

CONSIGLIO NAZIONALE
DOTTORI COMMERCIALISTI E
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI

COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE

PRINCIPI DI REVISIONE

PRESENTAZIONE

L'attendibilità delle informazioni finanziarie poggiano su principi generali quali lo spirito di trasparenza, la cultura della responsabilità e l'integrità individuale ai quali devono riferirsi tutti coloro che partecipano alla cosiddetta "filiera dell'informazione": amministratori, sindaci, revisori, analisti esterni e comunicatori.

E' tuttavia riconosciuta l'esigenza di omogenee regole internazionali di redazione e di altrettanto forti e omogenei sistemi di supervisione e controllo. I vari organismi internazionali, quali ad esempio: OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) e UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development), stanno da alcuni anni indirizzando studi e proposte per l'introduzione a livello mondiale di regole efficaci e omogenee di "corporate governance" e di informativa finanziaria.

Per quanto riguarda la redazione dei bilanci, che costituiscono il fulcro di detta informativa finanziaria, particolarmente incisiva, è stata, ed è tuttora, l'azione dello IOSCO (International Organisation of Securities Commissions) nei confronti degli organismi professionali internazionali IASB (International Accounting Standards Board) e IFAC (International Federation of Accountants), al fine di pervenire alla proposizione di principi contabili e, analogamente, di principi di revisione che possano essere riconosciuti a livello generale.

La Commissione Europea, nel febbraio 2001, ha deliberato l'adozione dei principi contabili IAS (International Accounting Standards) per la redazione dei bilanci consolidati delle società quotate dal 2005: il documento di strategia sottolinea come "un'alta qualità della revisione contabile sia un elemento cruciale per assicurare un'appropriata applicazione dei nuovi principi". In questa ottica, il Comitato Europeo per l'Auditing (EU Committee on Auditing), costituito dalla Commissione Europea, ha proposto, nella riunione del 6-7 giugno 2002, l'adozione dei principi internazionali di revisione ISA (International Standards on Auditing) raccomandati dall'IFAC per la stessa data del 2005.

La proposta, per diventare operativa, necessita di alcuni passi quali:

1. Verifica dell'applicabilità degli ISA e della loro completa corrispondenza alle migliori prassi di revisione in vigore nei vari Paesi.
2. Progressiva introduzione di detti principi nei Paesi comunitari, unitamente ad eventuali ulteriori adempimenti previsti dalla normativa nazionale (ISA plus policy).
3. Successivo confronto tra le soluzioni adottate nei vari Paesi per definire una successiva armonizzazione.

* * * *

In questo panorama di sostanziali cambiamenti e di estrema esigenza di trasparenza, sia a livello internazionale che nazionale, la nostra professione, in stretta collaborazione con la Consob, ha voluto accelerare il lavoro di predisposizione di nuovi principi di revisione in linea con gli ISA. Essi sono caratterizzati dall'approccio per "principi e procedure generali", pur mantenendo quei maggiori adempimenti e procedure obbligatorie già previsti dai principi attualmente in vigore e in gran parte raccomandati dalla Consob. In particolare, mentre i principi attuali enunciano dettagliate procedure di revisione incentrate essenzialmente sulle voci di bilancio, i nuovi principi regolano i vari aspetti e le fasi della revisione, quali: la responsabilità del revisore, la documentazione della revisione, la pianificazione, la valutazione dei rischi, ecc.

Gli aspetti migliorativi dei nuovi principi sono molti: da sottolineare in primo luogo la loro completezza e organicità, ma soprattutto il maggior approfondimento richiesto al revisore nella fase di identificazione e valutazione dei rischi che possono incidere sulla correttezza dei bilanci. Questo approfondimento, che parte dalla conoscenza specifica dell'attività svolta dalla società revisionata, può mettere il revisore in condizione di sviluppare un programma di lavoro più incisivo ed efficace.

La Commissione Paritetica per la statuizione dei principi di revisione, nel sottoporre ai Consigli Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri questi documenti per la relativa raccomandazione, è consapevole che alcuni di essi saranno a breve rivisti, sia per l'introduzione di un approccio ancor più incentrato sull'analisi del "business risk", sia per ottenere un consenso generalizzato a livello internazionale; riconosce tuttavia che gli stessi rappresentano, allo stato attuale, il miglior punto di riferimento per incrementare la qualità della revisione contabile e contribuire quindi ad accrescere la fiducia dei mercati nelle informazioni di bilancio.

Sarà compito di questa Commissione, d'intesa con la Consob, valutare e recepire tempestivamente tutti i miglioramenti e modifiche che verranno proposte sia a livello nazionale che internazionale: la predisposizione dei singoli documenti in fascicoli separati e classificati con la stessa numerazione prevista dagli ISA renderà anche rapida e pratica la sostituzione degli stessi. Ci si aspetta quindi che gli addetti ai lavori segnalino tempestivamente tutte le problematiche che potranno emergere in fase applicativa.

Questo nuovo corpo di principi di revisione sostituisce in blocco quelli già esistenti, ad eccezione del Documento n° 19 "Principi di revisione del bilancio di un'azienda bancaria" in via di rifacimento e del Documento n° 21 "Continuità aziendale", che viene inglobato integralmente nel Documento n° 570. Non viene per il momento emesso il Documento n° 700 relativo alla "Relazione del revisore", in quanto lo stesso potrà essere notevolmente influenzato dalla normativa societaria in corso di evoluzione. Su questo argomento la comunicazione Consob del 1° dicembre 1999, per le società che ricadono sotto la sua regolamentazione, rappresenta per il momento il più avanzato modello al quale riferirsi anche per la revisione volontaria.

L'indice dei documenti che vengono raccomandati con questa emissione riporta anche l'elenco dei documenti in corso di elaborazione e che saranno al più presto pubblicati per completare il quadro regolamentare.

Chiudo con un sincero ringraziamento ai Consigli Nazionali ed alla Consob, per la fiducia ed il clima di collaborazione; ringrazio inoltre i delegati dei Consigli Nazionali, tutti i componenti la Commissione ed i delegati Consob, per l'impegnativo lavoro svolto.

Michelangelo Rondelli
Presidente della
Commissione Paritetica per la statuizione dei principi di revisione

COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE

DOCUMENTI RACCOMANDATI

200-299	RESPONSABILITA'
200	Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio
220	Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile
230	La documentazione del lavoro
250	Gli effetti connessi alla conformità a leggi ed a regolamenti
300-399	PIANIFICAZIONE
300	La pianificazione
310	La conoscenza dell'attività del cliente
320	Il concetto di significatività nella revisione
400-499	CONTROLLO INTERNO
400	La valutazione del rischio e il sistema di controllo interno
401	La revisione contabile in un ambiente di elaborazione elettronica dei sistemi informativi
402	Considerazioni sulla revisione contabile di imprese che utilizzano fornitori di servizi
500-599	ELEMENTI PROBATIVI
500	Gli elementi probativi della revisione
501	Gli elementi probativi – considerazioni aggiuntive per casi specifici
505	Le conferme esterne
510	La verifica dei saldi d'apertura a seguito dell'assunzione di un nuovo incarico
520	Le procedure di analisi comparativa
530	Campionamento di revisione ed altre procedure di verifica con selezione delle voci da esaminare
540	La revisione delle stime contabili
550	Le parti correlate
560	Eventi successivi
570	Continuità aziendale (ex Doc. 21)
580	Le attestazioni della direzione
600-699	UTILIZZO DEL LAVORO DI TERZI
610	L'utilizzo del lavoro di revisione interna
620	L'utilizzo del lavoro dell'esperto

DOCUMENTI IN VIA DI PREDISPOSIZIONE

210	I termini dell'incarico di revisione
240	La responsabilità del revisore relativamente a frodi ed errori
545	La revisione delle voci di bilancio valutate al "valore equo"
600	Utilizzo del lavoro di un altro revisore
700	La relazione del revisore

OBBIETTIVI E PRINCIPI GENERALI DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

Documento n° 200

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Obiettivo della revisione contabile

Principi generali della revisione contabile

Ampiezza della revisione contabile

Ragionevole sicurezza

Responsabilità del bilancio

Appendice

1. Indipendenza

2. Competenza e diligenza.

3. Riservatezza.

4. Responsabilità legale

4.1 Responsabilità civile

4.2 Responsabilità penale

5. Rapporti tra revisori

5.1 Rapporti con un'azienda che ha un altro revisore

5.2 Rapporti con il precedente revisore prima dell'accettazione dell'incarico

6. Compenso del revisore

7. Utilizzazione delle prestazioni professionali di altri revisori

7.1 Revisore secondario incaricato dal revisore principale

7.2 Revisore secondario non incaricato dal revisore principale

7.3 Documentazione dell'utilizzazione delle prestazioni di revisori secondari

7.4 Contenuto della relazione di revisione del revisore principale.

7.5 Responsabilità

Introduzione

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e fornire una guida in merito all'obiettivo e ai principi generali della revisione contabile dei bilanci.

Obiettivo della revisione contabile

2. L'obiettivo della revisione contabile è di acquisire ogni elemento necessario per consentire al revisore di esprimere un giudizio se il bilancio nel suo complesso sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità alle disposizioni che ne disciplinano i criteri di redazione.
3. Sebbene il giudizio del revisore incida sulla valutazione dell'attendibilità del bilancio, tale giudizio non rappresenta una garanzia del futuro funzionamento dell'impresa né che la stessa sia stata amministrata in modo efficace ed efficiente.

Principi generali della revisione contabile

4. I principi generali a cui il revisore deve attenersi sono:
 - (a) Indipendenza;
 - (b) Integrità;
 - (c) Obiettività;
 - (d) Competenza e diligenza;
 - (e) Riservatezza;
 - (f) Professionalità;
 - (g) Rispetto dei principi tecnici.

In appendice al presente documento sono trattate le norme etiche che il revisore è tenuto ad osservare nello svolgimento della propria attività.

5. Il revisore deve operare in conformità alle norme di legge, ai principi di revisione e, ove applicabili, alle raccomandazioni emanate dalla Consob.
6. Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione con un atteggiamento di scetticismo professionale, tenuto conto che possono esistere circostanze tali da causare significativi errori nei bilanci. L'atteggiamento di scetticismo professionale richiede che il revisore effettui una valutazione critica interrogandosi sulla validità degli elementi probativi acquisiti e prestando particolare attenzione a quegli elementi probativi che contraddicono o mettono in discussione l'affidabilità della documentazione esaminata o delle attestazioni della direzione. Un atteggiamento di scetticismo professionale deve essere mantenuto nel corso dell'intero processo di revisione per ridurre il rischio di non considerare adeguatamente circostanze dubbie, di compiere eccessive generalizzazioni nella formulazione delle conclusioni sul lavoro di revisione nonché di utilizzare errate assunzioni nella determinazione della natura, della tempistica e

dell'estensione delle procedure di revisione e nella valutazione dei risultati. Indipendentemente dalla valutazione dell'integrità della direzione, le attestazioni della direzione non possono sostituire l'acquisizione da parte del revisore di elementi probativi appropriati e sufficienti per trarre ragionevoli conclusioni su cui basare l'espressione del proprio giudizio.

Ampiezza della revisione contabile

7. Per "ampiezza della revisione" si intende l'insieme delle procedure di revisione che sono ritenute necessarie nelle varie circostanze per conseguire gli obiettivi della revisione.
Il revisore deve determinare le procedure necessarie per svolgere la revisione secondo quanto stabilito nei principi di revisione.
Il revisore può inoltre tenere in considerazione gli eventuali documenti emanati dalla professione in qualità di guide pratiche, applicabili nel rispetto dei principi.

Ragionevole sicurezza

8. La revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione è mirata a fornire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi. Al fine di ottenere tale ragionevole sicurezza, il revisore acquisisce ogni elemento probativo ritenuto necessario per accertare se il bilancio sia viziato da errori significativi e se risulti nel suo complesso attendibile. La ragionevole sicurezza attiene dunque all'intero processo di revisione.
9. La revisione contabile è comunque soggetta a limitazioni intrinseche che influenzano la capacità del revisore di individuare errori significativi. Tali limitazioni possono derivare da fattori quali:
- l'utilizzo di verifiche a campione;
 - le limitazioni intrinseche in qualunque sistema contabile ed in qualunque sistema di controllo interno (per esempio la possibilità di collusione);
 - la natura persuasiva piuttosto che conclusiva di molti elementi probativi.
10. Inoltre il lavoro svolto dal revisore contabile per giungere alla formulazione del proprio giudizio sul bilancio è un processo caratterizzato dalla presenza di elementi di valutazione soggettivi, soprattutto con riferimento:
- (a) alla raccolta di elementi probativi, ad esempio, nella determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione; e
 - (b) alla formulazione delle conclusioni basate sugli elementi probativi raccolti, ad esempio, nella valutazione della ragionevolezza delle stime effettuate dalla direzione nella redazione del bilancio.
11. In aggiunta esistono ulteriori limitazioni che possono influenzare la capacità persuasiva degli elementi probativi disponibili per formulare le conclusioni su specifiche asserzioni di bilancio (per esempio in presenza di operazioni con parti correlate). In questi casi i relativi principi di revisione identificano procedure specifiche che, in conseguenza della natura di tali specifiche asserzioni, forniscono sufficienti ed appropriati elementi probativi in assenza di:
- (a) circostanze inusuali che aumentino il rischio di errori significativi oltre quello normalmente atteso;
 - (b) **indicazioni che si sia verificato un errore significativo.**

Responsabilità del bilancio

12. Mentre il revisore è responsabile del processo di formazione e dell'espressione di un giudizio sul bilancio, la Direzione della società è responsabile della redazione e della esposizione dei dati in bilancio. La revisione contabile del bilancio non solleva la Direzione dalle sue responsabilità.

