

**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI**

COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE

**LE PROCEDURE DI REVISIONE IN RISPOSTA AI RISCHI
IDENTIFICATI E VALUTATI**

Documento n. 330

Edizione novembre 2006

INDICE

INTRODUZIONE..... 3

RISPOSTE GENERALI DI REVISIONE..... 4

PROCEDURE DI REVISIONE IN RISPOSTA AI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI ASSEZIONI..... 5

VALUTAZIONE DELLA SUFFICIENZA E DELL'APPROPRIATEZZA DEGLI ELEMENTI PROBATIVI ACQUISITI..... 22

DOCUMENTAZIONE..... 24

INTRODUZIONE

1. Lo scopo del presente documento è quello di stabilire regole e di fornire una guida per la determinazione delle risposte generali di revisione da adottare e per la definizione e lo svolgimento delle procedure di revisione in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio ed a livello di asserzioni.

La comprensione da parte del revisore dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, nonché la valutazione dei rischi di errori significativi sono trattate nel documento n. 315 "La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi".

2. Il presente documento contiene, in sintesi, quanto segue:

- *risposte generali di revisione*. Questa sezione richiede che il revisore determini le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e fornisce una guida sulla natura di tali risposte;
- *procedure di revisione in risposta ai rischi di errori significativi a livello di asserzioni (di seguito anche procedure di revisione "conseguenti")*. Questa sezione richiede che il revisore stabilisca e svolga procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati, quali:

- i test sull'efficacia operativa dei controlli (di seguito "*procedure di conformità*") nel caso di controlli ritenuti pertinenti ovvero quando richiesto dalle regole contenute nei documenti di revisione;
- le procedure di validità, la cui natura, tempistica ed estensione è stabilita in funzione dei rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni. Inoltre, questa sezione include gli aspetti che il revisore valuta nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione di tali procedure di revisione;

- *valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi raccolti*. Questa sezione richiede al revisore di considerare, sulla base delle procedure di revisione svolte, se la valutazione del rischio rimanga appropriata e di concludere se siano stati ottenuti elementi probativi sufficienti ed appropriati;

- *documentazione del lavoro*. Questa sezione stabilisce come documentare il lavoro svolto.

3. Al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso, il revisore deve determinare le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati a livello di bilancio e deve stabilire e svolgere le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati a livello di asserzioni.

Le risposte generali di revisione e la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti dipendono dal giudizio professionale del revisore. Oltre alle regole stabilite dal presente documento, il revisore, in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi, osserva altresì le regole e le linee guida contenute nel

documento n. 240 “La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio”.

RISPOSTE GENERALI DI REVISIONE

4. Il revisore deve determinare le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi di errori significativi a livello di bilancio.

Tali risposte possono comprendere:

- la sensibilizzazione del team di revisione sulla necessità di mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale nel raccogliere e valutare gli elementi probativi;
- l’assegnazione di personale con maggiore esperienza o con speciali competenze o l’utilizzazione di esperti¹;
- una maggiore supervisione del lavoro o l’inclusione di elementi aggiuntivi di imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione da svolgere in risposta ai rischi identificati e valutati.

Inoltre, come risposta generale di revisione, il revisore può apportare modifiche di carattere generale alla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione, quali, per esempio, lo svolgimento delle procedure di validità a fine esercizio invece che ad una data intermedia.

5. La valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio è influenzata dalla comprensione dell’ambiente di controllo da parte del revisore.

Un ambiente di controllo efficace può permettere al revisore di avere più fiducia nel controllo interno e nell’attendibilità degli elementi probativi generati all’interno dell’impresa e, conseguentemente, consente, per esempio, di eseguire alcune delle procedure di revisione ad una data intermedia piuttosto che a fine esercizio.

Se sussistono punti di debolezza nell’ambiente di controllo, il revisore normalmente esegue più procedure di revisione a fine esercizio piuttosto che ad una data intermedia; ricerca maggiori elementi probativi mediante procedure di validità, modifica la natura delle procedure di revisione per acquisire elementi probativi più convincenti o aumenta il numero di sedi da controllare nel corso del lavoro.

6. Tali considerazioni, quindi, hanno 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).

¹ L’assegnazione del personale di revisione ad un determinato incarico riflette la valutazione del rischio da parte del revisore, valutazione basata sulla sua comprensione dell’impresa.

PROCEDURE DI REVISIONE IN RISPOSTA AI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI A LIVELLO DI ASSEZIONI

7. Il revisore deve stabilire e svolgere procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in funzione della valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni. L'obiettivo è quello di fornire un chiaro collegamento tra la natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione conseguenti e la valutazione del rischio. Nella definizione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati, il revisore considera aspetti quali:
- la significatività del rischio;
 - la probabilità di errori significativi;
 - le caratteristiche della classe di operazioni, del saldo contabile e della informativa in esame;
 - la natura dei controlli specifici utilizzati dall'impresa ed in particolare se essi sono manuali o automatizzati;
 - l'eventuale acquisizione di elementi probativi per determinare se i controlli adottati dall'impresa siano efficaci nel prevenire od individuare e correggere errori significativi.

La natura delle procedure di revisione è di primaria importanza per fronteggiare i rischi identificati e valutati.

8. La valutazione da parte del revisore dei rischi identificati a livello di asserzioni fornisce una base per considerare l'approccio di revisione più idoneo al fine di stabilire e svolgere le procedure di revisione conseguenti.
- In taluni casi, il revisore può decidere che solo svolgendo procedure di conformità può essere in grado di ottenere un'efficace risposta al rischio identificato e valutato di errori significativi per una determinata asserzione.
- In altri casi, il revisore può decidere che per specifiche asserzioni sia appropriato svolgere unicamente procedure di validità e, quindi, può decidere di escludere l'effetto dei controlli dell'impresa dalla valutazione del relativo rischio.
- Ciò può verificarsi quando sulla base delle procedure di valutazione del rischio svolte non è stato identificato alcun efficace controllo attinente l'asserzione, ovvero quando la verifica dell'efficacia operativa dei controlli risulterebbe non efficiente.
- Tuttavia, il revisore deve disporre di elementi in base ai quali ritenere che, nella fattispecie, lo svolgimento di procedure di validità, da sole, possa risultare efficace per ridurre il rischio di errori significativi per quella asserzione ad un livello accettabilmente basso.
- Spesso il revisore può decidere che un approccio combinato utilizzando sia test sull'efficacia operativa dei controlli sia procedure di validità, costituisca un approccio efficace.
- Indipendentemente dall'approccio prescelto, il revisore deve stabilire e svolgere procedure di validità per ogni significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa, come richiesto dal paragrafo 49.

9. Nel caso di imprese minori, possono non essere presenti molte attività di controllo da identificare. Pertanto, le procedure di revisione svolte dal revisore in risposta ai rischi identificati e valutati sono costituite, con buona probabilità, principalmente da procedure di validità.

In questi casi, oltre agli aspetti sopra menzionati al paragrafo 8, il revisore deve valutare se, in assenza di controlli, sia possibile ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi.

