

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA) N. 520
PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

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

Il principio di revisione internazionale n. 520 “Procedure di analisi comparativa” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali”.

INDICE

INTRODUZIONE	2
Oggetto del presente principio di revisione internazionale.....	2
Data di entrata in vigore.....	2
OBIETTIVI	2
DEFINIZIONE	2
REGOLE	2
Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.....	2
Procedure di analisi comparativa che aiutano nella formazione di una conclusione complessiva.....	3
Indagine sui risultati delle procedure di analisi comparativa.....	3
LINEE GUIDA E ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO	4
Definizione di procedure di analisi comparativa.....	4
Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.....	4
Procedure di analisi comparativa che aiutano nella formazione di una conclusione complessiva.....	7
Indagine sui risultati delle procedure di analisi comparativa.....	8

Il presente principio di revisione internazionale (ISA) 520, “Procedure di analisi comparativa”, pubblicato da International Auditing and Assurance Standards Board di International Federation of Accountants (IFAC) in lingua inglese, è stato tradotto in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e riprodotto con il permesso di IFAC. Il testo approvato di tutti i principi di revisione internazionali (ISA) è quello pubblicato da IFAC in lingua inglese.

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

INTRODUZIONE

Oggetto del presente principio di revisione internazionale

1. Il presente principio di revisione tratta dell'utilizzo da parte del revisore delle procedure di analisi comparativa come procedure di validità ("procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità"). Esso tratta altresì della responsabilità del revisore per lo svolgimento di procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che aiutano il revisore nella formazione di una conclusione complessiva sul bilancio. Il principio di revisione internazionale n. tratta dell'utilizzo delle procedure di analisi comparativa come procedure di valutazione del rischio. Il principio di revisione internazionale n. 330 include regole e linee guida sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati; tali procedure di revisione possono includere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

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 15 dicembre 2009 o da data successiva.

OBIETTIVI

3. Gli obiettivi del revisore sono:
 - (a) acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili dall'impiego di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità;
 - (b) definire e svolgere procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che aiutino il revisore nella formazione di una conclusione complessiva in merito al fatto se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa.

DEFINIZIONE

4. Ai fini dei principi di revisione, con il termine "procedure di analisi comparativa" si intendono le valutazioni dell'informazione finanziaria mediante analisi di 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 non sono coerenti con altre informazioni pertinenti o che differiscono dai valori attesi per un importo significativo. (Rif.: Parr.A1-A3)

REGOLE

Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità

5. Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, singolarmente o in combinazione con verifiche di dettaglio, in conformità al

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", paragrafo 6 b).

² Principio di revisione internazionale n. 330 "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati", paragrafi 6 e 18.

PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

principio di revisione internazionale n. 330 il revisore deve: (Rif.: Parr.A4-A5)

- (a) stabilire l'idoneità, per determinate asserzioni, di particolari procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, tenendo conto dei rischi identificati e valutati di errori significativi e delle eventuali verifiche di dettaglio per tali asserzioni; (Rif.: Parr.A6-A11)
- (b) valutare l'attendibilità dei dati in base ai quali il revisore sviluppa le proprie aspettative su importi registrati o su indici, tenendo conto della fonte, della comparabilità, della natura e della pertinenza delle informazioni disponibili e dei controlli sulla loro predisposizione; (Rif.: Parr.A12-A14)
- (c) sviluppare un'aspettativa su importi registrati o su indici e valutare se tale aspettativa sia sufficientemente precisa da identificare un errore che, singolarmente o insieme ad altri errori, possa rendere il bilancio significativamente errato; (Rif.: Par.A15)
- (d) stabilire l'ammontare degli scostamenti tra gli importi registrati e i valori attesi ritenuto accettabile senza lo svolgimento di ulteriori indagini come richiesto dal paragrafo 7. (Rif.: Par.A16)

Procedure di analisi comparativa che aiutano nella formazione di una conclusione complessiva

- 6. Il revisore deve definire e svolgere procedure di analisi comparativa in prossimità del completamento della revisione contabile che lo aiutino nella formazione di una conclusione complessiva in merito al fatto se il bilancio sia coerente con la propria comprensione dell'impresa. (Rif.:Parr.A17-A19)

Indagine sui risultati delle procedure di analisi comparativa

- 7. Se le procedure di analisi comparativa svolte in conformità al presente principio di revisione identificano fluttuazioni o relazioni che non sono coerenti con altre informazioni pertinenti ovvero si discostano dai valori attesi per un ammontare significativo, il revisore deve indagare le ragioni di tali scostamenti mediante:
 - (a) lo svolgimento di indagini presso la direzione e l'acquisizione di elementi probativi appropriati, che siano pertinenti alle risposte ottenute dalla direzione;
 - (b) lo svolgimento di altre procedure di revisione per quanto ritenuto necessario nelle circostanze. (Rif.: Parr.A20-A21)

³ Principio di revisione internazionale n. 330, paragrafo 18.