APPENDICE

Introduzione

Nella presente appendice sono riportate le norme etiche richiamate al punto 4 del principio di revisione “Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio”.

Le norme etiche stabilite nella presente appendice sono le seguenti:

- 1) Indipendenza: il revisore deve essere in una posizione di indipendenza formale e sostanziale nell'espletamento dell'incarico.
- 2) Competenza e diligenza: il revisore deve acquisire un adeguato livello di competenza professionale specifica, mantenere un costante aggiornamento professionale e svolgere la propria attività di revisione con diligenza professionale.
- 3) Riservatezza: il revisore non può divulgare notizie riservate.
- 4) Responsabilità legale: il revisore ha la responsabilità, civile e penale, stabilita dalla legge.
- 5) Rapporti tra revisori: il rapporto tra revisori deve essere improntato su basi di correttezza e collaborazione.
- 6) Compenso del revisore: il revisore deve percepire un compenso adeguato all'incarico svolto.
- 7) Utilizzazione delle prestazioni professionali di altri revisori: il revisore può utilizzare le prestazioni professionali di altri revisori nei limiti stabiliti.

Parte di queste norme, in particolare quelle relative all'abilitazione professionale e all'indipendenza, sono regolate per legge. Si rinvia pertanto ai contenuti di:

D.L. 88 del 27/01/92

D.Lgs. 58 del 24/02/98

D.P.R.99 del 06/03/98

D.P.R. 136 del 31/03/75

I principi etici sono attualmente in fase di evoluzione, in ambito sia nazionale che internazionale. Il contenuto della presente appendice ha pertanto valore temporaneo, in attesa che le varie norme possano essere armonizzate e consolidate.

1. Indipendenza

La norma etica sull'indipendenza prevede che il revisore contabile sia in una posizione di indipendenza formale e sostanziale nello svolgimento dell'incarico di revisione. L'indipendenza si articola, quindi, in indipendenza legale e professionale.

L'indipendenza legale consiste nell'insussistenza di situazioni di incompatibilità ai sensi di legge o di regolamento.

L'indipendenza professionale consiste nell'atteggiamento mentale indipendente nei confronti del cliente che il revisore e i suoi collaboratori devono assumere e mantenere costantemente nel corso dello svolgimento dell'incarico.

Il revisore e i suoi collaboratori devono svolgere il loro incarico con integrità e obiettività e nell'assenza di qualsiasi interesse che essi possano avere, direttamente o indirettamente, con l'azienda che ha dato l'incarico, con l'azienda il cui bilancio è oggetto di revisione (se diversa), i relativi soci, amministratori e direzioni generali.

L'integrità è costituita non solo dall'onestà intellettuale, ma anche dall'agire con equità e sincerità.

L'obiettività impone al revisore di essere imparziale e libero da vincoli che possano influenzare il suo giudizio. Le norme sull'indipendenza mirano a favorire l'obiettività del revisore.

Pertanto il revisore deve rifiutare un incarico qualora constati la sussistenza di circostanze o vincoli che possano influenzare il suo giudizio, ovvero quando particolari circostanze possano sollevare nei terzi il fondato dubbio della mancanza di indipendenza. Non è quindi sufficiente l'onestà intellettuale del revisore, ma è altresì necessaria la condizione obiettiva di essere riconosciuto indipendente dai terzi. Ad esempio, un revisore che abbia un interesse finanziario, diretto o indiretto, in un'azienda non sarebbe nelle condizioni obiettive per rendere manifesta la sua indipendenza ai terzi, anche se la sua onestà intellettuale potrebbe fargli mantenere un atteggiamento indipendente.

Si osserva che in materia di indipendenza è stata recentemente emanata una raccomandazione comunitaria, che si articola in due parti: la prima contiene un quadro generale dei principi cardine dell'indipendenza, la seconda affronta con maggior dettaglio le situazioni specifiche nelle quali l'indipendenza potrebbe essere compromessa. In Italia tale raccomandazione non è ancora stata recepita e la compatibilità, nei suoi singoli aspetti, con il contesto italiano è ancora in fase di studio.

2. Competenza e diligenza.

Il revisore non deve vantare competenza ed esperienza se non le possiede. La competenza professionale può essere considerata nei suoi due aspetti:

- Ottenimento della competenza professionale. Può essere ottenuta con il titolo universitario adeguato, il tirocinio professionale ed un esame per l'abilitazione all'esercizio della professione. Questi aspetti sono regolati dal D.P.R. 99 del 06/03/98.
- Aggiornamento professionale. Il mantenimento della competenza professionale richiede il continuo aggiornamento nelle discipline attinenti, direttamente o indirettamente l'attività di revisione. Il revisore deve, inoltre, provvedere all'adeguata formazione professionale ed al costante aggiornamento dei collaboratori in relazione al grado di esperienza da essi raggiunto.

La diligenza professionale è intesa come impegno del revisore e dei suoi collaboratori ad ottemperare ai propri doveri professionali e, in particolare, ad osservare i principi di revisione statuiti nello svolgimento della propria attività. Quando il revisore si avvale di collaboratori, l'esercizio della diligenza professionale richiede un'adeguata direzione del lavoro svolto, un'opera costante di controllo ed un riesame critico delle risultanze e delle conclusioni raggiunte.

3. Riservatezza.

Il revisore ha l'obbligo di mantenere riservate le informazioni sugli affari dei clienti di cui è venuto a conoscenza nel corso dell'attività professionale. Il dovere della riservatezza continua anche dopo la fine della relazione professionale tra cliente e revisore.

La riservatezza deve essere sempre osservata dal revisore, a meno che la divulgazione di informazioni non sia stata espressamente autorizzata dal cliente o imposta dalla legge. Il dovere di riservatezza viene inoltre superato nei seguenti casi:

- ◆ per proteggere gli interessi professionali di un revisore in un procedimento legale;
- ◆ per permettere controlli di qualità disposti dagli organismi competenti;
- ◆ per rispondere a indagini di organi professionali o di vigilanza.

L'obbligo di riservatezza si estende ai collaboratori del revisore.

4. Responsabilità legale

Il revisore ha la responsabilità stabilita dalla legge.

4.1 Responsabilità civile

I principi di revisione non hanno lo scopo di interpretare le norme di legge in materia, ma di indicare dei parametri di comportamento.

La responsabilità civile del revisore dovrebbe essere valutata alla luce dei seguenti aspetti principali:

- la responsabilità del revisore sia nei confronti dell'azienda il cui bilancio è assoggettato a revisione, sia nei confronti dei terzi che subiscono un danno in conseguenza delle sue inadempienze o dei suoi errori deve essere valutata nella misura in cui tali inadempienze od errori si riflettano sulla relazione di revisione;
- le inadempienze ed errori devono essere valutati in relazione alla natura della revisione, che consiste nell'espressione di un giudizio professionale — raggiunto in seguito ad una revisione contabile svolta secondo i principi di revisione statuiti — sull'attendibilità con cui il bilancio stesso presenta la situazione patrimoniale-finanziaria ed il risultato economico secondo le norme stabilite.

Conseguentemente, il revisore dovrebbe essere considerato inadempiente o in errore solo se non avesse applicato o avesse applicato erroneamente gli statuiti principi di revisione e se questo comportamento avesse avuto conseguenze sulla correttezza del giudizio espresso nella relazione di revisione. Per converso, il revisore non dovrebbe essere considerato responsabile qualora non avesse potuto conoscere o non avesse potuto identificare fatti fraudolenti o errori riflessi nel bilancio di esercizio, malgrado la diligente applicazione dei principi di revisione statuiti.

Ad esempio: l'applicazione di tecniche campionarie può portare a non identificare un errore, in quanto l'operazione che ha generato l'errore medesimo non rientra nel campione. In questo caso, se il campione è rappresentativo delle operazioni da controllare, il revisore non può essere considerato responsabile per la non identificazione dell'errore.

L'art. 164 del D.Lgs. 24 febbraio 1998 n. 58, prevede quanto segue:

« I responsabili della revisione e i dipendenti che hanno effettuato l'attività di revisione contabile sono responsabili, in solido con la società di revisione, per i danni conseguenti da propri inadempimenti o fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati ».

4.2 Responsabilità penale

Il revisore è responsabile penalmente per falsità nelle relazioni o comunicazioni, per ostacolo all'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza, per i rapporti patrimoniali illecitamente intrattenuti con la società assoggettata a revisione, per i compensi illegalmente percepiti e per l'utilizzazione e divulgazione di notizie riservate, in base a quanto previsto dagli artt. 2624 e 2638 codice civile, dagli artt. 177, 178 e 179 del D.Lgs. 24 febbraio 1998 n. 58, e dall'art. 622 codice penale.

5. Rapporti tra revisori

Il rapporto fra revisori deve essere improntato su basi di correttezza e collaborazione.

I rapporti fra il revisore a cui non è stato rinnovato od è stato revocato l'incarico (revisore precedente) ed il revisore che gli succede (revisore successore) devono conformarsi alle seguenti norme etiche.

5.1 Rapporti con un'azienda che ha un altro revisore

Il revisore può offrire i propri servizi ad un'azienda il cui bilancio è revisionato da un altro revisore solo su richiesta esplicita dell'azienda stessa.

In questo caso non è tenuto ad informare il revisore in carica, ma deve indicare all'azienda che non può accettare l'eventuale incarico se non dopo aver informato e consultato il precedente revisore.

5.2 Rapporti con il precedente revisore prima dell'accettazione dell'incarico

Il revisore a cui è stato prospettato l'incarico deve informare l'azienda della necessità di consultare il precedente revisore ed ottenere che la stessa autorizzi il precedente revisore a rendersi disponibile per tale consultazione, sollevandolo dall'obbligo di riservatezza. Se l'azienda nega tale autorizzazione, il revisore —dopo averne richiesto il motivo— deve considerare le implicazioni di tale rifiuto nel decidere l'accettazione dell'incarico.

6. Compenso del revisore

Il revisore deve percepire un compenso adeguato all'incarico svolto. La necessità di un adeguato compenso è riconducibile alla posizione di indipendenza che il revisore deve oggettivamente avere nei confronti dell'azienda il cui bilancio deve essere revisionato.

L'indipendenza può venir meno se l'entità del compenso è tale da limitare il tempo o influenzare le qualità professionali occorrenti per formulare un giudizio sul bilancio. Conseguentemente, il revisore deve tener presente quanto segue:

- non può essere pattuito un compenso legato al risultato della revisione;
- normalmente non si possono accettare compensi prestabiliti senza che vi sia la possibilità di adeguarli a fronte di fatti straordinari che richiedano un'estensione delle procedure di revisione previste;
- in caso di accettazione di compensi fissi, o di sostanziale riduzione dei compensi per situazioni particolari (quali le revisioni di bilanci di organizzazioni non profit), l'onere che ne deriva deve essere assorbito dal revisore senza influenzare la qualità del lavoro e l'estensione delle procedure di revisione adottate.

7. Utilizzazione delle prestazioni professionali di altri revisori

Questo argomento viene inserito in attesa di definire uno specifico documento.

La revisione di un'azienda o di un gruppo di aziende è normalmente effettuata da un unico revisore, in quanto più efficacemente può coordinare lo svolgimento del lavoro e assumersene la totale responsabilità di fronte ai terzi.

In relazione a revisioni di gruppi di aziende o di aziende con sedi secondarie si può configurare comunque il caso che il revisore della casa madre (revisore principale) sia diverso dal revisore di una o più consociate o sedi secondarie (revisore secondario). Si pone, conseguentemente, il problema di stabilire le condizioni per l'utilizzo da parte del revisore principale del lavoro svolto dal revisore secondario e dei riflessi sulla documentazione, sulla relazione di revisione e sulla responsabilità del revisore principale.

Sostanzialmente diverse sono le condizioni nei seguenti casi:

- il revisore principale richiede direttamente ad un proprio associato o corrispondente di agire da revisore secondario;
- la consociata (o sede secondaria estera) ha nominato un revisore diverso da quello designato dalla casa madre.

7.1 Revisore secondario incaricato dal revisore principale

In questo caso il revisore principale si assume volontariamente la responsabilità della revisione svolta dal proprio associato o corrispondente.

Sarà cura del revisore principale valutare e documentare la qualificazione e la reputazione professionale del revisore di cui richiede la collaborazione ed impartire allo stesso istruzioni analitiche che specifichino i principi di revisione ed i principi contabili a cui dovrà fare riferimento nello svolgimento del suo lavoro.

Il revisore principale deve poter esaminare la documentazione del lavoro del revisore secondario quando lo richieda l'importanza del lavoro affidato al revisore secondario ed in tutti i casi in cui lo ritenga utile ai fini della formulazione del suo giudizio professionale. Normalmente il revisore principale non fa riferimento a questo tipo di collaborazione nella propria relazione di revisione.

Se il revisore principale ritiene di non essere in grado di incaricare revisori secondari assumendosi la responsabilità del loro lavoro, deve informare l'azienda che intende conferirgli l'incarico di questa situazione, e, se l'azienda dà il proprio accordo, comportarsi in base a quanto stabilito al paragrafo successivo.

