

Pronuncia finale
Dicembre 2019

*Principio di Revisione Internazionale (ISA Italia) n.
315 (Revised 2019)*

ISA 315 (Revised 2019)

e

**CONSEQUENTI MODIFICHE
AGLI ALTRI PRINCIPI
INTERNAZIONALI DERIVANTI
DAL PRINCIPIO DI REVISIONE
INTERNAZIONALE 315
(REVISED 2019)**

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE 315 (REVISED 2019)

CONSEQUENTI MODIFICHE AGLI ALTRI PRINCIPI INTERNAZIONALI DERIVANTI DAL PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE 315 (REVISED 2019)

Nota: Il presente documento riporta le conseguenti modifiche (*conforming amendments*) agli altri principi internazionali derivanti dall'approvazione del principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019). Tali conseguenti modifiche entreranno in vigore contemporaneamente al principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), e sono mostrate in modalità revisione sulle ultime versioni approvate dei principi di revisione internazionali. Tali conseguenti modifiche hanno ricevuto l'approvazione del Public Interest Oversight Board (PIOB) che ha concluso che le stesse sono state elaborate nel rispetto delle procedure prestabilite (*due process*) e nell'interesse generale.

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

Oggetto del presente principio di revisione internazionale

...

La revisione contabile del bilancio

...

7. I principi di revisione contengono gli obiettivi, le regole e le linee guida ed altro materiale esplicativo configurati per supportare il revisore nell'acquisire una ragionevole sicurezza. I principi di revisione richiedono che il revisore eserciti il proprio giudizio professionale e mantenga lo scetticismo professionale per tutta la durata della pianificazione e dello svolgimento della revisione contabile e che:

- identifichi e valuti i rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, sulla base della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e incluso il del sistema di controllo interno dell'impresa;
- acquisisca elementi probativi sufficienti e appropriati sull'esistenza di errori significativi, configurando e attuando risposte di revisione appropriate ai rischi identificati e valutati;
- si formi un giudizio sul bilancio basato sulle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti.

...

Data di entrata in vigore

...

Obiettivi generali del revisore

...

Definizioni

13. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

...

n) Rischio di errori significativi – Il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione contabile. Tale rischio è costituito da due componenti, di seguito descritte a livello di asserzioni: (Rif: Par. A16)

- i. Rischio intrinseco – La possibilità che un’asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito;
- ii. Rischio di controllo – Il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un’asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dai controlli ~~dal controllo~~ ~~interno~~ dell’impresa.

...

Regole

Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio

...

Scetticismo professionale

...

Giudizio professionale

...

Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione

17. Per ottenere una ragionevole sicurezza, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso e per consentire in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio. (Rif.: Parr. A31-A57)

Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali

Conformità ai principi di revisione internazionali pertinenti ai fini della revisione contabile

...

19. Per comprendere quali siano gli obiettivi di un principio di revisione e applicare correttamente le regole in esso contenute, il revisore deve comprendere il testo del principio stesso nella sua interezza, inclusa la sezione “Linee guida ed altro materiale esplicativo”. (Rif.: Parr. A63-A73)

...

Obiettivi stabiliti nei singoli principi di revisione internazionali

...

Conformità alle regole pertinenti

...

Mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione

...

Linee guida ed altro materiale esplicativo

La revisione contabile del bilancio

Portata della revisione contabile (Rif.: Par. 3)

...

Redazione del bilancio (Rif.: Par. 4 – 4(I))

...

Considerazioni specifiche per le revisioni contabili nel settore pubblico

...

Forma del giudizio del revisore (Rif.: Par. 8)

...

Definizioni

Bilancio (Rif.: Par. 13 f))

...

Rischi di errori significativi (Rif.: Par. 13 n)

A16. Ai fini dei principi di revisione internazionali, esiste un rischio di errore significativo quando è ragionevolmente possibile che:

- a) si verifichi un rischio (ossia la sua probabilità);
- b) l'errore sia significativo, qualora dovesse verificarsi (ossia la sua entità).

Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio (Rif.: Par. 14 – 14(l))

...

Scetticismo professionale (Rif.: Par. 15)

...

Giudizio professionale (Rif.: Par. 16)

...

Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione (Rif.: Parr. 5 e 17)

Sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi

A31. Gli elementi probativi sono necessari per supportare il giudizio del revisore 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 informazioni acquisite da altre fonti, quali le revisioni contabili precedenti (a condizione che il revisore abbia stabilito se rispetto alla revisione contabile precedente si siano verificati cambiamenti che possano influire sulla loro rilevanza ai fini della revisione contabile in corso)¹ ovvero includere le procedure di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione relative all'accettazione e al mantenimento della clientela. 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 da un esperto interno o esterno all'impresa. Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni che supportano e avvalorano le asserzioni della direzione, sia qualunque informazione in contrasto con tali asserzioni. Inoltre, in alcuni casi, il revisore tiene conto anche della mancanza di informazioni (per esempio, il rifiuto della direzione di fornire un'attestazione richiesta) che costituisce quindi un elemento probativo. Gran parte del lavoro del revisore necessario ai fini della formazione del proprio giudizio consiste nell'acquisizione e valutazione degli elementi probativi.

...

Rischio di revisione

...

Rischi di errori significativi

...

¹ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), *L'Identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera*, paragrafo 16.9.

A41. Il rischio intrinseco è influenzato dai fattori di rischio intrinseco. ~~più elevato per alcune asserzioni e relative classi di operazioni, saldi contabili e informativa piuttosto che per altre.~~ In base alla misura in cui i fattori di rischio intrinseco influiscono sulla possibilità che un'asserzione contenga un errore, il livello del rischio intrinseco fa riferimento a una scala di variazione denominata spettro del rischio intrinseco. Il revisore determina classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione, e le asserzioni rilevanti, nell'ambito del processo adottato per identificare e valutare i rischi di errori significativi. Per esempio, ~~può essere più elevato per calcoli complessi o per conti saldi contabili~~ costituiti da importi derivanti da stime contabili soggette ad incertezza significativa nella stima possono essere identificati come saldi contabili rilevanti per la revisione, e la valutazione del rischio intrinseco da parte del revisore per i relativi rischi a livello di asserzioni può essere più alta a causa di una elevata incertezza nella stima.

A42. Il rischio intrinseco può essere influenzato anche da circostanze esterne che danno origine a rischi di *business*. Per esempio, lo sviluppo tecnologico potrebbe rendere obsoleto un particolare prodotto, rendendo pertanto le giacenze di magazzino maggiormente suscettibili di sopravvalutazione. Il rischio intrinseco relativo ad una specifica asserzione può essere influenzato anche da fattori nell'ambito dell'impresa e del contesto in cui opera che riguardano molte o tutte le classi di operazioni, i saldi contabili o l'informativa. Tali fattori possono includere, per esempio, la mancanza di un capitale circolante sufficiente per continuare l'attività ovvero un settore in declino caratterizzato da un elevato numero di attività cessate.

A43. Il rischio di controllo dipende dall'efficacia della configurazione, della messa in atto e del mantenimento dei controlli del controllo interno da parte della direzione per fronteggiare i rischi identificati che minacciano il raggiungimento degli obiettivi dell'impresa pertinenti alla redazione del proprio bilancio. Tuttavia, il controllo interno, per quanto ben configurato ed operante, può soltanto ridurre ma non eliminare i rischi di errori significativi nel bilancio, a causa dei limiti intrinseci nei controlli. Questi limiti includono, per esempio, la possibilità di errori umani, o la possibilità che i controlli siano elusi mediante collusione o un'impropria forzatura operata dalla direzione. Di conseguenza, esisteranno sempre alcuni rischi di controllo. I principi di revisione indicano le condizioni in cui il revisore è tenuto, o può decidere, di verificare l'efficacia operativa dei controlli al fine di determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità da svolgere.²

A44. La valutazione dei rischi di errori significativi può essere espressa in termini quantitativi, ad esempio sotto forma di percentuali, ovvero in termini non quantitativi. In ogni caso, la necessità per il revisore di effettuare appropriate valutazioni del rischio è più importante rispetto alle differenti modalità con cui possono essere effettuate. I principi di revisione normalmente solitamente non si riferiscono separatamente il rischio intrinseco e il rischio di controllo, ma piuttosto fanno riferimento ad una valutazione combinata dei al "rischio di errore significativo-" e non separatamente alle sue componenti "rischio intrinseco" e "rischio di controllo". Tuttavia, il principio di revisione internazionale

² Principio di revisione internazionale n. 330, *Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati*, paragrafi 7-17.

~~n. 540-315 (Revised 2019)³ richiede una valutazione separata del che il rischio intrinseco sia valutato separatamente dal e del rischio di controllo per fornire una base per la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi di errori significativi a livello di asserzioni, inclusi i rischi significativi, a livello di asserzioni per le stime contabili in conformità al principio di revisione internazionale n. 330.⁴ Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi per classi significative di operazioni, saldi contabili e informativa diversi dalle stime contabili, il revisore può effettuare una valutazione separata o combinata del rischio intrinseco e del rischio di controllo a seconda delle tecniche o delle metodologie di revisione preferite e di considerazioni di ordine pratico.~~

A45. Il principio di revisione internazionale n. 315 stabilisce regole e fornisce linee guida per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e a livello di asserzioni.

A46. I rischi di errori significativi a livello di asserzioni sono identificati e valutati al fine di stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati.⁵

Rischio di individuazione

...

Limiti intrinseci della revisione contabile

...

La natura dell'informativa finanziaria

...

La natura delle procedure di revisione

...

Tempestività dell'informativa finanziaria e equilibrio tra costi e benefici

...

A55. Alla luce degli approcci descritti al paragrafo A54, i principi di revisione contengono regole per la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile e richiedono al revisore, tra le altre cose, di:

- ottenere elementi utili ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni mediante lo svolgimento di procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate;⁶
- utilizzare verifiche a campione e altri strumenti per analizzare le popolazioni in modo tale da ottenere elementi ragionevoli per trarre le conclusioni sulla popolazione.⁷

Altri aspetti che influiscono sui limiti intrinseci della revisione contabile

...

³ Principio di revisione internazionale n. 540-315 (Revised 2019), Revisione delle stime contabili e relativa informativa, paragrafo 16-Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi.

⁴ Principio di revisione internazionale n. 330, paragrafo 7 b).

⁵ Principio di revisione internazionale n. 330, paragrafo 6.

⁶ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafi 13-5- 10.

⁷ Principio di revisione internazionale n. 330; principio di revisione internazionale n. 500; principio di revisione internazionale n. 520, *Procedure di analisi comparativa*; principio di revisione internazionale n. 530, *Campionamento di revisione.*

Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali

Natura dei principi di revisione internazionali (Rif.: Par. 18)

...

Considerazioni specifiche per le revisioni contabili nel settore pubblico

...

Contenuto dei principi di revisione internazionali (Rif. Par. 19)

A63. Oltre agli obiettivi e alle regole (le regole sono esposte utilizzando l'espressione "deve"), un principio di revisione contiene anche le relative linee guida applicative nella sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo". Esso può anche contenere una parte introduttiva, che presenta il contesto rilevante ai fini della corretta comprensione del principio di revisione, e le definizioni. Pertanto l'intero testo di un principio di revisione è rilevante per la comprensione degli obiettivi in esso stabiliti e per applicare correttamente le regole in esso contenute.

A64. Ove necessario, la sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo" contiene ulteriori spiegazioni delle regole contenute nel principio di revisione e una guida per metterle in atto. In particolare, tale sezione può:

- spiegare con maggiore precisione il significato di una regola o quale sia il suo ambito di applicazione, incluso in alcuni principi di revisione internazionali, quali il principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), le motivazioni per cui una procedura si rende necessaria;
- includere esempi di procedure che possono essere appropriate nelle circostanze. In alcuni principi di revisione internazionali, quali il principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), gli esempi sono contenuti all'interno di tabelle.

Anche se tali linee guida non costituiscono di per sé regole, esse sono rilevanti ai fini di una corretta applicazione delle regole del principio di revisione. La medesima sezione può contenere anche informazioni di base sugli aspetti affrontati nel principio di revisione.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori Considerazioni relative alla scalabilità

A69. In alcuni principi di revisione internazionali (ad esempio il principio di revisione internazionale n. ISA 315 (Revised 2019), sono state incluse considerazioni relative alla scalabilità che illustrano l'applicazione delle regole a tutte le imprese a prescindere dal fatto che la loro natura e circostanze siano più o meno complesse. Le imprese meno complesse sono imprese alle quali si possono applicare le caratteristiche di cui al paragrafo A70.

A70. Le "Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori" contenute in alcuni ~~nei~~ principi di revisione sono state elaborate principalmente con riferimento alle società non quotate. Alcune delle considerazioni, tuttavia, possono essere utili per le revisioni contabili di società quotate di dimensioni minori.

A71. Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per la revisione contabile delle imprese di dimensioni minori, l'espressione "impresa di dimensioni minori" si riferisce ad un'impresa che generalmente possiede caratteristiche qualitative quali:

- a) la concentrazione della proprietà e della direzione in un numero limitato di soggetti (spesso un singolo soggetto – può trattarsi di una persona fisica o di un'altra impresa che possiede l'impresa di dimensioni minori purché il proprietario presenti le relative caratteristiche qualitative);
- b) una o più delle seguenti caratteristiche:
 - i. operazioni semplici e lineari;
 - ii. semplicità delle registrazioni contabili;
 - iii. un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell'ambito delle singole linee di attività;
 - iv. un sistema a numero limitato di controlli interni semplificato;
 - v. un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli; ovvero
 - vi. un numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni.

Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive delle imprese di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali imprese.

A67 [Spostato – ora A70]

Considerazioni specifiche per strumenti e tecniche automatizzati

A73. Le considerazioni specifiche per strumenti e tecniche automatizzati incluse in alcuni principi di revisione internazionali (per esempio, il principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019) sono stati elaborati per spiegare in che modo il revisore può applicare determinate regole quando utilizza strumenti e tecniche automatizzati per lo svolgimento delle procedure di revisione.

Obiettivi stabiliti nei singoli principi di revisione internazionali (Rif.: Par. 21)

...

Utilizzo degli obiettivi per determinare la necessità di ulteriori procedure di revisione (Rif.: Par. 21 a)

...

Utilizzo degli obiettivi di revisione per valutare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati (Ref: Par. 21 b)

...

Conformità alle regole pertinenti

Regole pertinenti (Rif.: Par. 22)

...

Deroga ad una regola (Rif.: Par. 23)

...

Mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione (Rif.: Par. 24)

Principio di revisione internazionale n. 210, *Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione*

Linee guida ed altro materiale esplicativo

...

Condizioni indispensabili per una revisione contabile

...

Conferma della direzione in merito alle proprie responsabilità (Rif. Par. 6b))

...

Il controllo interno (Rif. Par. 6 b) ii))

...

A18. Spetta alla direzione stabilire quale parte del controllo interno sia necessaria al fine di consentire la redazione del bilancio. Il termine "controllo interno" comprende una vasta gamma di attività riferibili alle sue componenti del sistema di controllo interno che possono essere descritte come:

- l'ambiente di controllo;
- il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio;
- il processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno;
- ~~il sistema informativo, inclusi i processi di gestione correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria e della comunicazione~~ e la comunicazione; e
- le attività di controllo;
- ~~il monitoraggio dei controlli.~~

Tale suddivisione, tuttavia, non riflette necessariamente il modo in cui una impresa può configurare, implementare e mantenere il suo controllo interno, né le modalità con cui essa può classificare una delle specifiche componenti.⁸ Il controllo interno di un'impresa (in particolare, i libri e le registrazioni contabili ovvero i sistemi contabili) rispecchierà le esigenze della direzione, la complessità dell'attività aziendale, la natura dei rischi cui l'impresa è soggetta, nonché le leggi o i regolamenti pertinenti.

⁸ Principio di revisione internazionale 315 (Revised 2019), paragrafo A 91 59 e Appendice 3 4

Principio di revisione internazionale n. 230, *La documentazione della revisione contabile*

Linee guida ed altro materiale esplicativo

...

Documentazione delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti

...

Identificazione di specifiche voci o aspetti oggetto di verifica, e di chi ha predisposto e riesaminato la documentazione (Rif.: Par. 9)

...

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori (Rif.: Par. 8)

...

A17. Nel predisporre la documentazione della revisione, il revisore di un'impresa di dimensioni minori può anche considerare utile ed efficiente riportare diversi aspetti della revisione in un unico documento, che rinvii in modo appropriato alle carte di lavoro di supporto. Esempi di aspetti che possono essere documentati congiuntamente nella revisione di un'impresa di dimensioni minori includono la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del suo sistema di controllo interno, la strategia generale di revisione ed il piano di revisione, la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale n. 320,⁹ i rischi identificati e valutati, gli aspetti significativi evidenziati nel corso della revisione e le conclusioni raggiunte.

...

⁹ Principio di revisione internazionale n. 320, *Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile*.

Principio di revisione internazionale n. 250, *La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio*

Linee guida ed altro materiale esplicativo

...

Procedure di revisione nei casi di non conformità identificate o sospette

...

Valutazione delle implicazioni della non conformità identificata o sospetta (Rif.: Par.22)

A23. Come stabilito dal paragrafo 22, il revisore valuta le implicazioni della non conformità identificata o sospetta sugli altri aspetti della revisione, incluse la sua valutazione del rischio e l'attendibilità delle attestazioni scritte. Le implicazioni delle specifiche non conformità identificate o sospette dipenderanno dalla correlazione tra l'aver commesso l'atto ed il suo eventuale occultamento ~~alle specifiche attività di controllo~~ a specifici controlli rispetto al livello di responsabilità della direzione o dei soggetti coinvolti che lavorano per l'impresa o sotto la sua direzione, con particolare riferimento al coinvolgimento delle posizioni gerarchicamente più elevate all'interno dell'impresa. Come evidenziato al paragrafo 9, il rispetto da parte del revisore di leggi, regolamenti o principi etici applicabili può fornire ulteriori informazioni che sono rilevanti per le sue responsabilità in conformità al paragrafo 22.

...

Principio di revisione internazionale n. 260, *Comunicazione con i responsabili delle attività di governance*

Linee guida ed altro materiale esplicativo

...

Aspetti da comunicare

...

Portata e tempistica pianificate per la revisione contabile (Rif.: Par. 15)

...

A12. La comunicazione dei rischi significativi identificati dal revisore aiuta i responsabili delle attività di governance a comprendere tali aspetti e il motivo per cui essi sono stati identificati come rischi significativi, ~~richiedano una speciale considerazione nello svolgimento della revisione contabile~~. La comunicazione dei rischi significativi può aiutare i responsabili delle attività di governance ad adempiere alla propria responsabilità relativa alla supervisione del processo di predisposizione dell'informazione finanziaria.

A13. Gli aspetti comunicati possono includere:

...

- le modalità pianificate dal revisore per fronteggiare i rischi significativi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- le modalità pianificate dal revisore per fronteggiare le aree per le quali è stato identificato e valutato un rischio più elevato di errori significativi;
- l'approccio del revisore al sistema di controllo interno dell'impresa ~~rilevante ai fini della revisione contabile~~;
- l'applicazione del concetto di significatività nell'ambito della revisione contabile;

...

Appendice 2 (Rif.: Par. 16 a), A19-A20)

Aspetti qualitativi delle prassi contabili

La comunicazione richiesta nel paragrafo 16 a), e trattata nei paragrafi A19-A20, può includere aspetti quali:

...

Stime contabili

- Per le voci per le quali le stime sono significative, le problematiche trattate nel principio di revisione internazionale n. 540 comprendono ad esempio:
 - Le modalità con cui la direzione identifichi operazioni, eventi e o condizioni che possono dare origine alla necessità di rilevare le stime contabili ovvero darne informativa in bilancio;

...

Principio di revisione internazionale n. 265, *Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione*

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale

1. Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore di comunicare in modo appropriato ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione le carenze nel controllo interno che ha indentificato nel corso della revisione contabile del bilancio. Il presente principio di revisione non impone ulteriori responsabilità al revisore relativamente all'acquisizione di una comprensione del sistema di controllo interno dell'impresa, e alla definizione e allo svolgimento di procedure di conformità oltre a quanto richiesto dai principi di revisione internazionali n. 315 (Revised 2019) e n. 330. Il Principio di revisione internazionale n. 260 (Revised) stabilisce ulteriori regole e fornisce linee guida in merito alla responsabilità del revisore di comunicare con i responsabili delle attività di governance relativamente alla revisione contabile.

2. Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi il revisore è tenuto ad acquisire una comprensione del sistema di controllo interno dell'impresa ~~rilevante ai fini della revisione contabile~~.¹⁰ Nell'effettuare tali valutazioni dei rischi, il revisore prende in considerazione del sistema di controllo interno dell'impresa al fine di definire procedure di revisione appropriate alle circostanze, e non per esprimere un giudizio sull'efficacia del controllo interno. Il revisore può identificare delle carenze nel sistema di controllo interno non solo nel corso della valutazione dei rischi ma anche in qualunque altra fase della revisione contabile. Il presente principio di revisione specifica quali delle carenze identificate il revisore sia tenuto a comunicare ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione.

...

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Stabilire se sono state identificate carenze nel controllo interno (Rif.: Par.7)

...

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A3. È probabile che i concetti alla base ~~delle attività di controllo~~ dei controlli nella componente "attività di controllo" nelle imprese di dimensioni minori siano simili a quelli delle imprese di dimensioni maggiori; tuttavia, il grado di formalizzazione di tali controlli ~~attività~~ potrebbe variare. Inoltre, per le imprese di dimensioni minori, alcuni ~~tipi di attività di controllo~~ controlli possono non essere necessari alla luce dei controlli eseguiti dalla direzione. Ad esempio, il fatto che sia esclusivo potere della direzione concedere dilazioni di pagamento ai clienti ed approvare acquisti significativi può fornire un controllo efficace su importanti saldi contabili ed operazioni, riducendo o eliminando la necessità di ~~attività di controllo~~ controlli più dettagliati ~~detagliate~~.

