

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA) 500

ELEMENTI PROBATIVI

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

Indice

| | Paragrafo |
|---|-----------|
| Introduzione | |
| Oggetto del presente principio di revisione internazionale | 1-2 |
| Data di entrata in vigore | 3 |
| Obiettivo | 4 |
| Definizioni | 5 |
| Regole | |
| Elementi probativi sufficienti ed appropriati | 6 |
| Informazioni da utilizzare come elementi probativi | 7-9 |
| Selezione delle voci da verificare per acquisire elementi probativi | 10 |
| Incoerenza negli elementi probativi o dubbi in merito alla loro attendibilità | 11 |
| Linee guida ed altro materiale esplicativo | |
| Elementi probativi sufficienti ed appropriati | A1-A25 |
| Informazioni da utilizzare come elementi probativi | A26-A51 |
| Selezione delle voci da verificare per acquisire elementi probativi | A52-A56 |
| Incoerenza negli elementi probativi o dubbi in merito alla loro attendibilità | A57 |

Il principio di revisione internazionale n. 500 “Elementi probativi” 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”.

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale

1. Il presente principio di revisione illustra ciò che costituisce un elemento probativo nella revisione contabile del bilancio e tratta della responsabilità del revisore nel definire e svolgere le procedure di revisione per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati che gli consentano di trarre conclusioni ragionevoli sulle quali basare il proprio giudizio.
2. Il presente principio di revisione è applicabile a tutti gli elementi probativi acquisiti nel corso dello svolgimento della revisione contabile. Altri principi di revisione trattano aspetti specifici della revisione contabile (per esempio, il principio di revisione internazionale n. 315¹), gli elementi probativi da acquisire relativamente ad un particolare argomento (per esempio, il principio di revisione internazionale n. 570²), procedure specifiche per acquisire elementi probativi (per esempio, il principio di revisione internazionale n. 520³) e la valutazione se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati (i principi di revisione internazionali n. 200⁴ e n. 330⁵).

Data di entrata in vigore

3. 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

4. L'obiettivo del revisore è quello di definire e svolgere procedure di revisione che gli consentano di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio.

Definizioni

5. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:
 - a) RegISTRAZIONI contabili – Le registrazioni delle rilevazioni contabili di

¹ 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”.

² Principio di revisione internazionale n. 570, “Continuità aziendale”.

³ Principio di revisione internazionale n. 520, “Procedure di analisi comparativa”.

⁴ Principio di revisione internazionale n. 200, “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”.

⁵ Principio di revisione internazionale n. 330, “Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati”.

prima nota e le evidenze di supporto, quali gli assegni e l'evidenza di trasferimenti elettronici di fondi; le fatture; i contratti; la contabilità generale e sezionale, le scritture sul libro giornale ed altre rettifiche di bilancio che non sono riflesse in scritture contabili, le evidenze come fogli di lavoro e prospetti a supporto dell'allocazione di costi, conteggi, riconciliazioni ed altre informazioni.

- b) **Appropriatezza (degli elementi probativi)** – La misura della qualità degli elementi probativi, cioè, la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore.
- c) **Elementi probativi** – Le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio. Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio sia altre informazioni.
- d) **Esperto della direzione** – Una persona o un'organizzazione in possesso di competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, il cui lavoro in tale settore è utilizzato dall'impresa per assisterla nella redazione del bilancio.
- e) **Sufficienza (degli elementi probativi)** – La misura della quantità degli elementi probativi. La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione effettuata da parte del revisore dei rischi di errori significativi e anche dalla qualità degli elementi probativi stessi.

Regole

Elementi probativi sufficienti ed appropriati

- 6. Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione che siano appropriate alle circostanze ai fini dell'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati. (Rif.: Parr. A1-A25)

Informazioni da utilizzare come elementi probativi

- 7. Nel definire e svolgere le procedure di revisione, il revisore deve considerare la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi. (Rif.: Parr. A26-A33)
- 8. Se le informazioni da utilizzare come elementi probativi sono state predisposte avvalendosi del lavoro di un esperto della direzione, il revisore, considerando la rilevanza del lavoro di tale esperto per le proprie finalità, deve, nella misura necessaria: (Rif.: Parr. A34-A36)
 - a) valutare la competenza, le capacità e l'obiettività di tale esperto; (Rif.: Parr. A37-A43)
 - b) acquisire una comprensione del lavoro di tale esperto; (Rif.: Parr. A44-A47)

- c) valutare l'appropriatezza del lavoro di tale esperto quale elemento probativo per l'asserzione oggetto di verifica. (Rif.: Par. A48)
9. Nell'utilizzare le informazioni generate dall'impresa, il revisore deve valutare se tali informazioni siano sufficientemente attendibili per le proprie finalità; ciò include, secondo quanto necessario nelle circostanze:
- a) l'acquisizione degli elementi probativi in merito all'accuratezza ed alla completezza delle informazioni; (Rif.: Parr. A49-A50)
 - b) la valutazione se le informazioni siano sufficientemente precise e dettagliate per le finalità del revisore. (Rif.: Par. A51)

Selezione delle voci da verificare per acquisire elementi probativi

10. Nel definire le procedure di conformità e le verifiche di dettaglio, il revisore deve determinare modalità di selezione delle voci da verificare che siano efficaci per raggiungere lo scopo della procedura di revisione. (Rif.: Parr. A52-A56)