7.2 *Revisore secondario non incaricato dal revisore principale*

Il revisore principale può utilizzare il lavoro di revisori secondari, che non siano stati da lui incaricati, assumendosene la responsabilità, solo se esistono le seguenti condizioni:

a) il revisore principale deve effettuare la revisione di una parte preponderante del bilancio del gruppo o azienda in esame, anche in considerazione della responsabilità che assume per il lavoro svolto dai revisori secondari;

b) il revisore secondario deve possedere un'adeguata qualificazione e reputazione professionale che, peraltro, garantiscano lo svolgimento della revisione ad uno standard accettabile al revisore principale;

c) il revisore secondario deve essere indipendente dalla entità (casa-madre, consociata, sede secondaria, ecc.) che esamina e da altre entità del gruppo;

d) il revisore secondario deve seguire adeguate procedure di revisione che corrispondano almeno a quelle che il revisore principale ritiene necessarie¹;

e) il revisore secondario deve comunicare alla casa madre ed al revisore principale le divergenze fra i principi contabili adottati dalla casa madre stessa² e quelli applicati dall'entità esaminata;

f) il revisore principale deve svolgere un'indagine per valutare che il revisore secondario ottemperi alle condizioni espresse nei punti da b) ad e). Normalmente questa indagine è effettuata facendo riferimento alla normativa professionale in vigore nel paese in cui opera il revisore secondario e mediante comunicazioni dirette con lo stesso;

g) il revisore principale può esaminare, oltre alla relazione di revisione, la documentazione del lavoro del revisore secondario, ivi inclusa la sua valutazione del sistema di controllo interno e le conclusioni relative agli aspetti significativi del suo incarico quando esista la necessaria autorizzazione della società esaminata da quest'ultimo;

h) il revisore principale è autorizzato ad ottenere informazioni dal revisore secondario e, se ritenuto essenziale per la revisione, è autorizzato ad ottenere informazioni dall'entità esaminata dal revisore secondario, con la possibilità di svolgere autonomamente procedure di revisione che ritenga necessarie.

Qualora il revisore secondario effettui la revisione di una parte significativa del bilancio o qualora le condizioni indicate alle lettere g) e h) non possano essere compiutamente soddisfatte, il revisore principale può utilizzare il lavoro di altri revisori facendone menzione nella propria relazione di revisione. Tale menzione non deve essere considerata come una limitazione alla validità della relazione di revisione, ma piuttosto come l'indicazione della divisione di responsabilità fra il revisore principale ed i revisori secondari.

Infine il revisore non può accettare di agire in qualità di revisore principale se non effettua la revisione di una parte sufficiente del bilancio del gruppo o dell'azienda.

¹ Se il revisore secondario non è a conoscenza delle procedure di revisione adottate dal revisore principale, quest'ultimo deve curare la comunicazione delle stesse.

² Se il revisore secondario non è a conoscenza dei principi contabili adottati dalla casa-madre, il revisore principale deve curare la comunicazione degli stessi.

Normalmente la revisione di una parte del bilancio inferiore a quella effettuata complessivamente dai revisori secondari non è sufficiente a mettere il revisore principale in condizioni di esprimere un giudizio professionale sul bilancio nel suo complesso.

In particolare, il revisore principale deve raggiungere una conoscenza del gruppo o dell'azienda nel suo complesso e deve effettuare la revisione delle entità del gruppo o azienda più significative per la natura delle operazioni svolte.

7.3 Documentazione dell'utilizzazione delle prestazioni di revisori secondari

La documentazione della revisione principale deve includere la dimostrazione che l'utilizzazione delle prestazioni del revisore secondario è stata effettuata in base a quanto stabilito nei precedenti punti 7.1 e 7.2.

7.4 Contenuto della relazione di revisione del revisore principale.

Normalmente il revisore principale non fa riferimento, nella propria relazione di revisione, all'utilizzazione delle prestazioni di revisori secondari quando:

- il revisore secondario sia stato incaricato direttamente dal revisore principale;
- la parte di bilancio esaminata da revisori secondari non sia significativa rispetto al bilancio nel suo complesso;
- il revisore principale, effettuando controlli del lavoro svolto dal revisore secondario ed altri controlli diretti sull'entità esaminata dal revisore secondario, si sia formato un giudizio autonomo sulla correttezza del bilancio dell'entità secondaria, per i riflessi che esso ha sul bilancio della casa madre.

In tutti gli altri casi, il revisore principale deve fare riferimento nella propria relazione di revisione al fatto che il suo giudizio sul bilancio è basato anche sulla revisione eseguita da altri revisori.

La parte esaminata da altri revisori deve essere identificata nella relazione di revisione mediante l'esposizione del valore assoluto o della percentuale rispetto alle attività totali, ai ricavi, al patrimonio netto, all'utile netto e ad ogni altro elemento riassuntivo di bilancio che permetta una chiara identificazione.

Normalmente non sono indicati i nomi dei revisori secondari. Qualora il revisore principale ritenga necessario riportare il nome del revisore secondario, tale indicazione può essere effettuata solo su specifica autorizzazione dello stesso e — in questo caso — deve essere riportata l'intera sua relazione di revisione, assieme a quella del revisore principale.

Se vi sono più revisori secondari, la parte da evidenziare come svolta da altri revisori può essere indicata in totale.

Nelle proprie conclusioni il revisore principale deve considerare i rilievi formulati dai revisori secondari alla luce della loro significatività rispetto al bilancio su cui esprime il proprio giudizio.

7.5 Responsabilità

Il revisore principale, se decide di non fare menzione della partecipazione di revisori secondari, è responsabile per il giudizio espresso sul bilancio nel suo complesso.

La menzione della partecipazione di revisori secondari nella relazione di revisione del revisore principale è effettuata al fine di ripartire la responsabilità fra il revisore principale ed i revisori secondari.

Il revisore secondario è responsabile per la relazione di revisione emessa dallo stesso.

IL CONTROLLO DELLA QUALITÀ DEL LAVORO DI REVISIONE CONTABILE

Documento n° 220

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

La società di revisione

I singoli incarichi di revisione

Direzione

Supervisione

Riesame del lavoro

APPENDICE

ESEMPI DI PROCEDURE GENERALI DI CONTROLLO DELLA QUALITÀ DI UNA SOCIETÀ DI REVISIONE

A. REQUISITI PROFESSIONALI

Direttiva

Procedure

B. PREPARAZIONE E COMPETENZA

Direttiva

Procedure

Assunzione

Sviluppo professionale

Avanzamento

C. ASSEGNAZIONE DEGLI INCARICHI

Direttiva

Procedure

D. DIREZIONE, SUPERVISIONE E RIESAME DEL LAVORO

Direttiva

Procedure

E. CONSULTAZIONE

Direttiva

Procedure

F. ACCETTAZIONE E MANTENIMENTO DELLA CLIENTELA

Direttiva

Procedure

G. MONITORAGGIO

Direttiva

Procedure

Introduzione

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e fornire una guida al revisore per il controllo della qualità del lavoro; in particolare definire:
 - (a) le direttive e le procedure di una società di revisione concernenti l'attività di revisione contabile;
 - (b) le procedure relative al lavoro assegnato agli assistenti in un determinato incarico di revisione.
2. Le direttive e le procedure di controllo della qualità devono essere attuate sia a livello della società di revisione nel suo insieme che a livello di singolo incarico di revisione.
3. Nel presente documento, i seguenti termini hanno il significato a fianco indicato:
 - (a) *il revisore*: è la persona che ha la responsabilità conclusiva della revisione contabile;
 - (b) *la società di revisione*: chiunque svolga attività di revisione contabile sia in forma di società che studio associato o come libero professionista;
 - (c) *il personale*: tutti i soci e i dipendenti professionisti di una società di revisione, nonché tutti i terzi professionisti che collaborano allo svolgimento di incarichi di revisione in ruoli non specialistici;
 - (d) *gli assistenti*: il personale che svolge un incarico di revisione diverso da "il revisore".

La società di revisione

4. La società di revisione deve definire le direttive e le procedure di controllo della qualità che garantiscano la conduzione del lavoro di revisione nel rispetto dei principi di revisione.
5. La natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di controllo della qualità di una società di revisione dipendono da diversi fattori, quali la dimensione e la natura della sua attività, la distribuzione geografica, la struttura organizzativa e la considerazione del rapporto costi/benefici. Pertanto, le procedure adottate dalle singole società di revisione saranno tra loro diverse, e varierà anche l'ampiezza della documentazione di supporto. Nell'appendice del presente documento, sono riportati alcuni esempi sulle procedure per il controllo della qualità di cui dovrebbero dotarsi le società di revisione.
6. Una società di revisione deve adottare direttive di controllo della qualità che abbiano, di norma, i seguenti obiettivi:
 - (a) **Requisiti professionali**

Il personale della società di revisione deve attenersi ai principi di indipendenza, integrità, obiettività, riservatezza e professionalità.
 - (b) **Preparazione e competenza.**

La società di revisione deve essere dotata di un organico che abbia un livello di competenza e di aggiornamento tali da consentirle di fare fronte alle proprie responsabilità con la dovuta diligenza.

(c) Assegnazione degli incarichi

Il lavoro di revisione deve essere assegnato a personale che abbia il livello di formazione e di preparazione tecnica che il lavoro richiede.

(d) Direzione, supervisione e riesame del lavoro

La direzione, la supervisione e il riesame del lavoro a tutti i livelli devono essere tali da garantire ragionevolmente che il lavoro eseguito rispetti adeguati livelli qualitativi.

(e) Consultazione

Qualora necessario, si devono consultare, all'interno o all'esterno della società, coloro che hanno l'esperienza e la competenza che la specifica situazione richiede.

(f) Accettazione e mantenimento della clientela

La società di revisione deve valutare ogni cliente potenziale prima di accettarne gli incarichi. Deve inoltre esaminare, in modo continuativo, i rapporti che la legano alla clientela acquisita. Nel decidere se accettare un nuovo cliente o continuare a fornire i propri servizi ad un cliente già acquisito, la società di revisione deve tenere nella debita considerazione, per quanto riguarda se stessa, la propria indipendenza e la capacità di fornire al cliente un servizio adeguato e, per quanto riguarda il cliente, l'integrità della sua Direzione.

(g) Monitoraggio

La società di revisione deve accertare, con controlli assidui, l'adeguatezza e l'efficacia operativa delle proprie direttive e procedure per il controllo della qualità.

7. Le direttive e le procedure generali sul controllo della qualità definite dalla società di revisione devono essere rese note al personale affinché vi sia la ragionevole certezza che siano comprese ed attuate.

I singoli incarichi di revisione

8. Il revisore deve attuare le procedure di controllo della qualità che, nel contesto delle direttive e delle procedure della società di revisione, siano appropriate per il singolo incarico di revisione.
9. Il revisore e coloro che hanno la responsabilità della supervisione del lavoro devono accertare che tutti i componenti del team di revisione abbiano la preparazione e la competenza necessarie per eseguire il lavoro ad essi assegnato, nonché decidere l'ampiezza appropriata, per ciascuno di loro, della direzione, della supervisione e del riesame del lavoro.
- 10 L'assegnazione del lavoro agli assistenti deve essere effettuata in modo che si abbia la ragionevole certezza che il lavoro sarà svolto con la dovuta diligenza da persone con il grado di preparazione e competenza che lo svolgimento del lavoro richiede.

Direzione

- 11 Gli assistenti cui è stato delegato parte del lavoro devono essere adeguatamente indirizzati, istruiti e seguiti. Ciò comporta renderli edotti sulle loro responsabilità e sugli obiettivi delle procedure che essi devono svolgere. Inoltre gli assistenti devono essere informati su aspetti quali il tipo di attività svolta dalla società e gli eventuali problemi contabili o di revisione che possano influire sulla natura, la tempistica e sull'ampiezza delle procedure di revisione che essi devono svolgere.
- 12 Il programma di revisione è uno strumento importante attraverso il quale trasmettere le istruzioni al personale impiegato nel lavoro. Anche i preventivi di tempo e la pianificazione del lavoro servono per comunicare le istruzioni per lo svolgimento della revisione.

Supervisione

- 13 La supervisione è strettamente correlata sia alla direzione del lavoro che al suo riesame e comprende elementi di entrambi.
- 14 Durante lo svolgimento del lavoro, il personale al quale sono affidate responsabilità di supervisione deve assolvere le seguenti funzioni:
- a) seguire l'avanzamento del lavoro per accertare che:

- i) gli assistenti dimostrino di avere la preparazione e la competenza necessarie per svolgere i compiti loro assegnati;
 - ii) gli assistenti dimostrino di comprendere le istruzioni relative allo svolgimento del lavoro di revisione;
 - iii) il lavoro sia eseguito secondo il programma di revisione e conformemente alla pianificazione;
- b) mantenersi informati sui problemi contabili e di revisione significativi sorti durante il lavoro di revisione, accertarne la rilevanza e, se ritenuto opportuno, modificare la pianificazione e il programma di revisione;
 - c) risolvere ogni discordanza di giudizio professionale fra il personale e valutare il livello di consultazione necessario.