...

Carenze significative nel controllo interno (Rif.: Parr. 6 b), 8)

¹⁰ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafi 4221-27. ~~I paragrafi A60-A65 forniscono linee guida sui controlli rilevanti ai fini della revisione contabile.~~

A8. I controlli possono essere configurati per operare singolarmente o in combinazione con altri con lo scopo di prevenire, o individuare e correggere efficacemente gli errori.¹¹ Ad esempio, i controlli sui crediti possono consistere in controlli sia automatici sia manuali, configurati per operare congiuntamente allo scopo di prevenire, o individuare e correggere, errori nel saldo contabile. Una carenza nel controllo interno potrebbe di per sé non essere sufficientemente importante da costituire una carenza significativa. Tuttavia, una combinazione di carenze relative allo stesso saldo contabile o informativa, asserzione o componente del sistema di controllo interno dell'impresa può aumentare i rischi di errore in misura tale da generare una carenza significativa.

¹¹ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo A17574.

Principio di revisione internazionale n. 240, *Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio*

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale

...

Caratteristiche delle frodi

...

Responsabilità relative alla prevenzione e individuazione delle frodi

...

Responsabilità del revisore

...

7. Inoltre, il rischio per il revisore di non individuare errori significativi dovuti a frodi poste in essere dalla direzione è maggiore rispetto a quello dovuto a frodi perpetrate dai dipendenti, poiché la direzione è spesso nella posizione di manipolare, direttamente o indirettamente, le registrazioni contabili, di presentare una informativa finanziaria falsa, ovvero di forzare ~~le procedure di controllo definite~~ i controlli definiti per prevenire simili frodi perpetrate da altro personale dipendente.

...

Data di entrata in vigore

...

Obiettivi

...

Definizioni

...

Regole

Scetticismo professionale

13. In conformità al principio di revisione internazionale n. 200,¹² il revisore deve mantenere uno scetticismo professionale per tutta la durata della revisione, tenendo presente la possibilità che un errore significativo dovuto a frodi possa comunque sussistere, a prescindere dall'esperienza precedentemente acquisita dal revisore circa l'onestà e l'integrità della direzione dell'impresa e dei responsabili delle attività di governance. (Rif.: Parr. A8-A9)

14. Se non ha motivo di ritenere diversamente, il revisore può considerare autentiche le scritture contabili ed i documenti. Se le condizioni individuate nel corso della revisione inducono il revisore a credere che un dato documento possa non essere autentico o che il suo contenuto sia stato modificato senza comunicarlo al revisore, egli deve compiere ulteriori indagini. (Rif.: Par. A10)

15. Qualora le informazioni acquisite come risposta alle indagini svolte presso la direzione o i responsabili delle attività di governance risultino incoerenti, il revisore deve indagare le ragioni di tali incoerenze.

Discussione tra i membri del team di revisione

¹² Principio di revisione internazionale n. 200, paragrafo 15.

16. Il principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019) richiede che vi sia una discussione tra i membri del team di revisione e che il responsabile dell'incarico decida quali aspetti debbano essere comunicati a membri del team di revisione non coinvolti nella discussione.¹³ Tale discussione deve porre una particolare attenzione alle modalità ed alle aree in cui il bilancio dell'impresa può essere soggetto a errori significativi dovuti a frodi, incluse le modalità con cui la frode potrebbe verificarsi. La discussione deve avvenire in assenza di pregiudizi da parte dei membri del team di revisione in merito all'onestà ed all'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance. (Rif.: Parr. A11–A12)

Procedure di valutazione del rischio e le attività correlate

17. Quando il revisore svolge le procedure di valutazione del rischio e le attività correlate per acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e incluse il del suo sistema di controllo interno, come richiesto dal principio di revisione internazionale n.3 15 (Revised 2019),¹⁴ egli deve svolgere le procedure di cui ai paragrafi 18 17– 25 24 per acquisire informazioni da utilizzare ai fini dell'identificazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi.

La direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa

...

I responsabili delle attività di governance

21. Salvo che tutti i responsabili delle attività di governance siano coinvolti nella gestione dell'impresa,¹⁵ il revisore deve acquisire una comprensione delle modalità con cui i responsabili delle attività di governance supervisionano i processi adottati dalla direzione per identificare e fronteggiare i rischi di frode nell'impresa e i controlli ~~interni~~ che la direzione ha istituito per limitare tali rischi. (Rif.: Parr. A20-A22)

...

Relazioni inusuali o inattese identificate

...

Altre informazioni

24. Il revisore deve considerare se le altre informazioni che ha acquisito indichino rischi di errori significativi dovuti a frodi. (Rif.: Par. A23)

Valutazione dei fattori di rischio di frodi

25. Il revisore deve valutare se le informazioni acquisite mediante le altre procedure di valutazione del rischio e le attività correlate svolte indichino la presenza di uno o più fattori di rischio di frodi. Anche se la presenza di fattori di rischio non indica necessariamente l'esistenza di frodi, tali fattori risultano tuttavia frequentemente presenti nei casi in cui le frodi sono state effettivamente commesse e quindi possono indicare rischi di errori significativi dovuti a frodi. (Rif.: Parr. A24-A28)

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi

¹³ Principio di revisione internazionale 315 (Revised 2019), paragrafi 17–18 10–

¹⁴ ~~Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised), paragrafi 5–24.~~

¹⁵ Principio di revisione internazionale n.260 (Revised), *Comunicazione con i responsabili delle attività di governance*, paragrafo 13.

26. In conformità al principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), il revisore deve identificare e valutare i rischi di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio, e a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa.¹⁶

27. Nell'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi, il revisore, basandosi sul presupposto che vi siano rischi di frodi nella rilevazione dei ricavi, deve valutare quali tipologie di ricavi, operazioni di vendita o asserzioni diano origine a tali rischi. Il paragrafo 48 specifica la documentazione richiesta laddove il revisore giunga alla conclusione che la presunzione non sia applicabile nelle circostanze dell'incarico e, di conseguenza, non abbia identificato nella rilevazione dei ricavi un rischio di errore significativo dovuto a frode. (Rif.: Parr. A29–A31)

28. Il revisore deve considerare quei rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi come rischi significativi e di conseguenza, nella misura in cui non l'abbia già fatto, egli deve ~~acquisire una comprensione dei relativi controlli adottati dall'impresa a fronte di tali rischi~~ identificare i controlli dell'impresa incluse le attività di controllo, che fronteggiano tali rischi, e valutarne la configurazione e stabilire se siano stati messi in atto.¹⁷ (Rif.: Parr. A32–A33)

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi

Risposte generali di revisione

...

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

...

Procedure di revisione in risposta ai rischi connessi alla forzatura dei controlli da parte della direzione

...

33. A prescindere dalla valutazione del revisore sul rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione, il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione per:

- a) verificare la correttezza delle scritture registrate nei libri contabili e delle rettifiche apportate in sede di redazione dei bilanci. Nel definire e svolgere procedure di revisione per tali verifiche, il revisore deve:
 - i. svolgere indagini presso i soggetti coinvolti nel processo di predisposizione dell'informativa finanziaria in merito ad attività non appropriate o inusuali riguardanti l'elaborazione delle scritture contabili e delle rettifiche;
 - ii. selezionare le scritture contabili e le rettifiche effettuate alla fine del periodo amministrativo;
 - iii. considerare la necessità di verificare le scritture contabili e le rettifiche nel corso del periodo amministrativo; (Rif.: Parr. A42–A45)

...

Valutazione degli elementi probativi (Rif.: Par. A50)

...

Impossibilità per il revisore di continuare a svolgere l'incarico

...

¹⁶ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafi 28 ~~25~~

¹⁷ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafi 26 a) i) e 26 d).

Attestazioni scritte

...

Comunicazioni alla direzione e con i responsabili delle attività di governance

...

Segnalazione della frode all'autorità competente

...

Documentazione

45. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione¹⁸ richiesta dal principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), ~~relativa alla comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e all'identificazione e~~ alla valutazione dei rischi di errori significativi, i seguenti elementi:¹⁹

- a) le decisioni significative prese nel corso della discussione tra i membri del team di revisione riguardo la potenziale esposizione del bilancio dell'impresa ad errori significativi dovuti a frodi; e
- b) i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di bilancio e a livello di asserzioni;
- c) i controlli identificati nella componente "attività di controllo" che fronteggiano i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi.

...

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Caratteristiche delle frodi (Rif.: Par. 3)

...

Scetticismo professionale (Rif.: Parr. 13 – 15)

A8. Il mantenimento dello scetticismo professionale richiede al revisore di interrogarsi costantemente in merito al fatto se le informazioni e gli elementi probativi acquisiti segnalino la possibile esistenza di errori significativi dovuti a frodi. Ciò comporta anche la considerazione dell'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi e dei controlli identificati nella componente "attività di controllo", laddove sia presente, sulla loro preparazione e sul loro aggiornamento, ~~ove pertinenti~~. A causa delle caratteristiche delle frodi, lo scetticismo professionale del revisore è particolarmente importante quando si considerano i rischi di errori significativi dovuti a frodi.

...

Discussione tra i membri del team di revisione (Rif.: Par. 16)

...

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

Indagini presso la direzione

Valutazione della direzione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi (Rif.: Par. 18 a)

...

Indagini presso la funzione di revisione interna (Rif.: Par. 20)

A19. Il principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019) ed il principio di revisione internazionale n. 610 (Revised 2013) contengono regole e linee guida pertinenti per le revisioni contabili di quelle imprese che hanno una funzione di revisione

¹⁸ Principio di revisione internazionale n. 230 *La documentazione della revisione contabile*, paragrafi 8-11 e paragrafo A6.

¹⁹ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 38 32-

interna.²⁰ Nell'applicazione delle regole contenute in tali principi di revisione nel contesto delle frodi, il revisore può effettuare indagini su specifiche attività della funzione di revisione interna, incluse, per esempio:

- le eventuali procedure svolte dalla funzione di revisione interna durante l'anno per individuare le frodi;
- se la direzione ha risposto adeguatamente a quanto emerso da tali procedure.

Acquisire una comprensione della supervisione dei responsabili delle attività di governance (Rif.: Par. 21)

A20. I responsabili delle attività di governance di un'impresa supervisionano i sistemi di monitoraggio dei rischi, i controlli amministrativi, contabili e finanziari dell'impresa e il rispetto delle leggi. In numerosi paesi, le prassi relative alla governance aziendale sono ben sviluppate ed i responsabili di tali attività svolgono un ruolo attivo nella supervisione della valutazione dell'impresa dei rischi di frode e ~~del relativo controllo interno~~ dei controlli che fronteggiano tali rischi. Dal momento che le responsabilità dei preposti alle attività di governance e della direzione possono variare nelle diverse imprese e nei diversi paesi, è importante che il revisore comprenda le loro rispettive responsabilità al fine di poter acquisire una comprensione della supervisione esercitata dai soggetti competenti.²¹

A21. La comprensione della supervisione dei responsabili delle attività di governance può fornire indicazioni in merito alla potenziale esposizione dell'impresa a frodi poste in essere dalla direzione, all'adeguatezza ~~del controllo interno~~ dei controlli che fronteggiano sui rischi di frode e alla competenza ed integrità della direzione. Il revisore può acquisire tale comprensione in diversi modi, quali la partecipazione alle riunioni in cui tali argomenti vengono discussi, la lettura dei verbali di tali riunioni e lo svolgimento di indagini presso i responsabili delle attività di governance.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

...

Considerazione di altre informazioni (Rif.: Par. 24)

A23. In aggiunta alle informazioni ottenute per mezzo delle procedure di analisi comparativa, altre informazioni ottenute in merito all'impresa ed al contesto in cui opera, al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e al sistema di controllo interno dell'impresa possono essere utili per l'identificazione di rischi di errori significativi dovuti a frodi. La discussione tra i membri del team di revisione può fornire informazioni utili all'identificazione di tali rischi. Inoltre, le informazioni raccolte nel processo di valutazione relativo all'accettazione ed al mantenimento del rapporto con il cliente, nonché l'esperienza maturata dal revisore in relazione ad altri incarichi svolti per conto dell'impresa quali, ad esempio, quelli di revisione limitata di situazioni contabili infrannuali, possono essere rilevanti per l'identificazione di rischi di errori significativi dovuti a frodi.

Valutazione dei fattori di rischio di frodi (Rif.: Par. 25)

...

²⁰ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafi 14a) e 24 a) ii) 6 e 23, e principio di revisione internazionale n. 610 (Revised 2013), *Utilizzo del lavoro dei revisori interni*.

²¹ Il principio di revisione internazionale n. 260, paragrafi A1-A8, definisce con chi il revisore comunica quando la struttura di governance dell'impresa non è ben delineata.

A26. Esempi di fattori di rischio di frode relativi alla falsa informativa finanziaria ed alle appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa sono elencati nell'Appendice 1. Tali esempi di fattori di rischio sono classificati sulla base delle tre condizioni che sono generalmente presenti al verificarsi di una frode:

- un incentivo o una pressione che induca a commettere la frode;
- la percezione di un'occasione per commettere la frode;
- la capacità di giustificare l'azione fraudolenta.

I fattori di rischio di frode possono riguardare incentivi, pressioni o occasioni che scaturiscono da condizioni che creano la possibilità di errori prima della considerazione dei controlli. I fattori di rischio di frode, che includono ingerenze volontarie da parte della direzione, nella misura in cui influenzano il rischio intrinseco, sono fattori di rischio intrinseco.²² I fattori di rischio di frode possono inoltre riguardare le condizioni nell'ambito del sistema di controllo interno dell'impresa che forniscono un'occasione per commettere frodi o che possono influenzare la tendenza o la capacità della direzione di giustificare l'azione fraudolenta. I fattori di rischio di frode che segnalano la tendenza a giustificare l'azione fraudolenta possono non essere rilevabili da parte del revisore. Ciononostante, il revisore può venire a conoscenza dell'esistenza di tali informazioni attraverso, per esempio, la comprensione necessaria dell'ambiente di controllo dell'impresa.²³ Anche se i fattori di rischio di frode descritti nell'Appendice 1 illustrano una larga casistica di situazioni che possono essere riscontrate dal revisore, essi costituiscono solo alcuni esempi e possono esistere anche altri fattori di rischio.

...

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi

Rischi di frode nella rilevazione dei ricavi (Rif.: Par. 27)

...

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi e comprensione dei controlli dell'impresa correlati (Rif.: Par. 28)

A32. La direzione può effettuare valutazioni consapevoli sulla natura e sull'ampiezza dei controlli che ha scelto di mettere in atto, nonché sulla natura e sull'ampiezza dei rischi che decide di assumersi. Nel determinare i controlli da porre in essere per la prevenzione e la individuazione delle frodi, la direzione considera i rischi che il bilancio contenga errori significativi dovuti a frodi. Nell'ambito di questa considerazione, la direzione può concludere che non sussista un adeguato rapporto costi/benefici nell'implementare e mantenere un peculiare controllo per ridurre i rischi di errori significativi dovuti a frodi.

A33. È quindi importante che il revisore acquisisca una comprensione dei controlli che la direzione ha configurato, messo in atto e mantenuto per prevenire ed individuare le frodi. Nel fare ciò, Nell'identificare i controlli che fronteggiano i rischi di errori significativi dovuti a frode, il revisore può apprendere, per esempio, che la direzione ha deliberatamente deciso di accettare il rischio associato ad una separazione delle funzioni assente o scarsa. Le informazioni ottenute da tale attività di comprensione identificando tali controlli, e valutandone la configurazione e stabilendo se siano stati messi in atto, possono essere utili anche per identificare i fattori di rischio di frode che possono influenzare la valutazione del revisore riguardo i rischi che il bilancio possa contenere errori significativi dovuti a frodi.

²² Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 12 f).

²³ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 21.

Risposte di revisione ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi

Risposte generali di revisione (Rif.: Par. 29)

...

Assegnazione e supervisione del personale (Rif.: Par. 30 a)

...

Imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione (Rif.: Par. 30 c)

...

Procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di asserzioni (Rif.: Par. 31)

...

Procedure di revisione in risposta ai rischi connessi alla forzatura dei controlli da parte della direzione

Scritture contabili e rettifiche (Rif.: Par. 33 a)

...

A43. Inoltre, la considerazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi derivanti da una inappropriata forzatura dei controlli sulle scritture contabili²⁴ è importante poiché i processi e i controlli automatizzati possono ridurre il rischio di errore involontario, ma non eliminano il rischio di forzature di tali processi automatizzati da parte dei singoli, per esempio mediante la modifica degli importi che sono trasferiti automaticamente nei libri contabili o nel sistema di informativa finanziaria. Inoltre, laddove il sistema informatico è utilizzato per trasferire automaticamente le informazioni, possono rimanere poche tracce visibili, ovvero nessuna, di tale intromissione nei sistemi informativi.

A44. Nell'identificare e selezionare le scritture contabili e le rettifiche al fine di verificare e stabilire il metodo di esame appropriato della documentazione di supporto relativa alle voci selezionate, sono rilevanti gli aspetti indicati di seguito:

- *l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi dovuti a frodi* – la presenza di fattori di rischio di frode e di altre informazioni acquisite nel corso della identificazione e valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi dovuti a frodi possono aiutarlo ad identificare specifiche classi di scritture contabili e di rettifiche da verificare;
- *i controlli che sono stati messi in atto sulle scritture contabili e sulle rettifiche* – i controlli efficaci sulla predisposizione e registrazione delle scritture contabili e delle rettifiche possono ridurre l'estensione delle procedure di validità necessarie, purché il revisore abbia verificato l'efficacia operativa dei controlli;
- *il processo di predisposizione dell'informativa finanziaria dell'impresa e la natura degli elementi probativi che possono essere acquisiti* – per molte imprese l'elaborazione di routine delle operazioni implica una combinazione di ~~passaggi e di procedure~~ controlli manuali e automatizzati. Analogamente, l'elaborazione delle scritture contabili e delle altre rettifiche può richiedere ~~procedure~~ e controlli sia manuali sia automatizzati. Laddove nel processo di predisposizione dell'informativa finanziaria viene utilizzata la tecnologia informatica, le scritture contabili e le altre rettifiche possono esistere solo in formato elettronico;
- *le caratteristiche delle scritture contabili e delle rettifiche di natura fraudolenta* – scritture contabili o altre rettifiche non appropriate presentano spesso caratteristiche identificative peculiari. Tali caratteristiche possono comprendere scritture a)

²⁴ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 26 a) ii).

effettuate in contropartita di conti non pertinenti, inusuali o utilizzati raramente, b) effettuate da soggetti che normalmente non si occupano di scritture contabili, c) registrate alla fine del periodo amministrativo ovvero come scritture di chiusura accompagnate da spiegazioni o descrizioni scarse o del tutto assenti, d) effettuate prima o durante la redazione del bilancio, ma in entrambi i casi prive di indicazioni di codifica di conto, ovvero e) che contengano importi a cifra tonda o con cifre finali ripetute;

- *la natura e la complessità dei conti* – le scritture contabili o le rettifiche non appropriate possono essere imputate in conti che a) contengono operazioni di natura complessa o inusuale, b) contengono stime e rettifiche di fine periodo significative, c) nel passato si sono rivelati soggetti a errori, d) non sono stati riconciliati periodicamente ovvero contengono differenze non riconciliate, e) contengono operazioni infragruppo, ovvero f) siano altrimenti associati ad un rischio identificato di errore significativo dovuto a frode. Nella revisione di imprese che dispongono di più sedi aziendali o componenti, occorre considerare la necessità di selezionare scritture contabili da più sedi;
- *le scritture contabili e le rettifiche che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale* – le scritture contabili diverse da quelle ordinarie possono non essere soggette ~~allo stesso livello di controllo interno~~ alla stessa natura ed estensione dei controlli delle scritture contabili utilizzate regolarmente per registrare operazioni quali le vendite mensili, gli acquisti e i pagamenti.

...

Stime contabili (Rif.: *Par. 33 b*)

...

Logica economica delle operazioni significative (Rif.: *Par. 33 c*)

...

Valutazione degli elementi probativi (Rif.: *Parr. 35-38*)

...

Procedure di analisi comparativa svolte in prossimità della fine della revisione nella formulazione delle conclusioni generali (Rif.: *Par. 35*)

...

Considerazione degli errori identificati (Rif.: *Parr. 36-38*)

...

Impossibilità per il revisore di continuare a svolgere l'incarico (Rif.: *Par. 39*)

...

Attestazioni scritte (Rif.: *Par. 40*)

...

Comunicazioni alla direzione e con i responsabili delle attività di governance (Rif.: *Parr. 41-43*)

Comunicazioni alla direzione (Rif.: *Par. 41*)

...

Comunicazione con i responsabili delle attività di governance (Rif.: *Par. 42*)

...

Altri aspetti legati alla frode (Rif.: *Par. 43*)

...

Segnalazione della frode all'autorità competente (Rif.: *Par. 44*)

...

Appendice 1
(Rif.: Par. A26)

Esempi di fattori di rischio di frode

I fattori di rischio di frode indicati nella presente Appendice sono esempi di quei fattori di rischio che possono essere riscontrati dal revisore in un'ampia casistica di situazioni. Gli esempi concernenti i due tipi di frode rilevanti per il revisore, ossia la falsa informativa finanziaria e le appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa, sono presentati separatamente. Per ciascuno di questi tipi di frode, i fattori di rischio sono ulteriormente suddivisi sulla base delle tre condizioni generalmente presenti quando si verificano errori significativi dovuti a frodi: a) incentivi/pressioni, b) occasioni e c) inclinazioni/giustificazioni. Anche se i fattori di rischio qui descritti illustrano una larga casistica di situazioni, essi costituiscono solo degli esempi e, quindi, il revisore può identificarne ulteriori o differenti. Non tutti gli esempi qui descritti sono rilevanti in tutte le circostanze e alcuni di essi possono assumere maggiore o minore rilevanza in imprese di diverse dimensioni o con differenti caratteristiche della struttura proprietaria o per altre circostanze. Inoltre, l'ordine secondo il quale gli esempi dei fattori di rischio sono presentati non intende rifletterne la relativa importanza o frequenza.