VALUTAZIONE DELLA NATURA, TEMPISTICA ED ESTENSIONE DELLE PROCEDURE DI REVISIONE CONSEGUENTI

Natura

10. La natura delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati riguarda la loro finalità (procedure di conformità o procedure di validità) e la loro diversa tipologia, ossia l'ispezione, l'osservazione, l'indagine, la richiesta di conferma, il ricalcolo, la riesecuzione, o le procedure di analisi comparativa.

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 rispondere meglio al rischio di errore identificato e valutato per l'asserzione della completezza, mentre le procedure di validità possono rispondere meglio al rischio di errore identificato e valutato per l'asserzione dell'esistenza.

11. La selezione delle procedure di revisione da parte del revisore è basata sulla valutazione del rischio.

Più è alta la valutazione del rischio maggiore deve essere l'attendibilità e la pertinenza degli elementi probativi che il revisore deve acquisire mediante procedure di validità.

Tale considerazione può influenzare sia la tipologia delle procedure di revisione da svolgere sia la loro combinazione. Per esempio, il revisore può chiedere conferma delle clausole di un contratto a un terzo oltre che esaminare il documento.

12. Nel decidere le procedure di revisione da svolgere, il revisore deve considerare i motivi alla base della valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile ed informativa. Ciò comporta la necessità di considerare sia le particolari caratteristiche di ciascuna classe di operazioni, saldo contabile o informativa (ossia il rischio intrinseco) sia se la valutazione del rischio tenga conto dei controlli interni dell'impresa (ossia il rischio di controllo).

Per esempio, se per il revisore sussiste un rischio basso che un errore significativo possa manifestarsi a causa delle particolari caratteristiche di una classe di operazioni, indipendentemente dai controlli interni, il revisore può decidere che le procedure di analisi comparativa da sole possano fornire sufficienti ed appropriati elementi probativi.

D'altro canto, se il revisore presume che esista un rischio basso che un errore significativo possa manifestarsi poiché un'impresa ha controlli efficaci ed intende configurare procedure di validità basate sull'effettiva operatività di quei controlli, egli conseguentemente svolge

procedure di conformità per acquisire elementi probativi sulla efficacia operativa di detti controlli.

Ciò può essere, per esempio, il caso di una classe di operazioni con caratteristiche ragionevolmente omogenee e non particolarmente complesse che sono automaticamente elaborate e controllate dal sistema informatico dell'impresa.

13. Il revisore deve ottenere elementi probativi sulla accuratezza e sulla completezza delle informazioni prodotte dal sistema informativo dell'impresa, quando tali informazioni sono utilizzate per eseguire procedure di revisione.

Per esempio, se il revisore utilizza informazioni non di natura economico-finanziaria o dati di budget prodotti dal sistema informativo dell'impresa, nell'eseguire procedure di revisione, quali le procedure di analisi comparativa o le procedure di conformità, egli deve ottenere elementi probativi sulla accuratezza e sulla completezza di tali informazioni. Quale ulteriore guida si rinvia al documento n. 500 "Gli elementi probativi della revisione", paragrafo 11.

Tempistica

14. La tempistica riguarda il momento in cui le procedure di revisione vengono svolte o il periodo o la data a cui si riferiscono gli elementi probativi.

15. 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 decida 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).

Di contro, lo svolgimento di procedure di revisione prima della fine dell'esercizio può permettere al revisore di identificare problematiche significative nelle prime fasi della revisione e, di conseguenza, di risolverle con l'assistenza della direzione o di sviluppare un efficace approccio di revisione per affrontare tali problematiche.

Se il revisore svolge procedure di conformità o procedure di validità prima della fine dell'esercizio, egli deve considerare gli elementi probativi aggiuntivi da acquisire per il periodo rimanente (si vedano i paragrafi 37 e 38 e dal 56 al 61).

16. Nel decidere quando svolgere le procedure di revisione, il revisore deve considerare altresì i seguenti aspetti:

- l'ambiente di controllo;
- la disponibilità delle informazioni pertinenti da esaminare (per esempio, i files 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 decidere di esaminare i contratti disponibili alla data di chiusura dell'esercizio);

- il periodo o la data cui si riferiscono gli elementi probativi.

17. Alcune procedure di revisione possono essere svolte solo a fine esercizio o successivamente; per esempio, la verifica della corrispondenza del bilancio con le scritture contabili e l'esame delle scritture di chiusura effettuate in sede di redazione del bilancio. Qualora sussista il rischio che l'impresa possa aver stipulato contratti di vendita non corretti o che le operazioni possano non essersi concluse a fine esercizio, il revisore esegue procedure per far fronte a tale specifico rischio.

Per esempio, quando le operazioni sono individualmente significative o quando un errore nella competenza di periodo può portare ad un errore significativo, il revisore di norma esamina le operazioni in prossimità di fine esercizio.

Estensione

18. L'estensione riguarda l'ampiezza in termini quantitativi di una specifica procedura di revisione, per esempio, la dimensione del campione o il numero di osservazioni di un'attività di controllo.

L'estensione di una procedura di revisione è determinata sulla base del giudizio del revisore in relazione alla valutazione della significatività, del rischio identificato e valutato e del grado di sicurezza che intende ottenere.

In particolare, il revisore di norma aumenta l'estensione delle procedure di revisione all'incrementarsi del rischio di errori significativi.

Tuttavia, aumentare l'estensione di una procedura di revisione è efficace solo se tale procedura, di per sé, sia pertinente rispetto allo specifico rischio; pertanto, la natura della procedura di revisione rappresenta l'aspetto più importante da considerare.

19. L'utilizzo di procedure di revisione basate su tecniche computerizzate (CAAT) può permettere verifiche più ampie di operazioni elettroniche e di archivi contabili elettronici. Tali tecniche possono essere utilizzate per selezionare a campione operazioni dai principali archivi elettronici, per estrarre operazioni con determinate caratteristiche o per esaminare un'intera popolazione invece di un campione.

20. Di norma, si possono trarre valide conclusioni utilizzando metodi di campionamento. Tuttavia, se il campione selezionato da una popolazione è troppo piccolo, il metodo di campionamento prescelto non è appropriato per raggiungere lo specifico obiettivo di revisione oppure se le eccezioni emerse dal campione non vengono trattate in modo appropriato, sussisterà un rischio inaccettabile che le conclusioni del revisore, basate sul campione selezionato, possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte se fosse stata sottoposta alla medesima procedura di revisione l'intera popolazione.

Il documento n. 530 "Campionamento di revisione ed altre procedure di verifica con selezione delle voci da esaminare" fornisce una guida sull'utilizzo del campionamento.

21. Il presente documento considera l'utilizzo combinato di differenti procedure di revisione come un aspetto afferente alla natura delle verifiche, secondo quanto illustrato in

precedenza. Tuttavia, quando vengono eseguite differenti procedure di revisione in combinazione, il revisore deve valutare comunque se l'estensione delle verifiche sia appropriata.

PROCEDURE DI CONFORMITÀ

22. Il revisore deve svolgere le procedure di conformità quando la sua valutazione del rischio tiene conto di un'aspettativa di efficacia operativa dei controlli adottati dall'impresa, ovvero quando la sola applicazione delle procedure di validità non fornisce sufficienti ed appropriati elementi probativi a livello di asserzioni.