Riesame del lavoro

- 15 Il lavoro eseguito da ogni assistente deve essere riesaminato da personale con competenza superiore, per accertare che:
- a) sia stato eseguito secondo il programma di revisione;
 - b) il lavoro ed i risultati ottenuti siano adeguatamente documentati;
 - c) eventuali questioni di rilievo in materia di revisione siano stati risolti oppure siano stati riportati nelle conclusioni del lavoro;
 - d) gli obiettivi delle procedure di revisione siano stati raggiunti e le conclusioni espresse siano conformi ai risultati del lavoro svolto e supportino il giudizio del revisore sul bilancio.
16. Quanto di seguito riportato deve essere sottoposto tempestivamente a riesame:
- a) la pianificazione e il programma di revisione;
 - b) le valutazioni del rischio intrinseco, del rischio del controllo e dei risultati delle procedure di conformità nonché le eventuali modifiche alla pianificazione e al programma di revisione;
 - c) la documentazione degli elementi probativi ottenuti dallo svolgimento delle procedure di validità e delle relative conclusioni, inclusa la documentazione dei risultati delle consultazioni;
 - d) i bilanci, le proposte di rettifiche emerse dal lavoro di revisione e la bozza della relazione di revisione.
17. È possibile estendere le procedure di riesame, soprattutto in caso di revisioni contabili di grandi e complesse dimensioni, prevedendo che persone indipendenti dallo specifico incarico di revisione, e con adeguata competenza tecnica, svolgano determinate procedure addizionali di riesame prima che il revisore emetta la relazione di revisione.

APPENDICE

Esempi di procedure generali di controllo della qualità di una società di revisione

A. REQUISITI PROFESSIONALI

Direttiva

Il personale della società di revisione deve attenersi ai principi di indipendenza, integrità, obiettività, riservatezza e professionalità.

Procedure

1. Affidare ad una persona o ad un gruppo di persone il ruolo di guida e il compito di risolvere problemi su questioni di integrità, obiettività, indipendenza e riservatezza e professionalità.
 - a) Individuare le situazioni in cui sarebbe opportuno documentare la soluzione dei problemi sorti.
 - b) Richiedere la consultazione, ove si ritenga necessario, di fonti autorevoli.
2. Comunicare al personale della società di ogni livello, le direttive e le procedure attinenti all'indipendenza, all'integrità, all'obiettività, alla riservatezza e alla professionalità.
 - a) Portare a conoscenza del personale della società le direttive e le procedure e richiederne l'osservanza.
 - b) Nei programmi di formazione, nella supervisione e nel riesame del lavoro di revisione, sottolineare l'importanza dell'indipendenza come predisposizione mentale.
 - c) Portare a conoscenza del personale i nomi delle società sottoposte a revisione contabile e delle società ad esse legate (la controllante, le controllate, le collegate e così via per le società che fanno parte del gruppo) per le quali si applicano le direttive riguardanti l'indipendenza.
 - (i) Approntare e conservare, ai fini dell'indipendenza, l'elenco dei clienti e di altre unità operative (filiali, succursali, collegate, controllate, controllanti ecc., del cliente) cui applicare le direttive di indipendenza.
 - (ii) Mettere a disposizione del personale (compreso il personale nuovo assunto in sede o in altro ufficio) tale elenco affinché possa accertare la propria indipendenza.
 - (iii) Definire una procedura per notificare al personale le modifiche all'elenco.
3. Controllare che le direttive e le procedure attinenti all'indipendenza, all'integrità, all'obiettività, alla riservatezza e alla professionalità siano rispettate.
 - a) Richiedere al personale dichiarazioni periodiche scritte, generalmente su base annuale, che attestino:
 - (i) di essere a conoscenza delle direttive e delle procedure adottate dalla società;
 - (ii) di non possedere investimenti vietati e di non averne effettuati durante il periodo coperto dalla dichiarazione;
 - (iii) di non avere relazioni non consentite e di non avere effettuato alcuna operazione vietata dalle direttive della società.
 - b) Responsabilizzare una persona o un gruppo di persone per risolvere casi anomali.
 - c) Responsabilizzare una persona o un gruppo di persone per ottenere le dichiarazioni e per verificare la completezza delle informazioni acquisite per quanto riguarda la documentazione sull'indipendenza.
 - d) Riesaminare periodicamente i rapporti della società di revisione con i clienti, al fine di accertare se taluni aspetti di tali rapporti possano incidere sulla sua indipendenza.

B. PREPARAZIONE E COMPETENZA

Direttiva

La società di revisione deve essere dotata di un organico che abbia un livello di competenza e di aggiornamento tali da consentirle di fare fronte alle proprie responsabilità con la dovuta diligenza.

Procedure

Assunzione

1. Definire un programma apposito che consenta di disporre di persone qualificate in base alla pianificazione delle esigenze di personale, alla determinazione degli obiettivi di assunzione e alla definizione delle qualifiche di coloro che hanno il compito di assumere il personale.
 - a) Pianificare le esigenze del personale a tutti i livelli e definire gli obiettivi sul numero di assunzioni, in base al portafoglio clienti, alla crescita prevista e alle cessazioni dei rapporti di lavoro.
 - b) Definire un programma per il conseguimento degli obiettivi di assunzione che individui:
 - (i) fonti da cui attingere il potenziale candidato;
 - (ii) metodi per contattare i potenziali candidati;
 - (iii) metodi per l'individuazione dei potenziali candidati;
 - (iv) metodi per richiamare l'attenzione di potenziali candidati;
 - (v) metodi per valutare e scegliere il candidato.
 - c) Informare i responsabili della selezione del personale sulle effettive esigenze della società e sugli obiettivi delle assunzioni.
 - d) Assegnare a persone autorizzate la responsabilità di decidere chi assumere.
 - e) Controllare l'efficienza del programma di assunzione.
 - (i) Valutare periodicamente il programma di assunzione, per stabilire se siano rispettate le direttive e le procedure fissate per la selezione di personale qualificato.
 - (ii) Esaminare periodicamente i risultati della selezione, per stabilire se siano realizzati gli obiettivi e se siano soddisfatte le esigenze di personale.
2. Definire, per ogni livello professionale, le qualifiche e gli indirizzi per la valutazione dei candidati potenziali.
 - a) Definire le caratteristiche da individuare nei candidati selezionati, quali l'intelligenza, l'integrità, l'onestà, la motivazione e l'idoneità professionale.
 - b) Definire quali esperienze, livelli d'istruzione, ecc. devono essere richiesti per l'ammissione del candidato, ad esempio:
 - (i) curriculum scolastico;
 - (ii) realizzazioni personali;
 - (iii) esperienza professionale;
 - (iv) interessi personali.
 - c) Stabilire l'indirizzo da osservare per l'assunzione di persone in situazioni del tipo:
 - i) assunzione di parenti del personale o di parenti di clienti;
 - (ii) riassunzione di ex-dipendenti;
 - (iii) assunzione di dipendenti di clienti.

- d) Ottenere informazioni sull'esperienza e sulle qualifiche dei candidati mediante strumenti adeguati, come ad esempio:
 - (i) curriculum professionale;
 - (ii) domande di assunzione;
 - (iii) colloqui;
 - (iv) dati e certificati scolastici;
 - (v) referenze personali;
 - (vi) referenze del precedente posto di lavoro;
 - (vii) certificati giudiziari.
 - e) Valutare le qualifiche del nuovo personale, comprese quelle ottenute attraverso canali diversi dai consueti (ad esempio, per il personale assunto a livello di supervisione o a seguito di fusioni o acquisizioni) al fine di accertare che esse ottemperino ai requisiti e soddisfino le esigenze della società.
3. Informare i candidati o i nuovi dipendenti sulle direttive e le procedure, cui dovranno attenersi, adottate dalla società.
- a) Servirsi di opuscoli o di mezzi analoghi per informare i candidati o i nuovi dipendenti.
 - b) Redigere e tenere aggiornato un manuale delle direttive e delle procedure da distribuire al personale.
 - c) Gestire un programma di orientamento professionale.

Sviluppo professionale

4. Definire l'indirizzo e le norme per la formazione professionale permanente e comunicarle al personale.
- a) Attribuire ad una persona, o ad un gruppo di persone, la responsabilità e l'autorità della funzione per lo sviluppo professionale.
 - b) Provvedere affinché i programmi definiti dalla società siano riesaminati da persone qualificate. Tali programmi dovrebbero contenere una dichiarazione degli obiettivi, della formazione professionale e/o i requisiti del personale esperto.
 - c) Fornire il programma di orientamento professionale della società ai nuovi dipendenti.
 - (i) Preparare pubblicazioni e programmi volti a dare informazioni ai nuovi dipendenti sui loro compiti ed opportunità.
 - (ii) Assegnare l'incarico di organizzare seminari di orientamento professionale per rendere note le responsabilità professionali e le direttive della società.
 - d) Stabilire il programma di formazione professionale permanente per ogni livello di esperienza del personale.
 - (i) Seguire le norme di legge e della professione, o indirizzi facoltativi, nello stabilire le norme della società.
 - (ii) Incentivare la partecipazione a programmi esterni di formazione professionale permanente, compresi i corsi di auto formazione.
 - (iii) Incentivare l'iscrizione a organizzazioni professionali; prendere in considerazione la possibilità che la società provveda o contribuisca al pagamento delle quote d'iscrizione.

- (iv) Incoraggiare i dipendenti a prestare la loro opera in seno alle commissioni professionali, a preparare articoli e a partecipare ad altre attività professionali.
- e) Sovrintendere ai programmi di formazione professionale permanente e mantenere un archivio (libri, cartelle, ecc.) sia a livello societario che individuale.
 - (i) Esaminare periodicamente tale archivio sul personale per verificare l'osservanza delle direttive societarie.
 - (ii) Esaminare periodicamente i resoconti di valutazione e gli altri dati relativi ai programmi di formazione professionale permanente in modo da valutare se i programmi siano stati presentati in modo efficiente e se conseguano gli obiettivi. Prendere in considerazione la necessità di introdurre programmi nuovi nonché di rivedere o eliminare i programmi inefficienti.
- 5. Mettere a disposizione del personale le informazioni che riguardano gli sviluppi correnti sulle regole tecnico-professionali e sulle direttive tecniche della società ed incentivare il personale ad intraprendere attività di auto formazione.
 - a) Fornire al personale la documentazione professionale sugli sviluppi correnti delle regole tecnico-professionali.
 - (i) Distribuire al personale documentazione di interesse generale, come ad esempio principi nazionali ed internazionali su questioni attinenti alla contabilità e alla revisione.
 - (ii) Distribuire le direttive professionali e la normativa di legge su temi di interesse specifico, quali la quotazione di borsa di titoli societari e argomenti fiscali, ai responsabili di tali settori.
 - (iii) Distribuire al personale i manuali tecnici delle direttive e delle procedure societarie. I manuali dovrebbero essere aggiornati contestualmente a nuovi sviluppi e mutamenti di condizioni.
 - b) Per quanto riguarda i programmi di formazione professionale della società, predisporre o acquisire la documentazione didattica, selezionare e formare gli istruttori.
 - (i) Stabilire gli obiettivi e/o i presupposti di formazione e di esperienza dei programmi di formazione.
 - (ii) Accertare che gli istruttori siano qualificati e conoscano il contenuto del programma e i metodi di insegnamento.
 - (iii) Chiedere ai partecipanti di valutare il contenuto del programma, nonché gli istruttori delle sessioni formative.
 - (iv) Chiedere agli istruttori di valutare il contenuto del programma, nonché i partecipanti delle sessioni formative.
 - (v) Aggiornare i programmi alla luce degli ultimi sviluppi, del mutare delle condizioni e delle valutazioni.
 - (vi) Disporre di una biblioteca o di altra struttura, che contenga materiale professionale, legale e societario su argomenti di carattere tecnico-professionale.
- 6. Definire, nella misura necessaria, programmi che soddisfino le esigenze della società in materia di personale esperto per aree e settori economici specialistici.

- a) Condurre programmi di formazione allo scopo di conseguire, e mantenere aggiornata, la specifica esperienza in aree e settori economici specializzati come i settori regolamentati, l'E.D.P. Audit e i metodi di campionamento statistico.
- b) Favorire la partecipazione a programmi esterni di formazione, incontri e seminari per acquisire competenze tecniche e specialistiche.
- c) Fornire materiale tecnico inerente alle aree e ai settori economici specializzati.

Avanzamento

- 7. Stabilire le qualifiche che occorrono ai vari livelli di responsabilità nell'ambito della società.
 - a) Predisporre gli indirizzi che descrivano le responsabilità attribuite ai vari livelli, le prestazioni attese e l'esperienza necessaria per l'avanzamento di livello, cioè:
 - (i) posizione professionale e responsabilità ad essa correlata;
 - (ii) esperienza acquisita (espressa eventualmente in termini di tempo), che generalmente occorre per passare al livello superiore.
 - b) Stabilire i criteri che sono considerati nel valutare le prestazioni individuali e il rendimento atteso, quali:
 - (i) conoscenze tecniche;
 - (ii) capacità di analisi e di valutazione;
 - (iii) capacità di comunicazione;
 - (iv) leadership e capacità di addestramento;
 - (v) rapporti con i clienti;
 - (vi) propensioni personali e personalità professionale (carattere, intelligenza, giudizio e motivazione);
 - (vii) iscrizione ad un albo professionale per l'avanzamento ad un livello di supervisione.
 - c) Utilizzo di manuali e altri mezzi per rendere note le direttive e le procedure di avanzamento professionale.
- 8. Valutare le prestazioni del personale ed informarlo dei progressi conseguiti.
 - a) Raccogliere e valutare le informazioni sulle prestazioni del personale.
 - (i) Stabilire le responsabilità e i criteri di valutazione per i vari livelli, precisando chi preparerà le valutazioni e quando saranno effettuate.
 - (ii) Istruire il personale sugli obiettivi del programma di valutazione.
 - (iii) Impiegare, per la valutazione della prestazione del personale, appositi moduli eventualmente standardizzati.
 - (iv) Esaminare le valutazioni con il dipendente valutato.
 - (v) Esigere che le valutazioni siano riesaminate dal superiore di chi ha effettuato la valutazione.
 - (vi) Esaminare le valutazioni al fine di accertare che ognuno abbia lavorato e sia stato parimenti valutato da persone differenti.
 - (vii) Verificare che le valutazioni siano completate alla scadenza.
 - (viii) Istruire l'archivio sul personale contenente la documentazione relativa alla valutazione.