Incoerenza negli elementi probativi o dubbi in merito alla loro attendibilità

11. Qualora:
- a) gli elementi probativi acquisiti da una fonte siano incoerenti con quelli acquisiti da un'altra fonte; ovvero
 - b) il revisore abbia dei dubbi sull'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi,

il revisore deve determinare quali modifiche alle procedure di revisione o quali ulteriori procedure di revisione siano necessarie a risolvere tale aspetto e deve considerare l'eventuale effetto su altri aspetti della revisione. (Rif.: Par. A57)

* * *

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Elementi probativi sufficienti ed appropriati (Rif.: Par. 6)

- A1. Gli elementi probativi sono necessari per supportare il giudizio e la relazione di revisione. Essi sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile. Essi possono, tuttavia, includere anche le informazioni acquisite da altre fonti quali le revisioni contabili precedenti (a condizione che il revisore abbia stabilito se, rispetto alla revisione contabile precedente, siano intervenuti cambiamenti che possano influire sulla rilevanza di tali informa-

zioni ai fini della revisione contabile in corso⁶) o le procedure di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione relative all'accettazione ed al mantenimento del cliente. In aggiunta alle altre fonti interne ed esterne all'impresa, una fonte importante di elementi probativi è costituita dalle registrazioni contabili dell'impresa. Inoltre, le informazioni che possono essere utilizzate come elementi probativi possono essere state predisposte avvalendosi del lavoro di un esperto della direzione. Gli elementi probativi includono sia le informazioni che supportano e confermano le asserzioni della direzione, sia eventuali informazioni che contraddicono tali asserzioni. Inoltre, in alcuni casi l'assenza di informazioni (per esempio, il rifiuto della direzione di fornire un'attestazione richiesta) è utilizzata dal revisore come elemento probativo.

- A2. Gran parte del lavoro del revisore per formarsi il proprio giudizio consiste nell'acquisire e valutare gli elementi probativi. Le procedure di revisione volte ad acquisire elementi probativi possono includere, oltre alle indagini, l'ispezione, l'osservazione, la conferma, il ricalcolo, la riesecuzione e le procedure di analisi comparativa, spesso combinati tra loro. Sebbene un'indagine possa fornire elementi probativi importanti e possa anche produrre l'evidenza di un errore, essa da sola non fornisce solitamente elementi probativi sufficienti riguardo l'assenza di un errore significativo a livello di asserzioni, né tantomeno riguardo l'efficacia operativa dei controlli.
- A3. Come illustrato nel principio di revisione internazionale n. 200,⁷ la ragionevole sicurezza si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato) ad un livello accettabilmente basso.
- A4. La sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi sono correlate. La sufficienza è la misura della quantità degli elementi probativi. La quantità necessaria degli elementi probativi è influenzata dalla valutazione effettuata dal revisore dei rischi di errore (più alti sono i rischi identificati e valutati, maggiore è la quantità degli elementi probativi che probabilmente è richiesta) e anche dalla qualità di tali elementi probativi (più alta è la qualità, minore è la quantità di elementi probativi che possono essere richiesti). L'acquisizione di una maggiore quantità di elementi probativi, tuttavia, non può compensarne la scarsa qualità.
- A5. L'appropriatezza è la misura della qualità degli elementi probativi, ossia la loro pertinenza ed attendibilità nel fornire supporto alle conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore. L'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro fonte e dalla loro natura e dipende dalle circostanze specifiche in cui sono acquisiti.

⁶ Principio di revisione internazionale n. 315, paragrafo 9.

⁷ Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo 5.

- A6. Il principio di revisione internazionale n. 330 richiede al revisore di giungere ad una conclusione in merito al fatto se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati.⁸ Il fatto che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso e consentire quindi al revisore di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio è un aspetto oggetto di giudizio professionale. Il principio di revisione internazionale n. 200 contiene una disamina di tali aspetti quali la natura delle procedure di revisione, la tempestività dell'informativa finanziaria e l'equilibrio tra costi e benefici, che sono fattori pertinenti nell'esercizio da parte del revisore del proprio giudizio professionale relativamente al fatto che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati.

Fonti di elementi probativi

- A7. Alcuni elementi probativi si acquisiscono svolgendo le procedure di revisione per la verifica delle registrazioni contabili, per esempio, mediante la loro analisi ed il loro riesame, rieseguendo le procedure adottate nel processo di predisposizione dell'informativa finanziaria e analizzando la concordanza dei diversi utilizzi della stessa informazione. Mediante lo svolgimento di tali procedure di revisione, il revisore può determinare se le registrazioni contabili siano coerenti tra loro e concordino con il bilancio.
- A8. Si ottiene solitamente una maggiore sicurezza da elementi probativi coerenti di diversa natura oppure acquisiti da fonti diverse, piuttosto che da elementi probativi considerati singolarmente. Per esempio, le informazioni di supporto acquisite da una fonte indipendente dall'impresa possono accrescere la sicurezza ottenuta dal revisore tramite elementi probativi prodotti internamente, quali quelli presenti nelle registrazioni contabili, nei verbali delle riunioni o in una attestazione della direzione.
- A9. Le informazioni provenienti da fonti indipendenti dall'impresa, che il revisore può utilizzare come elementi probativi, possono includere conferme da parte di soggetti terzi, relazioni di analisti e dati comparabili sui concorrenti (valori di riferimento).