I fattori di rischio di frode possono riguardare incentivi o pressioni o occasioni che scaturiscono da condizioni che creano la possibilità di errori prima della considerazione dei controlli (ossia rischio intrinseco). Tali fattori sono fattori di rischi intrinseco nella misura in cui influenzano il rischio intrinseco e possono essere dovuti a ingerenze da parte della direzione. I fattori di rischio di frode relativi alle occasioni possono derivare anche da altri fattori di rischio intrinseco identificati (per esempio, complessità o incertezza possono creare occasioni che generano la possibilità di errori dovuti a frodi). I fattori di rischio di frode relativi alle occasioni possono inoltre riguardare condizioni nell'ambito del sistema di controllo interno dell'impresa, quali limitazioni o carenze nel controllo interno dell'impresa che creano tali occasioni. I fattori di rischio di frode relativi alle inclinazioni o alle giustificazioni possono derivare, in particolare, da limitazioni o carenze nell'ambiente di controllo dell'impresa.

Fattori di rischio connessi ad errori derivanti da una falsa informativa finanziaria

Di seguito sono riportati esempi di fattori di rischio connessi ad errori derivanti da una falsa informativa finanziaria.

Incentivi/Pressioni

La stabilità finanziaria o la redditività sono minacciate da condizioni economiche, di settore o da condizioni operative dell'impresa quali (ovvero segnalate da):

...

Sono esercitate eccessive pressioni sulla direzione per soddisfare le richieste o le aspettative di terzi, a causa di:

...

Le informazioni disponibili indicano che la situazione finanziaria personale della direzione e dei responsabili dell'attività di governance è minacciata dal risultato economico dell'impresa in quanto:

...

Occasioni

La natura del settore o dell'operatività dell'impresa offre occasioni per realizzare una falsa informativa finanziaria, che possono derivare da:

...

Il monitoraggio della direzione è inefficace a causa di:

...

Vi è una struttura organizzativa complessa o instabile, come si evidenzia in presenza di:

...

~~Le componenti del controllo interno~~ Le carenze nel controllo interno derivano da ~~sono~~ carenti a causa di:

- un inadeguato ~~monitoraggio dei controlli~~, processo adottato dall'impresa per monitorare il proprio sistema di controllo interno, compresi i controlli ~~quelli~~ automatizzati e quelli sulla predisposizione della informativa finanziaria infrannuale (nei casi in cui se ne richieda la pubblicazione);
- alti tassi di rotazione del personale o utilizzo di personale non adeguato in contabilità, nei sistemi informativi o nell'attività della funzione di revisione interna;
- l'utilizzo di sistemi contabili ed informativi inefficaci, incluse le situazioni che implicano carenze significative nel controllo interno.

Inclinazioni/Giustificazioni

...

Fattori di rischio che emergono da errori dovuti ad appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa

I fattori di rischio connessi ad errori originati da appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa sono anch'essi classificati in funzione delle tre condizioni che generalmente sussistono nei casi di frode: incentivi/pressioni, occasioni e inclinazioni/giustificazioni. Alcuni dei fattori di rischio connessi agli errori che derivano da una falsa informativa finanziaria possono essere presenti anche quando gli errori derivano da appropriazioni illecite. Ad esempio, l'inefficace controllo da parte della direzione e le carenze del controllo interno possono essere presenti sia nel caso di errori dovuti ad una falsa informativa finanziaria che ad un'appropriazione illecita. I seguenti sono esempi di fattori di rischio connessi ad errori che derivano da un'appropriazione illecita di beni ed attività dell'impresa.

Incentivi/Pressioni

...

Occasioni

Talune caratteristiche o circostanze possono aumentare la possibilità di appropriazione illecita dei beni e delle attività. Ad esempio le occasioni di appropriazione illecita aumentano in presenza dei seguenti fattori:

...

L'inadeguatezza dei controlli ~~del controllo interno~~ sui beni e sulle attività può aumentare la possibilità di appropriazione illecita dei medesimi. Ad esempio l'appropriazione illecita di taluni beni ed attività può verificarsi in presenza delle seguenti situazioni:

- inadeguatezza nella separazione delle funzioni o nei controlli indipendenti;
- inadeguata supervisione delle spese dei vertici della direzione, come viaggi ed altri rimborsi a piè di lista;

- inadeguata supervisione da parte della direzione sui dipendenti responsabili dei beni e delle attività, ad esempio, inadeguata supervisione e controllo delle sedi periferiche;
- inadeguata selezione dei dipendenti che hanno accesso a beni ed attività;
- inadeguata tenuta delle registrazioni contabili relative alle attività e beni aziendali;
- inadeguato sistema di autorizzazione ed approvazione delle operazioni (ad esempio, degli acquisti);
- inadeguata tutela fisica di cassa, titoli, magazzino ed immobilizzazioni materiali;
- mancanza di una completa e tempestiva riconciliazione dei beni con le risultanze contabili;
- mancanza di una tempestiva ed appropriata documentazione a supporto di operazioni quali, ad esempio, le note di credito per le merci rese;
- mancato obbligo di godere delle ferie per i dipendenti con funzioni di controllo chiave;
- inadeguata comprensione, da parte della direzione, del sistema informativo, che potrebbe consentire ai dipendenti addetti ai sistemi informativi di perpetrare appropriazioni illecite;
- inadeguati controlli sull'accesso alle scritture generate automaticamente dal sistema, ivi inclusi i controlli e il riesame delle liste degli accessi al sistema.

Inclinazioni/Giustificazioni

- Disinteresse per la necessità di monitorare o di ridurre i rischi connessi alle appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa;
- disinteresse per i controlli ~~il controllo interno~~ sulla appropriazione illecita di beni ed attività attuata forzando i controlli esistenti, o non prendendo appropriate azioni per rimediare alle carenze conosciute nel controllo interno;
- comportamento che manifesta una forma di mancato apprezzamento o di insoddisfazione nei confronti dell'impresa o del trattamento da questa riservato ai suoi dipendenti;
- cambiamenti nel comportamento o nello stile di vita che possono segnalare che dei beni e delle attività dell'impresa sono stati oggetto di appropriazione illecita;
- tolleranza di piccoli furti.

Appendice 2
(Rif.: Par. A41).

Esempi di possibili procedure di revisione per fronteggiare rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi

Di seguito vengono presentati esempi di possibili procedure di revisione da adottare per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frode, sia nel caso di falsa informativa finanziaria, sia nel caso di appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa. Sebbene tali procedure coprano un'ampia casistica di situazioni, esse costituiscono solo esempi e quindi possono non risultare le più appropriate o necessarie in tutte le circostanze. Inoltre, l'ordine secondo il quale le procedure vengono riportate, non ha lo scopo di rifletterne la relativa importanza.

Considerazioni a livello di asserzioni

Le risposte specifiche alla valutazione effettuata dal revisore dei rischi di errori significativi dovuti a frode variano in base ai tipi e alle combinazioni dei fattori di rischio di frode, o delle condizioni identificate, ed in base alle classi di operazioni, ai saldi contabili, alla informativa ed alle asserzioni che tali fattori di rischio possono influenzare.

Di seguito sono riportati alcuni particolari esempi di risposte.

...

- Se il lavoro di un esperto assume particolare rilievo in relazione a una voce di bilancio per la quale il rischio valutato di errori significativi dovuti a frode è elevato, svolgere ulteriori procedure su alcune o tutte le assunzioni, metodi e risultati dell'esperto, al fine di stabilire che detti risultati non siano irragionevoli, oppure rivolgersi ad un altro esperto a tale scopo.

...

Specifiche procedure in risposta a errori derivanti da una falsa informativa finanziaria

Esempi di risposte alla valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi dovuti ad una falsa informativa finanziaria sono riportati di seguito:

...

Appendice 3
(Rif.: Par. A50)

Esempi di circostanze che indicano la possibile esistenza di frodi

Di seguito sono riportati esempi di circostanze che possono segnalare la possibilità che il bilancio contenga un errore significativo dovuto a frode.

...

Principio di revisione internazionale n. 300, *Pianificazione della revisione contabile del bilancio*

Linee guida ed altro materiale esplicativo

...

Documentazione (Rif.: Par. 12)

...

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A 21. Come illustrato nel paragrafo A11, un memorandum breve e appropriato può risultare utile quale documentazione della strategia per la revisione di un'impresa di dimensioni minori. Per il piano di revisione, possono essere utilizzati programmi di revisione standard o check-list (si veda il paragrafo A19), redatti sulla base del presupposto di un numero ridotto di ~~attività di controllo~~ controlli²⁵ pertinenti, come è probabile si verifichi in un'impresa di dimensioni minori, purché siano adattati alle circostanze dell'incarico, incluse le valutazioni del rischio da parte del revisore.

...

²⁵ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 26 a).

Principio di revisione internazionale n. 402, *Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi.*

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale

1. Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore dell'impresa utilizzatrice di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati nei casi in cui l'impresa utilizzatrice esternalizzi attività avvalendosi di uno o più fornitori di servizi. In particolare, esso approfondisce le modalità con cui il revisore dell'impresa utilizzatrice applica i principi di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019)²⁶ e n. 330²⁷ al fine di acquisire una comprensione dell'impresa utilizzatrice, incluso il suo sistema di controllo interno rilevante ai fini della redazione del bilancio rilevante ai fini della revisione contabile, che sia sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi nonché a definire e svolgere procedure di revisione conseguenti in risposta a tali rischi.

...

3. I servizi prestati da un fornitore sono rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio di un'impresa utilizzatrice qualora tali servizi, ed i controlli su di essi, siano parte del sistema informativo dell'impresa utilizzatrice, ~~inclusi i processi aziendali correlati~~, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria della redazione del bilancio. ~~Sebbene la~~ La maggior parte dei controlli presso il fornitore di servizi è probabile che ~~riguardino l'informativa finanziaria~~ siano parte del sistema informativo dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della redazione del bilancio, possono sussistere altri o controlli correlati anch'essi rilevanti ai fini della revisione contabile, quali i controlli sulla salvaguardia del patrimonio. I servizi prestati da un fornitore sono parte del sistema informativo dell'impresa utilizzatrice, ~~inclusi i processi aziendali correlati, rilevante ai fini dell'informativa finanziaria~~, se tali servizi influiscono su uno dei seguenti aspetti:

- a) sulle modalità con cui le informazioni relative a classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione confluiscono all'interno del sistema informativo dell'impresa utilizzatrice, se ciò avviene manualmente o mediante l'utilizzo dell'IT, e se queste provengano o meno dalla contabilità generale o sezionale. sulle classi di operazioni, nelle attività svolte dall'impresa utilizzatrice, che sono significative per il bilancio dell'impresa utilizzatrice; Ciò include quando i servizi del fornitore influenzano le modalità con cui:
 - i. ~~b) sulle procedure, nell'ambito dei sistemi informatici (IT) e dei sistemi manuali, mediante le quali le operazioni dell'impresa utilizzatrice sono rilevate, registrate, elaborate, corrette secondo necessità, trasferite nei libri contabili e riportate nel bilancio;~~ le operazioni dell'impresa utilizzatrice sono rilevate, e sul modo in cui le relative informazioni sono registrate, elaborate, corrette secondo necessità, trasferite nella contabilità generale e riportate nel bilancio;
 - ii. le informazioni su eventi o condizioni, diversi dalle operazioni, sono recepite, elaborate ed esposte dall'impresa utilizzatrice nel bilancio.
- b) ~~e) sulle relative registrazioni contabili, sia manuali sia in formato elettronico, sulle informazioni di supporto e sugli specifici conti del bilancio dell'impresa utilizzatrice e le altre registrazioni di supporto relative ai flussi di informazioni di cui al paragrafo 3~~

²⁶ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), *Identificazione e valutazione dei rischi di errori significative.*

²⁷ Principio di revisione internazionale n. 330, *Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati.*

- ~~a) che sono utilizzati per rilevare, registrare, elaborare le operazioni dell'impresa utilizzatrice e darne informativa; ciò include la correzione delle informazioni non corrette e il modo in cui le informazioni sono trasferite nei libri contabili;~~
- ~~d) sul modo in cui il sistema informativo dell'impresa utilizzatrice recepisce eventi e condizioni, diversi dalle operazioni, che siano significativi ai fini del bilancio;~~
- c) e) sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria utilizzato per redigere il bilancio dell'impresa utilizzatrice, dalle registrazioni di cui al paragrafo 3 b), incluse incluso nella misura in cui si riferiscano all'informativa e alle stime contabili relative a classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione e le stime contabili significative e l'informativa;
- d) d) sull'ambiente IT dell'impresa rilevante ai fini dei precedenti punti da a) a c).
- ~~f) sui controlli relativi alle scritture contabili, incluse quelle non standard utilizzate per registrare le operazioni o le rettifiche non ricorrenti o inusuali.~~

...

Obiettivi

7. Qualora l'impresa utilizzatrice esternalizzi attività avvalendosi dei servizi di un fornitore, gli obiettivi del revisore dell'impresa utilizzatrice sono:

- a) acquisire una comprensione della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore e del loro effetto sul sistema di controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile, che sia sufficiente a fornire una base appropriata per l'identificazione e la valutazione dei ~~ad identificare e valutare i~~ rischi di errori significativi;
- b) definire e svolgere procedure di revisione in risposta a tali rischi.

...

Regole

Acquisire la comprensione dei servizi prestati da un fornitore di servizi, incluso il controllo interno

...

10. Nell'acquisire una comprensione del sistema di controllo interno dell'impresa rilevante ai fini della revisione contabile in conformità al principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019),²⁸ il revisore dell'impresa utilizzatrice deve identificare i controlli nella componente "attività di controllo"²⁹ ~~valutare la configurazione e la messa in atto dei controlli rilevanti~~ presso l'impresa utilizzatrice, diversificandoli da quelli che riguardano i servizi prestati dal fornitore, inclusi quelli che sono applicati alle operazioni elaborate dal fornitore di servizi e valutarne la configurazione nonché stabilire se siano stati messi in atto.³⁰ (Rif.: Parr. A12-A14)

11. Il revisore dell'impresa utilizzatrice deve stabilire se sia stata acquisita una comprensione sufficiente della natura e della rilevanza dei servizi prestati dal fornitore, nonché del loro effetto sul sistema di controllo interno dell'impresa utilizzatrice rilevante ai fini della revisione contabile, tale da fornire una base appropriata per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi.

²⁸ ~~Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised), paragrafo 12.~~

²⁹ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 26 a).

³⁰ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 26 d).

12. Qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice non sia in grado di acquisire una comprensione sufficiente dall'impresa utilizzatrice, egli deve acquisire tale comprensione ponendo in essere una o più delle seguenti procedure:

...

c) recarsi presso il fornitore di servizi e svolgere le procedure atte a fornire le informazioni necessarie sui controlli pertinenti presso il fornitore di servizi; ovvero

d) avvalersi di un altro revisore per svolgere le procedure atte a fornire le informazioni necessarie sui controlli ~~pertinenti~~ presso il fornitore di servizi. (Rif.: Parr. A15-A20)

Utilizzo di una relazione di tipo 1 o di tipo 2 a supporto della comprensione del fornitore dei servizi da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice

...

14. Qualora il revisore dell'impresa utilizzatrice pianifichi di utilizzare una relazione di tipo 1 o di tipo 2 quale elemento probativo a supporto della sua comprensione in merito alla configurazione e alla messa in atto dei controlli presso il fornitore di servizi, egli deve:

...

b) valutare la sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi forniti dalla relazione ai fini della comprensione ~~del controllo interno dell'impresa utilizzatrice~~ dei controlli presso il fornitore di servizi rilevante ai fini della revisione contabile;

...

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Acquisire la comprensione dei servizi prestati da un fornitore di servizi, incluso il controllo interno

...

Procedure conseguenti nel caso in cui non sia possibile acquisire una comprensione sufficiente dall'impresa utilizzatrice (Rif.: Par. 12)

...

A19. È possibile avvalersi di un altro revisore per svolgere procedure che forniscano le informazioni necessarie sui controlli pertinenti presso il fornitore di servizi relative ai servizi forniti all'impresa utilizzatrice. Qualora sia stata emessa una relazione di tipo 1 o di tipo 2, per svolgere tali procedure il revisore dell'impresa utilizzatrice può avvalersi del revisore del fornitore di servizi, dal momento che quest'ultimo ha già in essere un rapporto con il fornitore. Il revisore dell'impresa utilizzatrice che si avvale del lavoro di un altro revisore può trovare utili le linee guida contenute nel principio di revisione internazionale n. 600³¹ in quanto tale principio tratta della comprensione di un altro revisore (incluse la sua indipendenza e la sua competenza professionale), del coinvolgimento nel lavoro dell'altro revisore in sede di pianificazione della natura, dell'estensione e della tempistica di tale lavoro, e di valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti.

...

Utilizzo di una relazione di tipo 1 o di tipo 2 a supporto della comprensione del fornitore dei servizi da parte del revisore dell'impresa utilizzatrice (Rif.: Parr. 13-14)

...

³¹ Il principio di revisione internazionale n.600 "La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)", paragrafo 2, recita: "Il presente principio di revisione, opportunamente adattato alle circostanze, può essere utile per il revisore che si avvalga di altri revisori nella revisione contabile di bilanci diversi dal bilancio del gruppo...". Si veda anche il paragrafo 19 del principio di revisione internazionale n. 600.

A22. Una relazione di tipo 1 o di tipo 2, insieme alle informazioni sull'impresa utilizzatrice, possono aiutare il revisore dell'impresa utilizzatrice a comprendere:

- a) gli aspetti dei controlli presso il fornitore di servizi che possono influire sull'elaborazione delle operazioni dell'impresa utilizzatrice, incluso l'utilizzo di subfornitori di servizi;
- b) il flusso delle operazioni significative gestite dal fornitore di servizi per stabilire i punti nell'ambito di tale flusso che potrebbero generare errori significativi nel bilancio dell'impresa utilizzatrice;
- c) gli obiettivi di controllo presso il fornitore di servizi, che siano pertinenti alle asserzioni di bilancio dell'impresa utilizzatrice;
- d) se i controlli presso il fornitore di servizi siano adeguatamente configurati e messi in atto per prevenire o individuare gli errori di elaborazione che potrebbero dar luogo ad errori significativi nel bilancio dell'impresa utilizzatrice.

Una relazione di tipo 1 o di tipo 2 può aiutare il revisore dell'impresa utilizzatrice ad acquisire una comprensione sufficiente ad identificare e valutare i rischi di errori significativi. Una relazione di tipo 1, tuttavia, non fornisce alcun elemento probativo in merito all'efficacia operativa dei controlli ~~pertinenti~~.

Risposte di revisione ai rischi di errori significativi identificati e valutati

...

Procedure di conformità

A29. Il principio di revisione internazionale n. 330³² richiede al revisore dell'impresa utilizzatrice di definire e svolgere, in determinate circostanze, procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli ~~pertinenti~~. In presenza di un fornitore di servizi, tale regola si applica quando:

...

A30. Qualora non sia disponibile una relazione di tipo 2, il revisore dell'impresa utilizzatrice può, mediante l'impresa stessa, contattare il fornitore di servizi per richiedere che un revisore del fornitore sia incaricato di rilasciare una relazione di tipo 2 che includa le verifiche sull'efficacia operativa dei controlli ~~pertinenti~~, ovvero che il revisore dell'impresa utilizzatrice possa avvalersi di un altro revisore per svolgere, presso il fornitore di servizi, procedure che verifichino l'efficacia operativa di tali controlli. Il revisore dell'impresa utilizzatrice può anche recarsi presso il fornitore di servizi e svolgere verifiche sui controlli ~~pertinenti~~ purché il fornitore stesso sia d'accordo. Le valutazioni del rischio effettuate dal revisore dell'impresa utilizzatrice si basano sull'evidenza combinata fornita dal lavoro di un altro revisore e dalle procedure da lui svolte.

Utilizzo di una relazione di tipo 2 quale elemento probativo dell'efficacia operativa dei controlli presso il fornitore di servizi (Rif.: Par. 17)

...

A33. Per il revisore dell'impresa utilizzatrice può essere necessario, altresì, acquisire elementi probativi aggiuntivi sulle modifiche significative apportate ai controlli ~~pertinenti~~ presso il fornitore di servizi in periodi diversi da quello di riferimento della relazione di tipo 2, ovvero stabilire ulteriori procedure di revisione da svolgere. Tra i fattori rilevanti al fine di determinare gli elementi probativi aggiuntivi da acquisire relativamente ai controlli presso il

³² Principio di revisione internazionale n. 330, paragrafo 8.

fornitore di servizi in periodi diversi da quello di riferimento della relazione del revisore del fornitore, vi possono essere:

...

- l'efficacia dell'ambiente di controllo e il processo adottato dall'impresa utilizzatrice per monitorare il proprio sistema di controllo interno. ~~del monitoraggio dei controlli presso l'impresa utilizzatrice.~~

A34. Elementi probativi aggiuntivi possono essere acquisiti, per esempio, estendendo le procedure di conformità al periodo rimanente ovvero verificando il processo adottato dall'impresa utilizzatrice per monitorare il proprio sistema di controllo interno ~~il monitoraggio dei controlli da parte dell'impresa utilizzatrice.~~

...