23. Quando nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetta che i controlli operino efficacemente, egli deve svolgere procedure di conformità per ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi che i controlli siano stati messi in atto efficacemente nel periodo sottoposto a revisione contabile.

Per quanto attiene all'utilizzo di elementi probativi acquisiti nel corso di precedenti revisioni sull'efficacia operativa dei controlli, si vedano i successivi paragrafi dal 39 al 44.

24. Le procedure di conformità, volte alla verifica dell'efficacia operativa dei controlli, sono svolte solamente su quei controlli che il revisore ha ritenuto adeguatamente configurati per prevenire, o individuare e correggere, errori significativi a livello di asserzioni.

I paragrafi dal 104 al 106 del documento n. 315 illustrano le modalità di identificazione dei controlli a livello di asserzioni che prevengono od individuano e correggono errori significativi in una classe di operazioni, saldo contabile o nell'informativa.

25. Nel caso in cui il revisore, secondo quanto descritto nel paragrafo 115 del documento n. 315, abbia determinato che non è possibile o praticabile ridurre i rischi di errori significativi a livello di asserzioni ad un livello accettabilmente basso, utilizzando gli elementi probativi ottenuti unicamente mediante lo svolgimento di procedure di validità, egli deve eseguire procedure di conformità sui controlli relativi a detti rischi al fine di acquisire elementi probativi sulla loro efficacia operativa.

Per esempio, come illustrato nel paragrafo 115 del documento n. 315, nel caso in cui un'impresa conduca la propria attività utilizzando i sistemi IT, e non sia prodotta o conservata la documentazione delle operazioni se non attraverso il sistema IT stesso, il revisore può non essere in grado di definire efficaci procedure di validità che, di per sé, forniscano sufficienti ed appropriati elementi probativi a livello di asserzioni.

26. Verificare l'efficacia operativa dei controlli è differente dall'acquisire elementi probativi che i controlli siano stati messi in atto dall'impresa.

Nell'acquisizione di elementi probativi circa la messa in atto dei controlli mediante lo svolgimento delle procedure di valutazione del rischio, il revisore determina se i controlli esistono e se l'impresa li sta utilizzando.

Nello svolgimento di procedure di conformità in merito all'efficacia operativa dei controlli, il revisore acquisisce elementi probativi che i controlli operino efficacemente.

A tal fine il revisore deve acquisire elementi probativi su come i controlli sono stati eseguiti nel corso del periodo sottoposto alla revisione contabile, sulla loro uniformità di applicazione, sui soggetti che li hanno posti in essere e sugli strumenti applicati.

Se sono stati utilizzati controlli sostanzialmente differenti in diversi momenti del periodo sottoposto a revisione, il revisore considera ciascun controllo separatamente.

Il revisore può decidere che sia efficiente verificare l'efficacia operativa dei controlli nel momento stesso in cui si valuta la loro configurazione e si acquisiscono elementi probativi circa la loro messa in atto.

27. Sebbene alcune procedure di valutazione del rischio, che il revisore svolge per valutare la configurazione dei controlli e per determinare che questi sono stati messi in atto, possano non essere state specificatamente progettate come procedure di conformità, tuttavia tali procedure possono essere in grado di fornire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli e, di conseguenza, fungere da procedure di conformità.

Per esempio, il revisore può aver svolto indagini sull'utilizzo dei budget da parte della direzione, aver analizzato il raffronto da parte della direzione tra spese mensili previste ed effettive, nonché esaminato i rapporti relativi all'analisi degli scostamenti tra i dati previsti e quelli effettivi.

Queste procedure di revisione forniscono una conoscenza sulla struttura dei sistemi di gestione del budget dell'impresa e sulla loro effettiva adozione e possono altresì fornire elementi probativi sull'efficacia operativa di tali sistemi nel prevenire o individuare errori significativi nella classificazione delle spese. In tali circostanze, il revisore valuta se gli elementi probativi forniti da quelle procedure di revisione siano sufficienti.

Natura delle procedure di conformità

28. Il revisore seleziona le procedure di revisione per ottenere assicurazioni sull'efficacia operativa dei controlli.

All'aumentare del livello di sicurezza pianificato, il revisore deve acquisire elementi probativi con maggiore efficacia probatoria in termini di attendibilità e pertinenza.

Laddove il revisore adotti un approccio costituito principalmente da procedure di conformità, particolarmente in relazione a quei rischi per i quali non è possibile o praticabile ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi mediante la sola applicazione di procedure di validità, il revisore svolge normalmente procedure di conformità rivolte ad ottenere un più alto livello di sicurezza sull'efficacia operativa dei controlli.

29. Per verificare l'efficacia operativa dei controlli il revisore deve svolgere altre procedure di revisione in combinazione con le procedure di indagine.

Nonostante le procedure di conformità sull'efficacia operativa dei controlli differiscano dalle procedure svolte nell'ambito della valutazione del rischio e finalizzate alla comprensione della configurazione e messa in atto dei controlli, di solito le tipologie di procedure di revisione applicate sono le medesime. Le procedure di conformità possono altresì comportare una riesecuzione del controllo da parte del revisore.

Poiché le indagini da sole non sono sufficienti, il revisore deve applicare una combinazione di procedure di revisione al fine di acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi in merito all'efficacia operativa dei controlli.

Questi controlli, verificati attraverso indagini in combinazione con procedure di ispezione o di riesecuzione, forniscono di solito maggiore sicurezza rispetto a quei controlli in cui gli elementi probativi sono acquisiti esclusivamente mediante indagini e osservazioni.

Per esempio, un revisore al fine di accertare l'efficacia operativa dei controlli sulle entrate di cassa, può svolgere indagini ed osservare le procedure dell'impresa per aprire la posta e registrare le entrate di cassa.

Poiché un'osservazione è pertinente solo con riferimento al momento preciso in cui viene effettuata, il revisore al fine di acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi, di solito integra l'osservazione con indagini presso il personale dell'impresa e può altresì ispezionare la documentazione sull'operatività di tali controlli in altri momenti, durante il periodo sottoposto a revisione contabile.

30. La natura del particolare controllo influenza la tipologia della procedura di revisione necessaria per acquisire gli elementi probativi atti a comprovare che il controllo sia efficacemente operante nel periodo sottoposto a revisione.

Per taluni controlli, l'efficacia operativa è comprovata dalla documentazione di supporto ad essi afferente. In tali circostanze, il revisore può decidere di ispezionare la documentazione per acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa. Per altri controlli, tuttavia, tale documentazione può non essere disponibile o pertinente.

Per esempio, la documentazione relativa all'operatività del controllo può non esistere per alcuni fattori dell'ambiente di controllo, quali l'attribuzione di autorità e responsabilità, o per alcune tipologie di attività di controllo, quali i controlli svolti da un elaboratore elettronico. In tali circostanze, gli elementi probativi sull'efficacia operativa possono essere ottenuti mediante indagini in combinazione con altre procedure di revisione, quali l'osservazione e l'utilizzo di tecniche di revisione computerizzate (CAAT).