Procedure di revisione volte all'acquisizione di elementi probativi

- A10. Come richiesto ed ulteriormente illustrato nei principi di revisione internazionali n. 315 e n. 330, gli elementi probativi per trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il giudizio del revisore vengono acquisiti mediante lo svolgimento di:
- a) procedure di valutazione del rischio;
 - b) procedure di revisione conseguenti, che comprendono:

⁸ Principio di revisione internazionale n. 330, paragrafo 26.

- i) procedure di conformità, laddove richieste dai principi di revisione o qualora il revisore abbia scelto di svolgerle;
 - ii) procedure di validità, incluse le verifiche di dettaglio e le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.
- A11. Le procedure di revisione descritte nei successivi paragrafi A14-A25 possono essere utilizzate come procedure di valutazione del rischio, come procedure di conformità o come procedure di validità, in funzione del contesto in cui sono applicate dal revisore. Come illustrato nel principio di revisione internazionale n. 330, gli elementi probativi acquisiti da precedenti revisioni contabili possono, in alcune circostanze, fornire elementi probativi appropriati qualora il revisore svolga procedure di revisione per stabilirne l'attuale rilevanza.⁹
- A12. La natura e la tempistica delle procedure di revisione da utilizzare possono essere influenzate dal fatto che alcuni dati contabili ed altre informazioni possono essere disponibili soltanto in formato elettronico o in determinati momenti o periodi. Per esempio, documenti originali fonte dei dati e delle informazioni, quali ordini di acquisto e fatture, possono esistere unicamente in formato elettronico laddove l'impresa svolga attività commerciali su base elettronica, o possono essere eliminati dopo averne effettuato la scansione laddove l'impresa si avvalga di sistemi di digitalizzazione dei documenti per facilitarne l'archiviazione e la consultazione.
- A13. Alcune informazioni elettroniche possono non essere recuperabili dopo un certo periodo di tempo, per esempio, se gli archivi elettronici sono cambiati e non esistono archivi di backup. Di conseguenza, il revisore può ritenere necessario, in ragione delle direttive dell'impresa per la conservazione dei dati, richiedere la conservazione di alcune informazioni per effettuare un riesame o svolgere procedure di revisione nel momento in cui tali informazioni si rendano disponibili.

Ispezione

- A14. L'ispezione comporta l'esame di registrazioni o di documenti, sia interni sia esterni, in formato cartaceo, elettronico o in altro formato, ovvero la verifica fisica di una attività. L'ispezione delle registrazioni e dei documenti fornisce elementi probativi con differenti gradi di attendibilità, in funzione della loro natura e fonte di provenienza e, nel caso di registrazioni e documenti interni, in funzione dell'efficacia dei controlli sulla loro produzione. Un esempio di ispezione utilizzata come procedura di conformità è l'ispezione delle registrazioni per verificarne la relativa autorizzazione.
- A15. Alcuni documenti costituiscono elementi probativi diretti dell'esistenza di

⁹ Principio di revisione internazionale n. 330, paragrafo A35.

un'attività; per esempio, un documento che rappresenta uno strumento finanziario, come un'azione o un'obbligazione. L'ispezione di tali documenti non fornisce necessariamente elementi probativi in relazione al titolo di proprietà o al loro valore. Inoltre, l'ispezione di un contratto stipulato può fornire elementi probativi riguardanti l'applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, come la rilevazione dei ricavi.

- A16. L'ispezione delle attività materiali può fornire elementi probativi attendibili per quanto riguarda la loro esistenza, ma non necessariamente per i diritti e le obbligazioni dell'impresa o la valutazione di queste attività. L'ispezione di singole voci delle rimanenze può svolgersi contestualmente all'osservazione della conta delle rimanenze medesime.

Osservazione

- A17. L'osservazione consiste nell'assistere ad un processo o ad una procedura svolta da altri, come, ad esempio, l'osservazione della conta fisica delle rimanenze effettuata dal personale dell'impresa oppure dell'effettuazione delle attività di controllo. L'osservazione fornisce elementi probativi in merito all'esecuzione di un processo o di una procedura, che sono tuttavia limitati al momento in cui viene effettuata tale osservazione e dal fatto che l'essere osservati può influenzare il modo in cui il processo o la procedura sono svolti. Si veda il principio di revisione internazionale n. 501 per ulteriori linee guida sull'osservazione della conta fisica delle rimanenze.¹⁰

Conferma esterna

- A18. Una conferma esterna costituisce un elemento probativo acquisito dal revisore come una risposta diretta in forma scritta al medesimo da parte di un soggetto terzo (il soggetto circolarizzato), in formato cartaceo o elettronico ovvero in altro formato. Le procedure di conferma esterna sono spesso rilevanti quando riguardano asserzioni associate a determinati saldi contabili ed ai relativi elementi. Tuttavia, le conferme esterne non si limitano necessariamente ai saldi contabili. Per esempio, il revisore può richiedere conferma dei termini di accordi o di operazioni dell'impresa con terze parti; la richiesta di conferma può essere configurata per chiedere se siano state apportate modifiche all'accordo e, in caso affermativo, quali siano i dettagli di tali modifiche. Le procedure di conferma esterna sono utilizzate inoltre per acquisire elementi probativi sull'assenza di determinate condizioni, per esempio, l'assenza di "accordi a latere" che possono influenzare la rilevazione dei ricavi. Per ulteriori linee guida si veda il principio di revisione internazionale n. 505.¹¹

¹⁰ Principio di revisione internazionale n. 501, "Elementi probativi – Considerazioni specifiche su determinate voci".