A39. Il revisore dell'impresa utilizzatrice è tenuto a comunicare tempestivamente per iscritto le carenze significative identificate nel corso della revisione contabile sia alla direzione sia ai responsabili delle attività di governance.³³ Il revisore dell'impresa utilizzatrice è tenuto altresì a comunicare tempestivamente alla direzione, a un livello di responsabilità appropriato, le altre carenze nel controllo interno identificate nel corso della revisione contabile che, secondo il suo giudizio professionale, siano sufficientemente importanti da meritare l'attenzione della direzione stessa.³⁴ Gli aspetti che il revisore dell'impresa utilizzatrice può identificare nel corso della revisione contabile e comunicare alla direzione e ai responsabili delle attività di governance dell'impresa utilizzatrice includono:

- eventuali controlli nell'ambito del processo adottato dall'impresa utilizzatrice per monitorare il proprio sistema di controllo interno ~~monitoraggi dei controlli~~ che potrebbero essere messi in atto dall'impresa utilizzatrice, inclusi quelli identificati in seguito all'acquisizione di una relazione di tipo 1 ovvero di tipo 2;
- ...

³³ Principio di revisione internazionale n. 265 "Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione", paragrafi 9-10.

³⁴ Principio di revisione internazionale n. 265, paragrafo 10.

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

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale

1. Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore nel definire e mettere in atto risposte di revisione per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati dal revisore medesimo in conformità al principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019)³⁵ nella revisione contabile del bilancio.

Data di entrata in vigore

2. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2022 o successivamente.

Obiettivo

3. L'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui rischi di errori significativi identificati e valutati mediante la definizione e la messa in atto di risposte di revisione appropriate a tali rischi.

Definizioni

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

Regole

Risposte generali di revisione

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

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

6. Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni. (Rif.: Parr. A4–A8; A43-A54)

7. Nel definire le procedure di revisione conseguenti da svolgere, il revisore deve:

- a) considerare le ragioni alla base della valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa rilevanti per la revisione, incluso:

³⁵ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), *L'Identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi. mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera*

- i) la probabilità e l'entità di errori ~~significativi~~ dovuti alle caratteristiche particolari delle classi di operazioni, saldi contabili o informativa ~~pertinenti~~ rilevanti per la revisione (ossia, il rischio intrinseco);
- ii) se la valutazione del rischio tenga conto dei controlli ~~pertinenti~~ che fronteggiano il rischio di errori significativi (ossia il rischio di controllo), richiedendo in tal modo al revisore di acquisire elementi probativi per stabilire se i controlli operino efficacemente (ossia, il revisore ~~intende fare affidamento~~ pianificati di verificare sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità); (Rif.: Parr. A9–A18)
- b) acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta sia la valutazione del rischio da parte del revisore. (Rif.: Par. A19)

Procedure di conformità

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

Natura ed estensione delle procedure di conformità

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

Tempistica delle procedure di conformità

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

Utilizzo di elementi probativi acquisiti durante un periodo intermedio

12. Se il revisore acquisisce elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli durante un periodo intermedio, il revisore deve:

- a) acquisire elementi probativi sui cambiamenti significativi relativi a tali controlli, successivi al periodo intermedio;
- b) determinare gli ulteriori elementi probativi da acquisire nel periodo rimanente. (Rif.: Parr. A34–A35)

Utilizzo di elementi probativi acquisiti durante precedenti revisioni

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

- a) l'efficacia delle ~~altri elementi~~ altre componenti del sistema di controllo interno, inclusi l'ambiente di controllo, il processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno ~~il monitoraggio dei controlli dell'impresa~~ e il processo per la valutazione del rischio adottato dall'impresa;
- b) i rischi derivanti dalle caratteristiche del controllo, incluso se esso sia manuale ovvero automatizzato;
- c) l'efficacia dei controlli generali IT;
- d) l'efficacia del controllo e la sua applicazione da parte dell'impresa, inclusa la natura e l'estensione delle deviazioni nell'applicazione del controllo rilevate in precedenti revisioni, e se siano avvenuti cambiamenti di personale che influenzino in modo significativo l'applicazione del controllo;
- e) se, in presenza di mutamenti nelle circostanze, la mancanza di modifiche in uno specifico controllo comporti un rischio;
- f) i rischi di errori significativi ed il grado di affidamento riposto sul controllo. (Rif.: Par. A36)

14. Se il revisore pianifica di utilizzare elementi probativi sull'efficacia operativa di controlli specifici, acquisiti in una precedente revisione, egli deve stabilire l'attuale rilevanza e attendibilità di tali evidenze mediante l'acquisizione di elementi probativi atti a dimostrare se, successivamente al completamento della revisione precedente, siano intervenuti cambiamenti significativi in tali controlli. Il revisore deve acquisire tali elementi probativi svolgendo indagini in combinazione con osservazioni o ispezioni allo scopo di confermare la comprensione di quei controlli specifici, e:

- a) se si sono verificati cambiamenti che incidono sull'attuale rilevanza degli elementi probativi acquisiti nel corso della precedente revisione, il revisore deve verificare i controlli nella revisione in corso; (Rif.: Par. A37)
- b) se tali cambiamenti non sono avvenuti, il revisore deve verificare i controlli almeno una volta ogni tre revisioni; egli deve comunque verificare alcuni controlli, durante ogni revisione, al fine di evitare che la verifica di tutti i controlli su cui il revisore intende fare affidamento sia effettuata nel corso di un unico periodo di revisione senza lo svolgimento di verifiche su controlli nei successivi due periodi di revisione. (Rif.: Parr. A38–A40)

Controlli sui rischi significativi

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

Valutazione dell'efficacia operativa dei controlli

16. Nella valutazione dell'efficacia operativa dei controlli ~~rilevanti ai fini della revisione contabile sui quali il revisore intende fare affidamento~~, il revisore deve valutare se gli errori che sono stati individuati mediante le procedure di validità indichino che i controlli non stanno operando efficacemente. L'assenza di errori riscontrata mediante lo svolgimento di procedure di validità non fornisce tuttavia elementi probativi sull'efficacia dei controlli relativi all'asserzione oggetto di verifica. (Rif.: Par. A41).

17. Se siano individuate deviazioni nell'applicazione dei controlli sui quali il revisore intenda fare affidamento, il revisore deve svolgere specifiche indagini per comprendere tali aspetti e le loro potenziali conseguenze e deve stabilire se: (Rif.: Par. A42).

a) le procedure di conformità che sono state svolte forniscano una base appropriata ai fini dell'affidabilità dei controlli;

b) siano necessarie ulteriori procedure di conformità; ovvero

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

Procedure di validità

18. Indipendentemente dai rischi di errori significativi identificati e valutati, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ogni classe di operazioni, saldo contabile ed informativa significativi. (Rif.: Parr. A43-A49)

19. Il revisore deve considerare se le procedure di conferma esterna siano da svolgere come procedure di validità. (Rif.: Parr. A50-A53)

Procedure di validità relative alla fase di chiusura del bilancio

20. Le procedure di validità del revisore devono includere le seguenti procedure di revisione relative alla fase di chiusura del bilancio:

a) il controllo della corrispondenza o la riconciliazione delle informazioni contenute nel bilancio con le sottostanti registrazioni contabili, incluso concordare o riconciliare i diversi elementi dell'informativa, qualora tali informazioni provengano o meno dalla contabilità generale e sezionale;

b) l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di redazione del bilancio. (Rif.: Par. A54)

Procedure di validità in risposta ai rischi significativi

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

Tempistica delle procedure di validità

22. Se le procedure di validità sono svolte ad una data intermedia, il revisore deve coprire il restante periodo svolgendo:

a) procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per il periodo intercorrente; ovvero

b) esclusivamente procedure di validità conseguenti, se il revisore le ritiene sufficienti, che forniscano una base ragionevole per estendere le conclusioni di revisione dalla data intermedia fino alla data di chiusura del periodo amministrativo. (Rif.: Parr. A56-A59)

23. Nel caso in cui siano individuati ad una data intermedia errori che il revisore non aveva previsto al momento della valutazione dei rischi di errori significativi, il revisore deve valutare se sia necessario modificare la relativa valutazione del rischio, nonché natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità pianificate per il restante periodo. (Rif.: Par. A60)

Adeguatezza della presentazione del bilancio

24. Il revisore deve svolgere procedure di revisione per valutare se la presentazione del bilancio nel suo complesso sia conforme al quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria. Nell'effettuare tale valutazione, il revisore deve considerare se il bilancio sia presentato in modo da riflettere:

- l'appropriata classificazione e descrizione delle informazioni finanziarie e delle operazioni, degli eventi e delle condizioni sottostanti;
- l'appropriata presentazione, struttura e contenuto del bilancio. (Rif.: Par. A61)

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi

25. Sulla base delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti, il revisore deve, prima di concludere la revisione, valutare se le valutazioni dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni continuino ad essere appropriate. (Rif.: Parr. A62-A63)

26. Il revisore deve giungere ad una conclusione relativamente al fatto che siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati. Ai fini della formazione del proprio giudizio, il revisore deve considerare tutti gli elementi probativi pertinenti, indipendentemente dal fatto che sembrino confermare o contraddire le asserzioni di bilancio. (Rif.: Par. A64)

27. Se il revisore non ha acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati ~~in merito~~ relativi ad una significativa asserzione rilevante di bilancio che riguarda una classe di operazioni, saldo contabile o informativa, egli deve cercare di ottenere ulteriori elementi probativi. Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, egli deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.

Documentazione

28. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione:³⁶

- a) le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti svolte;
- b) la correlazione di tali procedure con i rischi identificati e valutati a livello di asserzioni;
- c) i risultati delle procedure di revisione, incluse le conclusioni qualora non altrimenti esplicitate. (Rif.: Par. A65)

29. Se il revisore pianifica di utilizzare gli elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli, acquisiti in precedenti revisioni, egli deve includere nella documentazione della revisione le conclusioni raggiunte sulla possibilità di fare affidamento su quei controlli verificati in una precedente revisione.

³⁶ Principio di revisione internazionale n. 230, *La documentazione della revisione contabile*, paragrafi 8-11, e paragrafo A6.

30. La documentazione del revisore deve dimostrare che le informazioni contenute nel bilancio corrispondono o si riconciliano con le sottostanti registrazioni contabili, inclusa la corrispondenza o la riconciliazione dei diversi elementi dell'informativa, qualora tali informazioni provengano o meno dalla contabilità generale e sezionale.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

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

A1. Le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio possono includere:

- la segnalazione al team di revisione della necessità di mantenere lo scetticismo professionale;
- l'assegnazione di personale con maggiore esperienza o con speciali competenze o l'impiego di esperti;
- una maggiore supervisione del lavoro, modifiche alla natura, tempistica ed estensione della direzione e supervisione dei membri del team dell'incarico e il riesame del lavoro svolto;
- l'inclusione di elementi aggiuntivi di imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione conseguenti da svolgere;
- modifiche alla strategia generale di revisione come richiesto dal principio di revisione internazionale n. ISA 300, o alle procedure di revisione pianificate che possono includere modifiche:
 - alla determinazione della significatività operativa da parte del revisore in conformità al principio di revisione internazionale n. 320;
 - alla pianificazione delle verifiche sull'efficacia operativa dei controlli e alla persuasività degli elementi probativi necessari a supportare l'affidamento pianificato su tale efficacia, in particolare quando sono identificate carenze nell'ambiente di controllo o nelle attività di monitoraggio dell'impresa;
 - alla natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità. Per esempio, quando il rischio è valutato come più elevato, può essere appropriato svolgere procedure di validità alla data del bilancio o in prossimità della data del bilancio.
- ~~l'effettuazione di modifiche di carattere generale alla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione, ad esempio: svolgere procedure di validità a fine esercizio invece che ad una data intermedia ovvero modificare la natura delle procedure di revisione per acquisire elementi probativi più persuasivi.~~

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

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

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

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

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

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

- a) per una particolare asserzione, possa far fronte in maniera efficace al rischio identificato e valutato di errori significativi soltanto svolgendo procedure di conformità;
- b) per specifiche asserzioni, sia appropriato svolgere unicamente procedure di validità e, quindi, il revisore esclude l'effetto dei controlli dalla valutazione ~~del relativo rischio~~ dei rischi di errori significativi. ~~Ciò può verificarsi quando, sulla base delle procedure di valutazione del rischio svolte, il revisore non abbia identificato alcun controllo efficace attinente all'asserzione, ovvero quando il revisore non ha identificato un rischio per il quale le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati e pertanto non è tenuto a verificare l'efficacia operativa dei controlli. la verifica dei controlli risulterebbe non efficiente e, quindi~~ Pertanto, il revisore ~~intende~~ può fare affidamento pianificare di non verificare sull'efficacia operativa dei controlli per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità; ovvero
- c) sia efficace un approccio combinato, che preveda l'utilizzo sia di procedure di conformità, sia di procedure di validità.

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

A5. La natura di una procedura di revisione attiene alla sua finalità (ossia procedura di conformità o procedura di validità) ed alla sua tipologia (ossia l'ispezione, l'osservazione, l'indagine, la richiesta di conferma, il ricalcolo, la riesecuzione o la procedura di analisi comparativa). La natura delle procedure di revisione è di primaria importanza per fronteggiare i rischi identificati e valutati.

A6. La tempistica di una procedura di revisione attiene al momento in cui questa viene svolta o al periodo o alla data a cui si riferiscono gli elementi probativi.

A7. L'estensione di una procedura di revisione attiene alla sua ampiezza in termini quantitativi, per esempio, alle dimensioni del campione o al numero di osservazioni di un'attività di controllo.

A8. La definizione e lo svolgimento delle procedure di revisione conseguenti, la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni, forniscono un evidente collegamento tra le procedure di revisione conseguenti e la valutazione del rischio.

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

Natura

A9. Il principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019) richiede che la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni da parte del revisore sia svolta valutando il rischio intrinseco e il rischio di controllo. Il revisore valuta il rischio intrinseco valutando la probabilità e l'entità di un errore considerando con quali modalità e in che misura i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che asserzioni rilevanti contengano errori.³⁷ I rischi identificati e valutati da parte del revisore, includere le motivazioni degli stessi, possono influenzare sia la tipologia di procedure di revisione da svolgere, sia la loro combinazione. Ad esempio, quando il rischio identificato e valutato è alto, il revisore può richiedere conferma della completezza delle clausole di un contratto alla controparte, oltre ad esaminare il documento. Inoltre, alcune procedure di revisione possono essere più appropriate per determinate asserzioni che per altre. Per esempio, per quanto riguarda i ricavi, le procedure di conformità possono fronteggiare meglio i rischi di errori significativi identificati e valutati relativi all'asserzione della completezza, mentre le procedure di validità possono fronteggiare meglio i rischi di errori significativi identificati e valutati relativi all'asserzione della manifestazione.

A10. Le motivazioni alla base della valutazione di un rischio sono rilevanti al fine di determinare la natura delle procedure di revisione. Ad esempio, qualora un rischio identificato e valutato sia più basso in ragione delle particolari caratteristiche di una classe di operazioni indipendentemente dalla considerazione dei relativi controlli, il revisore può stabilire che le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità da sole forniscano elementi probativi sufficienti e appropriati. Di contro, se il rischio identificato e valutato è più basso ~~in ragione~~ in quanto il revisore pianifica di verificare l'efficacia operativa dei controlli interni, ed il revisore intende basare le procedure di validità su tale valutazione, allora egli svolge le verifiche di tali controlli, come richiesto nel paragrafo 8 a). Ciò può verificarsi, ad esempio, nel caso di una classe di operazioni con caratteristiche ragionevolmente omogenee e non complesse che sono regolarmente elaborate e controllate dal sistema informativo dell'impresa.

Tempistica

A11. Il revisore può eseguire le procedure di conformità o le procedure di validità ad una data intermedia o a fine esercizio. Più è alto il rischio di errore significativo, maggiore è la probabilità che il revisore possa decidere che sia più efficace svolgere procedure di validità in prossimità o a fine esercizio, piuttosto che ad una data precedente, ovvero svolgere procedure di revisione senza preavviso o in tempi non prestabiliti (per esempio, eseguire procedure di revisione in sedi aziendali selezionate senza preavviso). Ciò risulta di particolare rilevanza nel caso si consideri come fronteggiare i rischi di frode. Per esempio, il revisore può giungere alla conclusione che, qualora siano stati identificati rischi di errori intenzionali o di manipolazione, non sia efficace svolgere procedure di revisione allo scopo di estendere le conclusioni di revisione raggiunte ad una data intermedia sino alla fine dell'esercizio.

A12. Di contro, lo svolgimento di procedure di revisione prima della fine dell'esercizio può aiutare il revisore ad identificare problematiche significative nelle prime fasi della revisione e, di conseguenza, a risolverle con l'assistenza della direzione o a sviluppare un efficace approccio di revisione per affrontare tali problematiche.

³⁷ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafi 31 e 34.

A13. Inoltre, alcune procedure di revisione possono essere svolte soltanto a fine esercizio ovvero successivamente, ad esempio:

- controllo della corrispondenza o riconciliazione delle informazioni incluse nel bilancio con le sottostanti registrazioni contabili, inclusa l'informativa, provenienti o meno dalla contabilità generale e sezionale;
- esame delle rettifiche apportate nel corso della redazione del bilancio;
- procedure per fronteggiare il rischio che, a fine esercizio, l'impresa possa aver stipulato contratti di vendita non corretti o che le operazioni possano non essersi concluse.

A14. Ulteriori fattori che influenzano la considerazione del revisore su quando svolgere le procedure di revisione, includono:

- l'ambiente di controllo;
- la tempistica con cui le informazioni da esaminare si rendono disponibili (per esempio, i file elettronici possono essere successivamente modificati o le procedure da esaminare possono essere operative solo in certi periodi);
- la natura del rischio (per esempio, se esiste il rischio di ricavi gonfiati per rispettare le previsioni di utile mediante la creazione a posteriori di falsi accordi di vendita, il revisore può voler esaminare i contratti disponibili alla data di chiusura dell'esercizio);
- il periodo o la data cui si riferiscono gli elementi probativi;
- la tempistica di predisposizione del bilancio, in particolare di quell'informativa che fornisce ulteriori spiegazioni sugli importi registrati nella situazione patrimoniale-finanziaria, nel conto economico complessivo, nel prospetto delle variazioni di patrimonio netto, o nel rendiconto finanziario.

Estensione

A15. L'estensione di una procedura di revisione ritenuta necessaria è determinata dopo aver considerato la significatività, il rischio identificato e valutato ed il grado di sicurezza che il revisore intende ottenere. Quando un unico scopo viene raggiunto mediante la combinazione di procedure, si considera l'estensione di ciascuna procedura separatamente. In generale, l'estensione delle procedure di revisione aumenta all'incrementarsi del rischio di errori significativi. Ad esempio, per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati dovuti a frodi, può risultare appropriato aumentare le dimensioni dei campioni ovvero svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità ad un livello più dettagliato. Comunque, aumentare l'estensione di una procedura di revisione si rivela efficace soltanto se la stessa è pertinente allo specifico rischio esaminato.

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

Considerazioni specifiche per le amministrazioni pubbliche

A17. (omissis).

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

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

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

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

Procedure di conformità

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

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

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

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

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

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

A23. In aggiunta, il revisore può definire una procedura di conformità da svolgere simultaneamente ad una verifica di dettaglio sulla stessa operazione. Sebbene lo scopo di una procedura di conformità sia diverso da quello di una verifica di dettaglio, è possibile conseguire contemporaneamente entrambi gli scopi mediante l'esecuzione di una procedura

di conformità e di una verifica di dettaglio sulla stessa operazione, realizzando il cosiddetto “test con duplice obiettivo”. Ad esempio, il revisore può definire e valutare i risultati di un test per l’esame di una fattura, stabilendo se sia stata approvata ed acquisendo elementi probativi di validità in merito all’operazione stessa. Un test con duplice obiettivo viene definito e valutato considerando separatamente ciascuno degli scopi del test.

A24. In alcuni casi, il revisore può non essere in grado di definire efficaci procedure di validità che, di per sé, forniscano elementi probativi sufficienti ed appropriati a livello di asserzioni.³⁸ Ciò può verificarsi nel caso in cui un’impresa conduca la propria attività utilizzando i sistemi IT e la documentazione delle operazioni sia prodotta o conservata solamente attraverso il sistema IT stesso. In tal caso, il paragrafo 8 b) richiede al revisore di svolgere procedure di conformità sui controlli pertinenti che fronteggiano il rischio per il quale le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti ed appropriati.

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

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

Natura ed estensione delle procedure di conformità

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

A26. L’indagine da sola non è sufficiente per verificare l’efficacia operativa dei controlli. Di conseguenza, congiuntamente ad essa vengono svolte altre procedure di revisione. A tale proposito, l’indagine in combinazione con procedure di ispezione o di riesecuzione può fornire un livello di sicurezza maggiore rispetto all’indagine e all’osservazione, poiché l’osservazione è pertinente solo con riferimento al momento preciso in cui viene effettuata.

A27. La natura del particolare controllo influenza la tipologia della procedura di revisione necessaria per acquisire gli elementi probativi atti a comprovare che il controllo abbia operato in modo efficace. Ad esempio, se l’efficacia operativa è comprovata dalla documentazione, il revisore può decidere di ispezionarla per acquisire elementi probativi sull’efficacia operativa. Per altri controlli, tuttavia, la documentazione può non essere disponibile o pertinente. Per esempio, la documentazione relativa all’operatività può non essere presente per alcuni fattori dell’ambiente di controllo, quali l’attribuzione di autorità e responsabilità, o per alcune tipologie di ~~attività di controllo~~ controlli, quali ~~le attività di controllo~~ i controlli automatizzati ~~svolte da un elaboratore elettronico~~. In tali circostanze, gli elementi probativi sull’efficacia operativa possono essere acquisiti mediante l’indagine in combinazione con altre procedure di revisione, quali l’osservazione e l’utilizzo di tecniche di revisione computerizzate (CAAT).