- b) Informare periodicamente i dipendenti sui loro progressi e sulle opportunità di carriera.
 - (i) Esaminare periodicamente insieme ai dipendenti la valutazione della loro prestazione, inclusa la valutazione dei loro progressi nella società. Dovrebbero essere presi in considerazione i seguenti elementi:
 - a. prestazione;
 - b. obiettivi futuri della società e del personale;
 - c. incarichi preferiti;
 - d. opportunità di carriera.
 - (ii) Valutare periodicamente i soci ricorrendo al socio senior o a colleghi più anziani per confermare che abbiano ancora la qualifica necessaria per mantenere la loro responsabilità.
 - (iii) Esaminare periodicamente il sistema di valutazione e di rapporti col personale, per accertare che:
 - a. le procedure di valutazione e di documentazione siano puntualmente seguite;
 - b. i requisiti prestabiliti per il passaggio di livello siano stati conseguiti;
 - c. le decisioni riguardanti il personale siano coerenti con le valutazioni formulate;
 - d. la prestazione eccezionale sia riconosciuta.

9. Assegnare il compito di decidere i passaggi di livello.

- a) Attribuire la responsabilità di decidere l'avanzamento o meno di livello a determinate persone che abbiano il compito di svolgere colloqui con i candidati per l'avanzamento professionale, di documentare il risultato dei colloqui e di istruire gli archivi del personale.
- b) Valutare i dati così ottenuti e riconoscere opportunamente la qualità del lavoro svolto nel decidere il passaggio di livello.
- c) Esaminare periodicamente l'impostazione della società sui passaggi di livello per accertare che ai dipendenti che posseggano i requisiti prefissati siano attribuite effettivamente responsabilità maggiori.

C. ASSEGNAZIONE DEGLI INCARICHI

Direttiva

Il lavoro di revisione deve essere assegnato a personale che abbia il livello di formazione e di preparazione tecnica che il lavoro richiede.

Procedure

1. Definire il metodo in base al quale la società assegna gli incarichi al personale compresi la pianificazione dei fabbisogni globali e dei singoli uffici (e i criteri adottati per ottenere un fabbisogno equilibrato di personale per la revisione), delle competenze del personale, dello sviluppo e dell'impiego individuale.
 - a) Pianificare il fabbisogno di organico a livello globale e di singolo ufficio.
 - b) Definire prontamente il fabbisogno di organico per ogni incarico.
 - c) Preparare il budget del tempo che sarà impiegato nei vari incarichi per definire il fabbisogno di personale e la programmazione del lavoro.
 - d) Per conseguire un equilibrio tra il fabbisogno di personale, le competenze personali, lo sviluppo e l'impiego individuale, prendere in considerazione i seguenti fattori:

- (i) dimensione e complessità dell'incarico;
 - (ii) disponibilità di personale;
 - (iii) particolari competenze richieste;
 - (iv) calendario del lavoro da effettuare;
 - (v) continuità e rotazione periodica del personale;
 - (vi) opportunità di addestramento sul lavoro.
2. Designare una o più persone per l'assegnazione del personale ai vari incarichi.
- a) Nell'assegnare gli incarichi a singoli dipendenti prendere in considerazione i seguenti elementi:
 - (i) fabbisogno in termini di organico e di tempo per ogni specifico incarico;
 - (ii) valutazioni delle qualifiche del personale per quanto attiene all'esperienza, alla posizione, alla preparazione e alla competenza specialistica;
 - (iii) supervisione e partecipazione pianificata del personale dirigente;
 - (iv) pianificazione della disponibilità di tempo dei singoli professionisti incaricati;
 - (v) situazioni in cui possono esistere problemi di indipendenza e conflitti di interesse, come ad esempio l'assegnare al personale la revisione contabile di un cliente ex-datore di lavoro o datore di lavoro di parenti.
 - b) Nell'attribuire incarichi al personale, prendere adeguatamente in considerazione gli aspetti di continuità e di rotazione, in modo da assicurare un efficiente svolgimento del lavoro di revisione, nonché l'impiego di altro personale con diversa esperienza e preparazione.
3. Provvedere affinché il revisore approvi il calendario e l'organico assegnato all'incarico di revisione.
- a) Laddove sia opportuno, sottoporre al controllo e all'approvazione del revisore i nominativi e le qualifiche del personale a cui è stato affidato lo svolgimento della revisione.
 - b) Valutare l'esperienza e la formazione del personale incaricato di svolgere il lavoro in rapporto alla complessità o ad altre esigenze dell'incarico, nonché all'ampiezza della supervisione da svolgere.

D. DIREZIONE, SUPERVISIONE E RIESAME DEL LAVORO

Direttiva

La direzione, la supervisione e il riesame del lavoro a tutti i livelli devono essere tali da garantire ragionevolmente che il lavoro eseguito rispetti adeguati livelli qualitativi.

Procedure

1. Garantire una serie di procedure per pianificare i lavori di revisione contabile.
- a) Affidare la responsabilità di pianificare un lavoro di revisione. Coinvolgere il personale incaricato del lavoro nel processo di pianificazione.
 - b) Sviluppare i dati conoscitivi di base e i dati risultanti da precedenti lavori di revisione e adattarli alla nuova situazione.
 - c) Descrivere gli elementi che devono essere compresi nel processo di pianificazione, come ad esempio:

- (i) definizione di programmi di lavoro per aree di particolare attenzione per la revisione contabile;
 - (ii) determinazione del fabbisogno di personale e conoscenze in campi specialistici;
 - (iii) stima del tempo necessario al completamento della revisione;
 - (iv) esame delle attuali condizioni economiche che incidono sull'attività del cliente o sul settore economico in cui questo opera e conseguente impatto potenziale sullo svolgimento della revisione.
2. Predisporre procedure che assicurino il mantenimento del livello della qualità del lavoro che la società deve svolgere.
- a) Predisporre un'adeguata supervisione a tutti i livelli organizzativi, tenendo conto della formazione professionale, della competenza e dell'esperienza del personale incaricato della revisione.
 - b) Fornire uno schema per la forma e il contenuto delle carte di lavoro.
 - c) Impiegare moduli, liste di controllo e questionari nella misura opportuna a supporto dello svolgimento del lavoro di revisione.
 - d) Definire procedure per risolvere discordanze nei giudizi professionali tra il personale che svolge il lavoro.
3. Nel corso dello svolgimento della revisione, procedere all'addestramento sul lavoro.
- a) Sottolineare l'importanza dell'addestramento sul lavoro quale parte rilevante nel processo di sviluppo di una persona.
 - (i) Discutere con gli assistenti il rapporto tra il lavoro di revisione che stanno svolgendo e la revisione nel suo complesso.
 - (ii) Rendere partecipi gli assistenti al maggior numero possibile di fasi della revisione contabile.
 - b) Sottolineare l'importanza della capacità di gestire il personale ed inserire tali argomenti nei programmi di addestramento della società.
 - c) Incoraggiare il personale a formare e sviluppare i propri dipendenti.
 - d) Sovrintendere agli incarichi per assicurarsi che il personale:
 - (i) soddisfi, i requisiti di esperienza previsti dalle norme legislative, dagli organi di controllo e dagli organi professionali di pertinenza;
 - (ii) acquisisca esperienza nei vari ambiti della revisione e nei vari settori economici;
 - (iii) lavori con la supervisione di più supervisori.

E. CONSULTAZIONE

Direttiva

Qualora necessario, si devono consultare, all'interno o all'esterno della società, coloro che hanno l'esperienza e la competenza che la specifica situazione richiede.

Procedure

1. Identificare le aree e le situazioni particolari in cui è necessario consultare un esperto e incoraggiare il personale a ricorrere a fonti dottrinarie autorevoli per situazioni complesse o anomale.
 - a) Informare il personale sulle direttive e sulle procedure di consultazione adottate dalla società.

- b) Precisare aree o situazioni particolari per le quali sia bene o necessario ricorrere alla consulenza, a causa della natura e della complessità dell'argomento. Qui di seguito si riportano alcuni esempi:
 - (i) interpretazione di principi tecnici di nuova pubblicazione;
 - (ii) settori economici che abbiano speciali obblighi contabili e di revisione;
 - (iii) problemi professionali;
 - (iv) presentazione di documenti richiesti da organi governativi o di controllo.
 - c) Disporre o avere accesso a biblioteche di consultazione nonché ad altre fonti normative.
 - (i) Per ogni ufficio stabilire chi sia il responsabile della biblioteca.
 - (ii) Preparare ed aggiornare manuali tecnici relativi anche a settori particolari o specializzati ed emettere interpretazioni tecniche.
 - (iii) Prendere accordi con altre società ed altri professionisti per supplire alle risorse della società.
 - (iv) Notificare eventuali problemi agli organi preposti nell'ambito professionale affinché ne analizzino l'aspetto tecnico.
2. Designare gli esperti che costituiscono fonti accreditate, e definire la loro autorevolezza in caso di consultazione. Approntare procedure adatte a risolvere differenze di opinioni tra il personale incaricato della revisione e gli specialisti.
 - a) Designare il personale specializzato per la presentazione dei documenti richiesti dagli organi governativi o di controllo.
 - b) Designare gli specialisti per settori economici specializzati.
 - c) Consigliare il personale sul grado di autorevolezza da accordare alle opinioni degli esperti e le procedure che dovrebbero essere adottate per risolvere differenze di opinioni tra esperti.
 3. Specificare quale documentazione debba essere fornita ai fini della consultazione, per quelle aree e situazioni specifiche che abbiano reso necessaria la consultazione.
 - a) Informare il personale sulla documentazione da predisporre, su come deve essere preparata e chi ne è responsabile.
 - b) Indicare dove deve essere archiviata la documentazione da consultare.
 - c) Istituire, per ogni riferimento e ai fini della ricerca, un sistema di archiviazione del risultato delle consultazioni.

F. ACCETTAZIONE E MANTENIMENTO DELLA CLIENTELA

Direttiva

La società di revisione deve valutare ogni cliente potenziale prima di accettarne gli incarichi. Deve inoltre esaminare, in modo continuativo, i rapporti che la legano alla clientela acquisita. Nel decidere se accettare un nuovo cliente o continuare a fornire i propri servizi ad un cliente già acquisito, la società di revisione deve tenere nella debita considerazione, per quanto riguarda se stessa, la propria indipendenza e la capacità di fornire al cliente un servizio adeguato e, per quanto riguarda il cliente, l'integrità della sua Direzione.

Procedure

1. Stabilire le procedure atte a valutare e ad accettare clienti potenziali.
 - a) Le procedure di valutazione possono comprendere:

- (i) l'ottenimento e il controllo delle informazioni finanziarie disponibili relative al cliente potenziale, come ad esempio le relazioni annuali di revisione, i bilanci infrannuali e le dichiarazioni dei redditi;
 - (ii) le richieste a terzi di qualsiasi informazione relativa al potenziale cliente, ai suoi soci ed alla sua Direzione, che possa risultare d'interesse ai fini della valutazione. Ove ritenuto necessario, le richieste possono essere rivolte a quei soggetti che intrattengono rapporti finanziari o commerciali con il potenziale cliente o che operano nella stessa sfera economica;
 - (iii) l'esame delle circostanze che possono indurre la società a ritenere che l'incarico richieda particolare attenzione e presenti rischi anomali.
 - (iv) la valutazione dell'indipendenza e la capacità della società di svolgere gli incarichi richiesti dal cliente potenziale. Nel valutare la capacità della società, esaminare quale grado di competenza tecnica sia necessaria nonché la conoscenza del settore economico e la qualificazione del proprio personale;
 - (v) l'accertamento che l'eventuale accettazione del nuovo cliente non infranga le norme di deontologia professionale.
- b) Incaricare una o più persone di livello manageriale per valutare le informazioni ottenute sul cliente potenziale e per decidere se accettare o meno l'incarico.
- (i) Prendere in considerazione i tipi di incarichi che la società non può accettare e quali invece può accettare soltanto a talune condizioni.
 - (ii) Documentare le conclusioni tratte.
- c) Informare i dipendenti interessati sulle direttive e sulle procedure per l'accettazione di nuovi clienti.
- d) Incaricare determinate persone per amministrare e controllare l'ottemperanza alle direttive e alle procedure della società per accettare nuovi clienti.
- e) Le procedure di valutazione normalmente comprendono il contatto con il revisore precedente. La richiesta di informazioni deve riguardare fatti che possano incidere sull'integrità della Direzione, su divergenze con la stessa riguardanti aspetti contabili, sulle procedure di revisione e su tutte le altre questioni ritenute rilevanti. Ad eccezione dei casi in cui la sostituzione del revisore sia richiesta da norme di legge o di regolamento, occorre approfondire con il revisore precedente le motivazioni che hanno determinato la richiesta di un nuovo revisore;
2. Valutare i clienti al termine di determinati periodi, oppure in seguito a specifici eventi per decidere se il rapporto debba continuare.
- a) Siffatte condizioni potrebbero comprendere:
- (i) la scadenza dell'incarico;
 - (ii) un cambiamento rilevante in uno o più dei seguenti elementi o fattori:
 - a. direzione;
 - b. amministratori;
 - c. proprietà;
 - d. consulenti legali;
 - e. condizioni finanziarie;

- f. controversie;
 - g. natura delle attività svolte dal cliente;
 - h. natura dell'incarico;
- (iii) l'insorgere di condizioni che avrebbero indotto la società a respingere un cliente qualora tali condizioni fossero esistite al momento dell'accettazione dell'incarico.
- b) Incaricare una o più persone di livello manageriale per valutare le informazioni ottenute e per decidere se continuare o meno a fornire servizi ad un cliente.
- (i) Prendere in considerazione quali tipi di incarichi la società non può mantenere o può mantenere soltanto a talune condizioni.
 - (ii) Documentare le conclusioni tratte.
- c) Informare il personale interessato sulle direttive e sulle procedure adottate dalla società per continuare a svolgere incarichi presso clienti.
- d) Incaricare determinate persone per amministrare e controllare il rispetto delle direttive e delle procedure attuate dalla società per continuare il rapporto con il cliente.