31. Nello stabilire le procedure di conformità, il revisore deve considerare la necessità di ottenere elementi probativi che supportino l'efficace funzionamento dei controlli direttamente correlati alle asserzioni oggetto d'esame, come pure di altri controlli indiretti da cui dipendono tali controlli.

Per esempio, il revisore può ritenere che l'esame da parte dell'impresa di un rapporto contenente le eccezioni relative a crediti per vendite superiori ai limiti di affidamento autorizzati, sia un controllo diretto relativo ad una asserzione.

In tali casi, il revisore valuta l'efficacia dell'esame del rapporto svolto dall'impresa e anche i controlli relativi all'accuratezza delle informazioni in esso contenute (per esempio, i controlli generali IT).

32. Nel caso di un controllo specifico automatizzato, data l'uniformità intrinseca dell'elaborazione IT, gli elementi probativi sulla messa in atto di tale controllo possono rappresentare elementi probativi anche sulla efficacia operativa del medesimo controllo durante il periodo in esame, se considerati in combinazione con gli elementi probativi ottenuti sull'efficacia operativa dei controlli generali dell'impresa (e, in particolare, dei controlli nel sistema IT per i quali sono intervenute modifiche).

33. In risposta alla valutazione del rischio, il revisore può stabilire di svolgere, sulla stessa operazione, una procedura di conformità congiuntamente ad una verifica di dettaglio. L'obiettivo delle procedure di conformità è quello di valutare se un controllo abbia operato in modo efficace. L'obiettivo delle verifiche di dettaglio è quello di individuare errori significativi a livello di asserzioni. Sebbene tali obiettivi siano differenti, entrambi possono essere realizzati contemporaneamente attraverso l'esecuzione di una procedura di conformità e di una verifica di dettaglio sulla stessa operazione, procedura definita come "test con duplice obiettivo". Per esempio, il revisore può esaminare una fattura per determinare se sia stata approvata e per acquisire elementi probativi di validità in merito all'operazione. Il revisore considera attentamente la configurazione di tali verifiche e la valutazione dei relativi risultati per il raggiungimento di entrambi gli obiettivi.
34. L'assenza di errori significativi riscontrata mediante lo svolgimento di una procedura di validità non fornisce elementi probativi sull'efficacia dei controlli attinenti all'asserzione oggetto di verifica. Tuttavia, gli errori significativi individuati dal revisore mediante procedure di validità, devono essere considerati dal revisore ai fini della valutazione dell'efficacia operativa dei controlli ad essi correlati. Un errore significativo individuato dalle procedure poste in essere dal revisore, che non è stato identificato dall'impresa, di solito indica l'esistenza di un punto di debolezza significativo nel controllo interno da comunicare alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance.

Tempistica delle procedure di conformità

35. La tempistica dello svolgimento delle procedure di conformità sui controlli dipende dall'obiettivo del revisore e determina il periodo in cui si può fare affidamento su quei controlli. Se il revisore verifica i controlli in uno specifico momento, egli acquisisce solamente elementi probativi che i controlli abbiano operato efficacemente in quel momento. Tuttavia, se il revisore verifica i controlli nel corso di un periodo, ottiene elementi probativi dell'efficace operatività di tali controlli durante l'intero periodo.
36. Gli elementi probativi riguardanti uno specifico momento possono essere sufficienti per le finalità del revisore, per esempio, quando si verificano i controlli sulla rilevazione fisica delle giacenze di magazzino dell'impresa a fine esercizio. Se, invece, il revisore vuole ottenere elementi probativi sull'efficacia di un controllo durante un periodo, gli elementi probativi pertinenti ad uno specifico momento possono essere insufficienti ed il revisore integra tali verifiche con altre procedure di conformità in grado di fornire elementi probativi che il controllo abbia operato in modo efficace nel periodo sottoposto a revisione. Queste altre verifiche possono consistere nella verifica del monitoraggio dei controlli effettuato dall'impresa.

37. Quando il revisore ottiene elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli ad un periodo intermedio, egli deve determinare quali elementi probativi aggiuntivi devono essere acquisiti per il periodo rimanente.

A tal fine, il revisore considera:

- la significatività dei rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di asserzioni;
- i controlli specifici verificati durante il periodo intermedio;
- il grado di sicurezza degli elementi probativi acquisiti sull'efficacia operativa di quei controlli;
- la durata del periodo rimanente;
- la misura in cui intende ridurre le procedure di validità conseguenti sulla base dell'affidamento riposto sui controlli;
- l'ambiente di controllo.

Il revisore deve ottenere elementi probativi sulla natura e sull'estensione di qualsiasi cambiamento significativo avvenuto nel controllo interno successivamente al periodo intermedio, inclusi i cambiamenti riguardanti il sistema informativo, i processi e il personale.

38. Elementi probativi aggiuntivi possono essere ottenuti, per esempio, estendendo la verifica dell'efficacia operativa dei controlli per il periodo rimanente o verificando il monitoraggio dei controlli da parte dell'impresa.

39. Se il revisore pianifica di utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti lavori di revisione, egli deve acquisire elementi probativi atti a dimostrare se siano intervenuti cambiamenti in tali specifici controlli successivamente al completamento della revisione precedente.

A tal fine il revisore deve ottenere elementi probativi svolgendo indagini congiuntamente a osservazioni o ispezioni allo scopo di confermare la comprensione di quei controlli specifici. Il documento n. 500, al paragrafo 23, stabilisce che il revisore, qualora intenda utilizzare nel periodo corrente elementi probativi acquisiti in precedenti periodi, deve svolgere procedure di revisione per verificare l'attuale validità di tali elementi.

Per esempio, durante la precedente revisione, il revisore può aver riscontrato che un controllo automatizzato era operante come stabilito. Il revisore ottiene elementi probativi per accertare se siano stati apportati cambiamenti al controllo automatizzato tali da influenzarne il continuo efficace funzionamento; per esempio, mediante indagini presso la direzione e l'esame di registri informatici per individuare quali controlli siano stati cambiati.

La valutazione degli elementi probativi raccolti su tali cambiamenti può portare ad aumentare o diminuire gli elementi probativi da ottenere nel periodo corrente in merito all'efficacia operativa dei controlli.

40. Se il revisore pianifica di fare affidamento sui controlli che hanno subito cambiamenti successivamente alla loro ultima verifica, il revisore deve verificare l'efficacia operativa di tali controlli nella revisione in corso.

I cambiamenti nei controlli possono incidere sulla rilevanza degli elementi probativi acquisiti in precedenti periodi in misura tale da non poter più costituire una base su cui continuare a fare affidamento.

Per esempio, i cambiamenti in un sistema che non permettono ad un'impresa di ricevere un nuovo rapporto, probabilmente non incidono sulla rilevanza degli elementi probativi acquisiti nel periodo precedente; tuttavia, un cambiamento che determini l'accumulo o il calcolo dei dati secondo modalità differenti influisce su tale rilevanza.

41. Se il revisore pianifica di fare affidamento sui controlli che non sono cambiati dopo l'ultima verifica, egli deve verificare l'efficacia operativa di tali controlli almeno una volta ogni tre revisioni contabili.