Estensione delle procedure di conformità

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

³⁸ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 33-30.

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

Il principio di revisione internazionale n. 530³⁹ contiene ulteriori linee guida sull'estensione della verifica.

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

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

~~Tali verifiche potrebbero altresì includere l'accertamento che non siano state apportate modifiche ai programmi, come nel caso di un'impresa che utilizzi pacchetti applicativi 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 alcun accesso non autorizzato durante il periodo amministrativo.~~

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

A31. Quando il revisore stabilisce che un controllo generale IT è carente, può considerare la natura dei rischi correlati derivanti dall'utilizzo dell'IT che sono stati identificati in conformità al principio di revisione internazionale n. ISA 315 (Revised 2019)⁴⁰ per fornire una base per la

³⁹ Principio di revisione internazionale n. 530, *Campionamento di revisione.*

⁴⁰ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 26 c) i).

definizione delle ulteriori procedure del revisore per fronteggiare i rischi di errori significativi identificati e valutati. Tali procedure possono stabilire se:

- si sono presentati i relativi rischi derivanti dall'IT. Per esempio, se gli utilizzatori hanno un accesso non autorizzato ad un'applicazione IT (ma non possono accedere né modificare il sistema di log-in che traccia gli accessi), il revisore può svolgere indagini sui log-in al sistema, per acquisire elementi probativi sul fatto che, durante il periodo amministrativo, tali utilizzatori non hanno effettuato accessi sull'applicazione IT;
- esistono eventuali controlli generali IT alternativi o ridondanti, o altre tipologie di controlli, che fronteggiano i relativi rischi derivanti dall'utilizzo dell'IT. In questo caso, il revisore può identificarli (qualora non siano già stati identificati) e valutarne pertanto la configurazione, stabilire se siano stati messi in atto e svolgere verifiche sulla loro efficacia operativa. Per esempio, se un controllo generale IT relativo all'accesso dell'utente è carente, l'impresa può effettuare un controllo alternativo mediante il quale la direzione IT esamina tempestivamente i report sugli accessi degli utenti finali. Le circostanze in cui un controllo sull'applicazione può fronteggiare un rischio derivante dall'utilizzo dell'IT possono includere il caso in cui è possibile riconciliare le informazioni che possono essere influenzate dalla carenza nel controllo generale IT con le fonti esterne (ad esempio estratto conto bancaria) o interne non influenzate da tale carenza (ad esempio, un'applicazione IT separata o una fonte di dati).

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

A32. In alcune circostanze, può rendersi necessario acquisire elementi probativi che supportino l'efficace funzionamento dei controlli indiretti (ad esempio, controlli generali IT). Come spiegato nei paragrafi da A29 ad A31, i controlli generali IT possono essere stati identificati in conformità al principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019) per via del loro supporto all'efficacia operativa dei controlli automatizzati o al mantenimento dell'integrità delle informazioni utilizzate nell'informativa finanziaria dell'impresa, incluse i report generati dal sistema. La regola di cui al paragrafo 10 b) riconosce che il revisore può avere già verificato determinati controlli indiretti per trattare gli aspetti di cui al paragrafo 10 a). Ad esempio, quando il revisore decide di verificare l'efficacia dell'esame svolto dall'impresa sui rapporti contenenti le eccezioni relative alle vendite superiori ai limiti di credito autorizzati, l'esame svolto dall'impresa e le relative verifiche successive costituiscono il controllo direttamente rilevante per il revisore. I controlli relativi all'accuratezza delle informazioni contenute nei rapporti (ad esempio, i controlli generali IT) sono definiti "controlli indiretti".

~~A31. A causa dell'intrinseca uniformità dell'elaborazione IT, gli elementi probativi sulla messa in atto di un controllo automatizzato specifico possono fornire anche elementi probativi sostanziali sulla sua efficacia operativa, se considerati congiuntamente con elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli generali dell'impresa (in particolare i controlli sulle modifiche del sistema IT).~~

Tempistica delle procedure di conformità

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

A33. Gli elementi probativi riguardanti soltanto uno specifico momento possono essere sufficienti per le finalità del revisore, per esempio, quando vengano verificati i controlli sulla

rilevazione fisica delle giacenze di magazzino dell'impresa alla fine del periodo amministrativo. Se, di contro, il revisore intende fare affidamento su un controllo in un certo periodo, è appropriato svolgere verifiche che possano fornire elementi probativi atti a comprovare che il controllo abbia operato efficacemente nei momenti in cui avrebbe dovuto operare durante quel periodo. Queste possono includere verifiche procedure di conformità con riferimento a controlli presenti nel processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno del monitoraggio dei controlli effettuato dall'impresa.

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

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

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

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

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

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

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

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

contrario, una modifica che determini l'accumulo o il calcolo dei dati secondo modalità differenti influisce su tale rilevanza.

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

A38. Per quei controlli che:

a) non sono stati modificati dalla data della loro ultima verifica;
 b) non costituiscono controlli che mitigano un rischio significativo,
 la decisione del revisore se fare affidamento sugli elementi probativi acquisiti in precedenti revisioni è oggetto di giudizio professionale. Inoltre, l'intervallo temporale che intercorre tra le verifiche di tali controlli è anch'esso oggetto di giudizio professionale, ma secondo quanto richiesto nel paragrafo 14 b) almeno una volta ogni tre anni.

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

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

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

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

A41. Un errore significativo individuato dalle procedure eseguite dal revisore è un indicatore forte dell'esistenza di una carenza significativa nel controllo interno.

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

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

A43. Il paragrafo 18 richiede al revisore di definire e svolgere le procedure di validità per ogni classe di operazioni, saldo contabile ed informativa significativi, ~~indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi.~~ Per le classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione, le procedure di validità possono essere già state svolte

in quanto il paragrafo 6 richiede al revisore di definire e svolgere procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni. Di conseguenza, in conformità al paragrafo 18, è necessario definire e svolgere le procedure di validità:

- quando le procedure di revisione conseguenti per classi di operazioni saldi contabili o informativa rilevanti per la revisione, definite e svolte in conformità al paragrafo 6, non includevano le procedure di validità; ovvero
- per ogni classe di operazioni, saldo contabile o informativa che non sia rilevante per la revisione ma siano stati identificati come significativa in conformità al principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019).⁴¹

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

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

Natura ed estensione delle procedure di validità

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

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

A46. Le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità sono generalmente più adatte a grandi volumi di operazioni che tendono ad essere prevedibili nel tempo. Il principio di revisione internazionale n. 520⁴² stabilisce regole e fornisce linee guida per l'applicazione delle procedure di analisi comparativa nel corso di una revisione contabile.

A47. La ~~natura~~ valutazione del rischio e o la natura dell'asserzione è rilevante per la configurazione delle verifiche di dettaglio. Ad esempio, le verifiche di dettaglio relative alle asserzioni di esistenza o di manifestazione possono comprendere la selezione di alcune voci incluse in un importo del bilancio e l'acquisizione degli elementi probativi pertinenti. Di contro, le verifiche di dettaglio relative all'asserzione di completezza possono comportare la selezione da voci che si presume siano incluse nel relativo importo di bilancio e l'accertamento se tali voci siano effettivamente in esso incluse.

A48. Poiché la valutazione del rischio di errori significativi dipende anche ~~dal controllo interno~~ dai controlli che il revisore pianifica di verificare, può rendersi necessario un

⁴¹ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 36.

⁴² Principio di revisione internazionale n. 520, Procedure di analisi comparativa

incremento dell'estensione delle procedure di validità, laddove i risultati delle procedure di conformità risultassero insoddisfacenti. Comunque, è appropriato incrementare l'estensione di una procedura di revisione soltanto se la stessa è pertinente allo specifico rischio esaminato.

A49. Nella definizione delle verifiche di dettaglio, l'estensione di tali verifiche dipende solitamente dalle dimensioni del campione. Tuttavia, anche altri aspetti assumono una certa rilevanza, incluso se sia più efficace utilizzare altri metodi di selezione per l'effettuazione della verifica. Si veda il principio di revisione internazionale n. 500.⁴³

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

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

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

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

A52. Il revisore può stabilire che le procedure di conferma esterna svolte per uno scopo danno la possibilità di acquisire elementi probativi con riguardo ad altri aspetti. Per esempio, le richieste di conferma dei saldi bancari spesso comprendono richieste di informazioni rilevanti per altre asserzioni di bilancio. Tali considerazioni possono influenzare la decisione del revisore se svolgere, o meno, le procedure di conferma esterna.

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

⁴³ Principio di revisione internazionale n. 500, *Elementi probativi*, paragrafo 10.

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

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

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

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

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

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

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

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

A56. Nella maggior parte dei casi, gli elementi probativi acquisiti mediante procedure di validità nel corso di una precedente revisione forniscono pochi o nessun elemento probativo per il periodo amministrativo in esame. Ci sono tuttavia eccezioni, ad esempio, un parere legale, acquisito in una precedente revisione in merito alla struttura di un'operazione di cartolarizzazione in relazione alla quale non sono intervenute modifiche, può risultare pertinente nel periodo amministrativo in esame. In tali casi, può risultare appropriato utilizzare elementi probativi acquisiti attraverso procedure di validità svolte in una precedente revisione, se tali elementi e le problematiche in relazione ai quali sono stati acquisiti, non siano sostanzialmente cambiati, e se, nel periodo amministrativo in esame, siano state svolte le procedure di revisione per stabilirne l'attuale rilevanza.

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

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

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

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

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

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

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

alle operazioni nel periodo rimanente, che siano sufficienti a consentire indagini riguardo a:

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

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

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

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

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

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

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

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

In tali circostanze, il revisore può ritenere necessario riesaminare le procedure di revisione pianificate, sulla base della riconsiderazione dei rischi di errori significativi identificati e valutati ~~per tutte o alcune~~ e l'effetto su classi di operazioni, saldi contabili o informativa rilevanti per la revisione e relative le loro asserzioni rilevanti. Il principio di revisione internazionale (Revised 2019) n. 315 contiene ulteriori linee guida sulla riconsiderazione della valutazione del rischio da parte del revisore.⁴⁴

⁴⁴ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 37-34.

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

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

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

Documentazione (Rif.: Par. 28)

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

Principio di revisione internazionale n. 500, *Elementi probativi*

Linee guida ed altro materiale esplicativo

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

A5. Gli elementi probativi sono necessari per supportare il giudizio del revisore 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 informazioni acquisite da altre fonti, quali le revisioni contabili precedenti (a condizione che il revisore abbia valutato se tali informazioni continuino ad essere pertinenti e attendibili come elementi probativi per la revisione in corso⁴⁵ ~~stabilito se rispetto alla revisione contabile precedente siano intervenuti cambiamenti che possano influire sulla rilevanza di tali informazioni ai fini della revisione contabile in corso~~) o le procedure di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione relative all'accettazione e al mantenimento del cliente. In aggiunta, una fonte importante di elementi probativi è costituita dalle registrazioni contabili dell'impresa e dalle altre fonti interne all'impresa. Le informazioni che possono essere utilizzate come elementi probativi possono essere state predisposte avvalendosi del lavoro di un esperto della direzione o essere acquisite da una fonte esterna di informazioni. Gli elementi probativi includono sia le informazioni che supportano e confermano le asserzioni della direzione, sia eventuali informazioni che le contraddicono. 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.

...

Procedure di revisione volte all'acquisizione di elementi probativi

...

Osservazione

A21. L'osservazione consiste nell'assistere ad un processo o ad una procedura svolti da altri, come, ad esempio, l'osservazione della conta fisica delle rimanenze effettuata dal personale dell'impresa oppure dell'effettuazione ~~delle attività di controllo~~ dei controlli. 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.⁴⁶

...

⁴⁵ Principio di revisione internazionale n. 315, paragrafo 16.

⁴⁶ Principio di revisione internazionale n. 501, *Elementi probativi - Considerazioni specifiche su determinate voci*.

Principio di revisione internazionale n. 501, *Elementi probativi - Considerazioni specifiche su determinate voci*

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Rimanenze

Presenza alla conta fisica delle rimanenze (Rif.: Par. 4 a)

...

Valutare le istruzioni e le procedure della direzione (Rif.: Par. 4 a i)

A4. Gli aspetti pertinenti nella valutazione delle istruzioni e delle procedure della direzione relative alla rilevazione e al controllo della conta fisica delle rimanenze includono il fatto se esse si occupino, per esempio:

- della messa in atto di controlli appropriati ~~di attività di controllo appropriate~~, per esempio, la raccolta delle evidenze utilizzate per la conta fisica delle rimanenze, la rilevazione delle evidenze non utilizzate per la conta fisica, nonché le procedure per la conta e per la seconda conta;

...

Principio di revisione internazionale n. 530, Campionamento di revisione

Linee guida ed altro materiale esplicativo

...

Definizione del campione, dimensione e selezione degli elementi da verificare

Definizione del campione (Rif.: Par. 6)

...

A7. Nel considerare le caratteristiche di una popolazione, per le procedure di conformità, il revisore effettua una valutazione del grado di deviazione atteso sulla base della sua comprensione dei controlli pertinenti o dell'esame di un numero limitato di elementi estratti dalla popolazione. Tale valutazione viene effettuata per definire un campione di revisione e per determinarne la dimensione.

...

Appendice 2 (Rif.: Par. A11)

Esempi di fattori che influenzano la dimensione del campione per le procedure di conformità

Si riportano di seguito i fattori che il revisore può considerare nella determinazione della dimensione del campione per le procedure di conformità. Tali fattori, che è necessario considerare congiuntamente, presuppongono che il revisore non modifichi la natura o la tempistica delle procedure di conformità, né modifichi altrimenti l'approccio alle procedure di validità in risposta ai rischi identificati e valutati.

FATTORE	EFFETTO SULLA DIMENSIONE DEL CAMPIONE	
1. Un aumento della misura in cui la valutazione del rischio da parte del revisore tiene in considerazione <u>la pianificazione della verifica dell'efficacia operativa dei controlli pertinenti.</u>

Principio di revisione internazionale n. 550 *Parti correlate*

Linee guida ed altro materiale esplicativo

...

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

...

Comprensione dei rapporti e delle operazioni dell'impresa con parti correlate

Discussione tra i membri del team di revisione (Rif.: Par. 12)

A9. Gli aspetti che possono essere affrontati nella discussione tra i membri del team di revisione comprendono:

- ...
- l'importanza data dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance all'identificazione, alla appropriata contabilizzazione, alla presentazione in bilancio dei rapporti e delle operazioni con parti correlate (se il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabilisce disposizioni in merito alle parti correlate) ed il rischio connesso ad una forzatura dei ~~relativi~~ controlli da parte della direzione.

...

L'identità delle parti correlate dell'impresa (Rif.: Par. 13 a)

...

A12. Tuttavia, laddove il quadro normativo non stabilisca disposizioni in merito alle parti correlate, l'impresa può non disporre di tali sistemi informativi. In tali circostanze, è possibile che la direzione non sia a conoscenza dell'esistenza di tutte le parti correlate. Tuttavia, la regola di svolgere delle indagini prevista dal paragrafo 13 si applica anche in questo caso in quanto la direzione può essere a conoscenza dell'esistenza di parti che rientrano nella definizione di parte correlata stabilita dal presente principio di revisione. In tal caso, è tuttavia probabile che le indagini del revisore sull'identità delle parti correlate dell'impresa rientrino nelle procedure per la valutazione del rischio e nelle attività correlate svolte dal revisore in conformità al principio di revisione internazionale n. 315, (Revised 2019): al fine di acquisire informazioni riguardo la struttura organizzativa dell'impresa, l'assetto proprietario, la governance e il suo modello di business. †

- ~~l'assetto proprietario e le strutture di governance dell'impresa;~~
- ~~le tipologie degli investimenti in essere e di quelli pianificati per il futuro;~~
- ~~il modo in cui l'impresa è strutturata e finanziata.~~

Nel caso particolare dei rapporti tra soggetti sottoposti a controllo comune, dal momento che è più probabile che la direzione sia a conoscenza di tali rapporti ove questi abbiano rilevanza economica per l'impresa, è probabile che le indagini del revisore siano più efficaci se sono focalizzate a verificare se siano parti correlate quelle parti con cui l'impresa effettua operazioni significative, o con cui condivide risorse in misura significativa.

...

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A20. È probabile che ~~le attività di controllo~~ i controlli nelle imprese di dimensioni minori siano meno formali e che tali imprese possano non avere processi documentati per la gestione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate. Un proprietario-amministratore può attenuare alcuni dei rischi derivanti dalle operazioni con parti correlate, o potenzialmente accrescere tali rischi, mediante un coinvolgimento attivo in tutti i principali aspetti delle operazioni. Per tali imprese il revisore può acquisire una comprensione dei

rapporti e delle operazioni con parti correlate, e di qualunque tipo di controllo che possa esistere su di esse, mediante indagini presso la direzione in combinazione con altre procedure, quali l'osservazione delle attività di supervisione e di riesame da parte della direzione, e l'ispezione della documentazione disponibile.

...

Condivisione delle informazioni sulle parti correlate con il team di revisione (Rif.: Par. 17)

A28. Le informazioni sulle parti correlate che possono essere condivise tra i membri del team di revisione includono, ad esempio:

- l'identità delle parti correlate dell'impresa;
- la natura dei rapporti e delle operazioni con le parti correlate;
- rapporti o operazioni significative o complesse con parti correlate che possono essere ritenuti rischi significativi ~~richiedere una speciale considerazione nello svolgimento della revisione contabile~~, in particolare le operazioni in cui la direzione o i responsabili delle attività di governance sono coinvolti dal punto di vista finanziario.

...

Risposte di revisione ai rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate (Rif.: Par. 20)

...

A34. A seconda dei risultati delle procedure di valutazione del rischio svolte, il revisore può considerare appropriato acquisire elementi probativi senza verificare i controlli dell'impresa sui rapporti e sulle operazioni con parti correlate. In alcune circostanze, tuttavia, può non essere possibile acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati mediante le sole procedure di validità con riguardo ai rischi di errori significativi associati ai rapporti e alle operazioni con parti correlate. Per esempio, laddove sussistano numerose operazioni infragruppo tra l'impresa e le sue componenti e una quantità significativa di informazioni su tali operazioni sia rilevata, registrata, elaborata o presentata in formato elettronico in un sistema integrato, il revisore può stabilire che non sia possibile definire efficaci procedure di validità tali da ridurre ad un livello accettabilmente basso i rischi di errori significativi associati a tali operazioni. In tali casi, in conformità alla regola del principio di revisione internazionale n. 330 che prevede l'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito all'efficacia operativa dei controlli ~~rilevanti~~ ai fini della revisione contabile,⁴⁷ il revisore è tenuto a verificare i controlli dell'impresa sulla completezza e sull'accuratezza della registrazione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate.

...

⁴⁷ Principio di revisione internazionale n. 330, paragrafo 8 b).

Principio di revisione internazionale n. 540 (Revised), *Revisione delle stime contabili e della relativa informativa*

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale

1. Il presente principio di revisione tratta delle responsabilità del revisore con riferimento alle stime contabili e alla relativa informativa nell'ambito della revisione contabile del bilancio. In particolare, esso include regole e linee guida che fanno riferimento o approfondiscono le modalità con cui i principi di revisione internazionali n. 315 (Revised 2019),⁴⁸ n. 330,⁴⁹ n. 450,⁵⁰ n. 500,⁵¹ e altri principi di revisione internazionali pertinenti, devono trovare applicazione relativamente alle stime contabili e alla relativa informativa. Il presente principio di revisione include altresì regole e linee guida sulla valutazione degli errori nelle stime contabili e nella relativa informativa, nonché sugli indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione.

Natura delle stime contabili

2. Le stime contabili variano considerevolmente nella loro natura ed è necessario che siano effettuate dalla direzione quando i valori monetari non sono direttamente osservabili. La quantificazione di questi valori monetari è soggetta a incertezza nella stima, a causa dei limiti intrinseci nelle conoscenze o nei dati. Tali limiti danno luogo ad un'intrinseca soggettività e variazione nei risultati della quantificazione. Il processo di effettuazione delle stime contabili comporta la scelta e l'applicazione di un metodo utilizzando assunzioni e dati; tale processo richiede la formulazione di valutazioni da parte della direzione e può dare luogo a complessità nella quantificazione. Gli effetti della complessità, della soggettività o degli altri fattori di rischio intrinseco nella quantificazione di tali valori monetari influenzano la possibilità che questi contengano errori. (Rif.: Parr. A1–A6, Appendice 1)

3. Benché il presente principio di revisione si applichi a tutte le stime contabili, la misura in cui una stima contabile è soggetta a incertezza nella stima può variare in modo sostanziale. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio e delle procedure di revisione conseguenti richieste dal presente principio varieranno in relazione all'incertezza nella stima e alla valutazione dei relativi rischi di errori significativi. Per alcune stime contabili, l'incertezza nella stima può essere molto bassa, a causa della loro natura, e anche la complessità e la soggettività insite nella loro effettuazione possono essere molto basse. Per tali stime contabili, si presume che le procedure di valutazione del rischio e le procedure di revisione conseguenti richieste dal presente principio non siano estese. Quando l'incertezza nella stima, la complessità o la soggettività sono molto alte, si presume che tali procedure siano molto più estese. Il presente principio contiene linee guida sulle modalità con cui le regole in esso contenute possono essere scalabili. (Rif.: Par. A7)

Concetti chiave del presente principio di revisione internazionale

⁴⁸ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), *L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera*.

⁴⁹ Principio di revisione internazionale n. 330, *Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati*.

⁵⁰ Principio di revisione internazionale n. 450, *Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile*.

⁵¹ Principio di revisione internazionale n. 500, *Elementi probativi*.