G. MONITORAGGIO

Direttiva

La società di revisione deve accertare, con controlli assidui, l'adeguatezza e l'efficacia operativa delle proprie direttive e procedure per il controllo della qualità.

Procedure

1. Definire gli scopi e i contenuti del programma di monitoraggio della società.
 - a) Definire le procedure di monitoraggio necessarie a garantire ragionevolmente l'adeguatezza e l'efficienza operativa delle direttive e delle procedure di controllo della qualità.
 - (i) Definire gli obiettivi, predisporre le istruzioni ed esaminare i programmi che saranno adottati nell'espletamento delle attività di monitoraggio.
 - (ii) Fornire direttive in merito all'ampiezza del lavoro e dei criteri di selezione degli incarichi per il loro riesame.
 - (iii) Stabilire la periodicità e la tempistica delle attività di monitoraggio.
 - (iv) Stabilire le procedure atte a risolvere eventuali controversie tra coloro che sono incaricati del riesame e i responsabili dei lavori di revisione.
 - b) Stabilire livelli di competenza affinché il personale possa partecipare alle attività di monitoraggio e al metodo di selezione.
 - (i) Definire i criteri in base ai quali selezionare i responsabili del monitoraggio compresi i livelli di responsabilità nella società e le necessarie competenze specialistiche.
 - (ii) Conferire la responsabilità per la selezione del personale addetto al monitoraggio.
 - c) Condurre l'attività di monitoraggio
 - (i) Esaminare e verificare il rispetto delle direttive e delle procedure di controllo della qualità applicabili.
 - (ii) Esaminare gli incarichi selezionati per accertare il rispetto dei principi professionali, delle direttive e delle procedure di controllo della qualità.

2. Provvedere a trasmettere i risultati alla direzione competente del monitoraggio delle azioni intraprese o pianificate e a ad un riesame globale del sistema di controllo della qualità della società.
 - a) Discutere con il responsabile della società i risultati delle verifiche degli incarichi esaminati.
 - b) Discutere i rilievi specifici con il responsabile del singolo incarico esaminato.
 - c) Trasmettere i risultati della verifica e le raccomandazioni alla direzione della società unitamente agli interventi correttivi intrapresi o previsti.
 - d) Accertarsi che gli interventi correttivi siano stati attuati.
 - e) Definire le necessità di modifica delle direttive e delle procedure di controllo della qualità, in base ai risultati dell'attività di monitoraggio e ad altri aspetti pertinenti.

LA DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO

Documento n° 230

Ottobre 2002

INDICE

iNTRODUZIONE

Forma e contenuto delle carte di lavoro

Riservatezza, sicurezza, conservazione e proprietà delle carte di lavoro.

Libro della revisione contabile

ALLEGATO 1

Contenuto della documentazione

ALLEGATO 2

Organizzazione della documentazione

INTRODUZIONE

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e fornire una guida per la documentazione della revisione contabile del bilancio.
2. Il revisore deve documentare gli aspetti che costituiscono gli elementi probativi a sostegno del giudizio espresso sul bilancio. La documentazione deve inoltre dimostrare che il lavoro di revisione è stato svolto in conformità ai principi di revisione.
3. La documentazione comprende tutti i documenti (carte di lavoro) predisposti od ottenuti e conservati dal revisore nell'esecuzione dell'incarico di revisione. Le carte di lavoro possono essere predisposte su carta, film, supporti elettronici od altri mezzi.
4. Le carte di lavoro:
 - a) assistono e comprovano la pianificazione e lo svolgimento del lavoro di revisione;
 - b) assistono e comprovano la supervisione ed il riesame del lavoro di revisione svolto;
 - c) costituiscono gli elementi probativi risultanti da lavoro svolto a sostegno del giudizio espresso dal revisore.

Forma e contenuto delle carte di lavoro

5. Il revisore deve predisporre carte di lavoro che siano sufficientemente complete e dettagliate per permettere una comprensione globale della revisione.
6. Il revisore deve riportare, nelle carte di lavoro, informazioni sulla pianificazione del lavoro di revisione, sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle procedure di revisione svolte, e sui relativi esiti, nonché sulle conclusioni formulate sulla base degli elementi probativi acquisiti. Le carte di lavoro devono contenere le considerazioni del revisore su tutti gli aspetti significativi che richiedano una valutazione, e le relative conclusioni al riguardo. Con riferimento alle aree che presentino difficili questioni afferenti l'applicazione di principi o l'effettuazione di valutazioni soggettive, le carte di lavoro devono riportare i fatti rilevanti conosciuti dal revisore al momento in cui ha raggiunto le proprie conclusioni.
7. L'esperienza e la capacità professionale guidano il revisore nel determinare quanto ampio debba essere il contenuto delle carte di lavoro. Il revisore, per decidere su questo aspetto deve considerare cosa sarebbe necessario ad un altro revisore, senza alcuna cognizione dell'incarico, per capire il lavoro sviluppato e le motivazioni delle decisioni prese, senza peraltro entrare nel dettaglio di tutti gli aspetti del lavoro svolto. La conoscenza degli aspetti di dettaglio può essere acquisita attraverso una discussione con il revisore che ha predisposto le carte di lavoro.
8. La forma e il contenuto delle carte di lavoro dipendono da diversi elementi quali:
 - natura dell'incarico;
 - schema della relazione del revisore;
 - natura e complessità del settore e dell'attività svolta dalla società;
 - tipologia e condizioni dei sistemi contabile e di controllo interno;

- necessità, in particolari circostanze, di direzione, supervisione e controllo del lavoro svolto da collaboratori;
- specifiche metodologie e tecnologie utilizzate nel corso della revisione.

Gli elementi formali, contenuti normalmente in ogni carta di lavoro, sono:

- identificazione della società;
- data del bilancio in esame;
- firma del componente del team di revisione che ha svolto il lavoro e di chi lo ha riesaminato;
- data in cui è stato svolto e rivisto il lavoro;
- numerazione secondo un indice progressivo prestabilito.

9. Le carte di lavoro sono impostate ed organizzate per rispondere alle esigenze ed alle necessità del revisore emergenti in ciascuno specifico incarico di revisione. L'utilizzo di carte di lavoro standardizzate (per esempio checklist, lettere standard, codificazione e archiviazione delle carte di lavoro) può migliorare l'efficienza con cui le carte di lavoro stesse sono preparate e riviste. Esse facilitano l'attribuzione del lavoro ai vari componenti del team di revisione e, al tempo stesso, costituiscono uno strumento per il controllo della loro qualità.

10. Per migliorare l'efficienza della revisione il revisore può utilizzare schede, analisi e altra documentazione preparati dalla società. In tali circostanze il revisore deve accertare che tale documentazione sia stata correttamente predisposta.

Le carte di lavoro eventualmente predisposte dal personale della società devono contenere l'indicazione "redatta dall'azienda" o altra espressione equivalente.

11. Le carte di lavoro includono normalmente:

- informazioni sulla struttura legale ed organizzativa della società;
- estratti o copie di importanti documenti legali, accordi e verbali;
- informazioni sul settore, sulla situazione economica e sulla normativa all'interno dei quali opera la società;
- evidenza del processo di pianificazione, compresi i programmi di lavoro ed eventuali loro cambiamenti;
- evidenza dell'analisi e comprensione dei sistemi contabile e di controllo interno della società da parte del revisore;
- evidenza della valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo e di ogni eventuale cambiamento successivo degli stessi;
- evidenza delle considerazioni del revisore sul lavoro svolto dai revisori interni e delle conclusioni raggiunte;
- analisi delle operazioni e dei saldi;
- analisi di indici ed andamenti significativi;
- indicazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione poste in essere e dei relativi risultati;
- evidenza della supervisione e del riesame del lavoro svolto dai collaboratori;

- indicazione di chi ha svolto le procedure di revisione e di quando le stesse sono state poste in essere;
- dettaglio delle procedure applicate per le componenti il cui bilancio è esaminato da un altro revisore;
- copia della corrispondenza con altri revisori, esperti ed altri soggetti terzi;
- copia di lettere o note su aspetti della revisione comunicati o discussi con la società, compresi i termini dell'incarico e le carenze significative riscontrate nel sistema di controllo interno;
- lettere di attestazione ricevute dalla società;
- conclusioni raggiunte dal revisore su aspetti significativi della revisione, con evidenza delle modalità e/o delle considerazioni attraverso le quali siano stati risolti o trattati eventuali eccezioni o aspetti particolari emersi dalla revisione;
- copia del bilancio e della relazione del revisore.

Nell'allegato 1 del presente documento è riportato, in via esemplificativa, il contenuto di alcune carte di lavoro ad uso corrente fondamentali nell'ambito del processo di revisione.

I documenti di revisione ad uso corrente contengono le informazioni relative alla revisione del bilancio di un singolo esercizio.

12. Nel caso di incarichi di revisione pluriennali, alcune carte di lavoro possono essere classificate come documenti di revisione "permanenti" (o ad uso pluriennale). Tali documenti devono essere aggiornati con nuove informazioni aventi una valenza pluriennale ed archiviati separatamente dai documenti ad uso corrente.

Nell'allegato 2 del presente documento è riportato, in via esemplificativa, un elenco delle carte di lavoro ad uso pluriennale.

Riservatezza, sicurezza, conservazione e proprietà delle carte di lavoro.

13. Il revisore deve adottare procedure appropriate per assicurare la riservatezza e la sicurezza nella custodia delle carte di lavoro, nonché la conservazione delle stesse per un periodo sufficiente, legato alle esigenze future. Il periodo di conservazione delle carte di lavoro deve essere determinato in conformità alle norme di legge e alle indicazioni professionali per la conservazione dei documenti.

Quindi, le carte di lavoro devono essere conservate per un periodo minimo di dieci anni. Tale limite è stabilito facendo riferimento alle norme relative alla conservazione delle scritture contabili.

Il revisore deve inoltre adottare tutte le cautele necessarie per evitare la modifica delle carte di lavoro successivamente al rilascio della propria relazione.

14. Le carte di lavoro sono di proprietà del revisore. Sebbene talune parti od estratti delle carte di lavoro possano essere messi a disposizione della società, a discrezione del revisore, esse non sostituiscono i documenti contabili della società.
15. Le carte di lavoro – in quanto documentano il lavoro svolto e contengono le informazioni fornite dalla società in virtù di un rapporto fiduciario – devono essere accuratamente custodite sia durante che successivamente allo svolgimento del lavoro di revisione e non devono essere accessibili a persone non autorizzate.
16. I responsabili della società possono richiedere al revisore di esaminare le sue carte di lavoro. Il revisore può accedere a tale richiesta in base alle seguenti considerazioni:
- che la società abbia una valida ragione per esaminare le carte di lavoro;

- che l'esame delle carte di lavoro, ed in particolare del programma di revisione, sia effettuato dopo che le procedure di revisione sono state completate;
- che l'esame sia limitato alle carte di lavoro rilevanti per la società.

Libro della revisione contabile

17. Il libro della revisione deve essere predisposto dal revisore nello svolgimento di taluni incarichi, così come previsto dalle norme contenute nel D. Lgs 24/2/98 n.58, Testo Unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria. L'art. 155 terzo comma, del Testo Unico, recita: "La società di revisione riporta in apposito libro tenuto presso la sede della società che ha conferito l'incarico le informazioni concernenti l'attività svolta, secondo criteri e modalità stabilite dalla Consob con regolamento. Si applica l'art. 2421, terzo comma, del codice civile".

Per il contenuto del libro della revisione si fa rinvio alle disposizioni contenute nel Regolamento concernente la disciplina degli Emittenti emanato dalla Consob.

In questa sede si sottolinea che la tenuta del libro della revisione, che derivi da norme di legge o da una richiesta della società, non esonera il revisore dalla predisposizione della documentazione del lavoro di revisione svolto, secondo le modalità previste nel presente documento.

ALLEGATO 1

Contenuto della documentazione

Il contenuto delle carte di lavoro varia secondo lo scopo che con esse si intende perseguire.

In generale, le carte di lavoro devono indicare:

- l'obiettivo specifico che si vuole conseguire;
- la fonte dell'informazione;
- l'indicazione del lavoro di revisione svolto con il riferimento ai documenti originali esaminati;
- le conclusioni raggiunte.

A titolo esemplificativo, si riporta di seguito il contenuto di alcune carte di lavoro ad uso corrente fondamentali nell'ambito del processo di revisione.

