20. Le procedure di validità del revisore devono includere le seguenti procedure di revisione relative alla fase di chiusura del bilancio:
- a) il controllo della corrispondenza o la riconciliazione delle informazioni contenute nel bilancio con le sottostanti registrazioni contabili, incluso concordare o riconciliare i diversi elementi dell'informativa, qualora tali informazioni provengano o meno dalla contabilità generale e sezionale;
 - b) l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio. (Rif.: Par. A54)

Procedure di validità in risposta ai rischi significativi

21. Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenti un rischio significativo, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio. Qualora l'approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio. (Rif.: Par. A55)

Tempistica delle procedure di validità

22. Se le procedure di validità sono svolte ad una data intermedia, il revisore deve coprire il restante periodo svolgendo:
- a) procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per il periodo intercorrente; ovvero
 - b) esclusivamente procedure di validità conseguenti, se il revisore le ritiene sufficienti,
- che forniscano una base ragionevole per estendere le conclusioni di revisione dalla data intermedia fino alla data di chiusura del periodo amministrativo. (Rif.: Parr. A56-A59)
23. Nel caso in cui siano individuati ad una data intermedia errori che il revisore non aveva previsto al momento della valutazione dei rischi di errori significativi, il revisore deve valutare se sia necessario modificare la relativa valutazione del rischio, nonché natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità pianificate per il restante periodo. (Rif.: Par. A60)

Adeguatezza della presentazione del bilancio

24. Il revisore deve svolgere procedure di revisione per valutare se la presentazione del bilancio nel suo complesso sia conforme al quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria. Nell'effettuare tale valutazione, il revisore deve considerare se il bilancio sia presentato in modo da riflettere:
- l'appropriata classificazione e descrizione delle informazioni finanziarie e delle operazioni, degli eventi e delle condizioni sottostanti;
 - l'appropriata presentazione, struttura e contenuto del bilancio. (Rif.: Par. A61)

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi

25. Sulla base delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti, il revisore deve, prima di concludere la revisione, valutare se le valutazioni dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni continuino ad essere appropriate. (Rif.: Parr. A62-A63)
26. Il revisore deve giungere ad una conclusione relativamente al fatto che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati. Ai fini della formazione del proprio giudizio, il revisore deve considerare tutti gli elementi probativi pertinenti, indipendentemente dal fatto che sembrino confermare o contraddire le asserzioni di bilancio. (Rif.: Par. A64)
27. Se il revisore non ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati relativi ad una asserzione rilevante che riguarda una classe di operazioni, saldo contabile o informativa, egli deve cercare di ottenere ulteriori elementi probativi. Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.

Documentazione

28. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione:²
 - a) le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti svolte;
 - b) la correlazione di tali procedure con i rischi identificati e valutati a livello di asserzioni;
 - c) i risultati delle procedure di revisione, incluse le conclusioni qualora non altrimenti esplicitate. (Rif.: Par. A65)
29. Se il revisore pianifica di utilizzare gli elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli, acquisiti in precedenti revisioni, egli deve includere nella documentazione della revisione le conclusioni raggiunte sulla possibilità di fare affidamento su quei controlli verificati in una precedente revisione.
30. La documentazione del revisore deve dimostrare che le informazioni contenute nel bilancio corrispondono o si riconciliano con le sottostanti registrazioni contabili, inclusa la corrispondenza o la riconciliazione dei diversi elementi dell'informativa, qualora tali informazioni provengano o meno dalla contabilità generale e sezionale.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Risposte generali di revisione (Rif.: Par. 5)

- A1. Le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio possono includere:
 - la segnalazione al team di revisione della necessità di mantenere lo scetticismo professionale;
 - l'assegnazione di personale con maggiore esperienza o con speciali competenze o l'impiego di esperti;
 - modifiche alla natura, tempistica ed estensione della direzione e supervisione dei membri del team dell'incarico e il riesame del lavoro svolto;

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230, *La documentazione della revisione contabile*, paragrafi 8-11 e paragrafo A6.

- l'inclusione di elementi aggiuntivi di imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione conseguenti da svolgere;
- modifiche alla strategia generale di revisione come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.300 o alle procedure di revisione pianificate, che possono includere modifiche:
 - alla determinazione della significatività operativa da parte del revisore in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320;
 - alla pianificazione delle verifiche sull'efficacia operativa dei controlli e alla persuasività degli elementi probativi necessari a supportare l'affidamento pianificato su tale efficacia, in particolare quando sono identificate carenze nell'ambiente di controllo o nelle attività di monitoraggio dell'impresa;
 - alla natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità. Per esempio, quando il rischio è valutato come più elevato, può essere appropriato svolgere procedure di validità alla data del bilancio o in prossimità della data del bilancio.

A2. La valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e, di conseguenza, le risposte generali di revisione sono influenzate dalla comprensione dell'ambiente di controllo da parte del revisore. Un ambiente di controllo efficace può consentire al revisore di avere più fiducia nel controllo interno e nell'attendibilità degli elementi probativi generati all'interno dell'impresa e, conseguentemente, permette al revisore, per esempio, di eseguire alcune delle procedure di revisione ad una data intermedia piuttosto che a fine esercizio. Le carenze nell'ambiente di controllo, invece, hanno l'effetto contrario; ad esempio, il revisore può fronteggiare un ambiente di controllo inefficace:

- svolgendo un numero maggiore di procedure di revisione a fine esercizio piuttosto che ad una data intermedia;
- acquisendo maggiori elementi probativi mediante procedure di validità;
- aumentando il numero di sedi da includere nella revisione contabile.

A3. Tali considerazioni hanno quindi un impatto significativo sull'approccio generale di revisione poiché comportano, per esempio, un maggiore utilizzo delle procedure di validità (approccio di validità), ovvero un approccio che utilizza sia le procedure di conformità, sia le procedure di validità (approccio combinato).

Procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni

La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti (Rif.: Par. 6)

A4. La valutazione, da parte del revisore, dei rischi di errori significativi identificati a livello di asserzioni fornisce una base per considerare l'approccio di revisione appropriato al fine di definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti. Ad esempio, il revisore può stabilire che:

- a) per una particolare asserzione, possa far fronte in maniera efficace al rischio identificato e valutato di errori significativi soltanto svolgendo procedure di conformità;
- b) per specifiche asserzioni, sia appropriato svolgere unicamente procedure di validità e, quindi, il revisore esclude l'effetto dei controlli dalla valutazione dei rischi di errori significativi. Ciò può verificarsi quando il revisore non ha identificato un rischio per il quale le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati e pertanto non è tenuto a verificare l'efficacia operativa dei controlli. Pertanto, il revisore può pianificare di non verificare l'efficacia operativa dei controlli per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità; ovvero

- c) sia efficace un approccio combinato, che preveda l'utilizzo sia di procedure di conformità, sia di procedure di validità.

Non è necessario per il revisore definire e svolgere procedure di revisione conseguenti quando la valutazione del rischio di errore significativo è al di sotto di un livello accettabilmente basso. Tuttavia, come richiesto nel paragrafo 18, indipendentemente dall'approccio scelto e dai rischi di errori significativi identificati e valutati il revisore definisce e svolge procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.

- A5. La natura di una procedura di revisione attiene alla sua finalità (ossia procedura di conformità o procedura di validità) ed alla sua tipologia (ossia l'ispezione, l'osservazione, l'indagine, la richiesta di conferma, il ricalcolo, la riesecuzione o la procedura di analisi comparativa). La natura delle procedure di revisione è di primaria importanza per fronteggiare i rischi identificati e valutati.
- A6. La tempistica di una procedura di revisione attiene al momento in cui questa viene svolta o al periodo o alla data a cui si riferiscono gli elementi probativi.
- A7. L'estensione di una procedura di revisione attiene alla sua ampiezza in termini quantitativi, per esempio, alle dimensioni del campione o al numero di osservazioni di un controllo.
- A8. La definizione e lo svolgimento delle procedure di revisione conseguenti, la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni, forniscono un evidente collegamento tra le procedure di revisione conseguenti e la valutazione del rischio.

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati a livello di asserzioni (Rif.: Par. 7 a)

Natura

- A9. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 richiede che la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni da parte del revisore sia svolta valutando il rischio intrinseco e il rischio di controllo. Il revisore valuta il rischio intrinseco valutando la probabilità e l'entità di un errore considerando con quali modalità e in che misura i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che asserzioni rilevanti contengano errori.³ I rischi identificati e valutati da parte del revisore, incluse le motivazioni degli stessi, possono influenzare sia la tipologia di procedure di revisione da svolgere, sia la loro combinazione. Ad esempio, quando il rischio identificato e valutato è alto, il revisore può richiedere conferma della completezza delle clausole di un contratto alla controparte, oltre ad esaminare il documento. Inoltre, alcune procedure di revisione possono essere più appropriate per determinate asserzioni che per altre. Per esempio, per quanto riguarda i ricavi, le procedure di conformità possono fronteggiare meglio i rischi di errori significativi identificati e valutati relativi all'asserzione della completezza, mentre le procedure di validità possono fronteggiare meglio i rischi di errori significativi identificati e valutati relativi all'asserzione della manifestazione.
- A10. Le motivazioni alla base della valutazione di un rischio sono rilevanti al fine di determinare la natura delle procedure di revisione. Ad esempio, qualora un rischio identificato e valutato sia più basso in ragione delle particolari caratteristiche di una classe di operazioni indipendentemente dalla considerazione dei relativi controlli, il revisore può stabilire che le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità da sole forniscano elementi probativi sufficienti e appropriati. Di contro, se il rischio identificato e valutato è più basso in quanto il revisore pianifica di verificare l'efficacia operativa dei controlli, ed il revisore intende basare le procedure di validità su tale valutazione, allora egli svolge le verifiche di tali controlli, come richiesto nel paragrafo 8 a). Ciò può verificarsi, ad esempio, nel caso di una classe di operazioni con caratteristiche ragionevolmente

³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafi 31 e 34.

omogenee e non complesse che sono regolarmente elaborate e controllate dal sistema informativo dell'impresa.

Tempistica

- A11. Il revisore può eseguire le procedure di conformità o le procedure di validità ad una data intermedia o a fine esercizio. Più è alto il rischio di errore significativo, maggiore è la probabilità che il revisore possa decidere che sia più efficace svolgere procedure di validità in prossimità o a fine esercizio, piuttosto che ad una data precedente, ovvero svolgere procedure di revisione senza preavviso o in tempi non prestabiliti (per esempio, eseguire procedure di revisione in sedi aziendali selezionate senza preavviso). Ciò risulta di particolare rilevanza nel caso si consideri come fronteggiare i rischi di frode. Per esempio, il revisore può giungere alla conclusione che, qualora siano stati identificati rischi di errori intenzionali o di manipolazione, non sia efficace svolgere procedure di revisione allo scopo di estendere le conclusioni di revisione raggiunte ad una data intermedia sino alla fine dell'esercizio.
- A12. Di contro, lo svolgimento di procedure di revisione prima della fine dell'esercizio può aiutare il revisore ad identificare problematiche significative nelle prime fasi della revisione e, di conseguenza, a risolverle con l'assistenza della direzione o a sviluppare un efficace approccio di revisione per affrontare tali problematiche.
- A13. Inoltre, alcune procedure di revisione possono essere svolte soltanto a fine esercizio ovvero successivamente, ad esempio:
- controllo della corrispondenza o riconciliazione delle informazioni incluse nel bilancio con le sottostanti registrazioni contabili, inclusa l'informativa, provenienti o meno dalla contabilità generale e sezionale;
 - esame delle rettifiche apportate nel corso della redazione del bilancio;
 - procedure per fronteggiare il rischio che, a fine esercizio, l'impresa possa aver stipulato contratti di vendita non corretti o che le operazioni possano non essersi concluse.
- A14. Ulteriori fattori che influenzano la considerazione del revisore su quando svolgere le procedure di revisione includono:
- l'ambiente di controllo;
 - la tempistica con cui le informazioni da esaminare si rendono disponibili (per esempio, i file elettronici possono essere successivamente modificati o le procedure da esaminare possono essere operative solo in certi periodi);
 - la natura del rischio (per esempio, se esiste il rischio di ricavi gonfiati per rispettare le previsioni di utile mediante la creazione a posteriori di falsi accordi di vendita, il revisore può voler esaminare i contratti disponibili alla data di chiusura dell'esercizio);
 - il periodo o la data cui si riferiscono gli elementi probativi;
 - la tempistica di predisposizione del bilancio, in particolare di quell'informativa che fornisce ulteriori spiegazioni sugli importi registrati nella situazione patrimoniale-finanziaria, nel conto economico complessivo, nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto, o nel rendiconto finanziario.