4. Il ~~presente principio di revisione~~ principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019) richiede una valutazione separata del rischio intrinseco per i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni.⁵² ~~le stime contabili ai fini della valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni.~~ Nell'ambito del presente principio, e a seconda della natura di una determinata stima contabile, la possibilità che un'asserzione contenga un errore significativo può dipendere o essere influenzata da:

- incertezza nella stima;
- complessità;
- soggettività;
- altri fattori di rischio intrinseco o
- interrelazioni tra di loro.

~~Come spiegato nel principio di revisione internazionale n. 200,⁵³ il rischio intrinseco è più elevato per alcune asserzioni e relative classi di operazioni, saldi contabili e informativa piuttosto che per altre.~~ Di conseguenza, la valutazione del rischio intrinseco dipende dal grado in cui i fattori di rischio intrinseco influiscono sulla probabilità o sull'entità dell'errore e varia su una scala che ~~nel presente principio~~ viene denominata spettro del rischio intrinseco. (Rif.: Parr. A8–A9, A65–A66, Appendice 1)

5. Il presente principio di revisione fa riferimento alle regole pertinenti contenute nei principi di revisione internazionali n. 315 (Revised 2019) e n. 330 e fornisce le relative linee guida, per sottolineare l'importanza delle decisioni del revisore sui controlli relativi alle stime contabili, incluse le decisioni sul fatto se:

- vi siano controlli ~~rilevanti ai fini della revisione contabile,~~ che il principio di revisione internazionale n. ISA 315 (Revised 2019) richiede di identificare, dei quali il revisore è tenuto a valutare la configurazione e a stabilire se siano stati messi in atto;
- verificare l'efficacia operativa di tali controlli.

6. Il ~~presente principio di revisione~~ principio di revisione internazionale n. ISA 315 (Revised 2019) richiede anche una valutazione separata del rischio di controllo ~~per le stime contabili nel valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni.~~ Nel valutare il rischio di controllo, il revisore tiene conto del fatto se le procedure di revisione conseguenti prevedano un affidamento sull'efficacia operativa dei controlli determinato in sede di pianificazione. ~~Se il revisore non esegue procedure di conformità sui controlli pianifica di verificare l'efficacia operativa dei controlli, o non intende fare affidamento sull'efficacia operativa degli stessi,~~ la sua valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni rischio di controllo non può essere ridotta assumendo l'efficacia operativa dei controlli rispetto a una particolare asserzione è tale che la valutazione del rischio di errori significativi corrisponde alla valutazione del rischio intrinseco.⁵⁴ (Rif.: Par. A10)

7. Il presente principio di revisione evidenzia che è necessario che le procedure di revisione conseguenti (incluse, ove appropriate, le procedure di conformità) siano determinate in risposta alle ragioni alla base della identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni, tenendo in considerazione l'effetto di uno o più fattori di rischio intrinseco e la valutazione del rischio di controllo da parte del revisore.

⁵² Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 31.

⁵³ ~~Principio di revisione internazionale n. 200, Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali, paragrafo A40.~~

⁵⁴ Principio di revisione internazionale n. 530, Campionamento di revisione, Appendice 3.

8. L'esercizio dello scetticismo professionale in relazione alle stime contabili è influenzato dalla considerazione dei fattori di rischio intrinseco da parte del revisore e la sua importanza aumenta quando le stime contabili dipendono o sono influenzate da un maggior grado di incertezza nella stima, complessità, soggettività o da altri fattori di rischio intrinseco. Analogamente, l'esercizio dello scetticismo professionale assume importanza qualora vi sia una maggiore possibilità di errori dovuti a ingerenze della direzione o a frode, ad altri fattori di rischio di frode nella misura in cui essi influenzano il rischio intrinseco. (Rif.: Par. A11)

...

...

Obiettivo

...

Definizioni

...

Regole

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

13. Nell'acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del ~~includere il suo sistema di controllo~~ interno, come richiesto dal principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019),⁵⁵ il revisore deve comprendere gli aspetti nel seguito indicati relativi alle stime contabili dell'impresa. A tal fine il revisore deve svolgere le procedure nella misura necessaria ad acquisire elementi probativi che forniscano ~~fornire~~ una base appropriata per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni. (Rif.: Parr. A19–A22)

Acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera e del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile

a) Le operazioni dell'impresa e altri eventi e o condizioni che possono dare origine alla necessità di rilevare o di modificare le stime contabili o la relativa informativa in bilancio. (Rif.: Par. A23)

b) Le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile riguardanti le stime contabili (inclusi i criteri di rilevazione, di valutazione e le disposizioni in merito alla presentazione e all'informativa delle stesse) e come queste si applicano considerando la natura e le circostanze dell'impresa e il contesto in cui opera, ~~incluse le modalità con cui le operazioni e altri eventi o condizioni sono soggetti ai fattori di rischio intrinseco e ne sono influenzati.~~ influenzano la possibilità che le asserzioni contengano errori. (Rif.: Parr. A24–A25)

c) I fattori relativi alla regolamentazione pertinenti alle stime contabili, inclusi, ove applicabile, i quadri regolamentari relativi alla vigilanza prudenziale. (Rif.: Par. A26)

d) La natura delle stime contabili e della relativa informativa che il revisore si aspetta siano incluse nel bilancio dell'impresa, sulla base della sua comprensione degli aspetti di cui ai precedenti punti a)–c). (Rif.: Par. A27)

Acquisire una comprensione del sistema di controllo interno dell'impresa

⁵⁵ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafi ~~3, 5–6, 9, 11–12, 15–17, e 20–21–19–27.~~

e) La natura e l'estensione della supervisione e della governance che l'impresa ha in essere sul processo di predisposizione dell'informativa finanziaria della direzione relativo alle stime contabili. (Rif.: Parr. A28–A30)

f) Le modalità con cui la direzione identifica la necessità di competenze o conoscenze specifiche in relazione alle stime contabili e le applica, incluso l'utilizzo di un esperto della direzione. (Rif.: Par. A31)

g) Le modalità con cui il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio identifica e fronteggia i rischi relativi alle stime contabili. (Rif.: Parr. A32–A33)

h) Il sistema informativo dell'impresa relativo alle stime contabili, include:

i) le modalità con cui le informazioni relative alle stime contabili e alla relativa informativa per classi di operazioni, saldi contabili e informativa rilevanti per la revisione confluiscono nel sistema informativo dell'impresa, le classi di operazioni, gli eventi e le condizioni che sono significativi per il bilancio e che danno origine alla necessità di stime contabili e della relativa informativa, o a modifiche nelle stesse; e (Rif.: Parr. A34–A35)

ii) per tali stime contabili e la relativa informativa, le modalità con cui la direzione:

a. identifica i metodi, le assunzioni o le fonti dei dati pertinenti, e la necessità di apportarvi cambiamenti, che siano appropriati nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluse le modalità con cui la direzione: (Rif.: Parr. A36–A37)

i. sceglie o definisce, e applica, i metodi utilizzati, incluso l'utilizzo di modelli; (Rif.: Parr. A38–A39)

ii. sceglie le assunzioni da utilizzare, inclusa la considerazione di alternative, e identifica le assunzioni significative; (Rif.: Parr. A40–A43)

iii. sceglie i dati da utilizzare; (Rif.: Par. 44)

b. comprende il grado di incertezza nella stima, anche considerando l'intervallo dei possibili risultati della quantificazione; (Rif.: Par. A45).

c. fronteggia l'incertezza nella stima, inclusa la scelta di una stima puntuale e la relativa informativa da presentare in bilancio. (Rif.: Parr. A46–A49)

i) I controlli identificati e valutati nella componente "Le attività di controllo"⁵⁶ rilevanti ai fini della revisione contabile sul processo utilizzato dalla direzione per effettuare le stime contabili come illustrato al precedente punto h) ii). (Rif.: Parr. A50–A54)

j) Le modalità con cui la direzione riesamina i risultati delle stime contabili precedenti e agisce in risposta ai risultati di tale riesame.

14. Il revisore deve riesaminare il risultato delle stime contabili precedenti, ovvero, ove applicabile, la loro rideterminazione successiva, al fine di identificare e valutare i rischi di errori significativi nel periodo amministrativo in esame. Nel determinare la natura e l'estensione di tale riesame, il revisore deve tenere conto delle caratteristiche delle stime contabili. Il riesame non intende tuttavia mettere in discussione le valutazioni sulle stime contabili formulate nel periodo amministrativo precedente che erano appropriate in base alle informazioni disponibili nel momento in cui le stime erano state effettuate. (Rif.: Parr. A55–A60)

...

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi

⁵⁶ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafi 26 a) i) – iv)

16. Nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi per una stima contabile e la relativa informativa a livello di asserzioni, incluso valutare separatamente il rischio intrinseco e il rischio di controllo a livello di asserzioni, come richiesto dal principio di revisione internazionale 315 (Revised 2019),⁵⁷ il revisore, ~~deve valutare separatamente il rischio intrinseco e il rischio di controllo.~~ Nell'identificare i rischi di errori significativi e nel valutare il rischio intrinseco, il revisore deve tenere conto di quanto segue: (Rif.: Parr. A64–A71)

- a) la misura in cui la stima contabile è soggetta ad incertezza nella stima; (Rif.: Parr. A72–A75)
- b) la misura in cui i seguenti aspetti sono influenzati da complessità, soggettività o altri fattori di rischio intrinseco: (Rif.: Parr. A76–A79)
 - i) la scelta e l'applicazione del metodo, delle assunzioni e dei dati nell'effettuare la stima contabile; o
 - ii) la scelta della stima puntuale della direzione e della relativa informativa da includere in bilancio.

17. Il revisore deve stabilire se i rischi di errori significativi identificati e valutati in conformità al paragrafo 16 rappresentino, a suo giudizio, rischi significativi.⁵⁸ Se il revisore ha stabilito che sussiste un rischio significativo, egli deve identificare i controlli che acquisire una comprensione dei controlli dell'impresa, incluse le attività di controllo, rilevanti per fronteggiare fronteggiano tale rischio,⁵⁹ e valutare se tali controlli siano stati configurati in modo efficace, e stabilire se siano stati messi in atto.⁶⁰ (Rif.: Par. A80)

...

19. Come richiesto dal principio di revisione internazionale n. 330,⁶¹ il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli ~~pertinenti~~, se:

- a) nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetti che i controlli operino efficacemente; ovvero
- b) le procedure di validità non possono fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati a livello di asserzioni.

In relazione alle stime contabili, le procedure di conformità del revisore su tali controlli devono essere determinate in risposta alle ragioni alla base della valutazione attribuita ai rischi di errori significativi. Nel definire e svolgere le procedure di conformità, il revisore deve acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto maggiore è l'affidamento riposto dal revisore sull'efficacia di un controllo.⁶² (Rif.: Parr. A85–A89)

...

Altre considerazioni relative agli elementi probativi

30. Nell'acquisire elementi probativi a fronte dei rischi di errori significativi relativi alle stime contabili, a prescindere dalle fonti di informazioni da utilizzare come elementi probativi, il revisore deve conformarsi alle regole pertinenti di cui al principio di revisione internazionale n. 500.

⁵⁷ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafi ~~25 e 26~~ 31 e 34.

⁵⁸ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo ~~32~~ 27.

⁵⁹ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo ~~26 a) i)~~ 29.

⁶⁰ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 26 a).

⁶¹ Principio di revisione internazionale n. 330, paragrafo 8.

⁶² Principio di revisione internazionale n. 330, paragrafo 9.

Nell'utilizzo del lavoro di un esperto della direzione, le regole di cui ai paragrafi 21–29 del presente principio possono aiutare il revisore a valutare l'appropriatezza del lavoro di tale esperto quale elemento probativo per l'asserzione oggetto di verifica, in conformità al paragrafo 8 c) del principio di revisione internazionale n. 500. Nel valutare il lavoro dell'esperto della direzione, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti sono influenzate dalla valutazione del revisore sulla competenza, sulle capacità e sull'obiettività dell'esperto, dalla comprensione da parte del revisore della natura del lavoro svolto dall'esperto, e dalla familiarità del revisore con il settore di competenza dell'esperto. (Rif.: Parr. A126–A132)

...

Documentazione

39. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione:⁶³ (Rif.: Parr. A149–A152)

- a) gli elementi chiave della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno, relativamente alle stime contabili effettuate dall'impresa;
- b) la correlazione delle procedure di revisione conseguenti con i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni,⁶⁴ tenendo conto delle ragioni (siano esse relative al rischio intrinseco o al rischio di controllo) alla base della valutazione di tali rischi;
- c) le risposte del revisore quando la direzione non ha adottato misure appropriate per comprendere e fronteggiare l'incertezza nella stima;
- d) gli eventuali indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione relative alle stime contabili, e la valutazione del revisore delle implicazioni per la revisione contabile, come previsto dal paragrafo 32;
- e) i giudizi significativi in ordine alla ragionevolezza delle stime contabili e della relativa informativa nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero se le stesse contengano errori.

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Natura delle stime contabili (Rif.: Par. 2)

Esempi di stime contabili

...

Metodi

A2. Un metodo è una tecnica di quantificazione utilizzata dalla direzione per effettuare una stima contabile in conformità al criterio di quantificazione richiesto. Per esempio, un metodo riconosciuto per l'effettuazione di stime contabili relative alle operazioni con pagamento basato su azioni è quello di determinare un prezzo teorico dell'opzione call utilizzando la formula di Black-Scholes. Nell'applicare un metodo, si utilizza uno strumento o un procedimento di calcolo, talvolta denominato modello, e si applicano assunzioni e dati, tenendo conto di una serie di relazioni tra gli stessi.

Assunzioni e dati

A3. Le assunzioni comportano valutazioni basate sulle informazioni disponibili su aspetti quali la scelta di un tasso di interesse, un tasso di sconto, o valutazioni su condizioni o eventi

⁶³ Principio di revisione internazionale n. 230, *La documentazione della revisione contabile*, paragrafi 8–11, A6, A7 e A10.

⁶⁴ Principio di revisione internazionale n. 330, paragrafo 28 b).

futuri. Un'assunzione può essere scelta dalla direzione da una gamma di alternative appropriate. Le assunzioni formulate o identificate da un esperto della direzione diventano assunzioni della direzione quando questa le utilizza nell'effettuare la stima contabile.

A4. Ai fini del presente principio, i dati sono le informazioni che possono essere acquisite mediante l'osservazione diretta o da un soggetto esterno all'impresa. Le informazioni acquisite applicando ai dati tecniche analitiche o interpretative sono denominate dati derivati quando tali tecniche hanno una base teorica consolidata e pertanto necessitano in misura minore di valutazioni da parte della direzione. Altrimenti, tali informazioni costituiscono un'assunzione.

A5. Esempi di dati sono:

- i prezzi concordati nelle operazioni di mercato;
- i tempi di esercizio di un macchinario di produzione o le quantità prodotte;
- i prezzi storici o altri termini inclusi in contratti, quali un tasso d'interesse negoziato, uno scadenziario dei pagamenti, e le clausole incluse in un contratto di finanziamento;
- le informazioni relative a sviluppi attesi quali previsioni economiche o previsioni sugli utili acquisite da una fonte esterna di informazioni; ovvero
- un tasso di interesse futuro determinato utilizzando tecniche di interpolazione dei tassi di interesse a termine (dato derivato).

A6. I dati possono provenire da un'ampia gamma di fonti. Per esempio, i dati possono essere:

- generati all'interno dell'organizzazione o esternamente;
- acquisiti da un sistema che può essere interno o esterno alla contabilità generale o sezionale;
- osservabili nei contratti; ovvero
- osservabili nelle disposizioni di legge o regolamentari.

Scalabilità (Rif.: Par. 3)

A7. I paragrafi A20–A22, A63, A67 e A84 sono esempi di paragrafi che includono linee guida sulle modalità con cui le regole del presente principio possono essere scalabili.

Concetti chiave del presente principio di revisione internazionale

Fattori di rischio intrinseco (Rif.: Par. 4)

A8. I fattori di rischio intrinseco sono caratteristici di ~~condizioni e di eventi o~~ e di condizioni che possono influenzare influenzano la possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa, contenga errori, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, prima della considerazione dei controlli.⁶⁵ L'Appendice 1 illustra ulteriormente la natura di tali fattori di rischio intrinseco e le loro interrelazioni nell'ambito dell'effettuazione delle stime contabili e della loro presentazione in bilancio.

A9. ~~Oltre ai fattori di rischio intrinseco relativi all'incertezza nella stima, alla complessità o alla soggettività, altri fattori di rischio intrinseco che il revisore può considerare nell'identificare e~~ Nel valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni,⁶⁶ oltre ad incertezza nella stima, complessità e soggettività, il revisore considera anche possono

⁶⁵ Principio di revisione internazionale n. 315, (Revised 2019), paragrafo 12 f).

⁶⁶ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 31.

~~includere~~ la misura in cui i fattori di rischio intrinseco inclusi nel principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), (diversi da incertezza nella stima, complessità e soggettività), influenzano la possibilità di errori che le asserzioni relative alla stima contabile contengano errori sulla stima contabile. Tali ulteriori fattori di rischio intrinseco ~~dipende o è influenzata da:~~

- cambiamenti nella natura o nelle circostanze delle voci di bilancio pertinenti, o nelle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile che possono far nascere la necessità di modificare il metodo, le assunzioni o i dati utilizzati per effettuare la stima contabile;
- la possibilità di errori dovuti a ingerenze da parte della direzione, o altri fattori di rischio di frode nella misura in cui questi influenzano il rischio intrinseco, nell'effettuazione della stima contabile.
- Incerteza, diversa dall'incerteza nella stima.

Rischio di controllo (Rif.: Par. 6)

~~A10. Un'importante considerazione per il revisore, n~~ Nel valutare il rischio di controllo a livello di asserzioni, in conformità al principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), il revisore considera se è l'efficacia della configurazione dei controlli sui quali egli intende pianificare fare affidamento la verifica dell'efficacia operativa dei controlli e la misura in cui tali controlli fronteggiano i rischi intrinseci identificati e valutati a livello di asserzioni. Nel pianificare tale verifica, L la valutazione del revisore in ordine al fatto che i controlli siano configurati in modo efficace e siano stati messi in atto supporta la sua aspettativa, circa la loro efficacia operativa ~~nel determinare se sottoporli a procedure di conformità.~~

Scetticismo professionale (Rif.: Par. 8)

....

Concetto di "ragionevole" (Rif.: Parr. 9, 35)

...

Procedure di valutazione del rischio e attività correlate

Acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, e del suo sistema di controllo interno (Rif.: Par. 13)

A19. I paragrafi da ~~19 41~~ a ~~27 24~~ del principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019) richiedono al revisore di acquisire una comprensione di alcuni aspetti dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del incluso il suo sistema di controllo interno. Le regole di cui al paragrafo 13 del presente principio di revisione riguardano più specificamente le stime contabili e si basano sulle regole più ampie del principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019).

Scalabilità

A20. La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione volte ad acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del incluso il suo sistema di controllo interno, relativamente alle stime contabili dell'impresa, possono dipendere, in misura maggiore o minore, da quanto i singoli aspetti rilevano nelle circostanze. Per esempio, l'impresa può avere poche operazioni o altri eventi e o condizioni che generano la necessità di stime contabili, le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria

applicabile possono essere semplici da applicare e possono non esserci fattori regolamentari pertinenti. Inoltre, le stime contabili possono non richiedere valutazioni significative e il processo adottato per effettuare le stime contabili può essere meno complesso. In tali circostanze, le stime contabili possono dipendere o essere influenzate da incertezza nella stima, complessità, soggettività o altri fattori di rischio intrinseco in misura minore, e possono essere identificati meno controlli nella componente "attività di controllo" rilevanti ai fini della revisione contabile. In questi casi, è probabile che le procedure di identificazione e valutazione del rischio del revisore siano meno estese e possano consistere principalmente nello svolgimento di indagini presso membri della direzione con responsabilità appropriate per il bilancio, quali e di semplici verifiche "walk-through" del processo adottato dalla direzione per l'effettuazione della stima contabile (incluso quando si valuta se i controlli identificati in tale processo siano configurati in modo efficace e si stabilisce se il controllo sia stato messo in atto).

A21. Al contrario, le stime contabili possono richiedere valutazioni significative da parte della direzione e il processo adottato per l'effettuazione delle stime contabili può essere complesso, comportando l'utilizzo di modelli complessi. Inoltre, l'impresa può avere un sistema informativo più sofisticato e controlli più ampi sulle stime contabili. In tali circostanze, le stime contabili possono dipendere o essere influenzate dall'incertezza nella stima, dalla soggettività, dalla complessità o da altri fattori di rischio intrinseco in misura maggiore. In questi casi, è probabile che la natura o la tempistica delle procedure di valutazione del rischio da parte del revisore sia diversa o più ampia rispetto alle circostanze illustrate al paragrafo A20.

A22. Le seguenti considerazioni possono essere pertinenti per le imprese caratterizzate da attività economiche semplici, tra cui possono essere ricomprese molte imprese di dimensioni minori:

- i processi pertinenti alle stime contabili possono non essere complicati perché le attività economiche sono semplici o le stime richieste possono avere un grado inferiore di incertezza nella stima;
- le stime contabili possono non provenire dalla contabilità generale o sezionale, i controlli sulla loro elaborazione possono essere limitati e un proprietario amministratore può avere un'influenza significativa sulla loro determinazione. Può essere necessario che il revisore, nell'identificare i rischi di errori significativi e nel considerare il rischio di ingerenze da parte della direzione, tenga conto del ruolo del proprietario amministratore nell'effettuazione delle stime contabili.

L'impresa ed il contesto in cui opera

Le operazioni dell'impresa e altri eventi e o condizioni (Rif.: Parr. 13 a)

A23. I cambiamenti nelle circostanze che possono dare origine alla necessità di rilevare o modificare le stime contabili possono includere, per esempio, il fatto che:

- l'impresa abbia posto in essere nuove tipologie di operazioni;
- siano cambiate le condizioni delle operazioni; o
- si siano verificati nuovi eventi o condizioni.

Disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile (Rif.: Par. 13 b)

A24. L'acquisizione di una comprensione delle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile fornisce al revisore una base per discutere con la direzione e, ove applicabile, con i responsabili delle attività di governance:

- le modalità con cui la direzione ha applicato le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile inerenti alle stime contabili, e
- la valutazione del revisore se siano state applicate in maniera appropriata.

Tale comprensione può inoltre aiutare il revisore a comunicare con i responsabili delle attività di governance, laddove ritenga che una prassi contabile significativa, accettabile alla luce del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, non sia la più appropriata nelle circostanze dell'impresa.⁶⁷

A25. Nell'acquisire tale comprensione, il revisore può cercare di comprendere se:

- il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile:
 - prescriba i criteri di rilevazione o i metodi di valutazione delle stime contabili;
 - specifichi i criteri che consentono o richiedono la valutazione al fair value, per esempio, facendo riferimento alle intenzioni della direzione di porre in essere determinate azioni relativamente ad una attività o passività; o
 - specifichi l'informativa obbligatoria o suggerita, inclusa quella riguardante valutazioni, assunzioni o altre fonti di incertezza nella stima relative alle stime contabili;
- i cambiamenti nel quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richiedano modifiche nei principi contabili adottati dall'impresa relativi alle stime contabili.

Fattori regolamentari (Rif.: Par. 13 c)

...

Natura delle stime contabili e della relativa informativa che il revisore si aspetta siano incluse nel bilancio (Rif.: Par. 13 d)

...

Sistema di controllo interno dell'impresa rilevante ai fini della revisione contabile

Natura ed estensione della supervisione e della governance (Rif.: Par. 13 e)

A28. Nell'applicare il principio internazionale di revisione n. 315 (Revised 2019),⁶⁸ la comprensione da parte del revisore della natura e dell'estensione della supervisione e della governance che l'impresa ha in essere sul processo adottato dalla direzione per l'effettuazione delle stime contabili può essere importante per la valutazione che il revisore è tenuto a effettuare ~~poiché questa riguarda il~~ sul fatto se:

- la direzione, con la supervisione dei responsabili delle attività di governance, abbia instaurato e mantenuto una cultura aziendale ispirata al valore dell'onestà e a comportamenti eticamente corretti;
- ~~i punti di forza negli elementi dell'ambiente di controllo forniscono nel loro insieme~~ un fondamento appropriato per le altre componenti del sistema di controllo interno tenuto conto della natura e della dimensione dell'impresa;
- ~~e se tali altre componenti siano compromesse dalle carenze identificate~~ nell'ambiente di controllo compromettano le altre componenti del sistema di controllo interno.

...

A30. L'acquisizione di una comprensione della supervisione da parte dei responsabili delle attività di governance può essere importante in presenza di stime contabili che:

⁶⁷ Principio di revisione internazionale n. 260 (Revised), paragrafo 16 a).

⁶⁸ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafi 21 a) 14-

- richiedono una valutazione significativa da parte della direzione per affrontare la soggettività;
- hanno un'elevata incertezza nella stima;
- sono complesse da effettuare, per esempio, in presenza di un ampio utilizzo di sistemi informativi, di grandi volumi di dati o dell'utilizzo di molteplici fonti di dati o di assunzioni con interrelazioni complesse;
- hanno subito, o avrebbero dovuto subire, una modifica nel metodo, nelle assunzioni o nei dati rispetto ai periodi amministrativi precedenti; o
- comportano assunzioni significative.

L'applicazione da parte della direzione di competenze o conoscenze specifiche, incluso l'utilizzo di esperti della direzione (Rif.: Par. 13 f)

...

Il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio (Rif.: Par. 13 g)

A32. La comprensione delle modalità con cui il processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio identifica e fronteggia i rischi relativi alle stime contabili può aiutare il revisore a considerare i cambiamenti:

- nelle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile relative alle stime contabili;
- nella disponibilità o nella natura delle fonti dei dati che sono pertinenti all'effettuazione delle stime contabili o che possono influenzare l'attendibilità dei dati utilizzati;
- nel sistema informativo o nell'ambiente IT dell'impresa;
- nel personale chiave.

A33. Gli aspetti che il revisore può considerare al fine di comprendere come la direzione abbia identificato e fronteggi la possibilità di errori dovuti a ingerenze da parte della direzione o a frode nell'effettuazione delle stime contabili, includono se e in che modo la direzione:

- presti particolare attenzione alla scelta o all'applicazione dei metodi, delle assunzioni e dei dati utilizzati nell'effettuazione delle stime contabili;
- monitori gli indicatori chiave di performance che possono indicare una performance inattesa o incoerente rispetto alla performance storica o prevista nel budget ovvero rispetto ad altri fattori noti;
- identifichi incentivi finanziari o di altro tipo che possono essere motivo di ingerenze;
- monitori l'esigenza di cambiamenti nei metodi, nelle assunzioni significative o nei dati utilizzati nell'effettuazione delle stime contabili;
- preveda una supervisione e un riesame appropriati dei modelli utilizzati nell'effettuazione delle stime contabili;
- richieda di documentare le motivazioni delle valutazioni significative formulate nell'effettuazione delle stime contabili, ovvero di svolgere un riesame indipendente di tali valutazioni.

Il sistema informativo dell'impresa relativo alle stime contabili (Rif.: Par. 13 h) i)

A34. Le classi di operazioni, gli eventi e le condizioni rilevanti per la revisione di cui al paragrafo 13 h) corrispondono alle classi di operazioni, agli eventi e alle condizioni rilevanti per la revisione che riguardano le stime contabili e la relativa informativa oggetto ~~dei paragrafi 18 a) e d)~~ del paragrafo 25 a) del principio di revisione internazionale n. 315

(Revised 2019). Nell'acquisire la comprensione del sistema informativo dell'impresa relativamente alle stime contabili, il revisore può considerare:

- se le stime contabili derivino dalla registrazione di operazioni di routine e ricorrenti ovvero da operazioni non ricorrenti o inusuali;
- come il sistema informativo gestisca la completezza delle stime contabili e della relativa informativa, in particolare delle stime contabili relative alle passività.

A35. Nel corso della revisione contabile, il revisore può identificare classi di operazioni, eventi e o condizioni che diano origine alla necessità di effettuare le stime contabili e la relativa informativa, che la direzione non ha identificato. Il principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019) tratta le circostanze in cui il revisore identifica rischi di errori significativi che la direzione non ha identificato, inclusa la considerazione delle implicazioni per la valutazione da parte del revisore del ~~la determinazione se esista una carenza significativa nel controllo interno in relazione al~~ processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio.⁶⁹

L'identificazione da parte della direzione di metodi, assunzioni e fonti di dati pertinenti (Rif.: Par. 13 h) ii) a)

...

Metodi (Rif.: Par. 13 h) ii) a) i.)

...

Modelli

A39. La direzione può configurare e mettere in atto specifici controlli sui modelli utilizzati per l'effettuazione delle stime contabili, sia che si tratti del modello proprio della direzione sia che si tratti di un modello esterno. Qualora il modello in sé abbia un maggior livello di complessità o soggettività, come nel caso di un modello per le perdite attese su crediti o un modello per i fair value che utilizza dati di livello 3, può essere più probabile che i controlli che fronteggiano tale complessità o soggettività siano identificati come rilevanti ai fini della revisione contabile. Qualora i modelli presentino complessità, è più probabile che anche i controlli sull'integrità dei dati siano controlli identificati in conformità al principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019) rilevanti ai fini della revisione contabile. ~~Nell'acquisire una comprensione del modello e delle attività di controllo dei relativi controlli identificati rilevanti ai fini della revisione contabile,~~ per il revisore può essere appropriato considerare i fattori riportati di seguito:

- le modalità con cui la direzione stabilisce la pertinenza e l'accuratezza del modello;
- la convalida o il back testing del modello, incluso se il modello sia stato convalidato prima dell'utilizzo e riconvalidato periodicamente per stabilire se sia ancora idoneo all'uso che si intende farne. La convalida del modello da parte dell'impresa può includere la valutazione:
 - della solidità teorica del modello;
 - dell'integrità matematica del modello;
 - dell'accuratezza e della completezza dei dati nonché dell'appropriatezza dei dati e delle assunzioni utilizzati nel modello;
- le modalità con cui al modello vengono apportate modifiche o rettifiche appropriate e tempestive in seguito a cambiamenti nel mercato o di altre condizioni e se esistano appropriate politiche di controllo delle modifiche sul modello;

⁶⁹ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 22 b) 43-.

- se siano state effettuate rettifiche, denominate anche overlays in alcuni settori, all'output del modello e se tali rettifiche siano appropriate alle circostanze in conformità alle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Se le rettifiche non sono appropriate, queste possono costituire degli indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione;
- se il modello sia adeguatamente documentato, inclusi applicazioni, limitazioni e parametri chiave previsti, dati e assunzioni richiesti, e risultati di eventuali convalide svolte sul modello nonché natura e ragioni delle eventuali rettifiche apportate al suo output.

Assunzioni (Rif.: Par. 13 h) ii) a) ii.)

...

Dati (Rif.: Par. 13 h) ii) a) iii.)

A44. Nell'acquisire una comprensione delle modalità con cui la direzione sceglie i dati su cui si basano le stime contabili, il revisore può considerare aspetti quali, ad esempio:

- la natura e la fonte dei dati, incluse le informazioni acquisite da una fonte esterna di informazioni;
- il modo in cui la direzione valuta se i dati sono appropriati;
- l'accuratezza e la completezza dei dati;
- la coerenza dei dati utilizzati con quelli utilizzati nei periodi amministrativi precedenti;
- la complessità delle applicazioni IT o di altri aspetti dell'ambiente IT dell'impresa utilizzati ~~dei sistemi informativi utilizzati~~ per acquisire ed elaborare i dati, inclusa la gestione di grandi volumi di dati;
- il modo in cui i dati sono acquisiti, trasmessi ed elaborati e come viene mantenuta la loro integrità.

Modalità con cui la direzione comprende e fronteggia l'incertezza nella stima (Rif.: Parr. 13 h) ii) b)–13 h) ii) c)

...

~~Le attività di controllo | controlli identificati rilevanti ai fini della revisione contabile sul processo utilizzato dalla direzione per effettuare le stime contabili~~ (Rif.: Par. 13 i)

A50. Il giudizio professionale del revisore nell'identificare i controlli ~~rilevanti ai fini della revisione contabile~~ nella componente "attività di controllo" e pertanto la necessità di valutare la configurazione di tali controlli e stabilire se siano stati messi in atto riguarda il processo adottato dalla direzione illustrato al paragrafo 13 h) ii). Il revisore può non identificare controlli attività di controllo rilevanti in relazione a tutti gli elementi aspetti di cui al paragrafo 13 h) ii). ~~a seconda della complessità associata alla stima contabile.~~

A51. Nell'identificare i controlli ~~acquisire una comprensione delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione contabile,~~ valutarne la configurazione e stabilire se siano stati messi in atto, il revisore può considerare:

- le modalità con cui la direzione determina l'appropriatezza dei dati utilizzati per sviluppare le stime contabili, incluso quando la direzione utilizza una fonte esterna di informazioni o dati non provenienti dalla contabilità generale o sezionale;
- il riesame e l'approvazione delle stime contabili, incluse le assunzioni o i dati utilizzati per la loro elaborazione, da parte di livelli appropriati della direzione e, ove opportuno, dei responsabili delle attività di governance;

- la separazione delle funzioni tra coloro che sono responsabili dell'effettuazione delle stime contabili e coloro che impegnano l'impresa realizzando le relative operazioni, incluso se l'attribuzione delle responsabilità tenga nel dovuto conto la natura dell'impresa e i suoi prodotti o servizi. Per esempio, nel caso di un istituto finanziario di grandi dimensioni, un'opportuna separazione delle funzioni può consistere in una funzione indipendente responsabile delle stime e dell'approvazione della determinazione al fair value dei prezzi dei prodotti finanziari dell'impresa, ricoperta da personale la cui retribuzione non sia legata a tali prodotti;
- l'efficacia della configurazione dei controlli delle attività di controllo. In generale, può essere più difficile per la direzione configurare controlli che fronteggino la soggettività e l'incertezza nella stima in modo da prevenire, o individuare e correggere, in modo efficace, gli errori significativi, piuttosto che configurare controlli che fronteggino la complessità. Può essere necessario che i controlli che fronteggiano la soggettività e l'incertezza nella stima includano più elementi manuali, che possono essere meno affidabili rispetto ai controlli automatizzati in quanto possono essere aggirati, ignorati o forzati dalla direzione con maggiore facilità. L'efficacia della configurazione dei controlli che fronteggiano la complessità può variare in base alla motivazione e alla natura della complessità. Per esempio, può essere più facile configurare controlli più efficaci relativamente a un metodo che viene utilizzato in modo continuativo o sull'integrità dei dati.

A52. Qualora la direzione faccia un ampio uso di sistemi informativi (IT) nell'effettuazione di una stima contabile, è probabile che i controlli identificati rilevanti ai fini della revisione contabile nella componente "attività di controllo" includano controlli generali IT e controlli sulle elaborazioni di informazioni specifici. Tali controlli possono fronteggiare i rischi relativi:

- al fatto se le applicazioni IT o altri aspetti dell'ambiente IT il sistema informativo abbiano la capacità e siano configurati in modo appropriato per elaborare grandi volumi di dati;
- a calcoli complessi nell'applicazione di un metodo. Qualora per elaborare operazioni complesse siano necessarie sistemi diversi, applicazioni IT diverse, sono effettuate regolari riconciliazioni tra applicazioni IT i sistemi, in particolare quando le applicazioni IT i sistemi non hanno interfacce automatizzate o possono essere soggette a interventi manuali;
- al fatto se la configurazione e la calibrazione dei modelli sia valutata periodicamente;
- alla completa e accurata estrazione dei dati relativi alle stime contabili dalle registrazioni dell'impresa o da fonti esterne di informazioni;
- ai dati, incluso il flusso completo e accurato di dati attraverso il sistema informativo dell'impresa, l'appropriatezza di eventuali modifiche ai dati utilizzati nell'effettuazione delle stime contabili, il mantenimento dell'integrità e della sicurezza dei dati;
- ai rischi relativi all'elaborazione o alla registrazione dei dati, quando si utilizzano fonti esterne di informazioni;
- al fatto se la direzione abbia controlli sull'accesso, sulla modifica e sul mantenimento dei singoli modelli al fine di mantenere una solida traccia di riferimento per la revisione delle versioni accreditate dei modelli e per prevenire l'accesso o le modifiche non autorizzati a tali modelli;

- al fatto se vi siano controlli appropriati sul trasferimento delle informazioni relative alle stime contabili nella contabilità generale, inclusi controlli appropriati sulle scritture contabili.

A53. In alcuni settori, quali quello bancario o assicurativo, il termine governance può essere utilizzato per descrivere attività nell'ambito dell'ambiente di controllo, del processo adottato dall'impresa per monitorare il sistema di controllo interno ~~monitoraggio dei controlli~~ e altre componenti del sistema di controllo interno, come illustrato nel principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019).⁷⁰

A54. Nelle imprese con una funzione di revisione interna, il lavoro da questa svolto può essere particolarmente utile al revisore nell'acquisire una comprensione:

- della natura e dell'estensione dell'utilizzo delle stime contabili da parte della direzione;
- della configurazione e della messa in atto ~~delle attività di controllo~~ dei controlli che fronteggiano i rischi relativi ai dati, alle assunzioni e ai modelli utilizzati per effettuare le stime contabili;
- degli aspetti del sistema informativo dell'impresa che generano i dati sui quali sono basate le stime contabili;
- delle modalità con cui i nuovi rischi relativi alle stime contabili sono identificati, valutati e gestiti.

Riesame del risultato o della rideterminazione delle stime contabili precedenti (Rif.: Par. 14)

...

A58. In base alla precedente valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi, per esempio, se il rischio intrinseco è valutato come più alto per uno o più rischi di errori significativi, il revisore può ritenere che sia necessario un riesame retrospettivo maggiormente dettagliato. Nell'ambito del riesame retrospettivo dettagliato, il revisore può prestare particolare attenzione, ove possibile, all'effetto dei dati e delle assunzioni significative utilizzati nell'effettuazione delle stime contabili precedenti. D'altra parte, per le stime contabili che derivano dalla registrazione di operazioni di routine e ricorrenti, il revisore può ritenere ad esempio che, ai fini del riesame, sia sufficiente lo svolgimento di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di valutazione del rischio.

A59. L'obiettivo della quantificazione delle stime contabili del fair value e di altre stime contabili, sulla base delle condizioni presenti alla data della quantificazione, affronta le percezioni in merito al valore in un dato momento, che possono cambiare in modo significativo e rapidamente al variare del contesto nel quale opera l'impresa. Il revisore può quindi focalizzare il riesame sull'acquisizione di informazioni che possono essere rilevanti ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi. Per esempio, in alcuni casi, l'acquisizione di una comprensione dei cambiamenti nelle assunzioni degli operatori sul mercato che hanno influito sul risultato delle stime contabili del fair value di un periodo amministrativo precedente difficilmente può fornire elementi probativi pertinenti. In questo caso, a supporto dell'identificazione e della valutazione del rischio di errori significativi nel periodo amministrativo in esame, possono essere acquisiti elementi probativi mediante la comprensione dei risultati delle assunzioni (quali proiezioni dei flussi finanziari) e la comprensione dell'efficacia del processo di stima adottato precedentemente dalla direzione.

⁷⁰ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), Appendice 3. paragrafo A77-

A60. Una differenza tra il risultato di una stima contabile e il valore rilevato nel bilancio del periodo amministrativo precedente non rappresenta necessariamente un errore nel bilancio del periodo amministrativo precedente. Può tuttavia rappresentare un errore, ad esempio, qualora la differenza scaturisca da informazioni di cui la direzione disponeva al momento in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente era stato completato, o che si potrebbe ragionevolmente presumere fossero state acquisite e tenute in considerazione nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.⁷¹ Tale differenza può mettere in discussione il processo adottato dalla direzione per prendere in considerazione le informazioni nell'effettuazione della stima contabile. Di conseguenza, il revisore può valutare nuovamente l'eventuale pianificazione della verifica dei relativi controlli e la relativa valutazione del rischio di controllo e o stabilire che è necessario acquisire elementi probativi maggiormente persuasivi sull'aspetto in esame. Molti quadri normativi sull'informazione finanziaria contengono linee guida sulla distinzione tra modifiche nelle stime contabili che costituiscono errori e modifiche che non lo sono, e sul trattamento contabile da seguire in ciascun caso.

Competenze o conoscenze specifiche (Rif.: Par. 15)

...

Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi (Rif.: Parr. 4, 16)

A64. Identificare e valutare i rischi di errori significativi a livello di asserzioni è importante per tutte le stime contabili, incluse non solo quelle rilevate in bilancio ma anche quelle presentate nelle note al bilancio.

A65. In base al paragrafo A44 del principio di revisione internazionale n. 200, i principi di revisione ~~solitamente non trattano separatamente il rischio intrinseco e il rischio di controllo~~ normalmente si riferiscono al "rischio di errore significativo" e non separatamente alle sue componenti "rischio intrinseco e rischio di controllo". ~~Tuttavia, il presente~~ Il principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019) richiede che il rischio intrinseco sia valutato separatamente dal rischio di controllo per fornire una base per la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi di errori significativi a livello di asserzioni,⁷² ~~inclusi i rischi significativi, a livello di asserzioni per le stime contabili in conformità al principio di revisione internazionale n. 330.~~⁷³

A66. Nell'identificare i rischi di errori significativi e nel valutare il rischio intrinseco per le stime contabili, in conformità al principio di revisione internazionale n. ISA 315 (Revised 2019),⁷⁴ il revisore è tenuto a considerare la misura in cui la stima contabile dipende o è influenzata da i fattori di rischio intrinseco che influenzano la possibilità che le asserzioni contengano errori, e le modalità con cui lo fanno ~~incertezza nella stima, complessità, soggettività o da altri fattori di rischio intrinseco.~~ La considerazione dei fattori di rischio intrinseco da parte del revisore può inoltre fornire informazioni utili per stabilire:

- valutare la probabilità e l'entità dell'errore (i.e., la valutazione del rischio intrinseco sullo spettro del rischio intrinseco);
- stabilire le ragioni alla base della valutazione attribuita ai rischi di errori significativi a livello di asserzioni e se le procedure di revisione conseguenti di cui al paragrafo 18 siano determinate in risposta a tali ragioni.

⁷¹ Principio di revisione internazionale n. 560 *Eventi successivi*, paragrafo 14.

⁷² Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafi 31 e 34.

⁷³ Principio di revisione internazionale n. 330, paragrafo 7 b).

⁷⁴ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised), paragrafo 31 a).

Le interrelazioni tra i fattori di rischio intrinseco sono approfondite nell'Appendice 1.

A67. Le ragioni alla base della valutazione effettuata dal revisore del rischio intrinseco a livello di asserzioni possono derivare da uno o più fattori di rischio intrinseco relativi all'incertezza nella stima, complessità, soggettività o altri fattori di rischio intrinseco. Per esempio:

- a) è probabile che le stime contabili delle perdite attese su crediti siano complesse in quanto le perdite attese su crediti non possono essere osservate direttamente e possono richiedere l'utilizzo di un modello complesso. Il modello può utilizzare una serie complessa di dati storici e di assunzioni sugli sviluppi futuri in una varietà di scenari specifici per l'impresa che possono essere difficile da prevedere. È probabile che le stime contabili delle perdite attese su crediti siano soggette anche ad un'elevata incertezza nella stima e ad una soggettività significativa nella formulazione di valutazioni su eventi o condizioni futuri. Considerazioni analoghe si applicano alle passività connesse a contratti assicurativi;
- b) una stima contabile di un accantonamento per obsolescenza per un'impresa con un'ampia gamma di diverse tipologie di rimanenze di magazzino può richiedere sistemi e processi complessi, ma può comportare una limitata soggettività e il grado di incertezza nella stima può essere basso, a seconda della natura delle rimanenze;
- c) altre stime contabili possono non essere complesse, ma avere un'elevata incertezza nella stima e richiedere valutazioni significative, per esempio, una stima contabile che richiede un'unica valutazione critica su una passività, il cui valore dipende dall'esito di un contenzioso.