LINEE GUIDA E ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO

Definizione di procedure di analisi comparativa (Rif.: Par.4)

- A1. Le procedure di analisi comparativa comprendono la considerazione del confronto tra le informazioni finanziarie dell'impresa e altre informazioni quali, ad esempio:
- le informazioni comparabili relative a periodi amministrativi precedenti;
 - i risultati che l'impresa prevede di raggiungere, quali budget o previsioni (forecast), o aspettative del revisore, quali, ad esempio, la stima degli ammortamenti;
 - informazioni di settore, quali, ad esempio, il confronto tra l'indice di rotazione dei crediti verso clienti dell'impresa con l'indice medio di settore o con l'indice di altre imprese di dimensioni simili nello stesso settore.
- A2. Le procedure di analisi comparativa comprendono anche la considerazione di relazioni quali:
- quelle esistenti tra elementi dell'informazione finanziaria che ci si attende seguano un andamento prevedibile in base all'esperienza dell'impresa, quali, ad esempio, le percentuali di margine lordo;
 - quelle esistenti tra informazioni finanziarie e informazioni pertinenti di altra natura, quali, ad esempio, il rapporto tra costo complessivo delle retribuzioni e numero dei dipendenti.
- A3. Per svolgere le procedure di analisi comparativa è possibile utilizzare diversi metodi. Tali metodi variano dall'effettuazione di semplici confronti allo svolgimento di analisi complesse mediante l'utilizzo di tecniche statistiche avanzate. Le procedure di analisi comparativa possono essere applicate ai bilanci consolidati, alle componenti e a singoli elementi delle informazioni.

Procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità (Rif.: Par.5)

- A4. Le procedure di validità a livello di asserzioni possono consistere in verifiche di dettaglio, in procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità o in una combinazione di entrambe. La decisione in merito a quali procedure di revisione svolgere, inclusa quella se avvalersi di procedure di analisi comparativa, è basata sul giudizio professionale del revisore in merito all'efficacia e all'efficienza attesa delle procedure di revisione utilizzabili al fine di ridurre il rischio di revisione a livello di asserzioni ad un livello accettabilmente basso.
- A5. Il revisore può svolgere indagini presso la direzione sulla disponibilità e sull'attendibilità delle informazioni necessarie per applicare procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, nonché sui risultati di tali procedure di analisi comparativa eventualmente svolte dall'impresa. L'utilizzo di dati comparativi predisposti dalla direzione può risultare efficace a condizione che il revisore ritenga che tali dati siano predisposti correttamente.

Idoneità per determinate asserzioni di particolari procedure di analisi comparativa (Rif.: Par.5 a))

- A6. 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. L'impiego di procedure di analisi comparativa pianificate si basa

PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

sull'aspettativa che tra i dati esistano relazioni, e che queste continuino a sussistere in assenza di condizioni note che facciano supporre il contrario. Tuttavia, l'idoneità di una determinata procedura di analisi comparativa dipenderà da quanto il revisore la valuterà efficace nell'individuare un errore che, singolarmente o insieme ad altri errori, può rendere il bilancio significativamente errato.

- A7. In alcuni casi, anche un modello previsionale non sofisticato può essere efficace come procedura di analisi comparativa. Per esempio, se l'impresa ha un numero noto di dipendenti a retribuzione fissa nel corso del periodo amministrativo, il revisore può utilizzare tali dati per stimare il costo totale del lavoro per tale periodo con un elevato grado di accuratezza, conseguendo in tal modo elementi probativi per una voce significativa del bilancio e riducendo la necessità di svolgere verifiche di dettaglio sulle retribuzioni. Gli indici di mercato ampiamente riconosciuti (quali i margini di profitto per i diversi tipi di imprese di commercio al dettaglio) possono spesso essere utilizzati in modo efficace nelle procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità per fornire elementi probativi a supporto della ragionevolezza degli importi registrati.
- A8. Tipologie differenti di procedure di analisi comparativa forniscono livelli di sicurezza diversi. Le procedure di analisi comparativa che comportano, per esempio, la previsione del totale dei proventi derivanti dalla locazione di un fabbricato suddiviso in appartamenti, tenendo conto dei canoni di locazione, del numero degli appartamenti e della percentuale di appartamenti non locati, possono fornire elementi probativi persuasivi ed escludere la necessità di effettuare ulteriori controlli mediante verifiche di dettaglio, purché gli elementi siano appropriatamente verificati. Per contro, il calcolo ed il confronto delle percentuali di margine lordo utilizzati per confermare un importo relativo ai ricavi possono fornire elementi probativi meno persuasivi, ma possono fornire un supporto utile se utilizzati in combinazione con altre procedure di revisione.
- A9. La determinazione dell'idoneità di particolari procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità è influenzata dalla natura dell'asserzione e dalla valutazione da parte del revisore del rischio di errori significativi. Per esempio, se i controlli sull'elaborazione degli ordini di vendita sono carenti, per le asserzioni relative ai crediti il revisore può fare più affidamento sulle verifiche di dettaglio che sulle procedure di analisi comparativa.
- A10. Particolari procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità possono altresì essere considerate idonee se sulla medesima asserzione vengono svolte verifiche di dettaglio. Per esempio, nell'acquisire elementi probativi in merito all'asserzione relativa alla valutazione dei saldi dei crediti, il revisore può applicare le procedure di analisi comparativa con riferimento all'anzianità dei crediti scaduti verso clienti in aggiunta allo svolgimento di verifiche di dettaglio sugli incassi successivi al fine di determinare la recuperabilità dei crediti.