¹¹ Principio di revisione internazionale n. 505, "Conferme esterne".

Ricalcolo

- A19. Il ricalcolo consiste nella verifica dell'accuratezza matematica di documenti o registrazioni. Il ricalcolo può essere svolto manualmente o elettronicamente.

Riesecuzione

- A20. La riesecuzione comporta un'esecuzione indipendente da parte del revisore di procedure o controlli che sono stati originariamente svolti nell'ambito del controllo interno dell'impresa.

Procedure di analisi comparativa

- A21. Le procedure di analisi comparativa consistono in valutazioni dell'informazione finanziaria mediante l'analisi delle relazioni plausibili tra i dati sia di natura finanziaria che di altra natura. Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l'indagine, per quanto ritenuta necessaria, sulle fluttuazioni o sulle relazioni identificate che sono incoerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo. Per ulteriori linee guida si veda il principio di revisione internazionale n. 520.

Indagine

- A22. L'indagine consiste nella ricerca di informazioni di natura finanziaria e di altra natura presso le persone, in possesso delle necessarie conoscenze, sia all'interno che all'esterno dell'impresa. L'indagine è utilizzata ampiamente durante lo svolgimento della revisione contabile in aggiunta ad altre procedure di revisione. Le indagini possono variare da quelle formali scritte a quelle informali verbali. La valutazione delle risposte alle indagini costituisce una parte integrante della procedura d'indagine.
- A23. Le risposte alle indagini possono fornire al revisore informazioni di cui non era precedentemente in possesso ovvero elementi probativi di conferma. In alternativa, le risposte alle indagini potrebbero fornire informazioni che differiscono significativamente dalle altre informazioni acquisite dal revisore, per esempio informazioni relative alla possibilità di forzatura dei controlli da parte della direzione. In alcuni casi, le risposte alle indagini forniscono al revisore elementi per modificare le procedure di revisione o per svolgerne ulteriori.
- A24. Sebbene la conferma di elementi probativi acquisiti mediante le indagini sia spesso di particolare importanza, nel caso di indagini sulle intenzioni della direzione, le informazioni disponibili a supporto di tali intenzioni possono essere limitate. In questi casi, la comprensione dei precedenti storici della direzione nel realizzare le intenzioni dichiarate, delle motivazioni dichiarate per la scelta di determinate linee di condotta, nonché della sua capacità di

perseguire specifiche linee di condotta può fornire informazioni pertinenti per supportare gli elementi probativi acquisiti mediante l'indagine.

- A25. Riguardo ad alcuni aspetti, il revisore può considerare necessario acquisire attestazioni scritte dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance per confermare le risposte ottenute mediante le indagini verbali. Per ulteriori linee guida si veda il principio di revisione internazionale n. 580.¹²

Informazioni da utilizzare come elementi probativi

Pertinenza e attendibilità (Rif.: Par. 7)

- A26. Come indicato al paragrafo A1, sebbene gli elementi probativi siano acquisiti principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile, essi possono includere altresì informazioni acquisite da altre fonti quali, per esempio, le revisioni contabili precedenti, in determinate circostanze, e le procedure di controllo della qualità adottate dal soggetto incaricato della revisione per l'accettazione e il mantenimento dell'incarico. La qualità di tutti gli elementi probativi è influenzata dalla pertinenza e dall'attendibilità delle informazioni su cui essi si basano.

Pertinenza

- A27. La pertinenza si riferisce alla connessione logica o all'attinenza con lo scopo della procedura di revisione e, ove appropriato, con l'asserzione considerata. La pertinenza delle informazioni da utilizzare come elementi probativi può essere influenzata dall'obiettivo della verifica. Per esempio, qualora lo scopo di una procedura di revisione sia quello di verificare l'eventuale sovrastima dell'esistenza ovvero della valutazione dei debiti, la verifica dei debiti registrati in contabilità può rappresentare una procedura di revisione pertinente. D'altro canto, qualora la verifica riguardi una possibile sottostima dell'esistenza ovvero della valutazione dei debiti, la verifica dei debiti registrati in contabilità non rappresenterà una procedura di revisione pertinente, ma lo può essere invece la verifica di informazioni quali pagamenti successivi, fatture insolute, estratti conto fornitori, e documenti di entrata non abbinati.
- A28. Un determinato insieme di procedure di revisione può fornire elementi probativi pertinenti per alcune asserzioni ma non per altre. Per esempio, l'ispezione di documenti riguardanti l'incasso dei crediti successivamente alla chiusura del periodo amministrativo può fornire elementi probativi con riferimento all'esistenza e alla valutazione, ma non necessariamente con riferimento alla competenza. Analogamente, l'acquisizione di elementi probativi riguardanti una particolare asserzione, per esempio l'esistenza delle rimanenze, non sostituisce l'acquisizione di elementi probativi su un'altra

¹² Principio di revisione internazionale n. 580, "Attestazioni scritte".

asserzione, ad esempio la valutazione di tali rimanenze. D'altra parte, spesso gli elementi probativi di diversa natura o provenienti da fonti diverse possono essere pertinenti per la medesima asserzione.