Come indicato nei paragrafi 40 e 44, il revisore non può fare affidamento sugli elementi probativi riguardanti l'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti lavori di revisione per i controlli che sono cambiati dopo la loro ultima verifica e per i controlli che mitigano un rischio significativo.

In relazione ad altri controlli la decisione di fare affidamento o meno su elementi probativi acquisiti in precedenti lavori di revisione dipende dal giudizio professionale del revisore. Anche l'ampiezza del periodo che intercorre tra l'ultima verifica dei controlli e quella successiva dipende dal giudizio professionale, ma tale periodo di tempo non può superare i due anni.

Nel determinare le procedure da seguire in base al presente paragrafo il revisore deve comunque tenere conto di eventuali normative di settore che stabiliscano specifici obblighi per determinati lavori di revisione.

42. Nel valutare se sia appropriato o meno utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti revisioni e, in caso affermativo, nello stabilire la durata del periodo che può intercorrere prima di verificare nuovamente un controllo, il revisore deve considerare i seguenti aspetti:

- l'efficacia di altri elementi del controllo interno, inclusi l'ambiente di controllo, il monitoraggio dei controlli e il processo per la valutazione dei rischi adottato dall'impresa;
- i rischi derivanti dalle caratteristiche del controllo, incluso se i controlli sono manuali o automatizzati (si veda il documento n. 315, paragrafi dal 57 al 63 per una disamina sui rischi specifici derivanti da elementi manuali e automatizzati di un controllo);
- l'efficacia dei controlli generali IT;
- l'efficacia del controllo e la sua applicazione da parte dell'impresa, inclusa la natura e l'estensione delle deviazioni nell'applicazione riscontrate nelle verifiche sull'efficacia operativa svolte in precedenti lavori di revisione;
- se, in presenza di mutamenti nelle circostanze, la mancanza di modifiche in uno specifico controllo comporti un rischio;
- il rischio di errori significativi ed il grado di affidamento riposto sul controllo.

In linea generale, più elevato è il rischio di errori significativi ovvero maggiore è l'affidamento riposto sui controlli, tanto minore sarà il periodo di tempo intercorrente per la nuova verifica di tali controlli.

I fattori che di solito abbreviano il periodo per verificare nuovamente un controllo o che portano a non fare affidamento sugli elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni sono:

- un debole ambiente di controllo;
- un debole monitoraggio dei controlli;
- una significativa componente manuale nei controlli pertinenti al rischio in esame;
- cambiamenti di personale che influenzino in modo significativo l'applicazione del controllo;
- mutamenti nelle circostanze che indicano la necessità di cambiamenti nel controllo;
- deboli controlli generali IT.

43. In presenza di più controlli per i quali il revisore ritiene appropriato utilizzare elementi probativi acquisiti in precedenti lavori di revisione, egli deve comunque verificare l'efficacia operativa di alcuni di essi nel corso di ciascuna revisione contabile.

Lo scopo di questa disposizione è quello di evitare la possibilità che il revisore possa applicare l'approccio di cui al paragrafo 41 a tutti i controlli su cui intende fare affidamento e li verifichi tutti in un unico periodo di revisione senza più svolgere alcuna procedura di verifica nei due periodi di revisione successivi.

Oltre a fornire elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli verificati nel corso del lavoro di revisione corrente, l'esecuzione di tali procedure di verifica fornisce elementi probativi anche sulla efficacia attuale dell'ambiente di controllo e quindi contribuisce a stabilire se sia appropriato fare affidamento sugli elementi probativi acquisiti in precedenti lavori di revisione. Pertanto, quando il revisore stabilisce, secondo quanto previsto ai paragrafi dal 39 al 42, che sia appropriato utilizzare elementi probativi acquisiti in precedenti lavori di revisione per un certo numero di controlli, egli pianifica la verifica di una parte sufficiente di tali controlli in ciascun periodo di revisione e ciascun controllo è verificato almeno ogni tre revisioni contabili.

44. Nel caso in cui il revisore abbia valutato che un rischio di errori significativi a livello di asserzioni sia un "rischio significativo", così come descritto al paragrafo 108 del documento n. 315, ed abbia pianificato di fare affidamento sull'efficacia operativa di controlli diretti a mitigare quel rischio, il revisore deve acquisire elementi probativi sull'efficacia operativa di controlli in base a procedure di conformità svolte nel periodo corrente.

Maggiore è il rischio di un errore significativo, maggiori sono gli elementi probativi che il revisore deve acquisire per confermare che i relativi controlli stiano operando con efficacia. Di conseguenza, sebbene il revisore spesso consideri le informazioni ottenute in lavori di revisione precedenti al fine di stabilire le procedure di conformità per mitigare un rischio significativo, egli non può fare affidamento su elementi probativi acquisiti in precedenti lavori di revisione in merito all'efficacia operativa dei controlli su tale rischio, ma al contrario acquisisce elementi probativi sull'efficacia operativa di tali controlli nel periodo corrente.

Estensione delle procedure di conformità

45. Il revisore stabilisce le procedure di conformità per acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi che i controlli abbiano operato con efficacia durante tutto il periodo su cui intende fare riferimento. Gli aspetti che il revisore può prendere in considerazione nel determinare l'estensione delle procedure di conformità sono:

- la frequenza con cui il controllo viene messo in atto dall'impresa durante il periodo;
- l'ampiezza temporale, nell'ambito del periodo sottoposto a revisione, in cui fare affidamento sull'efficacia operativa del controllo;
- la significatività e l'attendibilità degli elementi probativi da acquisire atti a supportare che il controllo prevenga o individui e corregga, gli errori significativi a livello di asserzioni;
- la misura in cui gli elementi probativi sono acquisiti mediante le procedure di conformità eseguite su altri controlli collegati all'asserzione;
- la misura in cui il revisore pianifica di fare affidamento sull'efficacia operativa del controllo nella valutazione del rischio (e conseguentemente di ridurre le procedure di validità sulla base di tale affidamento);
- la deviazione attesa nell'applicazione del controllo.

46. Nella valutazione del rischio, più il revisore fa affidamento sull'efficacia operativa dei controlli maggiore deve essere l'ampiezza delle procedure di conformità da svolgere.

Inoltre, all'aumentare del livello di deviazione atteso nell'applicazione di un controllo il revisore aumenta l'estensione delle procedure di conformità. In ogni caso, il revisore deve valutare se il livello di deviazione atteso indichi che il controllo non sia sufficiente per ridurre il rischio di errore significativo di un'asserzione sino al livello da lui identificato e valutato.

Se il livello di deviazione atteso nell'applicazione è troppo alto, il revisore può stabilire che le procedure di conformità per una particolare asserzione possano non essere efficaci.

47. A causa della uniformità dei processi di elaborazione IT, il revisore può ritenere non necessario aumentare l'estensione della verifica di un controllo automatizzato.

Un controllo automatizzato dovrebbe operare uniformemente salvo che il programma (incluse tabelle, archivi o altri dati permanenti utilizzati dal programma) venga modificato. Una volta 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 considera se eseguire verifiche al fine di accertare che il controllo continui ad operare con efficacia.