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche

- A11. Le relazioni tra le singole voci di bilancio tradizionalmente considerate nella revisione contabile delle imprese commerciali possono non essere sempre pertinenti nella revisione contabile delle amministrazioni pubbliche o di altri enti non commerciali del settore pubblico; per esempio, in molte amministrazioni pubbliche può sussistere una limitata correlazione diretta tra proventi ed oneri. Inoltre, poiché i costi sostenuti per l'acquisizione di attività possono non essere capitalizzati, può non esserci correlazione tra i costi relativi, per esempio, a rimanenze e immobilizzazioni e l'importo di tali

PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

attività in bilancio. Inoltre, nel settore pubblico possono non essere disponibili dati o statistiche di settore a fini comparativi. Tuttavia, possono essere pertinenti altre correlazioni, per esempio, le variazioni nel costo chilometrico per la costruzione di una strada ovvero il numero di veicoli acquistati rispetto al numero di quelli ritirati.

L'attendibilità dei dati (Rif.: Par. 5 b))

A12. L'attendibilità dei dati è influenzata dalla loro fonte e dalla loro natura e dipende dalle circostanze in cui essi sono acquisiti. Di conseguenza, nello stabilire se i dati sono attendibili ai fini della definizione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità, sono pertinenti i seguenti aspetti:

- (a) la fonte delle informazioni disponibili. Per esempio, le informazioni possono essere più attendibili se sono acquisite da fonti indipendenti esterne all'impresa;⁴
- (b) la comparabilità delle informazioni disponibili. Per esempio, può essere necessario integrare i dati generali di settore per renderli comparabili con quelli di un'impresa che produce e vende prodotti specialistici;
- (c) la natura e la pertinenza delle informazioni disponibili. Per esempio, se i budget sono stati predisposti come risultati attesi piuttosto che come obiettivi da raggiungere;
- (d) i controlli sulla predisposizione delle informazioni configurati per assicurarne la completezza, l'accuratezza e la validità. Per esempio, i controlli sulla predisposizione, il riesame e l'aggiornamento dei budget.

A13. Il revisore può considerare di verificare l'efficacia operativa degli eventuali controlli sulla predisposizione da parte dell'impresa delle informazioni utilizzate dal revisore per lo svolgimento di procedure di analisi comparativa in risposta ai rischi identificati e valutati. Quando tali controlli sono efficaci, il revisore ha solitamente maggior fiducia nell'attendibilità delle informazioni e, conseguentemente, nei risultati delle procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità. L'efficacia operativa dei controlli sulle informazioni che non hanno natura finanziaria può spesso essere verificata congiuntamente ad altre procedure di conformità. Per esempio, nell'istituire controlli sull'elaborazione delle fatture di vendita, un'impresa può includere dei controlli sulla rilevazione delle quantità vendute. In tali circostanze, il revisore può verificare l'efficacia operativa dei controlli sulla rilevazione delle quantità vendute congiuntamente alle verifiche dell'efficacia operativa dei controlli sull'elaborazione delle fatture di vendita. In alternativa, il revisore può considerare se le informazioni sono state sottoposte a verifiche di revisione. Il principio di revisione internazionale n. 500 stabilisce regole e fornisce linee guida per determinare le procedure di revisione da svolgere sulle informazioni da impiegare per le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

A14. Gli aspetti trattati ai paragrafi A12 (a)-A12 (d) sono pertinenti indipendentemente dal fatto che il revisore svolga procedure di analisi comparativa sul bilancio dell'impresa di fine periodo amministrativo, ovvero ad una data intermedia e pianifichi di svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità per il restante periodo. Il principio di revisione internazionale n. 330 stabilisce regole e fornisce linee guida sulle procedure di validità svolte ad una data intermedia.