A68. La pertinenza e la significatività dei fattori di rischio intrinseco possono variare da una stima all'altra. Di conseguenza, tali fattori possono, singolarmente o in combinazione tra loro, influenzare le stime contabili semplici in misura minore e il revisore può identificare meno rischi o valutare il rischio intrinseco in prossimità dell'estremità inferiore dello spettro del rischio intrinseco.

A69. Di contro, i fattori di rischio intrinseco possono, singolarmente o in combinazione tra loro, influenzare le stime contabili complesse in misura maggiore e possono portare il revisore a valutare il rischio intrinseco all'estremità superiore del relativo spettro. Per tali stime contabili, è probabile che la considerazione da parte del revisore degli effetti dei fattori di rischio intrinseco influisca in modo diretto sul numero e sulla natura dei rischi identificati di errori significativi, sulla valutazione di tali rischi e in ultimo sulla persuasività degli elementi probativi necessari per rispondere ai rischi identificati e valutati. Inoltre, per tali stime contabili, l'esercizio dello scetticismo professionale da parte del revisore può essere particolarmente importante.

A70. Gli eventi che si verificano dopo la data del bilancio possono fornire ulteriori informazioni rilevanti ai fini della valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni. Per esempio, il risultato di una stima contabile può divenire noto nel corso di una revisione contabile. In questi casi, il revisore può valutare o riconsiderare la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni,⁷⁵ a prescindere dalle modalità con cui i fattori di rischio intrinseco influenzano la possibilità che le asserzioni contengano errori relativi alla ~~dalla misura in cui la stima contabile dipende o è influenzata dall'incertezza nella stima, dalla complessità, dalla soggettività o da altri fattori di rischio intrinseco.~~ Gli eventi che si verificano dopo la data del bilancio possono inoltre influenzare la scelta da parte del revisore dell'approccio per verificare la stima contabile in

⁷⁵ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 37-34.

conformità al paragrafo 18. Per esempio, per lo stanziamento di un premio basato su una semplice percentuale della retribuzione di determinati dipendenti, il revisore può concludere che esistono una complessità o una soggettività relativamente basse nell'effettuazione della stima contabile e pertanto può valutare il rischio intrinseco a livello di asserzioni in prossimità dell' nell'estremità inferiore dello spettro del rischio intrinseco. Il pagamento dei premi successivamente alla fine del periodo amministrativo può fornire elementi probativi sufficienti e appropriati a fronte dei rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni.

A71. La valutazione del rischio di controllo da parte del revisore può essere effettuata in modi diversi a seconda delle tecniche o delle metodologie di revisione preferite. La valutazione del rischio di controllo può essere espressa utilizzando categorie qualitative (per esempio, il rischio di controllo valutato come massimo, moderato, minimo) o con riferimento all'aspettativa del revisore sull'efficacia del controllo (o dei controlli) nel fronteggiare il rischio identificato, ossia all'affidamento pianificato sull'efficacia operativa dei controlli. Per esempio, se il rischio di controllo è valutato come massimo, il revisore non prevede alcun affidamento sull'efficacia operativa dei controlli. Se il rischio di controllo è valutato come inferiore rispetto al massimo, il revisore prevede un affidamento sull'efficacia operativa dei controlli.

Incertezza nella stima (Rif.: Par. 16 a)

A72. Nel tenere conto della misura in cui la stima contabile è soggetta ad incertezza nella stima, il revisore può considerare:

- se il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile richiede:
 - l'utilizzo di un metodo per effettuare la stima contabile che intrinsecamente ha un elevato livello di incertezza nella stima. Per esempio, il quadro normativo sull'informazione finanziaria può richiedere l'utilizzo di input non osservabili;
 - l'utilizzo di assunzioni che intrinsecamente hanno un elevato livello di incertezza nella stima, quali le assunzioni con un lungo periodo temporale di previsione, le assunzioni basate su dati non osservabili e quindi difficili da sviluppare per la direzione, o l'utilizzo di varie assunzioni interrelate;
 - informativa sull'incertezza nella stima;
- il contesto economico in cui opera l'impresa. Un'impresa può operare su un mercato interessato da turbolenza o da un possibile dissesto (per esempio, derivante da movimenti delle principali valute o da mercati inattivi) e la stima contabile può quindi dipendere da dati che non sono prontamente osservabili;
- se per la direzione sia possibile (o praticabile, nella misura in cui sia consentito dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile):
 - effettuare una previsione precisa e attendibile sul futuro realizzo di un'operazione passata (per esempio, l'importo che sarà pagato qualora si realizzi una clausola contrattuale potenziale), ovvero sull'incidenza e sull'impatto di eventi o condizioni futuri (per esempio, l'importo di una perdita futura su crediti o l'importo al quale verrà liquidata una richiesta di risarcimento assicurativo e la relativa tempistica); ovvero
 - acquisire informazioni precise e complete su una condizione presente (per esempio, informazioni sugli elementi caratterizzanti la valutazione che

riflettano la prospettiva degli operatori di mercato alla data del bilancio, per elaborare una stima del fair value).

A73. La dimensione del valore rilevato o oggetto di informativa in bilancio per una stima contabile non è di per sé un indicatore della sua possibilità di errore perché, per esempio, la stima contabile può essere sottovalutata.

A74. In alcune circostanze, l'incertezza nella stima può essere talmente elevata che non è possibile effettuare una stima contabile ragionevole. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può precludere la rilevazione di una voce in bilancio, ovvero la sua quantificazione al fair value. In tali casi, possono esserci rischi di errori significativi che non si riferiscono solamente al fatto se una stima contabile debba essere rilevata, ovvero se debba essere quantificata al fair value, ma anche alla ragionevolezza dell'informativa. Relativamente a tali stime contabili, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può richiedere informativa sulle stime medesime e sull'incertezza nella stima ad esse associata (si vedano i paragrafi A112–A113, A143–A144).

A75. In alcuni casi, l'incertezza nella stima associata ad una stima contabile può far sorgere significativi dubbi in merito alla capacità dell'impresa di continuare a operare come un'entità in funzionamento. Il principio di revisione internazionale n. 570 (Revised)⁷⁶ stabilisce regole e fornisce linee guida relativamente a tali circostanze.

Complessità o soggettività (Rif.: Par. 16 b)

La misura in cui la complessità influenza la scelta e l'applicazione del metodo

A76. Nel considerare la misura in cui la scelta e l'applicazione del metodo utilizzato per l'effettuazione della stima contabile sono influenzate dalla complessità, il revisore può considerare:

- la necessità di competenze o conoscenze specifiche a disposizione della direzione, che può indicare che il metodo utilizzato per l'effettuazione della stima contabile è intrinsecamente complesso e pertanto la stima contabile può avere una maggiore possibilità di errore significativo. Può esserci una maggiore possibilità di errore significativo quando la direzione ha sviluppato internamente un modello ed ha un'esperienza relativamente ridotta in questo ambito, oppure utilizza un modello che applica un metodo che non è consolidato o comunemente utilizzato in un particolare settore o contesto;
- la natura del criterio di quantificazione richiesto dal quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, che può rendere necessario un metodo complesso che a sua volta richiede molteplici fonti di dati storici e di dati o di assunzioni indicativi degli sviluppi attesi, con molteplici interrelazioni tra loro. Per esempio, un accantonamento per perdite attese su crediti può richiedere valutazioni sui futuri rimborsi e su altri flussi finanziari, basate sulla considerazione dei dati relativi all'esperienza storica e sull'applicazione di assunzioni indicative degli sviluppi attesi. Analogamente, la valutazione di una passività connessa a contratti assicurativi può richiedere a sua volta valutazioni sui pagamenti futuri da proiettare in base all'esperienza storica e alle tendenze presenti e future presunte.

La misura in cui la complessità influenza la scelta e l'applicazione dei dati

A77. Nel considerare la misura in cui la scelta e l'applicazione dei dati utilizzati per l'effettuazione della stima contabile sono influenzate dalla complessità, il revisore può considerare:

⁷⁶ Principio di revisione internazionale n. 570 (Revised), *Continuità aziendale*.

- la complessità del processo per ottenere i dati, tenendo conto della pertinenza e attendibilità delle fonti di dati. I dati provenienti da determinate fonti possono essere più attendibili rispetto a quelli provenienti da altre fonti. Inoltre, per motivi di riservatezza o di proprietà, alcune fonti esterne di informazioni non riveleranno (o non riveleranno in modo completo) informazioni che possono essere pertinenti nel considerare l'attendibilità dei dati che forniscono, quali le fonti dei dati sottostanti che hanno utilizzato o le modalità con cui tali dati sono stati raccolti ed elaborati;
- la complessità intrinseca nel mantenere l'integrità dei dati. Se esiste un elevato volume di dati e molteplici fonti, può esserci una complessità intrinseca nel mantenere l'integrità dei dati utilizzati per effettuare una stima contabile;
- la necessità di interpretare clausole contrattuali complesse. Per esempio, la determinazione dei flussi finanziari in entrata derivanti da sconti ottenuti da un fornitore commerciale o in uscita riconosciuti a un cliente può dipendere da clausole contrattuali molto complesse, per la cui comprensione o interpretazione è necessaria un'esperienza o una competenza specifica.

La misura in cui la soggettività influenza la scelta e l'applicazione del metodo, delle assunzioni o dei dati

A78. Nel considerare la misura in cui la scelta e l'applicazione del metodo, delle assunzioni o dei dati sono influenzate dalla soggettività, il revisore può considerare:

- la misura in cui il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile non specifica gli approcci, i concetti, le tecniche e i fattori di valutazione da utilizzare nel metodo di stima;
- l'incertezza riguardante il valore o la tempistica, inclusa l'estensione del periodo temporale della previsione. Il valore e la tempistica sono una fonte di incertezza intrinseca nella stima e rendono necessaria una valutazione della direzione nella scelta di una stima puntuale, dando così luogo a possibili ingerenze da parte della direzione. Per esempio, una stima contabile che include assunzioni indicative degli sviluppi attesi può avere un elevato grado di soggettività che può essere suscettibile di ingerenze da parte della direzione.

Altri fattori di rischio intrinseco (Rif.: Par. 16 b)

A79. Il grado di soggettività associato a una stima contabile influenza la possibilità che la stima contabile contenga un errore dovuto a ingerenze da parte della direzione o ~~a frode~~ ad altri fattori di rischio di frode nella misura in cui influenzano il rischio intrinseco. Per esempio, se una stima contabile è soggetta a un elevato grado di soggettività, è probabile che ci siano maggiori possibilità che contenga errori dovuti a ingerenze da parte della direzione o a frode e questo può dare luogo a un ampio intervallo di possibili risultati della quantificazione. La direzione può scegliere da questo intervallo una stima puntuale che non è appropriata nelle circostanze, o che è influenzata in modo non appropriato da ingerenze da parte della direzione, sia involontarie che intenzionali, e che pertanto contiene errori. Nel caso di revisioni contabili ricorrenti, gli indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione individuati nel corso delle revisioni svolte in periodi amministrativi precedenti possono influire sulla pianificazione e sulle procedure di identificazione e di valutazione del rischio del periodo amministrativo in esame.

Rischi significativi (Rif.: Par. 17)

A80. La valutazione del rischio intrinseco da parte del revisore, che tiene conto della misura in cui una stima contabile dipende o è influenzata da incertezza nella stima, complessità, soggettività o da altri fattori di rischio intrinseco, aiuta il revisore a stabilire se uno o più rischi di errori significativi identificati e valutati rappresentino rischi significativi.

...

Circostanze in cui il revisore intende fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti (Rif.: Par. 19)

A85. Può essere appropriato verificare l'efficacia operativa dei controlli pertinenti quando il rischio intrinseco è valutato ai livelli più elevati dello spettro del rischio intrinseco, inclusi i rischi significativi. Ciò può verificarsi quando la stima contabile dipende o è influenzata da un elevato grado di complessità. Se la stima contabile dipende da un elevato grado di soggettività, e quindi richiede una valutazione significativa della direzione, i limiti intrinseci nell'efficacia della configurazione dei controlli possono indurre il revisore a concentrarsi più sulle procedure di validità che sulle verifiche dell'efficacia operativa dei controlli.

...

Valutazione complessiva basata sulle procedure di revisione svolte (Rif.: Par. 33)

...

Stabilire se le stime contabili siano ragionevoli o contengano errori (Rif.: Parr. 9, 35,)

...

Principio di revisione internazionale n. 600, *La revisione del bilancio del gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)*

...

Regole

...

Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano

17. Al revisore è richiesto di identificare e valutare i rischi di errori significativi mediante l'acquisizione di una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del sistema di controllo interno.⁷⁷ Il team di revisione del gruppo deve:

a) ...

Linee guida ed altro materiale esplicativo

...

Definizioni

...

Componente significativa (Rif.: Par. 9 m)

...

A6. Il team di revisione del gruppo può inoltre identificare una componente che può comportare rischi significativi di errori significativi nel bilancio del gruppo, a motivo della sua specifica natura o delle circostanze specifiche, ~~(ossia, rischi che richiedono una speciale considerazione nella revisione)~~.⁷⁸ Per esempio, una componente potrebbe essere responsabile della negoziazione dei cambi ed esporre quindi il gruppo ad un rischio significativo di errori significativi, anche se la stessa non sia, per altri aspetti, individualmente significativa per il gruppo sotto il profilo economico, patrimoniale e finanziario.

...

Comprensione del gruppo, delle sue componenti e del contesto in cui operano

Aspetti sui quali il team di revisione del gruppo acquisisce la comprensione (Rif.: Par. 17)

A23. Il principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019) contiene linee guida sugli aspetti che il revisore può considerare al fine di acquisire una comprensione del settore di attività, della regolamentazione e di altri fattori esterni che influenzano l'impresa, fra cui il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, la natura dell'impresa, gli obiettivi, le strategie ed i rischi connessi all'attività, nonché la determinazione quantitativa e l'esame del risultato economico dell'impresa.⁷⁹ L'Appendice 2 del presente principio di revisione fornisce linee guida con riferimento agli aspetti specifici di un gruppo, incluso il processo di consolidamento.

...

Appendice 2 (Rif.: Par. A23)

Esempi di aspetti sui quali il team di revisione acquisisce una comprensione del gruppo

...

Controlli a livello di gruppo

⁷⁷ 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.~~

⁷⁸ ~~Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised), paragrafi 27-29.~~

⁷⁹ Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafi A 62-25—A 64-49 e Appendice 1.

1. I controlli a livello di gruppo possono includere una combinazione delle attività di seguito riportate:

- riunioni periodiche tra la direzione del gruppo e la direzione delle componenti per discutere gli sviluppi aziendali ed esaminare i risultati ottenuti;

...

- ~~attività di controllo~~ controlli nel sistema IT comune per tutte o per alcune delle componenti;

- ~~monitoraggio dei controlli~~, controlli nell'ambito del processo adottato dal gruppo per monitorare il sistema di controllo interno incluse le attività della funzione di revisione interna e i programmi di auto valutazione;

...

Appendice 5

Aspetti necessari e aggiuntivi inclusi nella lettera di istruzioni del team di revisione del gruppo

...

Aspetti rilevanti per la pianificazione del lavoro del revisore della componente:

- ...
- ...

Gli aspetti pertinenti ai fini dello svolgimento del lavoro del revisore della componente:

- i risultati del team di revisione del gruppo derivanti dalla verifica ~~delle attività di controllo~~ dei controlli sul sistema di elaborazione comune a tutte o ad alcune componenti, e le procedure di conformità che devono essere svolte dal revisore della componente;
- ...

Principio di revisione internazionale n. 610 (Revised 2013), *Utilizzo del lavoro dei revisori interni*

Introduzione

...

Relazioni tra il principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019) ed il principio di revisione internazionale n. 610 (Revised 2013)

...

7. Il principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019) descrive in che modo la competenza e l'esperienza della funzione di revisione interna possono essere di supporto al revisore esterno per la sua comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del suo sistema di controllo interno, e la sua identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi. Il principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019)⁸⁰ spiega inoltre come una comunicazione efficace tra i revisori interni ed il revisore esterno crei anche un contesto in cui quest'ultimo possa essere informato sugli aspetti significativi che possono influire sul suo lavoro.

...

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Definizione di funzione di revisione interna (Rif.: Parr. 2, 14 a)

...

A3. Inoltre, coloro che all'interno dell'impresa hanno doveri e responsabilità esecutive e direttive al di fuori della funzione di revisione interna solitamente sono esposti a rischi per la propria obiettività che potrebbero impedire loro di essere considerati parte della funzione di revisione interna ai fini del presente principio di revisione, sebbene essi possano svolgere ~~attività di controllo~~ controlli che possono essere ~~verificate~~ verificati in conformità al principio di revisione internazionale n. 330.⁸¹ Per questo motivo, il monitoraggio dei controlli svolto da un proprietario-amministratore potrebbe non essere considerato equivalente a quello di una funzione di revisione interna.

...

Valutazione della funzione di revisione interna

...

Applicazione di un approccio sistematico e disciplinato (Rif.: Par. 15 c)

A10. L'applicazione di un approccio sistematico e disciplinato nelle fasi di pianificazione, svolgimento, supervisione, riesame e documentazione delle proprie attività distingue le attività della funzione di revisione interna dalle altre attività di monitoraggio dei controlli che possono essere svolte nell'ambito dell'impresa.

...

A21. Come illustrato nel principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019),⁸² i rischi significativi ~~richiedono una speciale considerazione~~ sono rischi valutati come prossimi all'estremità superiore dello spettro del rischio intrinseco, nello svolgimento della revisione contabile e quindi il revisore esterno sarà in grado di utilizzare il lavoro della funzione di revisione interna in relazione ai rischi significativi solo per le procedure che implicano un limitato livello di giudizio. Inoltre, quando i rischi di errori significativi non sono bassi, è improbabile che il solo utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna riduca il rischio

⁸⁰ Principio di revisione internazionale n. 315, paragrafo ~~A120~~ 24 a) ii) e Appendice 4.

⁸¹ Si veda il paragrafo 10.

⁸² Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 12 ~~4-1~~ e)

ad un livello accettabilmente basso ed elimini la necessità che il revisore esterno svolga direttamente alcune verifiche.

...

Principio di revisione internazionale n.620, *Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore*

Linee guida ed altro materiale esplicativo

...

Stabilire se sia necessario ricorrere ad un esperto del revisore (Rif.: Par. 7)

A4. Un esperto del revisore può essere necessario per assistere il revisore in una o in alcune delle seguenti attività:

- acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del ~~includo il suo~~ sistema di controllo interno.
- ...

Principio di revisione internazionale n. 701, *Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente*

...

Linee guida ed altro materiale esplicativo

...

Identificazione degli aspetti chiave della revisione (Rif.: Parr. 9-10)

...

Considerazioni nel determinare gli aspetti che hanno richiesto un'attenzione significativa da parte del revisore (Rif.: Par. 9)

...

Aree per le quali è stato identificato e valutato un rischio più elevato di errori significativi, ovvero rischi significativi identificati in conformità al principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019) (Rif.: Par. 9 a)

...

A20. Il principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019) definisce un rischio significativo come un rischio identificato di errore significativo ~~e valutato~~ per il quale la valutazione del rischio intrinseco è prossima all'estremità superiore dello spettro del rischio intrinseco a causa della misura in cui i fattori di rischio intrinseco influenzano la combinazione della probabilità che un errore si verifichi e dell'entità del potenziale errore qualora questo dovesse verificarsi; che, a giudizio del revisore, richiede una speciale considerazione nella revisione.⁸³ Le aree di bilancio che comportano valutazioni significative da parte della direzione e le operazioni inusuali significative possono spesso essere identificate come rischi significativi. I rischi significativi sono quindi spesso aspetti che richiedono un'attenzione significativa da parte del revisore.

...

⁸³Principio di revisione internazionale n. 315 (Revised 2019), paragrafo 12 l).

COPYRIGHT, TRADEMARK AND PERMISSIONS INFORMATION

The structures and processes that support the operations of the IAASB are facilitated by the International Federation of Accountants® or IFAC®.

The IAASB and IFAC do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers, and other IAASB publications are published by, and copyright of, IFAC.

Copyright © December 2019 by IFAC. All rights reserved. This publication may be downloaded for personal and non-commercial use (i.e., professional reference or research) from www.iaasb.org. Written permission is required to translate, reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document.

The 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', and IAASB logo are trademarks of IFAC, or registered trademarks and service marks of IFAC in the US and other countries.

For copyright, trademark, and permissions information, please go to [permissions](#) or contact permissions@ifac.org.

Le presenti "Conseguenti modifiche agli altri principi internazionali" che fanno parte del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 "Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi" dell'International Auditing and Assurance Standards Board" pubblicato dall'International Federation of Accountants a dicembre 2019 in lingua inglese, sono state tradotte in italiano dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, con la collaborazione di Assirevi, dell'INRL e di Consob ad ottobre 2022 e sono riprodotte con il permesso di IFAC in conformità con "Policy Statement – Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants. Il testo approvato è quello pubblicato da IFAC in lingua inglese. IFAC non assume responsabilità in merito all'accuratezza e completezza della traduzione e per le azioni che ne potrebbero derivare.

Testo in lingua inglese del principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315 "Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi" © December 2019 by IFAC. Tutti diritti riservati.

Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: permissions@ifac.org

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org