Estensione

- A15. L'estensione di una procedura di revisione ritenuta necessaria è determinata dopo aver considerato la significatività, il rischio identificato e valutato ed il grado di sicurezza che il revisore intende ottenere. Quando un unico scopo viene raggiunto mediante la combinazione di procedure, si considera l'estensione di ciascuna procedura separatamente. In generale, l'estensione delle procedure di revisione aumenta all'incrementarsi del rischio di errori significativi. Ad esempio, per fronteggiare i rischi di errori

significativi identificati e valutati dovuti a frodi, può risultare appropriato aumentare le dimensioni dei campioni ovvero svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità ad un livello più dettagliato. Comunque, aumentare l'estensione di una procedura di revisione si rivela efficace soltanto se la stessa è pertinente allo specifico rischio esaminato.

A16. L'utilizzo di procedure di revisione basate su tecniche computerizzate (CAAT) può consentire verifiche più ampie di operazioni avvenute elettronicamente e di archivi contabili elettronici, che possono essere utili quando il revisore decide di modificare l'estensione delle verifiche per fronteggiare, ad esempio, i rischi di errori significativi dovuti a frodi. Tali tecniche possono essere utilizzate per selezionare dei campioni di operazioni dai principali archivi elettronici, per estrarre operazioni con caratteristiche particolari, ovvero per sottoporre a verifica l'intera popolazione anziché un campione della stessa.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche^{3-bis}

A17. (*omissis*).

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A18. Nel caso di imprese di dimensioni molto piccole, possono non essere presenti molti controlli che potrebbero essere individuati dal revisore, ovvero può essere limitata l'ampiezza con cui l'impresa ha documentato la loro esistenza o il loro funzionamento. In tali casi, può essere più efficiente per il revisore svolgere procedure di revisione conseguenti che siano principalmente procedure di validità. In alcuni rari casi, tuttavia, l'assenza di controlli o delle componenti del sistema di controllo interno può rendere impossibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati.

Valutazione più alta del rischio (Rif.: Par. 7 b)

A19. Quando si acquisiscono elementi probativi maggiormente persuasivi in ragione di una più alta valutazione del rischio, il revisore può aumentare la quantità degli elementi probativi o acquisire elementi più pertinenti o attendibili, attribuendo, ad esempio, maggiore importanza all'acquisizione di elementi probativi forniti da terzi ovvero ottenendo elementi probativi di conferma da diverse fonti indipendenti.

Procedure di conformità

Definizione e svolgimento delle procedure di conformità (Rif.: Par. 8)

A20. Le procedure di conformità vengono svolte solamente su quei controlli che il revisore ha stabilito siano adeguatamente configurati per prevenire, o individuare e correggere, un errore significativo in una asserzione rilevante e il revisore pianifica di verificare tali controlli. Qualora siano stati utilizzati controlli sostanzialmente differenti in momenti diversi del periodo amministrativo sottoposto a revisione, ciascun controllo viene considerato separatamente.

A21. Verificare l'efficacia operativa dei controlli è diverso dall'acquisirne una comprensione e dal valutarne la configurazione e la messa in atto. Tuttavia, in entrambi i casi vengono utilizzate le stesse tipologie di procedure di revisione. Il revisore può quindi decidere che sia efficiente verificare l'efficacia operativa dei controlli e, contemporaneamente, valutarne la configurazione e stabilire se siano stati messi in atto.

A22. Inoltre, sebbene alcune procedure di valutazione del rischio possano non essere state specificamente configurate come procedure di conformità, esse possono nondimeno fornire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli e, di conseguenza, fungere da procedure di conformità. Ad esempio, le procedure di valutazione del rischio eseguite dal revisore possono avere incluso:

- indagini sull'utilizzo dei budget da parte della direzione;

^{3-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".

- l'analisi del raffronto da parte della direzione tra spese mensili previste ed effettive;
- l'esame dei rapporti relativi all'analisi degli scostamenti tra i dati previsti e quelli effettivi.

Tali procedure di revisione forniscono una conoscenza sulla configurazione delle politiche di gestione del budget dell'impresa e sulla loro effettiva messa in atto e possono altresì fornire elementi probativi sull'efficacia operativa di tali politiche nel prevenire o individuare errori significativi nella classificazione delle spese.