⁴ Principio di revisione internazionale n. 500 "Elementi probativi", paragrafo A31.

⁵ Principio di revisione internazionale n. 500, paragrafo 10.

⁶ Principio di revisione internazionale n.330, paragrafi 22-23.

PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

Valutare se l'aspettativa sia sufficientemente precisa (Rif.: Par.5 c))

A15. Gli aspetti rilevanti ai fini della valutazione del revisore se l'aspettativa possa essere determinata in modo sufficientemente preciso da identificare un errore che, insieme ad altri errori, può rendere il bilancio significativamente errato, includono:

- il grado di accuratezza con il quale possono essere previsti i risultati attesi derivanti dall'applicazione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità. Per esempio, il revisore può attendersi maggiore coerenza confrontando i margini di profitto lordo di più periodi, piuttosto che le spese discrezionali, quali le spese di ricerca o pubblicitarie;
- il livello al quale le informazioni possono essere disaggregate. Per esempio, le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità possono essere più efficaci se applicate alle informazioni finanziarie relative a singoli settori di un'attività aziendale o a bilanci delle componenti di un'impresa diversificata, piuttosto che al bilancio dell'impresa nel suo complesso;
- la disponibilità delle informazioni, sia finanziarie che di altra natura. Per esempio, il revisore può considerare se le informazioni finanziarie, quali budget o previsioni (forecast), e quelle di altra natura, quali le quantità prodotte o vendute, sono disponibili per definire le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità. Se le informazioni sono disponibili, il revisore può anche considerare l'attendibilità delle stesse, come illustrato nei precedenti paragrafi A12-A13.

Ammontare accettabile dello scostamento tra gli importi registrati e i valori attesi (Rif.: Par.5 d))

A16. La determinazione da parte del revisore dell'ammontare dello scostamento rispetto a quanto atteso che può essere accettato senza lo svolgimento di ulteriori indagini dipende dalla natura e dalla coerenza con il livello di sicurezza desiderato, tenendo conto della possibilità che un errore, singolarmente o insieme ad altri errori, possa rendere il bilancio significativamente errato. Il principio di revisione internazionale n. 330 richiede al revisore di acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta è la propria valutazione del rischio. Di conseguenza, aumentando il rischio identificato e valutato, diminuisce l'ammontare dello scostamento ritenuto accettabile senza lo svolgimento di indagini al fine di raggiungere il livello desiderato di elementi probativi persuasivi.

Procedure di analisi comparativa che aiutano nella formazione di una conclusione complessiva (Rif.: Par.6)

A17. Le conclusioni tratte dai risultati delle procedure di analisi comparativa definite e svolte in conformità al paragrafo 6 servono a supportare le conclusioni formatesi nel corso della revisione di singole componenti o di singoli elementi del bilancio. Ciò aiuta il revisore a trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio.

A18. I risultati di tali procedure di analisi comparativa possono identificare un rischio di errore significativo non identificato in precedenza. In tali circostanze, il principio di revisione internazionale n. 315 richiede al revisore di riconsiderare la propria

⁷ Principio di revisione internazionale n. 320 "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile", paragrafo A13.

⁸ Principio di revisione internazionale n. 330, paragrafo 7 b).

⁹ Principio di revisione internazionale n. 330, paragrafo A19.

PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

valutazione dei rischi di errori significativi e di modificare di conseguenza le procedure di revisione pianificate in risposta ai rischi identificati e valutati.

- A19. Le procedure di analisi comparativa svolte in conformità al paragrafo 6 possono essere simili a quelle che si utilizzerebbero come procedure di valutazione del rischio.

Indagine sui risultati delle procedure di analisi comparativa (Rif.: Par.7)

- A20. Gli elementi probativi relativi alle risposte della direzione possono essere acquisiti mediante la valutazione di tali risposte, tenendo conto della comprensione, da parte del revisore, dell'impresa e del contesto in cui opera, e degli altri elementi probativi acquisiti nel corso della revisione contabile.
- A21. Può presentarsi la necessità di svolgere altre procedure di revisione, per esempio, quando la direzione non è in grado di fornire una spiegazione ovvero quando la spiegazione, unitamente agli elementi probativi acquisiti relativi alla risposta della direzione, non è considerata adeguata.

¹⁰ Principio di revisione internazionale n. 315, paragrafo 31.