Tali verifiche possono includere l'accertamento che:

- non vengano apportate modifiche al programma senza essere oggetto di appropriati controlli;
- per l'elaborazione delle operazioni sia utilizzata la versione autorizzata del programma;
- gli altri controlli generali pertinenti siano efficaci.

Tali verifiche possono altresì includere l'accertamento che non siano stati apportati cambiamenti ai programmi, come nel caso di un'impresa che utilizzi pacchetti applicativi commerciali senza modificarli od effettuare interventi di manutenzione.

Per esempio, il revisore può ispezionare i registri tenuti dai responsabili della sicurezza IT per acquisire elementi probativi atti a dimostrare che non vi sia stato accesso non autorizzato durante il periodo.

PROCEDURE DI VALIDITÀ

48. Le procedure di validità sono svolte al fine di individuare errori significativi a livello di asserzioni e includono verifiche di dettaglio su classi di operazioni, saldi contabili ed informativa, nonché procedure di analisi comparativa.

Il revisore pianifica e svolge procedure di validità in risposta alla relativa valutazione del rischio di errori significativi.

49. Indipendentemente dal rischio identificato e valutato di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.

Tale regola riflette il fatto che la valutazione del rischio da parte del revisore è soggettiva e può non essere sufficientemente precisa per identificare tutti i rischi di errori significativi. Inoltre, vi sono limitazioni intrinseche al controllo interno, inclusa la possibilità di forzatura dei controlli da parte della direzione. Di conseguenza, sebbene il revisore possa determinare che il rischio di errori significativi sia ridotto ad un livello accettabilmente basso, eseguendo unicamente procedure di conformità per una particolare asserzione connessa ad una classe di operazioni, saldo contabile o informativa (si veda il paragrafo 8), egli deve comunque svolgere procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile e informativa.

50. Le procedure di validità devono includere le seguenti procedure di revisione in relazione alla fase di chiusura del bilancio:

- controllo della corrispondenza del bilancio con le sottostanti scritture contabili;
- esame delle registrazioni contabili e delle altre scritture di chiusura significative eseguite in sede di redazione del bilancio.

La natura e l'estensione dell'esame, da parte del revisore, delle registrazioni contabili e delle altre scritture di chiusura dipendono dalla natura e dalla complessità del processo di formazione dell'informativa economico-finanziaria dell'impresa e dai rischi associati di errori significativi.

51. Nel caso in cui il revisore abbia stabilito che un rischio di errori significativi identificato e valutato a livello di asserzioni sia un "rischio significativo", così come descritto al paragrafo 108 del documento n. 315, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio.

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 di 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, per esempio, strutturare le conferme esterne non solo per confermare i saldi, ma anche per richiedere la conferma delle clausole contrattuali di vendita, inclusi la data, gli eventuali diritti di reso della merce ed i termini di consegna.

Inoltre, il revisore può ritenere efficace integrare tali richieste 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.

52. Quando l'approccio verso i rischi significativi si basa unicamente su procedure di validità, le procedure di revisione idonee per affrontare tali rischi devono consistere esclusivamente in verifiche di dettaglio o in una combinazione di verifiche di dettaglio e di procedure di analisi comparativa.

Le linee guida fornite ai successivi paragrafi da 53 a 64 costituiscono il riferimento per stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità a fronte di rischi significativi.

Al fine di ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi, le procedure di validità relative a rischi significativi sono definite per ottenere elementi probativi di elevata attendibilità.

Natura delle procedure di validità

53. Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità sono più adatte a grandi volumi di operazioni che tendono ad essere prevedibili nel tempo. Le verifiche di dettaglio sono più appropriate per acquisire elementi probativi in merito ad alcune asserzioni relative a saldi contabili, con particolare riferimento all'esistenza e alla valutazione.

In alcune situazioni, il revisore può ritenere che sia sufficiente svolgere unicamente procedure di analisi comparativa per ridurre il rischio di errori significativi ad un livello accettabilmente basso.

Il revisore può giudicare che la sola esecuzione di procedure di analisi comparativa come procedure di validità sia in grado di fronteggiare il rischio di errori significativi identificato e valutato per una classe di operazioni, laddove la valutazione del rischio da parte del revisore sia supportata da elementi probativi acquisiti attraverso lo svolgimento di procedure di conformità sull'efficacia operativa dei controlli.

In altre situazioni, il revisore può ritenere che soltanto le verifiche di dettaglio sono adeguate, o che la soluzione più adeguata per fronteggiare i rischi identificati e valutati è rappresentata da una combinazione di procedure di analisi comparativa e di verifiche di dettaglio.

54. Il revisore stabilisce le verifiche di dettaglio rispondenti al rischio identificato e valutato con l'obiettivo di ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi per raggiungere il livello di sicurezza pianificato a livello di asserzioni.

Nello stabilire le procedure di validità relative alle asserzioni di esistenza o di manifestazione, il revisore seleziona alcune voci incluse in un importo del bilancio e ottiene pertinenti elementi probativi.

D'altro canto, nello stabilire le procedure di revisione relative all'asserzione di completezza, il revisore, in base agli elementi probativi, individua una voce che dovrebbe essere inclusa nel relativo importo di bilancio e indaga se tale voce sia effettivamente in esso inclusa. Per esempio, il revisore potrebbe ispezionare i pagamenti successivi per verificare se alcuni acquisti siano stati esclusi dai debiti verso fornitori.

55. Nello stabilire le procedure di analisi comparativa da svolgere come procedure di validità, il revisore deve considerare i seguenti aspetti:

- l'adeguatezza dell'utilizzo di procedure di analisi comparativa in relazione alle asserzioni da esaminare;
- l'attendibilità dei dati, interni o esterni, sulla base dei quali sono sviluppate le previsioni di dati contabili o di indici di bilancio;
- se la precisione delle previsioni sia sufficiente ad identificare errori significativi al livello di sicurezza desiderato;
- se l'ammontare di un'eventuale differenza tra dati contabili e valori attesi sia da considerarsi accettabile.

Il revisore considera inoltre se verificare i controlli, se esistenti, istituiti dall'impresa sulla predisposizione delle informazioni che sono utilizzate per svolgere delle procedure di analisi comparativa come procedure di validità.

Quando tali controlli sono efficaci, il revisore ha maggior fiducia sull'attendibilità delle informazioni e, quindi, sui risultati delle procedure di analisi comparativa. In alternativa alla verifica dei controlli, il revisore può considerare se le informazioni siano state sottoposte a procedure di verifica nel periodo corrente o in quello precedente.

Nel determinare le procedure di revisione da applicare alle informazioni su cui sono basati i dati previsionali utilizzati per le procedure di analisi comparativa, il revisore fa riferimento alle indicazioni fornite dal paragrafo 11 del documento n. 500.

Tempistica delle procedure di validità

56. Quando le procedure di validità sono eseguite ad una data di interim, il revisore deve svolgere ulteriori procedure di validità, ovvero procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per coprire il periodo rimanente ed ottenere una base ragionevole per estendere le conclusioni di revisione dalla data di interim sino alla fine dell'esercizio.