- A23. In aggiunta, il revisore può definire una procedura di conformità da svolgere simultaneamente ad una verifica di dettaglio sulla stessa operazione. Sebbene lo scopo di una procedura di conformità sia diverso da quello di una verifica di dettaglio, è possibile conseguire contemporaneamente entrambi gli scopi mediante l'esecuzione di una procedura di conformità e di una verifica di dettaglio sulla stessa operazione, realizzando il cosiddetto "test con duplice obiettivo". Ad esempio, il revisore può definire e valutare i risultati di un test per l'esame di una fattura, stabilendo se sia stata approvata ed acquisendo elementi probativi di validità in merito all'operazione stessa. Un test con duplice obiettivo viene definito e valutato considerando separatamente ciascuno degli scopi del test.
- A24. In alcuni casi, il revisore può non essere in grado di definire efficaci procedure di validità che, di per sé, forniscano elementi probativi sufficienti ed appropriati a livello di asserzioni.⁴ Ciò può verificarsi nel caso in cui un'impresa conduca la propria attività utilizzando i sistemi IT e la documentazione delle operazioni sia prodotta o conservata solamente attraverso il sistema IT stesso. In tal caso, il paragrafo 8 b) richiede al revisore di svolgere procedure di conformità sui controlli che fronteggiano il rischio per il quale le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati.

Elementi probativi e affidamento previsto (Rif.: Par. 9)

- A25. Un livello più alto di sicurezza sull'efficacia operativa dei controlli può essere necessario quando l'approccio adottato è costituito principalmente da procedure di conformità, in particolare quando non è possibile o praticabile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante le sole procedure di validità.

Natura ed estensione delle procedure di conformità

Altre procedure di revisione in combinazione con l'indagine (Rif.: Par. 10 a)

- A26. L'indagine da sola non è sufficiente per verificare l'efficacia operativa dei controlli. Di conseguenza, congiuntamente ad essa vengono svolte altre procedure di revisione. A tale proposito, l'indagine in combinazione con procedure di ispezione o di riesecuzione può fornire un livello di sicurezza maggiore rispetto all'indagine e all'osservazione, poiché l'osservazione è pertinente solo con riferimento al momento preciso in cui viene effettuata.
- A27. La natura del particolare controllo influenza la tipologia della procedura di revisione necessaria per acquisire gli elementi probativi atti a comprovare che il controllo abbia operato in modo efficace. Ad esempio, se l'efficacia operativa è comprovata dalla documentazione, il revisore può decidere di ispezionarla per acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa. Per altri controlli, tuttavia, la documentazione può non essere disponibile o pertinente. Per esempio, la documentazione relativa all'operatività può non essere presente per alcuni fattori dell'ambiente di controllo, quali l'attribuzione di autorità e responsabilità, o per alcune tipologie di controlli, quali i controlli automatizzati. In tali circostanze, gli elementi probativi sull'efficacia operativa possono essere acquisiti mediante l'indagine in combinazione con altre procedure di revisione, quali l'osservazione e l'utilizzo di tecniche di revisione computerizzate (CAAT).

Estensione delle procedure di conformità

⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 33.

A28. Quando sono necessari elementi probativi più persuasivi relativamente all'efficacia di un controllo, può risultare appropriato aumentare l'estensione delle procedure di conformità relative al controllo. Oltre al grado di affidamento riposto sui controlli, gli aspetti che il revisore può considerare nel determinare l'estensione delle procedure di conformità includono quanto segue:

- la frequenza con cui il controllo viene messo in atto dall'impresa durante il periodo amministrativo;
- l'ampiezza temporale, nell'ambito del periodo amministrativo sottoposto a revisione, in cui fare affidamento sull'efficacia operativa del controllo;
- il grado di deviazione atteso nell'applicazione di un controllo;
- la rilevanza e l'attendibilità degli elementi probativi da acquisire in merito all'efficacia operativa del controllo a livello di asserzioni;
- la misura in cui gli elementi probativi sono acquisiti mediante le procedure di conformità eseguite su altri controlli attinenti all'asserzione.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530⁵ contiene ulteriori linee guida sull'estensione della verifica.

A29. A causa dell'intrinseca uniformità delle elaborazioni IT, può non essere necessario aumentare l'estensione della verifica di un controllo automatizzato. Si può presumere che un controllo automatizzato operi in modo uniforme, salvo che l'applicazione IT (inclusi tabelle, archivi o altri dati permanenti utilizzati dall'applicazione IT) venga modificata. Dopo aver stabilito che un controllo automatizzato è operante secondo modalità conformi alla sua configurazione (verifica che può essere effettuata quando il controllo viene inizialmente messo in atto o in altra data successiva), il revisore può considerare se eseguire verifiche al fine di stabilire se il controllo continui ad operare in modo efficace. Tali verifiche possono includere la verifica dei controlli generali IT relativi all'applicazione IT.

A30. Analogamente, il revisore può svolgere procedure di conformità che fronteggiano i rischi di errori significativi relativi all'integrità dei dati dell'impresa, o alla completezza e accuratezza dei report generati dal sistema dell'impresa, o per fronteggiare i rischi di errori significativi per i quali le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati. Tali procedure di conformità possono includere verifiche dei controlli generali IT che fronteggiano gli aspetti di cui al paragrafo 10 a). In questo caso, può non essere necessario che il revisore svolga ulteriori verifiche per acquisire elementi probativi sugli aspetti di cui al paragrafo 10 a).

A31. Quando il revisore stabilisce che un controllo generale IT è carente, può considerare la natura dei rischi correlati derivanti dall'utilizzo dell'IT che sono stati identificati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315⁶ per fornire una base per la definizione delle ulteriori procedure del revisore per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati. Tali procedure possono stabilire se:

- si sono presentati i relativi rischi derivanti dall'IT. Per esempio, se gli utilizzatori hanno un accesso non autorizzato ad un'applicazione IT (ma non possono accedere né modificare il sistema di log-in che traccia gli accessi), il revisore può svolgere indagini sui log-in al sistema, per acquisire elementi probativi sul fatto che, durante il periodo amministrativo, tali utilizzatori non hanno effettuato accessi all'applicazione IT;
- esistono eventuali controlli generali IT alternativi o ridondanti, o altre tipologie di controlli, che fronteggiano i relativi rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT. In questo caso, il revisore può identificarli (qualora non siano già stati identificati) e valutarne pertanto la configurazione, stabilire

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 530, *Campionamento di revisione*.