1.1 Documentazione della pianificazione del lavoro

Le carte di lavoro, nelle quali il revisore documenta la pianificazione del lavoro di revisione normalmente devono contenere i seguenti elementi informativi:

- promemoria con l'indicazione degli aspetti relativi al lavoro da svolgere da considerare in fase di pianificazione;
- promemoria con l'indicazione degli eventuali effetti che le condizioni economiche generali possono avere sull'azienda in esame;
- note o estratti di studi e ricerche svolti sul settore in cui opera l'azienda in esame;
- note del revisore sull'attività e sulla struttura organizzativa della società;
- analisi preliminare del bilancio della società (normalmente su una situazione contabile intermedia, in quanto la pianificazione della revisione è effettuata prima della fine dell'esercizio);
- valutazione preliminare delle caratteristiche generali dei sistemi contabile e di controllo interno della società ed eventuale aggiornamento in esito al lavoro svolto;
- valutazione preliminare del rischio di revisione e delle sue componenti (rischio intrinseco, rischio di controllo e rischio di individuazione) ed eventuale aggiornamento in esito al lavoro svolto;
- strategia di revisione da seguire, in considerazione delle informazioni acquisite nel corso della pianificazione del lavoro;
- programmi di lavoro relativi alle diverse aree di bilancio da esaminare;
- copia della lettera di proposta e di conferimento dell'incarico.

La formalizzazione della documentazione di pianificazione può variare in funzione delle modalità con cui il revisore intende rappresentare il lavoro svolto (questionari, liste di controllo, prospetti prestampati, ecc.).

1.2 Documentazione del lavoro svolto ai fini della comprensione dei sistemi contabile e di controllo interno e per la valutazione dei rischi

Si tratta delle carte di lavoro in cui il revisore documenta l'analisi condotta sui sistemi contabile e di controllo interno della società ai fini della comprensione degli stessi.

In tale documentazione il revisore deve evidenziare i riflessi che tale analisi ha sulla determinazione del rischio di revisione e sulla conseguente programmazione del lavoro.

1.3 Attestazioni dei legali rappresentanti della società

Nelle carte di lavoro devono essere riportate tutte le attestazioni, scritte o orali, ottenute dal revisore nel corso del proprio lavoro dai legali rappresentanti della società o da eventuali soggetti da loro delegati.

1.4 Lettere dei consulenti della società.

Nelle carte di lavoro devono essere indicate, in un apposito elenco, le controversie in atto e gli eventi che possono generare passività (o attività) potenziali per la società; oltre a tale elenco devono essere conservate le lettere di conferma ottenute dai consulenti della società (avvocati, commercialisti, notai, ecc.).

1.5 Prospetto riassuntivo degli errori rilevati nel corso della revisione.

Nel corso dello svolgimento del proprio lavoro, il revisore può riscontrare una serie di errori che devono essere documentati nelle carte di lavoro ed elencati in appositi prospetti riassuntivi (normalmente sotto forma di scritture contabili in partita doppia); ciò al fine di consentire al revisore, al termine del proprio lavoro, una valutazione complessiva degli esiti delle verifiche svolte.

1.6 Considerazioni conclusive del revisore

Si tratta delle carte di lavoro predisposte personalmente, in via conclusiva, dal revisore responsabile del lavoro e firmatario della relazione di revisione; in tale documentazione devono essere indicate le criticità riscontrate, le azioni intraprese dal revisore per il superamento delle stesse, il proprio controllo effettuato sullo svolgimento del lavoro e le valutazioni conclusive poste a fondamento del giudizio espresso sul bilancio.

ALLEGATO 2

Organizzazione della documentazione

Le carte di lavoro sono normalmente classificate in modo da facilitare l'accesso alle informazioni in esse contenute. A tal fine esse sono generalmente suddivise in:

- carte di lavoro ad uso pluriennale;
- carte di lavoro ad uso corrente.

Le carte di lavoro ad uso pluriennale sono una raccolta sistematica di documenti riguardanti informazioni che hanno o possono avere una rilevanza anche nello svolgimento dei successivi lavori di revisione.

Le carte di lavoro ad uso corrente sono, invece, una raccolta sistematica di documenti riguardanti informazioni di rilevanza specifica per il bilancio oggetto di revisione.

Nell'allegato 1 del presente documento sono state fornite indicazioni di carattere generale sul contenuto delle carte di lavoro ad uso corrente.

Per quanto attiene le carte di lavoro ad uso pluriennale, si riporta di seguito, in via esemplificativa, un'indicazione sulla tipologia di detti documenti.

I. Dati storici di base:

- 1) Atto costitutivo e statuto vigente.
- 2) Certificato di iscrizione al Tribunale, alla Camera di Commercio, ecc.
- 3) Organigramma dell'azienda.
- 4) Breve cronistoria dell'azienda e dello sviluppo della attività.
- 5) Elenco degli uffici, stabilimenti, filiali dell'azienda.
- 6) Elenco delle società controllate e collegate.
- 7) Copia o estratto dei verbali delle assemblee dei soci, dei consigli di amministrazione, del comitato esecutivo e del collegio sindacale che contengano argomenti di interesse pluriennale.
- 8) Elenco dei principali soci desunto dal libro soci.
- 9) Elenco dei libri sociali e date di vidimazione.
- 10) Documentazione della quotazione o richiesta di quotazione alle Borse Valori.
- 11) Copia delle più recenti relazioni sulla gestione redatte dagli amministratori.

II. Contratti ed accordi:

- 1) Contratti di lavoro.
- 2) Contratti significativi relativi ad acquisti o vendite di prodotti o di immobilizzazioni.
- 3) Regolamenti di emissioni obbligazionarie.
- 4) Contratti di mutui e prestiti.
- 5) Contratti di affitto, locazione e leasing.
- 6) Contratti di agenzia.
- 7) Fondi pensione aziendali.

III. Informazioni sui sistemi contabile e di controllo interno e sui principi contabili adottati:

- 1) Copia del manuale contabile della società o note sostitutive redatte dal revisore.
- 2) Copia del piano dei conti.
- 3) Indicazioni dei principi contabili adottati.
- 4) Lettere e note del revisore su importanti decisioni circa l'adozione di principi contabili.
- 5) Copia dei manuali e dei programmi di revisione interna.
- 6) Elenco delle persone con poteri e limiti di firma.
- 7) Raccolta della modulistica utilizzata dalla società rilevante ai fini della revisione.
- 8) Descrizione dei sistemi contabile e di controllo interno dei vari settori aziendali per mezzo di note o diagrammi di flusso.

IV. Informazioni sulle componenti storiche del bilancio:

- 1) Formazione delle immobilizzazioni tecniche e dei relativi fondi di ammortamento.
- 2) Formazione delle immobilizzazioni immateriali e dei relativi ammortamenti.
- 3) Dati storici per la valutazione a LIFO delle rimanenze di magazzino.

- 4) Movimenti dei fondi svalutazione e dei fondi rischi e oneri.
- 5) Composizione dei debiti a medio-lungo termine.
- 6) Movimenti dei conti di capitale.
- 7) Elenco delle restrizioni alla disponibilità delle riserve di capitale o di utile.
- 8) Elenco delle partecipazioni dirette ed indirette.
- 9) Elenco delle garanzie prestate e ricevute.

V. Informazioni di carattere tributario:

- 1) Riassunto della posizione fiscale.
- 2) Copia delle dichiarazioni dei redditi, delle dichiarazioni IVA e di altri rilevanti adempimenti tributari.
- 3) Copia degli accertamenti degli eventuali ricorsi e delle decisioni intervenute.
- 4) Copia dei certificati relativi alle definizioni delle imposte e tasse.
- 5) Elenco dei libri obbligatori agli effetti fiscali e date di vidimazione.
- 6) Pareri dei consulenti tributari.
- 7) Copia dei verbali di verifiche tributarie.
- 8) Documentazione delle eventuali agevolazioni.

GLI EFFETTI CONNESSI ALLA CONFORMITÀ A LEGGI ED A REGOLAMENTI

Documento n°250

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Responsabilità della Direzione connesse alla conformità con la legge ed i regolamenti

La valutazione del revisore sulla conformità alle leggi ed ai regolamenti

Procedure da eseguire nel caso di accertata non conformità

Comunicazione delle non conformità rilevate

 Alla Direzione e agli Organi Aziendali

 Alle Autorità preposte al controllo

 Effetti sull'espressione del giudizio del revisore

 Rinuncia all'incarico

APPENDICE

Esempi di situazioni che possono indicare eventuali "non conformità" a leggi e regolamenti

Introduzione

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida al revisore sulle procedure da seguire nell'ambito della revisione del bilancio, in relazione alla sua responsabilità di valutare il rispetto di leggi e di regolamenti da parte della società.
2. Il revisore, in sede di pianificazione ed esecuzione delle procedure di revisione, nonché nella valutazione ed esposizione delle proprie conclusioni, deve essere consapevole che la non conformità dei comportamenti aziendali alle leggi ed ai regolamenti può avere effetti significativi sul bilancio. È comunque possibile che attraverso il lavoro di revisione non vengano individuate tutte le ipotesi di non conformità alle leggi ed ai regolamenti. L'individuazione di comportamenti non conformi, indipendentemente dalla loro significatività, richiede la valutazione delle implicazioni relative alla integrità della direzione e del personale ed ai possibili effetti sugli altri aspetti dalla revisione.
3. Il termine "non conformità" utilizzato nel presente documento si riferisce a comportamenti o atti di tipo omissivo o di tipo commissivo sia intenzionali che involontari, compiuti nella società presso la quale viene eseguita la revisione, e che risultino contrari alle leggi ed ai regolamenti vigenti. Tali comportamenti includono operazioni compiute dalla società e operazioni compiute in nome e per conto della società, dalla direzione o dal personale. Non rientrano nelle ipotesi trattate nel presente documento, i comportamenti non corretti dei dirigenti o degli impiegati della società, non compiuti nell'interesse della società.
4. Il giudizio sulla non conformità alle leggi o ai regolamenti di determinati comportamenti o atti è questione di natura legale e quindi esula dalla competenza professionale del revisore. La formazione professionale e l'esperienza del revisore, nonché la conoscenza della società e del settore economico in cui essa opera, possono rappresentare una base per valutare se alcuni atti, di cui il revisore sia venuto a conoscenza, non siano conformi alle leggi ed ai regolamenti. Stabilire se un comportamento o un atto specifico siano, o possano essere, non conformi, richiede generalmente il parere di un legale e, in ultima analisi, è stabilito dall'autorità giudiziaria.
5. Le leggi ed i regolamenti influiscono in modo diverso sulla formazione del bilancio. Alcune leggi e regolamenti stabiliscono la forma ed il contenuto del bilancio, i criteri di valutazione da applicare e le informazioni da fornire, altri stabiliscono comportamenti che devono essere osservati dalla Direzione della società o stabiliscono le regole che consentono alla società di svolgere la propria attività. Alcune società, inoltre, operano in settori fortemente regolamentati (ad esempio il settore dell'intermediazione finanziaria, bancario e assicurativo). Altre sono soggette solo alle numerose leggi e regolamenti che in via generale si riferiscono agli aspetti operativi dell'attività (quali, per esempio, la sicurezza sul lavoro, la salute e la parità dei diritti dei lavoratori). La non conformità alle leggi ed ai regolamenti potrebbe avere conseguenze economiche e patrimoniali per la società, quali, per esempio, sanzioni pecuniarie e controversie legali. Generalmente, tanto più la non conformità si discosta dai fatti e dalle operazioni tipicamente rappresentati nel bilancio della società, tanto meno è probabile che il revisore ne rilevi l'esistenza.
6. Questo documento è relativo solo alla revisione di bilancio e non si applica ad altri incarichi aventi lo scopo di accertare e relazionare in merito alla conformità a specifiche leggi e regolamenti.

Responsabilità della Direzione connesse alla conformità con la legge ed i regolamenti

7. È responsabilità della Direzione che la gestione della società venga svolta nel rispetto delle leggi e dei regolamenti. Conseguentemente spetta alla Direzione stessa la responsabilità della prevenzione e dell'individuazione di eventuali comportamenti o atti non conformi.

8. Vengono di seguito elencate alcune tra le procedure che possono essere adottate dalla Direzione al fine di prevenire ed identificare eventuali comportamenti non conformi:

- monitoraggio degli obblighi previsti dalla legge e accertamento che le procedure operative siano sviluppate in maniera tale da tener conto di tali obblighi;
- istituzione e gestione di un sistema di controllo interno adeguato;
- redazione, divulgazione ed applicazione di un codice di comportamento;
- accertamento che il personale sia adeguatamente preparato e comprenda il codice di comportamento;
- monitoraggio del rispetto del codice di comportamento ed adozione di adeguate misure nei confronti del personale che venga meno agli obblighi in esso codificati;
- nomina di consulenti legali per verificare il rispetto degli obblighi;
- mantenimento di una raccolta di leggi e regolamenti ai quali la società deve conformarsi in funzione del settore economico in cui opera e adozione di un registro dei reclami.

Nel caso di imprese di grandi dimensioni, le suddette procedure possono essere integrate assegnando adeguate responsabilità a:

- una funzione di revisione interna;
- un Comitato per il controllo interno.

La valutazione del revisore sulla conformità alle leggi ed ai regolamenti

9. Il revisore non è, e non può essere ritenuto responsabile, della prevenzione dei comportamenti non conformi. Comunque, la revisione contabile annuale può fungere da deterrente a tali comportamenti.