57. In talune circostanze, le procedure di validità possono essere svolte ad una data di interim. Ciò aumenta il rischio che non siano individuati dal revisore errori che possano sussistere a fine esercizio. Tale rischio si incrementa all'aumentare della lunghezza del periodo rimanente.

Nel considerare se svolgere o meno le procedure di validità ad una data di interim, il revisore deve considerare fattori, quali:

- l’ambiente di controllo ed altri controlli pertinenti;
 - la disponibilità ad una data successiva delle informazioni necessarie per l’applicazione delle procedure di revisione;
 - l’obiettivo delle procedure di validità;
 - il rischio identificato e valutato di errori significativi;
 - la natura della classe di operazioni, del saldo contabile e delle relative asserzioni;
 - la possibilità di svolgere appropriate procedure di validità o 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 esistenti a fine esercizio.
58. Sebbene il revisore non sia tenuto ad acquisire elementi probativi sull’efficacia operativa dei controlli al fine di ottenere una base ragionevole per estendere le conclusioni di revisione da una data di interim a fine esercizio, egli deve considerare se sia sufficiente svolgere solamente procedure di validità per coprire il periodo rimanente.
Se il revisore conclude che la sola applicazione di procedure di validità non sia sufficiente, egli svolge procedure di conformità sull’efficacia operativa dei controlli pertinenti oppure svolge procedure di validità alla fine dell’esercizio.
59. Nel caso in cui il revisore abbia identificato rischi di errori significativi dovuti a frode, può apportare cambiamenti alla tempistica delle procedure di revisione per affrontare tali rischi. Per esempio, il revisore potrebbe concludere che, dati i rischi di errori intenzionali o di manipolazione dei dati, non sia efficace svolgere procedure di revisione per estendere le conclusioni di revisione raggiunte ad una data di interim sino alla fine dell’esercizio.
In tali circostanze, il revisore può concludere che le procedure di validità, a fronte di un rischio identificato di errori significativi dovuti a frode (si veda il documento n. 240), debbano essere svolte alla data di riferimento del bilancio o ad una data ad essa vicina.
60. Normalmente il revisore compara e riconcilia le informazioni riguardanti il saldo di fine esercizio con quelle comparabili alla data di interim per identificare importi che appaiono inusuali, indaga su tali importi e svolge procedure di analisi comparativa o verifiche di dettaglio per verificare il periodo compreso tra la data di interim e la fine dell’esercizio.
Quando il revisore pianifica di svolgere procedure di analisi comparativa come procedure di validità in relazione a tale periodo, egli deve valutare se i saldi di fine esercizio delle particolari classi di operazioni o saldi contabili siano ragionevolmente prevedibili per importo, rilevanza e composizione.
Il revisore deve valutare 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.
Inoltre, il revisore deve valutare se il sistema informativo relativo alla preparazione dell’informativa economico-finanziaria sia in grado di fornire informazioni in merito ai saldi di fine esercizio ed alle operazioni nel periodo rimanente prima della chiusura dell’esercizio, informazioni che siano sufficienti a consentire indagini riguardo a: operazioni o scritture contabili significative ed inusuali (incluse quelle alla fine, o in prossimità della fine, dell’esercizio); altre cause di fluttuazioni significative, ovvero fluttuazioni attese che non si sono verificate; cambiamenti nella composizione di classi di operazioni o saldi contabili.

Le procedure di validità sul periodo rimanente dipendono dal fatto che il revisore abbia svolto o meno le procedure di conformità.

61. Se ad una data di interim sono individuati errori in classi di operazioni o saldi contabili oggetto d'esame, il revisore deve modificare la relativa valutazione del rischio, nonché la natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità pianificate per il periodo rimanente riguardanti tali classi di operazioni o saldi contabili, oppure estende o ripete tali procedure di revisione a fine esercizio.
62. L'utilizzo di elementi probativi ottenuti da procedure di validità svolte nel corso di un lavoro di revisione precedente non è sufficiente per fronteggiare un rischio di errori significativi nella revisione corrente. Nella maggior parte dei casi, gli elementi probativi acquisiti dallo svolgimento di procedure di validità nel corso di un precedente lavoro forniscono pochi o nessun elemento probativo per il periodo corrente. Gli elementi probativi acquisiti da un precedente lavoro di revisione possono essere utilizzati nel periodo corrente come evidenze di validità, a condizione che gli elementi probativi stessi e gli aspetti in relazione ai quali sono stati acquisiti non siano sostanzialmente cambiati. Un esempio di elementi probativi acquisiti svolgendo procedure di validità nel corso di un periodo precedente, che possono essere rilevanti nel corrente esercizio, è costituito da un parere legale in merito alla struttura di un'operazione di cartolarizzazione, in relazione alla quale non sono intervenute modifiche nel corso del corrente esercizio. Come richiesto dal paragrafo 23 del documento n. 500, se il revisore pianifica di utilizzare elementi probativi acquisiti da procedure di validità svolte nel corso di un lavoro di revisione precedente, il revisore deve effettuare procedure di revisione durante il periodo corrente per verificare l'attuale validità di tali elementi.

Estensione dello svolgimento delle procedure di validità

63. Più alto è il rischio di errori significativi, maggiore è l'estensione delle procedure di validità da svolgere. Poiché il rischio di errori significativi dipende anche dal controllo interno, l'estensione delle procedure di validità può essere incrementata in conseguenza di risultati non soddisfacenti ottenuti dalle verifiche svolte sull'efficacia operativa dei controlli. Comunque, è appropriato aumentare l'estensione di una procedura di revisione soltanto se la stessa è pertinente allo specifico rischio esaminato.
64. Nella definizione delle verifiche di dettaglio, l'estensione di tali verifiche dipende solitamente dalle dimensioni del campione ed è influenzata dal rischio di errori significativi. In ogni caso, il revisore considera anche altri aspetti, incluso se sia più efficace utilizzare altri metodi di selezione per l'effettuazione della verifica, quali la selezione di voci di ampie dimensioni o inusuali da una popolazione piuttosto che la selezione di un campione rappresentativo, o la stratificazione della popolazione in sotto-popolazioni omogenee per il campionamento.

Il documento n. 530 contiene una guida sull'utilizzo del campionamento e altri metodi per selezionare le voci da verificare.

Nella definizione delle procedure di analisi comparativa da svolgere come procedure di validità, il revisore valuta lo scostamento rispetto alla previsione che può essere accettato senza ulteriori analisi.

Tale considerazione è influenzata principalmente dalla significatività e dalla coerenza con il livello di sicurezza desiderato.

La determinazione di tale scostamento comporta la valutazione della possibilità che una combinazione di errori in uno specifico saldo contabile, classe di operazioni o informativa possa portare ad uno scostamento inaccettabile.

Nella definizione delle procedure di analisi comparativa come procedure di validità, il revisore aumenta il livello di sicurezza desiderato all'aumentare del rischio di errori significativi.

Il documento n. 520 "Procedure di analisi comparativa" contiene una guida sull'applicazione di procedure di analisi comparativa nel corso di una revisione contabile.