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 26 c) i).

se siano stati messi in atto e svolgere verifiche sulla loro efficacia operativa. Per esempio, se un controllo generale IT relativo all'accesso dell'utente è carente, l'impresa può effettuare un controllo alternativo mediante il quale la direzione IT esamina tempestivamente i report sugli accessi degli utenti finali. Le circostanze in cui un controllo sull'applicazione può fronteggiare un rischio derivante dall'utilizzo dell'IT possono includere il caso in cui è possibile riconciliare le informazioni che possono essere influenzate dalla carenza nel controllo generale IT con fonti esterne (ad esempio unestratto conto bancario) o interne non influenzate da tale carenza (ad esempio, un'applicazione IT separata o una fonte di dati).

Verifica dei controlli indiretti (Rif.: Par. 10 b)

A32. In alcune circostanze, può rendersi necessario acquisire elementi probativi che supportino l'efficace funzionamento dei controlli indiretti (ad esempio, controlli generali IT). Come spiegato nei paragrafi da A29 ad A31, i controlli generali IT possono essere stati identificati in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 per via del loro supporto all'efficacia operativa dei controlli automatizzati o al mantenimento dell'integrità delle informazioni utilizzate nell'informativa finanziaria dell'impresa, inclusi i report generati dal sistema. La regola di cui al paragrafo 10 b) riconosce che il revisore può avere già verificato determinati controlli indiretti per trattare gli aspetti di cui al paragrafo 10 a).

Tempistica delle procedure di conformità

Periodo su cui si intende fare affidamento (Rif.: Par. 11)

A33. Gli elementi probativi riguardanti soltanto uno specifico momento possono essere sufficienti per le finalità del revisore, per esempio, quando vengano verificati i controlli sulla rilevazione fisica delle giacenze di magazzino dell'impresa alla fine del periodo amministrativo. Se, di contro, il revisore intende fare affidamento su un controllo in un certo periodo, è appropriato svolgere verifiche che possano fornire elementi probativi atti a comprovare che il controllo abbia operato efficacemente nei momenti in cui avrebbe dovuto operare durante quel periodo. Queste possono includere procedure di conformità con riferimento a controlli presenti nel processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno.

Utilizzo di elementi probativi acquisiti durante un periodo intermedio (Rif.: Par. 12 b)

A34. Tra i fattori rilevanti al fine di determinare gli ulteriori elementi probativi da acquisire relativamente ai controlli che hanno operato durante il periodo rimanente, successivo a quello intermedio, vi sono:

- la significatività dei rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni;
- i controlli specifici che sono stati verificati durante il periodo intermedio e le modifiche significative apportate ai controlli dal momento in cui sono stati oggetto di verifica, incluse le modifiche nel sistema informativo, nei processi e nel personale;
- la misura in cui sono stati acquisiti elementi probativi sull'efficacia operativa di tali controlli;
- la durata del periodo rimanente;
- la misura in cui il revisore intende ridurre le procedure di validità conseguenti sulla base dell'affidamento riposto sui controlli;
- l'ambiente di controllo.

A35. Ulteriori elementi probativi possono essere acquisiti, per esempio, estendendo le procedure di conformità per il periodo rimanente ovvero verificando il monitoraggio dei controlli da parte dell'impresa.

Utilizzo di elementi probativi acquisiti durante precedenti revisioni (Rif.: Par. 13)

A36. In alcune circostanze, gli elementi probativi acquisiti da precedenti revisioni possono rappresentare evidenze di revisione qualora il revisore svolga delle procedure di revisione per stabilirne la attuale rilevanza e attendibilità. Ad esempio, durante lo svolgimento di una precedente revisione, il revisore può avere stabilito che un controllo automatizzato stava funzionando in modo conforme alla sua configurazione. Il revisore può acquisire elementi probativi per stabilire se siano stati apportati cambiamenti al controllo automatizzato che ne influenzino il continuo ed efficace funzionamento; per esempio, indagini presso la direzione e l'ispezione di registri informatici per individuare quali controlli siano stati modificati. La considerazione degli elementi probativi inerenti tali cambiamenti può portare ad aumentare o a diminuire gli elementi probativi da acquisire nel periodo amministrativo in esame in merito all'efficacia operativa dei controlli.

Controlli che hanno subito modifiche rispetto a precedenti revisioni (Rif.: Par. 14 a)

A37. I cambiamenti nei controlli possono incidere sulla rilevanza e attendibilità degli elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni in misura tale da non poter più costituire una base su cui continuare a fare affidamento. Ad esempio, le modifiche in un sistema che permettono ad un'impresa di ricevere un nuovo rapporto dal sistema stesso, probabilmente non incidono sulla rilevanza degli elementi probativi acquisiti nella precedente revisione; al contrario, una modifica che determini l'accumulo o il calcolo dei dati secondo modalità differenti influisce su tale rilevanza.

Controlli che non hanno subito modifiche rispetto a precedenti revisioni (Rif.: Par. 14 b)

A38. Per quei controlli che:

- a) non sono stati modificati dalla data della loro ultima verifica;
- b) non costituiscono controlli che mitigano un rischio significativo,

la decisione del revisore se fare affidamento sugli elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni è oggetto di giudizio professionale. Inoltre, l'intervallo temporale che intercorre tra le verifiche di tali controlli è anch'esso oggetto di giudizio professionale, ma secondo quanto richiesto nel paragrafo 14 b) almeno una volta ogni tre anni.

A39. In linea generale, più elevato è il rischio di errori significativi, ovvero maggiore è l'affidamento riposto sui controlli, tanto più breve è opportuno che sia l'eventuale periodo di tempo intercorrente tra le verifiche del revisore. I fattori che possono ridurre il periodo per effettuare una nuova verifica su un controllo o che portano a non fare del tutto affidamento sugli elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni, includono:

- un ambiente di controllo carente;
- una carenza nel processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno;
- una significativa componente manuale nei controlli;
- cambiamenti nel personale che influenzino in modo significativo l'applicazione del controllo;
- mutamenti nelle circostanze che indichino la necessità di modifiche nel controllo;
- carenti controlli generali IT.