- A29. Le procedure di conformità sono definite per valutare l'efficacia operativa dei controlli nel prevenire, od individuare e correggere, errori significativi a livello di asserzioni. La definizione delle procedure di conformità per acquisire elementi probativi pertinenti include l'identificazione delle condizioni (caratteristiche o qualità) che indicano l'esecuzione di un controllo e delle condizioni di deviazione nell'applicazione indicanti scostamenti dalla sua adeguata esecuzione. La presenza o l'assenza di tali condizioni può essere verificata dal revisore.
- A30. Le procedure di validità sono definite per individuare errori significativi a livello di asserzioni. Esse includono le verifiche di dettaglio e le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità. La definizione delle procedure di validità include l'identificazione delle condizioni che, rispetto alla finalità della verifica, potrebbero rappresentare un errore nell'asserzione oggetto di verifica.

Attendibilità

A31. L'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi, e quindi degli elementi probativi stessi, è influenzata dalla loro fonte di provenienza e dalla loro natura, nonché dalle circostanze in cui sono ottenute, inclusi, ove pertinenti, i controlli sulla loro predisposizione e sul loro mantenimento. Pertanto, le considerazioni di carattere generale sull'attendibilità delle diverse tipologie di elementi probativi sono soggette ad importanti eccezioni. Anche quando le informazioni da utilizzare come elementi probativi sono acquisite da fonti esterne all'impresa, possono sussistere circostanze che potrebbero influenzarne l'attendibilità. Per esempio, le informazioni acquisite da una fonte esterna indipendente possono non essere attendibili qualora la fonte non abbia le conoscenze necessarie, o un esperto della direzione possa mancare di obiettività. Pur riconoscendo che possono esistere eccezioni, le seguenti considerazioni di carattere generale in merito all'attendibilità degli elementi probativi possono essere utili:

- l'attendibilità di un elemento probativo aumenta quando esso è acquisito da fonti indipendenti esterne all'impresa;
- l'attendibilità di un elemento probativo generato all'interno dell'impresa aumenta quando i relativi controlli istituiti dall'impresa, inclusi quelli sulla sua predisposizione e sul suo mantenimento, sono efficaci;
- gli elementi probativi acquisiti direttamente dal revisore (per esempio, mediante l'osservazione dell'applicazione di un controllo) sono più attendibili di quelli acquisiti indirettamente o per deduzione (per esempio, mediante indagini sull'applicazione di un controllo);

- gli elementi probativi in forma documentale, siano essi cartacei, in formato elettronico od in altro formato, sono più attendibili rispetto a quelli acquisiti verbalmente (ad esempio, il verbale di una riunione redatto contestualmente è più attendibile di una successiva esposizione verbale degli aspetti discussi);
 - gli elementi probativi acquisiti da documenti originali sono più attendibili di quelli provenienti da fotocopie o fax, o da documenti che sono stati firmati, digitalizzati o convertiti in altro modo in formato elettronico, la cui attendibilità può dipendere dai controlli sulla loro predisposizione e sul loro mantenimento.
- A32. Il principio di revisione internazionale n. 520 fornisce ulteriori linee guida in merito all'attendibilità dei dati utilizzati ai fini della definizione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.¹³
- A33. Il principio di revisione internazionale n. 240 tratta delle circostanze in cui il revisore ha ragione di ritenere che un documento possa non essere autentico, ovvero possa essere stato modificato senza che tale modifica sia stata portata a sua conoscenza.¹⁴

Attendibilità delle informazioni prodotte da un esperto della direzione (Rif.: Par. 8)

- A34. La redazione del bilancio di un'impresa può richiedere competenze in un settore diverso da quello della contabilità o della revisione, come, ad esempio, calcoli attuariali, valutazioni ovvero dati tecnici-specialistici. L'impresa può impiegare o incaricare esperti in tali settori per acquisire le competenze necessarie a redigere il bilancio. Qualora l'impresa non agisca in tal senso e tali competenze siano necessarie, il rischio di errori significativi aumenta.
- A35. Qualora le informazioni da utilizzare come elementi probativi siano state predisposte utilizzando il lavoro di un esperto della direzione, si applica la regola di cui al paragrafo 8 del presente principio di revisione. Per esempio, una persona o un'organizzazione può possedere le competenze per l'applicazione dei modelli per la stima del fair value dei titoli per i quali non esiste un mercato osservabile. Qualora la persona o l'organizzazione applichi tale competenza nell'effettuare una stima che l'impresa utilizza per redigere il proprio bilancio, la persona o l'organizzazione rappresenta un esperto della direzione e si applica il paragrafo 8 del presente principio di revisione. Nel caso in cui, invece, tale persona o organizzazione fornisca semplicemente dati relativi ai prezzi, riguardanti operazioni fra privati, non altrimenti disponibili all'impresa che li utilizza nei propri metodi di stima, tali informazioni, qualora utilizzate come elementi probativi, sono soggette alla regola di cui

¹³ Principio di revisione internazionale n. 520, paragrafo 5 a).

¹⁴ Principio di revisione internazionale n. 240, "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", paragrafo 13.

al paragrafo 7 del presente principio di revisione, ma non rappresentano un utilizzo da parte dell'impresa di un esperto della direzione.