ADEGUATEZZA DELLA PRESENTAZIONE E DELL'INFORMATIVA DI BILANCIO

65. Il revisore deve svolgere procedure di revisione per valutare se la presentazione del bilancio nel suo complesso, inclusa la relativa informativa, sia conforme con il quadro normativo di riferimento.

Il revisore valuta se il bilancio sia presentato in modo da riflettere l'appropriata classificazione e descrizione delle informazioni economico-finanziarie.

La presentazione di bilanci conformi con il quadro normativo di riferimento include altresì un'appropriata informativa degli aspetti significativi.

Tali aspetti riguardano la forma, i criteri di redazione ed il contenuto del bilancio e della nota integrativa ed altre informazioni economico-finanziarie allegate, nonché la terminologia utilizzata, la quantità di dettagli forniti, la classificazione delle voci nei prospetti e le basi di determinazione degli importi iscritti.

Il revisore valuta se la direzione avrebbe dovuto fornire informativa in merito ad un particolare aspetto alla luce delle circostanze e dei fatti di cui il revisore è a conoscenza.

Nel valutare la presentazione del bilancio nel suo complesso, inclusa la relativa informativa, il revisore considera il rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni. Si veda il paragrafo 17 del Documento n. 500 per una descrizione delle asserzioni relative alla presentazione ed alla informativa di bilancio.

VALUTAZIONE DELLA SUFFICIENZA E DELL'APPROPRIATEZZA DEGLI ELEMENTI PROBATIVI ACQUISITI

66. Sulla base delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti, il revisore deve considerare se la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni rimanga appropriata.

67. La revisione del bilancio è un processo cumulativo ed iterativo. Man mano che il revisore svolge le procedure di revisione pianificate, gli elementi probativi acquisiti possono

portarlo 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. Per esempio, l'ampiezza degli errori individuata dal revisore svolgendo procedure di validità, può modificare il suo giudizio sulla valutazione del rischio e può indicare un punto di debolezza significativo nel controllo interno.

Inoltre, le procedure di analisi comparativa svolte nella fase di riesame complessivo del lavoro di revisione possono indicare un rischio precedentemente non riconosciuto di errori significativi.

In tali circostanze, il revisore può ritenere necessario riesaminare le procedure di revisione pianificate, sulla base della riconsiderazione dei rischi identificati e valutati, per tutte o alcune classi di operazioni, saldi contabili o informativa e le relative asserzioni.

Il paragrafo 119 del Documento n. 315 contiene ulteriori linee guida sulla riconsiderazione della valutazione del rischio da parte del revisore.

68. Il concetto di efficacia dell'operatività dei controlli consente 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 del personale chiave, significative fluttuazioni stagionali nel volume delle operazioni ed errore umano.

Quando tali deviazioni sono individuate durante lo svolgimento di procedure di conformità, il revisore deve svolgere specifiche indagini per comprendere tali aspetti e le loro potenziali conseguenze, per esempio, indagando sul momento in cui si sono verificati cambiamenti di personale che rivestiva funzioni chiave per il controllo interno.

Il revisore deve stabilire se le procedure di conformità svolte forniscano una base appropriata per fare affidamento sui controlli, se ulteriori procedure di conformità siano necessarie o se i rischi potenziali di errori debbano essere affrontati utilizzando procedure di validità.

69. Il revisore non può assumere che un caso di frode o di errore dovuto a comportamenti o eventi non intenzionali sia un evento isolato e, quindi, deve considerare in che modo l'individuazione di un errore influisca sui rischi di errori significativi identificati e valutati.

Prima che si concluda la revisione, il revisore deve valutare se il rischio di revisione sia stato ridotto ad un livello accettabilmente basso e se la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione debbano essere riconsiderate. A tal fine, il revisore deve riconsiderare quanto segue:

- la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità;
- gli elementi probativi acquisiti sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, incluso il processo utilizzato dall'impresa per la valutazione dei rischi.

70. Il revisore deve concludere se siano stati acquisiti sufficienti ed appropriati elementi probativi per ridurre il rischio di errori significativi nel bilancio ad un livello accettabilmente basso.

Ai fini dell'espressione del proprio giudizio, il revisore deve valutare tutti gli elementi probativi pertinenti, indipendentemente dal fatto che sembrino confermare o contraddire le asserzioni di bilancio.

71. La sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi a supporto delle conclusioni raggiunte nel corso della revisione sono aspetti che dipendono dal giudizio professionale del revisore.

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

- significatività dell' errore potenziale in un'asserzione e probabilità che lo stesso abbia un effetto significativo, singolarmente o insieme ad altri errori potenziali, sul bilancio;
- efficacia delle risposte e dei controlli della direzione per affrontare i rischi;
- esperienza acquisita durante precedenti lavori di revisione 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 errori dovuti 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, incluso il suo controllo interno.

72. Se il revisore non ha acquisito sufficienti ed appropriati elementi probativi in merito ad una significativa asserzione di bilancio, egli deve cercare di ottenere ulteriori elementi probativi. Se il revisore non è in grado di acquisire sufficienti ed adeguati elementi probativi, deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio.

DOCUMENTAZIONE

73. Il revisore deve documentare le risposte generali di revisione adottate per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio nonché la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti, la correlazione di tali procedure con i rischi identificati e valutati a livello di asserzioni ed i relativi risultati.

Inoltre, se il revisore pianifica di utilizzare gli elementi probativi ottenuti in precedenti lavori di revisione sull'efficacia operativa dei controlli, , egli deve documentare le conclusioni raggiunte sulla possibilità di fare affidamento sui controlli verificati in una revisione precedente.

Il modo in cui tali aspetti sono documentati si basa sul giudizio professionale del revisore. Il Documento n. 230 "La documentazione del lavoro" stabilisce le regole e fornisce una guida sulla documentazione della revisione contabile del bilancio.

COMPOSIZIONE DELLA COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUIZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE CHE HA FORMULATO IL DOCUMENTO

- ** Michelangelo Rondelli - *Presidente*
- * Vittorino Tedde - *Vice Presidente*
- ** Pietro Portaluppi - *Vice Presidente*

- * Gianna Adami
- * Claudio Badalotti
- ** Ezio Bassi
- ** Sebastiano Baudo
- * Riccardo Bauer
- ** Gianfranco Borio
- ** Giulio Capiaghi
- * Matteo Caratozzolo
- ** Sergio Cassandrelli
- ** Ulderico Ciarcià

- * Dario Colombo
- ** Giovanni Cossu
- * Fabio Gallassi
- * Gaspare Insaudo
- * Gianluca Officio
- * Gianluca Ponzellini
- ** Massimo Pulcini
- ** Maurizio Serafini
- * Roberto Tizzano
- * Ambrogina Zanzi

Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:
Leonardo Losi

Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:
Luciano Aldo Ferrari

Segreteria tecnica della Commissione:
Laura Pedicini
Elisa Sartori

- * Componenti nominati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
- ** Componenti nominati dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi di Revisione e ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 7 novembre 2006 ed il 18 ottobre 2006.

Il presente documento è stato raccomandato dalla Consob con delibera n. 15665 del 6 dicembre 2006.