A40. In presenza di più controlli per i quali il revisore intenda fare affidamento sugli elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni, la verifica di alcuni di tali controlli in ciascuna revisione fornisce informazioni a supporto dell'efficacia attuale dell'ambiente di controllo. Ciò aiuta il revisore a decidere se sia appropriato fare affidamento sugli elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni.

Valutazione dell'efficacia operativa dei controlli (Rif.: Parr. 16-17)

- A41. Un errore significativo individuato dalle procedure eseguite dal revisore è un indicatore forte dell'esistenza di una carenza significativa nel controllo interno.
- A42. Il concetto di efficacia dell'operatività dei controlli prevede che possano verificarsi talune deviazioni nelle modalità di applicazione degli stessi da parte dell'impresa. Le deviazioni nell'applicazione dei controlli rispetto alle modalità prestabilite possono essere causate da fattori, quali cambiamenti nel personale chiave, significative fluttuazioni stagionali nel volume delle operazioni ed errore umano. Il grado di deviazione individuato, in particolare se confrontato con il grado previsto, può indicare che non è possibile fare affidamento sul controllo per ridurre il rischio, a livello di asserzioni, a quello valutato dal revisore.

Procedure di validità (Rif.: Parr. 6, 18)

A43. Il paragrafo 18 richiede al revisore di definire e svolgere le procedure di validità per ogni classe di operazioni, saldo contabile ed informativa significativi. Per le classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione, le procedure di validità possono essere già state svolte in quanto il paragrafo 6 richiede al revisore di definire e svolgere procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni. Di conseguenza, in conformità al paragrafo 18, è necessario definire e svolgere le procedure di validità:

- quando le procedure di revisione conseguenti per classi di operazioni saldi contabili o informativa rilevanti per la revisione, definite e svolte in conformità al paragrafo 6, non includevano le procedure di validità; ovvero
- per ogni classe di operazioni, saldo contabile o informativa che non siano rilevanti per la revisione ma siano stati identificati come significativi in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315.⁷

Tale regola riflette il fatto che: a) la valutazione del rischio da parte del revisore è soggettiva e come tale può non identificare tutti i rischi di errori significativi, e b) ci sono limiti intrinseci nei controlli, che includono la possibilità di forzature dei controlli da parte della direzione.

A44. Non è necessario verificare tutte le asserzioni nell'ambito di una classe di operazioni, saldo contabile o informativa significativi. Piuttosto, nel definire le procedure di validità da svolgere, la considerazione da parte del revisore delle asserzioni in cui, qualora dovesse verificarsi un errore, è ragionevolmente possibile che si tratti di un errore significativo, può aiutare il revisore a identificare la natura, tempistica ed estensione appropriate delle procedure da svolgere.

Natura ed estensione delle procedure di validità

A45. In relazione alle diverse circostanze, il revisore può stabilire che:

- sia sufficiente svolgere esclusivamente procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso; ad esempio, laddove la valutazione del rischio da parte del revisore sia supportata da elementi probativi derivanti dalle procedure di conformità;
- siano appropriate soltanto le verifiche di dettaglio;
- la risposta di revisione più appropriata per fronteggiare i rischi identificati e valutati sia rappresentata da una combinazione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità e di verifiche di dettaglio.

A46. Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità sono generalmente più adatte a grandi volumi di operazioni che tendono ad essere prevedibili nel tempo. Il principio di revisione

⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 36.

internazionale (ISA Italia) n. 520⁸ stabilisce regole e fornisce linee guida per l'applicazione delle procedure di analisi comparativa nel corso di una revisione contabile.

- A47. La valutazione del rischio o la natura dell'asserzione è rilevante per la configurazione delle verifiche di dettaglio. Ad esempio, le verifiche di dettaglio relative alle asserzioni di esistenza o di manifestazione possono comprendere la selezione di alcune voci incluse in un importo del bilancio e l'acquisizione degli elementi probativi pertinenti. Di contro, le verifiche di dettaglio relative all'asserzione di completezza possono comportare la selezione da voci che si presume siano incluse nel relativo importo di bilancio e l'accertamento se tali voci siano effettivamente in esso incluse.
- A48. Poiché la valutazione del rischio di errori significativi dipende anche dai controlli che il revisore pianifica di verificare, può rendersi necessario un incremento dell'estensione delle procedure di validità, laddove i risultati delle procedure di conformità risultassero insoddisfacenti. Comunque, è appropriato incrementare l'estensione di una procedura di revisione soltanto se la stessa è pertinente allo specifico rischio esaminato.
- A49. Nella definizione delle verifiche di dettaglio, l'estensione di tali verifiche dipende solitamente dalle dimensioni del campione. Tuttavia, anche altri aspetti assumono una certa rilevanza, incluso se sia più efficace utilizzare altri metodi di selezione per l'effettuazione della verifica. Si veda il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500.⁹

Considerazioni circa la necessità di svolgimento delle procedure di conferma esterna (Rif.: Par 19)

A50. Le procedure di conferma esterna sono spesso rilevanti quando si riferiscono ad asserzioni concernenti i saldi contabili e i loro elementi costitutivi, ma non sono necessariamente limitate a tali fattispecie. Il revisore può, ad esempio, chiedere conferma esterna di condizioni contrattuali, di contratti o di transazioni tra l'impresa e i terzi. Le procedure di conferma esterna possono anche essere svolte per ottenere elementi probativi in merito all'assenza di certe condizioni. Ad esempio, può richiedersi una conferma specifica in merito all'inesistenza di accordi collaterali che possano riguardare la rilevazione per competenza dei ricavi dell'impresa. Altre situazioni nelle quali le procedure di conferma esterna possono fornire elementi probativi rilevanti per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati, includono:

- saldi bancari e altre informazioni concernenti i rapporti con le banche;
- crediti verso clienti e relative condizioni;
- giacenze di magazzino detenute presso terzi in conto lavorazione o in deposito;
- atti relativi a titoli di proprietà detenuti presso legali o finanziatori in custodia, deposito o a garanzia;
- titoli e partecipazioni custoditi presso terzi o acquistati da intermediari, ma non ancora consegnati alla data del bilancio;
- debiti finanziari, incluse le relative condizioni di rimborso e le clausole limitative ("covenants");
- debiti verso fornitori e relative condizioni.