A36. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione relativamente alla regola di cui al paragrafo 8 del presente principio di revisione possono essere influenzate da aspetti quali:

- la natura e la complessità dell'aspetto che riguarda il lavoro dell'esperto della direzione;
- i rischi di errori significativi relativi a questo aspetto;
- la disponibilità di fonti alternative di elementi probativi;
- la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro dell'esperto della direzione;
- se l'esperto della direzione sia un dipendente dell'impresa, ovvero sia un soggetto terzo da questa incaricato per la prestazione dei relativi servizi;
- la misura in cui la direzione può controllare o influenzare il lavoro del proprio esperto;
- se l'esperto della direzione sia soggetto a principi tecnici per lo svolgimento della prestazione o ad altre disposizioni professionali o di settore;
- la natura e l'estensione di qualsiasi controllo nell'ambito dell'impresa sul lavoro dell'esperto della direzione;
- la conoscenza e l'esperienza del revisore in merito al settore di competenza dell'esperto della direzione;
- l'esperienza pregressa del revisore riguardo il lavoro di tale esperto.

La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto della direzione (Rif.: Par. 8 a)

A37. La competenza attiene alla natura ed al livello di competenza dell'esperto della direzione. La capacità attiene all'abilità dell'esperto della direzione nell'applicare tale competenza alle circostanze. I fattori che influenzano la capacità possono includere, per esempio, l'ubicazione geografica e la disponibilità di tempo e di risorse. L'obiettività attiene ai possibili effetti che le ingerenze, il conflitto di interessi ovvero l'influenza di altri soggetti possono avere sul giudizio professionale dell'esperto della direzione. La competenza, le capacità e l'obiettività dell'esperto della direzione e gli eventuali controlli nell'ambito dell'impresa sul suo lavoro sono fattori importanti con riferimento all'attendibilità di ogni informazione prodotta dall'esperto della direzione.

A38. Le informazioni relative alla competenza, alle capacità e all'obiettività dell'esperto della direzione possono scaturire da diverse fonti, quali:

- l'esperienza personale relativa a precedenti lavori svolti da tale esperto;
- le discussioni con tale esperto;
- le discussioni con altri soggetti che conoscano il lavoro di tale esperto;
- la conoscenza delle qualifiche di tale esperto, l'appartenenza ad un organismo professionale o ad un'associazione di settore, l'abilitazione alla pratica professionale ovvero altre forme di riconoscimento esterno;
- le pubblicazioni o i libri scritti da tale esperto;
- l'eventuale presenza di un esperto del revisore che lo aiuti ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativamente alle informazioni prodotte dall'esperto della direzione.

A39. Gli aspetti rilevanti ai fini della valutazione della competenza, delle capacità e dell'obiettività dell'esperto della direzione includono la considerazione se il lavoro dell'esperto sia soggetto a principi tecnici per lo svolgimento della prestazione o ad altre disposizioni professionali o di settore; per esempio, principi etici e altri requisiti legati all'appartenenza ad un organismo professionale o ad un'associazione di settore, regole di accreditamento di organismi abilitanti, ovvero disposizioni imposte da leggi o regolamenti.

A40. Altri aspetti che possono essere rilevanti includono:

- la pertinenza della competenza dell'esperto della direzione con l'aspetto per il quale il suo lavoro sarà utilizzato, ivi comprese le eventuali aree di specializzazione nell'ambito del suo settore. Per esempio, un determinato attuario può specializzarsi in assicurazioni sui beni patrimoniali e assicurazioni contro gli infortuni, ma avere limitate competenze sul calcolo delle pensioni;
- la competenza dell'esperto della direzione riguardo le disposizioni in materia di contabilità, ad esempio, la conoscenza delle assunzioni e dei metodi, inclusi, ove applicabile, i modelli che siano coerenti con il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- se eventi inattesi, cambiamenti nelle condizioni o elementi probativi acquisiti dai risultati delle procedure di revisione indichino che possa essere necessario riconsiderare, nel corso della revisione contabile, la valutazione iniziale della competenza, delle capacità e dell'obiettività dell'esperto della direzione.

A41. Una vasta gamma di circostanze può costituire delle minacce per l'obiettività, come, ad esempio, l'interesse personale, l'esercizio di patrocinio legale e di consulenza tecnica di parte, la familiarità, l'auto-riesame e l'intimidazione. Tali minacce possono essere ridotte da misure di salvaguardia che possono derivare da fattori esterni (per esempio, dalla professione dell'esperto

della direzione e dalle disposizioni legislative o regolamentari che la disciplinano) o dall'ambiente di lavoro dell'esperto della direzione (per esempio, dalle direttive e dalle procedure per il controllo della qualità).