A51. Sebbene le conferme esterne possano fornire elementi probativi rilevanti relativamente a certe asserzioni, vi sono alcune asserzioni per le quali le conferme esterne forniscono elementi probativi meno rilevanti. Ad esempio, le conferme esterne forniscono elementi probativi meno rilevanti in merito all'esigibilità dei crediti verso clienti, rispetto a quelli concernenti l'esistenza di tali crediti.

A52. Il revisore può stabilire che le procedure di conferma esterna svolte per uno scopo danno la possibilità di acquisire elementi probativi con riguardo ad altri aspetti. Per esempio, le richieste di conferma dei

⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 520, *Procedure di analisi comparativa*.

⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, *Elementi probativi*, paragrafo 10.

saldi bancari spesso comprendono richieste di informazioni rilevanti per altre asserzioni di bilancio. Tali considerazioni possono influenzare la decisione del revisore se svolgere, o meno, le procedure di conferma esterna.

A53. I fattori che possono aiutare il revisore nello stabilire se le procedure di conferma esterna siano da svolgere come procedure di validità, includono:

- la conoscenza da parte del soggetto circolarizzato di quanto richiesto – le risposte possono risultare più attendibili se fornite da una persona del soggetto circolarizzato che possiede le necessarie conoscenze sull'informazione oggetto di conferma;
- la capacità o la volontà di rispondere del soggetto circolarizzato – per esempio, tale soggetto:
 - può non accettare le responsabilità per rispondere ad una richiesta di conferma;
 - può considerare rispondere troppo costoso o troppo dispendioso in termini temporali;
 - può essere preoccupato in merito alle possibili responsabilità legali conseguenti alla risposta;
 - può contabilizzare le transazioni in altre valute; ovvero
 - può operare in un ambiente nel quale rispondere alle richieste di conferma non rappresenta un aspetto significativo delle proprie attività lavorative giornaliere.

In queste situazioni, i soggetti circolarizzati possono, alternativamente, non rispondere, rispondere in maniera casuale o cercare di limitare l'attendibilità attribuibile alla risposta;

- il grado di obiettività del soggetto circolarizzato – se il soggetto circolarizzato è una parte correlata dell'impresa, le risposte alle richieste di conferma possono risultare meno attendibili.

Procedure di validità relative alla fase di chiusura del bilancio (Rif: Par. 20)

A54. La natura e anche l'estensione delle procedure di validità del revisore relative alla fase di chiusura del bilancio dipendono dalla natura e dalla complessità del processo di predisposizione dell'informativa finanziaria dell'impresa e dai rischi correlati di errori significativi.

Procedure di validità in risposta ai rischi significativi (Rif.: Par. 21)

A55. Il paragrafo 21 del presente principio di revisione richiede che il revisore svolga procedure di validità che siano specificatamente rispondenti a quei rischi che il revisore ha identificato come significativi. Gli elementi probativi ricevuti direttamente dal revisore sotto forma di conferme esterne da appropriati soggetti circolarizzati, possono aiutare il revisore ad ottenere elementi probativi aventi l'elevato livello di attendibilità, necessario al revisore per fronteggiare i rischi significativi di errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Per esempio, se il revisore riscontra che la direzione è sottoposta a pressioni per rispettare le previsioni di utile, può sussistere il rischio che le vendite vengano gonfiate mediante una non corretta contabilizzazione dei ricavi relativi ad accordi di vendita con condizioni che non ne consentono l'imputazione nel periodo o mediante la fatturazione di vendite prima della spedizione. In tali circostanze il revisore può, ad esempio, definire le richieste di conferme esterne che non si limitino a richiedere conferma dei saldi in essere, ma che includano anche la conferma dei dettagli delle condizioni di vendita, inclusi date, eventuali diritti di reso e termini di consegna. In aggiunta a ciò, il revisore può ritenere efficace integrare tali procedure di conferma esterna con indagini presso il personale non amministrativo dell'impresa, in merito a modifiche delle condizioni di vendita e dei termini di consegna.

Tempistica delle procedure di validità (Rif.: Parr. 22-23)

A56. Nella maggior parte dei casi, gli elementi probativi acquisiti mediante procedure di validità nel corso di una precedente revisione forniscono pochi o nessun elemento probativo per il periodo amministrativo

in esame. Ci sono tuttavia eccezioni, ad esempio, un parere legale, acquisito in una precedente revisione in merito alla struttura di un'operazione di cartolarizzazione in relazione alla quale non sono intervenute modifiche, può risultare pertinente nel periodo amministrativo in esame. In tali casi, può risultare appropriato utilizzare elementi probativi acquisiti attraverso procedure di validità svolte in una precedente revisione, se tali elementi e le problematiche in relazione ai quali sono stati acquisiti, non siano sostanzialmente cambiati, e se, nel periodo amministrativo in esame, siano state svolte le procedure di revisione per stabilirne l'attuale rilevanza.

Utilizzo di elementi probativi acquisiti durante un periodo intermedio (Rif.: Par. 22)

A57. In alcune circostanze, il revisore può stabilire che sia efficace svolgere procedure di validità ad una data intermedia e di comparare e riconciliare le informazioni riguardanti i saldi contabili di fine periodo amministrativo con quelle comparabili alla data intermedia, in modo da:

- a) identificare importi che appaiono inusuali;
- b) indagare su tali importi;
- c) svolgere procedure di analisi comparativa o verifiche di dettaglio per verificare il periodo intercorrente.

A58. Svolgere procedure di validità ad una data intermedia senza effettuare ulteriori procedure ad una data successiva fa aumentare il rischio che il revisore non individui quegli errori che potrebbero invece manifestarsi alla fine del periodo amministrativo. Tale rischio si incrementa all'aumentare della lunghezza del periodo rimanente. I seguenti fattori possono incidere sulla decisione di svolgere procedure di validità ad una data intermedia:

- l'ambiente di controllo e altri controlli;
- la disponibilità ad una data successiva delle informazioni necessarie per l'applicazione delle procedure di revisione;
- la finalità delle procedure di validità;
- il rischio identificato e valutato di errori significativi;
- la natura delle classi di operazioni, dei saldi contabili e delle relative asserzioni;
- la capacità del revisore di svolgere appropriate procedure di validità ovvero procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per coprire il rimanente periodo, al fine di ridurre il rischio che non siano individuati errori che potrebbero manifestarsi alla fine del periodo amministrativo.

A59. I seguenti fattori possono incidere sulla decisione di svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità per il periodo intercorrente tra la data intermedia e la fine del periodo amministrativo:

- se i saldi di fine periodo amministrativo delle particolari classi di operazioni o i saldi contabili siano ragionevolmente prevedibili in relazione al loro ammontare, alla loro rilevanza e composizione;
- se siano appropriate le procedure utilizzate dall'impresa per analizzare e rettificare classi di operazioni o saldi contabili a date intermedie e per effettuare corrette rilevazioni nel rispetto del principio della competenza di periodo;
- se il sistema informativo sia in grado di fornire informazioni in merito sia ai saldi di fine periodo amministrativo, sia alle operazioni nel periodo rimanente, che siano sufficienti a consentire indagini riguardo a:

- a) operazioni o scritture contabili significative inusuali (incluse quelle al termine o in prossimità della fine del periodo amministrativo);
- b) altre cause di fluttuazioni significative, ovvero fluttuazioni attese che non si sono verificate;
- c) cambiamenti nella composizione di classi di operazioni o saldi contabili.

Errori individuati ad una data intermedia (Rif.: Par. 23)

A60. Se il revisore conclude che la natura, la tempistica o l'estensione pianificate delle procedure di validità per il periodo rimanente richiedano una modifica in ragione di errori inattesi individuati ad una data intermedia, tali modifiche possono includere l'estensione ovvero la ripetizione a fine periodo amministrativo delle procedure svolte ad una data intermedia.

Adeguatezza della presentazione del bilancio (Rif.: Par. 24)

A61. Valutare l'adeguatezza della presentazione, della struttura e del contenuto del bilancio, include, ad esempio, tenere conto della terminologia utilizzata richiesta dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, il livello di dettaglio fornito, l'aggregazione e la disaggregazione di impoti e le basi di determinazione degli importi iscritti.

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi (Rif.: Parr. 25-27)

A62. Una revisione di bilancio è un processo cumulativo ed iterativo. Man mano che il revisore svolge le procedure di revisione pianificate, gli elementi probativi acquisiti possono indurlo a modificare la natura, la tempistica o l'estensione di altre procedure di revisione pianificate. Il revisore può venire a conoscenza di informazioni che differiscono in modo significativo da quelle su cui era basata la valutazione del rischio. Ad esempio:

- l'estensione degli errori individuata dal revisore svolgendo procedure di validità può modificare il proprio giudizio sulla valutazione del rischio e può indicare una carenza significativa nel controllo interno;
- il revisore può venire a conoscenza di incoerenze nelle registrazioni contabili o di elementi probativi contraddittori o mancanti;
- inoltre, le procedure di analisi comparativa svolte nella fase di riesame complessivo della revisione possono indicare un rischio di errori significativi precedentemente non identificato.

In tali circostanze, il revisore può ritenere necessario riesaminare le procedure di revisione pianificate, sulla base della riconsiderazione dei rischi di errori significativi identificati e valutati e l'effetto su classi di operazioni, saldi contabili o informativa rilevanti per la revisione e le loro asserzioni rilevanti. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 contiene ulteriori linee guida sulla riconsiderazione della valutazione del rischio da parte del revisore.¹⁰

A63. Il revisore non può assumere che un caso di frode o errore dovuto a comportamento o evento non intenzionale sia un evento isolato. Pertanto, la considerazione di come l'individuazione di un errore influenzi i rischi di errori significativi identificati e valutati è importante per determinare se la valutazione continui ad essere appropriata.

A64. Il giudizio del revisore sulla sufficienza e sull'appropriatezza degli elementi probativi è influenzato da fattori quali:

- significatività dell'errore potenziale nell'asserzione e probabilità che lo stesso abbia un effetto significativo, singolarmente o insieme ad altri errori potenziali, sul bilancio;

¹⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 37.

- efficacia delle risposte e dei controlli da parte della direzione per fronteggiare i rischi;
- esperienza acquisita durante precedenti revisioni in merito ad errori potenziali simili;
- risultati delle procedure di revisione svolte, incluso se tali procedure di revisione abbiano identificato casi specifici di frode o di errore dovuto a comportamenti od eventi non intenzionali;
- fonte e attendibilità delle informazioni disponibili;
- persuasività degli elementi probativi;
- comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del suo sistema di controllo interno.

Documentazione (Rif.: Par. 28)

A65. La forma e l'ampiezza della documentazione della revisione contabile dipendono dal giudizio professionale del revisore e sono influenzate dalla natura, dalle dimensioni e dalla complessità dell'impresa e del suo sistema di controllo interno, dalla disponibilità di informazioni provenienti dall'impresa e dalla metodologia e dalle tecniche utilizzate nel corso della revisione.