- A42. Sebbene le misure di salvaguardia non possano eliminare tutte le minacce all'obiettività dell'esperto della direzione, le minacce quali l'intimidazione possono risultare meno significative per un esperto incaricato dall'impresa che per un esperto alle dipendenze dell'impresa stessa, e può risultare maggiore l'efficacia di misure di salvaguardia quali le direttive e le procedure per il controllo della qualità. Poiché la minaccia all'obiettività costituita dal fatto di essere un dipendente dell'impresa sarà sempre presente, di norma non si può considerare un esperto alle dipendenze dell'impresa come probabilmente più obiettivo rispetto ad altri dipendenti dell'impresa.
- A43. Nel valutare l'obiettività di un esperto incaricato dall'impresa, può essere rilevante discutere con la direzione e con tale esperto su eventuali interessi e rapporti che possono costituire una minaccia all'obiettività dell'esperto e su eventuali misure di salvaguardia applicabili, inclusi eventuali requisiti professionali che si applicano a tale esperto, nonché valutare se le misure di salvaguardia siano adeguate. Gli interessi e i rapporti che costituiscono una minaccia possono includere:
- gli interessi finanziari;
 - i rapporti di affari e personali;
 - la prestazione di altri servizi.

Acquisizione di una comprensione del lavoro dell'esperto della direzione (Rif.: Par. 8 b)

- A44. Una comprensione del lavoro dell'esperto della direzione implica una comprensione del relativo settore di competenza. Il revisore può acquisire una comprensione del relativo settore di competenza congiuntamente alla determinazione del fatto se egli stesso possieda la competenza per valutare il lavoro dell'esperto della direzione o se invece, a tale scopo, abbia bisogno di ricorrere ad un proprio esperto.¹⁵
- A45. Gli aspetti del settore di competenza dell'esperto della direzione rilevanti ai fini della comprensione da parte del revisore possono includere:
- se il settore dell'esperto includa aree di specializzazione rilevanti ai fini della revisione contabile;
 - se si applichino principi professionali o di altro tipo e disposizioni di legge o regolamentari;

¹⁵ Principio di revisione internazionale n.620, "Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore", paragrafo 7.

- quali assunzioni e quali metodi sono utilizzati dall'esperto della direzione e se essi siano generalmente accettati nell'ambito del settore dell'esperto e siano appropriati ai fini della redazione dell'informativa finanziaria;
- la natura dei dati o delle informazioni sia interni che esterni che l'esperto della direzione utilizza.

A46. Nel caso di un esperto della direzione incaricato dall'impresa, ci sarà solitamente una lettera di incarico ovvero un'altra forma di accordo scritto tra l'impresa e tale esperto. Nell'acquisire una comprensione del lavoro dell'esperto della direzione, la valutazione di tale accordo può aiutare il revisore a stabilire l'appropriatezza, per le proprie finalità, di quanto segue:

- la natura, la portata e gli obiettivi del lavoro di tale esperto;
- i rispettivi ruoli e responsabilità della direzione e di tale esperto;
- la natura, la tempistica e l'ampiezza delle comunicazioni tra la direzione e tale esperto, inclusa la forma di eventuali relazioni che tale esperto è chiamato a fornire.

A47. Nel caso di un esperto della direzione dipendente dell'impresa, è meno probabile che vi sia un accordo scritto di questo tipo. Indagini presso l'esperto e altri membri della direzione possono rappresentare per il revisore la modalità più appropriata per acquisire la comprensione necessaria.

Valutazione dell'appropriatezza del lavoro dell'esperto della direzione (Rif.: Par. 8 c)

A48. Le considerazioni effettuate nel valutare l'appropriatezza del lavoro dell'esperto della direzione come elemento probativo per l'asserzione oggetto di verifica possono includere:

- la pertinenza e la ragionevolezza dei risultati o delle conclusioni di tale esperto, la loro coerenza con gli altri elementi probativi e se essi siano stati appropriatamente rappresentati in bilancio;
- laddove il lavoro di tale esperto comporti l'utilizzo di assunzioni e metodi significativi, la loro pertinenza e ragionevolezza;
- laddove il lavoro di tale esperto comporti l'utilizzo significativo di dati di base, la pertinenza, la completezza e l'accuratezza di tali dati.

Informazioni prodotte dall'impresa e utilizzate per le finalità del revisore (Rif.: Par. 9 a)-b)

A49. Affinché il revisore acquisisca elementi probativi attendibili, è necessario che le informazioni prodotte dall'impresa e utilizzate per lo svolgimento delle procedure di revisione siano sufficientemente complete e accurate. Per

esempio, l'efficacia della verifica dei ricavi effettuata mediante l'applicazione di prezzi standard alle registrazioni dei volumi delle vendite è influenzata dall'accuratezza delle informazioni riguardanti i prezzi nonché dalla completezza ed accuratezza dei dati relativi ai volumi delle vendite. Analogamente, se il revisore intende verificare una popolazione (per esempio i pagamenti) per una determinata caratteristica (per esempio l'autorizzazione), i risultati della verifica saranno meno attendibili se la popolazione da cui le voci sono selezionate non è completa.

- A50. L'acquisizione di elementi probativi in merito all'accuratezza e alla completezza di tali informazioni può essere realizzata contestualmente alla procedura di revisione specifica applicata alle informazioni stesse qualora l'acquisizione di tali elementi probativi costituisca una parte integrante di questa procedura di revisione. In altre situazioni, il revisore può aver acquisito elementi probativi relativi all'accuratezza e alla completezza di tali informazioni verificando i controlli sulla predisposizione e sul mantenimento delle informazioni stesse. Tuttavia, in alcune situazioni, il revisore può stabilire che siano necessarie ulteriori procedure di revisione.
- A51. In alcuni casi, il revisore può volere utilizzare le informazioni prodotte dall'impresa per altre finalità della revisione contabile. Per esempio, il revisore può volere fare uso delle misurazioni della performance dell'impresa ai fini delle procedure di analisi comparativa, ovvero utilizzare le informazioni dell'impresa prodotte per le attività di monitoraggio, quali le relazioni del revisore interno. In tali casi, l'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti è influenzata dal fatto se le informazioni siano sufficientemente precise o dettagliate per le finalità del revisore. Per esempio, le misurazioni della performance utilizzate dalla direzione possono non essere abbastanza precise da individuare errori significativi.

Selezione delle voci da verificare per acquisire elementi probativi (Rif.: Par. 10)

- A52. Una verifica efficace fornisce elementi probativi appropriati tali che, considerati con altri elementi probativi acquisiti o da acquisire, saranno sufficienti per le finalità del revisore. Nel selezionare le voci per la verifica, il paragrafo 7 richiede al revisore di stabilire la pertinenza e l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi; nella selezione delle voci da sottoporre a verifica è importante considerare l'altro aspetto dell'efficacia (la sufficienza). I metodi a disposizione del revisore per selezionare le voci da sottoporre a verifica sono:
- a) selezione di tutte le voci (esame al 100%);
 - b) selezione di voci specifiche;
 - c) campionamento di revisione.

Può essere appropriato applicare uno di questi metodi, ovvero una loro combinazione, a seconda delle particolari circostanze, per esempio i rischi di

errori significativi relativi all'asserzione oggetto di verifica, la fattibilità e l'efficienza dei diversi metodi.

Selezione di tutte le voci

- A53. Il revisore può decidere che il metodo più appropriato sia esaminare l'intera popolazione delle voci che compongono una classe di operazioni o un saldo contabile (o uno strato all'interno di quella popolazione). Nel caso di procedure di conformità, l'esame di tutte le voci è improbabile, mentre è più comune per le verifiche di dettaglio. L'esame di tutte le voci può essere appropriato, per esempio, quando:
- la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato;
 - esiste un rischio significativo e gli altri metodi non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati; ovvero
 - la natura ripetitiva di un calcolo o di altri processi svolti automaticamente da un sistema informativo rende conveniente l'esame della totalità delle voci.

Selezione di voci specifiche

- A54. Il revisore può decidere di selezionare voci specifiche da una popolazione. Nel prendere tale decisione, i fattori che possono essere considerati includono la comprensione dell'impresa da parte del revisore, i rischi identificati e valutati di errori significativi e le caratteristiche della popolazione da verificare. La selezione soggettiva di voci specifiche da parte del revisore è soggetta al rischio non dipendente dal campionamento. Le voci specifiche selezionate possono includere:
- *Voci di valore elevato o voci chiave.* Il revisore può decidere di selezionare voci specifiche nell'ambito di una popolazione in quanto esse sono di valore elevato, o presentano altre caratteristiche, quali, ad esempio, voci sospette, inusuali, particolarmente soggette a rischio oppure voci nelle quali in passato sono stati riscontrati errori.
 - *Tutte le voci superiori ad un determinato importo.* Il revisore può decidere di esaminare voci i cui valori registrati superino un determinato importo, al fine di verificare, in tal modo, una gran parte dell'importo totale di una classe di operazioni o di un saldo contabile.
 - *Voci per acquisire informazioni.* Il revisore può esaminare voci al fine di acquisire informazioni su aspetti quali la natura dell'impresa o delle operazioni.
- A55. Sebbene l'esame selettivo di voci specifiche da una classe di operazioni o da un saldo contabile spesso rappresenti un metodo efficiente per acquisire elementi probativi, esso non costituisce un campionamento di revisione.

I risultati delle procedure di revisione applicate alle voci selezionate con questa modalità non possono essere proiettati sull'intera popolazione, di conseguenza l'esame selettivo delle voci specifiche non fornisce elementi probativi in merito alla parte rimanente della popolazione.

Campionamento di revisione

- A56. Il campionamento di revisione è configurato per consentire di trarre conclusioni sull'intera popolazione sulla base della verifica di un campione estratto dalla popolazione stessa. Il campionamento di revisione è trattato nel principio di revisione internazionale n. 530.¹⁶

Incoerenza negli elementi probativi o dubbi in merito alla loro attendibilità (Rif.: Par. 11)

- A57. Acquisire elementi probativi da fonti diverse o di natura diversa può indicare la non attendibilità di un singolo elemento probativo, come nel caso in cui gli elementi probativi acquisiti da una fonte non siano coerenti con quelli acquisiti da un'altra fonte. Ciò può verificarsi nel caso in cui, per esempio, le risposte alle indagini presso la direzione, presso la funzione di revisione interna e presso altri soggetti non siano coerenti, ovvero qualora le risposte alle indagini presso i responsabili delle attività di governance effettuate per confermare le risposte alle indagini presso la direzione non siano coerenti con queste ultime. Il principio di revisione internazionale n. 230 prevede una regola specifica sulla documentazione nel caso in cui il revisore abbia identificato informazioni che sono incoerenti con le sue conclusioni finali relativamente ad un aspetto significativo.¹⁷

¹⁶ Principio di revisione internazionale n. 530, "Campionamento di revisione".

¹⁷ Principio di revisione internazionale n. 230, "La documentazione della revisione contabile", paragrafo 11.