10. La revisione contabile è soggetta al rischio inevitabile che alcuni errori significativi contenuti nel bilancio possano non essere individuati, anche se il lavoro sia stato pianificato nel modo appropriato ed eseguito in conformità ai principi di revisione. Questo rischio quando è riferito agli errori significativi derivanti dalla non conformità a leggi e regolamenti è relativamente maggiore in quanto:

- molte leggi e regolamenti riguardano principalmente gli aspetti operativi della società che normalmente non hanno un effetto diretto significativo sul bilancio, con la conseguenza che le relative non conformità non sono oggetto di rilevazione da parte dei sistemi contabile e di controllo interno;
- l'efficacia delle procedure di revisione dipende dai limiti intrinseci dei sistemi contabile e di controllo interno nonché dallo svolgimento di verifiche a campione;
- gli elementi probativi ottenuti dal revisore sono spesso di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva;
- la non conformità può comportare l'esistenza di comportamenti volti a nascondere le operazioni non conformi, quali la collusione, la falsificazione, la volontaria non registrazione di operazioni, il superamento dei controlli da parte dell'alta dirigenza o le rappresentazioni volontariamente errate fornite al revisore.

11. Come indicato nel principio di revisione “Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio”, il revisore deve pianificare ed eseguire la revisione con un atteggiamento di scetticismo professionale, nella consapevolezza che il lavoro svolto potrebbe rivelare condizioni od avvenimenti tali da indurlo a domandarsi se la società rispetti le leggi ed i regolamenti.
12. Sulla base di specifici obblighi di legge, al revisore potrebbe essere richiesto, nell’ambito della revisione contabile del bilancio, di esprimere un giudizio circa la conformità della società o della sua attività ad alcune disposizioni di legge o regolamenti. In tal caso, il revisore pianifica le proprie verifiche per accertare se vi sia conformità a tali leggi e regolamenti.
13. Nella fase di pianificazione del lavoro di revisione, il revisore deve acquisire una conoscenza generale del quadro normativo e regolamentare applicabile alla società ed al settore economico nel quale essa opera, e del modo in cui tale quadro viene rispettato.
14. Nell’acquisire tali conoscenze, il revisore può rilevare che alcune leggi e regolamenti hanno un effetto fondamentale sulla gestione della società. Ciò considerato, la non conformità dei comportamenti aziendali a tali leggi e regolamenti potrebbe determinare l’interruzione dell’attività imprenditoriale, o addirittura mettere in dubbio il presupposto della continuità aziendale. Ad esempio, il mancato rispetto degli obblighi che derivano da una licenza o da qualunque altra autorizzazione ad operare, potrebbe portare alla revoca dell’autorizzazione stessa.
15. Per ottenere la conoscenza generale delle leggi e dei regolamenti il revisore deve, normalmente:
 - avvalersi della conoscenza maturata nell’ambito del settore economico della società;
 - intervistare la Direzione sulle procedure in essere che accertano la conformità alle leggi ed ai regolamenti;
 - chiedere alla Direzione quali leggi e regolamenti possano avere un impatto determinante sulla gestione della società;
 - discutere con la Direzione le procedure adottate ai fini dell’identificazione, valutazione e contabilizzazione delle contestazioni e degli accertamenti ricevuti;
 - discutere il quadro normativo e regolamentare con i revisori di filiali o controllate estere (per esempio, se alla controllata viene richiesto di conformarsi alle norme sul bilancio della controllante).
16. Dopo avere ottenuto una conoscenza generale, il revisore deve eseguire quelle procedure che possono aiutarlo ad identificare casi di non conformità a quelle leggi e regolamenti la cui non osservanza potrebbe avere un effetto sul bilancio, specificatamente:
 - deve chiedere alla Direzione se la società ha compiutamente applicato tali leggi e regolamenti;
 - deve esaminare la corrispondenza con le autorità preposte al controllo o al rilascio delle autorizzazioni necessarie per l’operatività.
17. Il revisore, inoltre, deve ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi sul rispetto di quelle leggi e regolamenti che a suo giudizio hanno un effetto sulla determinazione dei saldi di bilancio e significativi sulle informazioni della nota integrativa. Il revisore deve avere una sufficiente conoscenza di queste leggi e regolamenti, al fine di tenerne adeguatamente conto nella verifica delle asserzioni relative alla determinazione dei valori e delle informazioni che devono essere rese nel bilancio.

18. Tali leggi e regolamenti devono essere ben conosciuti e fatti propri dalla società e il loro rispetto deve essere riconsiderato ogni volta che il bilancio viene redatto. Tali leggi e regolamenti possono, ad esempio, riguardare la forma ed il contenuto dello stato patrimoniale e del conto economico, inclusi gli specifici obblighi attinenti al settore di attività della società, possono riguardare la particolare contabilizzazione di determinati fatti aziendali o particolari informazioni di bilancio.
19. Il revisore deve essere consapevole che le procedure applicate per giungere all'espressione del proprio giudizio sul bilancio possono portare alla sua attenzione casi di non conformità alle leggi ed ai regolamenti. Tali procedure, ad esempio, includono la lettura di verbali, richieste alla Direzione ed ai legali della società di informazioni riguardanti controversie, reclami ed accertamenti, nonché l'esecuzione di verifiche di validità su fatti aziendali o saldi dei conti.
20. Il revisore deve ottenere una dichiarazione scritta nella quale la Direzione attesti di aver comunicato al revisore stesso ogni caso conosciuto di non conformità, effettiva o potenziale, alla legge ed ai regolamenti, i cui effetti sono stati considerati nel redigere il bilancio.
21. In mancanza di evidenza contraria, il revisore può ragionevolmente presumere che la società operi nel rispetto di leggi e regolamenti.

Procedure da eseguire nel caso di accertata non conformità

22. In appendice sono esposti alcuni esempi di situazioni che possono segnalare al revisore la possibile esistenza di comportamenti non conformi.
23. Quando un revisore è al corrente di un possibile caso di comportamento non conforme, deve comprendere la natura dell'atto e delle circostanze nelle quali esso si è verificato, nonché acquisire sufficienti informazioni per valutarne il possibile effetto sul bilancio.
24. Nel valutare il possibile effetto sul bilancio il revisore deve considerare:
 - le possibili conseguenze economiche e patrimoniali, quali, ad esempio, sanzioni pecuniarie, risarcimento di danni, possibilità di espropriazione di beni, sospensione dell'attività e controversie;
 - l'eventualità che le potenziali conseguenze economiche e patrimoniali debbano formare oggetto di informazione in bilancio;
 - l'eventualità che le potenziali conseguenze economiche e patrimoniali siano significative al punto da far dubitare della veridicità e correttezza del bilancio.
25. Quando il revisore ritiene che possano esistere comportamenti non conformi, deve documentare le proprie conclusioni (con la raccolta di elementi probativi relativi ai documenti ed alle registrazioni contabili e con la stesura di verbali dei colloqui avuti) e discutere di esse con la Direzione.
26. Se la Direzione non fornisce informazioni soddisfacenti per dimostrare l'ottemperanza alle leggi ed ai regolamenti, il revisore deve consultare il legale della società in merito all'applicazione delle leggi e regolamenti nel caso specifico ed ai possibili effetti sul bilancio. Se il revisore non ritiene opportuno consultare il legale della società o se non è soddisfatto delle spiegazioni ricevute, deve consultare il proprio legale per accertare se vi sia effettivamente violazione di una legge o di un regolamento. In quest'ultimo caso il revisore deve farsi spiegare quali possano essere le possibili conseguenze legali e decidere le eventuali ulteriori azioni da intraprendere.
27. Quando non è possibile ottenere adeguate informazioni in merito alla presunta non conformità, il revisore deve considerare l'effetto della mancanza di elementi probativi nell'esprimere il proprio giudizio.

28. Il revisore deve considerare le implicazioni dei comportamenti non conformi rilevati sugli altri aspetti della revisione contabile, particolarmente sull'affidabilità delle attestazioni fornite dalla Direzione. A tal fine, il revisore deve riconsiderare la sua valutazione del rischio e la validità delle attestazioni della Direzione, qualora i comportamenti non conformi rilevati non siano stati individuati dal sistema di controllo interno o non siano stati inclusi nelle attestazioni della Direzione. Le implicazioni dei casi di non conformità scoperti dal revisore dipenderanno dalle interrelazioni tra chi ha perpetrato ed eventualmente occultato i fatti, eludendo le specifiche procedure di controllo, ed il livello della Direzione e del personale coinvolti.

Comunicazione delle non conformità rilevate

29. Le non conformità rilevate dal revisore devono essere tempestivamente comunicate alla Direzione, agli organi aziendali di controllo e alle autorità di controllo secondo le circostanze e con le modalità sotto indicate.

Alla Direzione e agli Organi Aziendali

30. Il revisore deve comunicare tempestivamente i fatti rilevati alla Direzione della società e agli organi aziendali e di controllo o acquisire elementi probativi sufficienti a comprovare l'adeguata conoscenza dei fatti medesimi da parte della stessa Direzione e degli stessi organi. Qualora i fatti rilevati abbiano chiaramente scarse conseguenze sul bilancio e, anche mediante colloqui con i responsabili della funzione interessata, siano stati acquisiti elementi probativi che attestino il venir meno delle non conformità rilevate, il revisore può valutare l'opportunità di non comunicare tali fatti.

31. Se, a giudizio del revisore, le non conformità rilevate, sono intenzionali e hanno un effetto significativo sul bilancio, il revisore deve comunicare tempestivamente i fatti rilevati alla Direzione e agli organi aziendali di controllo.

32. Nello stabilire a quale responsabile della società debba essere riferita l'esistenza di una non conformità, il revisore deve considerare tutte le circostanze. Nella maggiore parte dei casi, è opportuno sottoporre la questione a responsabili di un livello superiore a quello che si ritenga coinvolto. Nel caso in cui il revisore sospetti che siano implicati soggetti appartenenti ai massimi vertici della società, egli deve formalmente comunicare quanto riscontrato agli organi aziendali di controllo indicandone gli eventuali riflessi sull'espressione del proprio giudizio.

33. Il revisore inoltre deve tener conto degli obblighi di comunicazione al Collegio sindacale eventualmente previsti da leggi o da regolamenti.

34. Il revisore può inoltre, nei casi in cui esista, valutare l'opportunità di segnalare al Presidente del Comitato per il controllo interno, i fatti rilevati.

Alle Autorità preposte al controllo

35. L'obbligo del revisore alla riservatezza preclude la denuncia a terzi di situazioni di non conformità. Tuttavia tale dovere di riservatezza è superato nei casi previsti da leggi o regolamenti che pongono a carico del revisore specifici obblighi di comunicazione alle Autorità a fronte di irregolarità, violazioni di norme e fatti censurabili. In tali circostanze il revisore può valutare l'opportunità di consultarsi con un legale, tenendo nella dovuta considerazione la sua responsabilità nei confronti dei soci e dei terzi in genere.

Effetti sull'espressione del giudizio del revisore

36. Se il revisore giunge alla conclusione che le non conformità rilevate hanno un effetto significativo sul bilancio e che tale effetto non è stato adeguatamente rappresentato, il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo.
37. Se al revisore viene preclusa dalla società la possibilità di ottenere elementi probativi sufficienti ed appropriati per valutare se una non conformità, ritenuta significativa ai fini del bilancio, sia effettivamente tale, il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi per limitazioni relative al procedimento di revisione ovvero dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio.
38. Se il revisore, a causa di limitazioni imposte dalle circostanze, non è in grado di stabilire se una non conformità sia effettivamente tale deve considerarne l'effetto nell'espressione del suo giudizio. In tali circostanze il revisore deve seguire i principi dettati per le situazioni di incertezza dalla Consob e dagli organismi professionali.

Rinuncia all'incarico

39. Il revisore può ritenere opportuno rinunciare all'incarico ove la società non assuma quei provvedimenti che egli considera necessari date le circostanze, anche quando la non conformità non sia significativa rispetto al bilancio. Il revisore nell'assumere tale decisione deve tener conto anche delle implicazioni derivanti dal coinvolgimento dei massimi responsabili della società, coinvolgimento che può influire sull'attendibilità delle attestazioni rilasciate dalla Direzione. Se le norme di legge o gli impegni contrattuali non consentono di rinunciare all'incarico, il revisore deve continuare, fino alla scadenza del contratto, a svolgere la revisione contabile applicando le procedure che ritiene necessarie in relazione al rischio implicito nella circostanza.
40. In presenza di una richiesta da parte di un revisore chiamato a sostituire il revisore uscente, questi deve indicare al revisore entrante se vi siano ragioni professionali per cui quest'ultimo non dovrebbe accettare l'incarico. Se vi sono elementi che vanno comunicati, il revisore uscente deve, una volta acquisita l'autorizzazione della società, informare dettagliatamente il revisore entrante e discutere liberamente di tutti gli argomenti ritenuti rilevanti. Se tale permesso viene negato dalla società, il fatto deve essere comunicato al revisore entrante.

APPENDICE

Esempi di situazioni che possono indicare eventuali “non conformità” a leggi e regolamenti

- Indagine da parte di enti di controllo pubblici o applicazione di sanzioni.
- Pagamenti per servizi non specificati o prestati a consulenti, parti correlate e dipendenti degli enti di controllo.
- Commissioni sulle vendite o commissioni di agenzia che appaiano eccessive in relazione a quelle normalmente corrisposte dalla società o nell'ambito del settore economico di attività o per servizi similari ricevuti.
- Acquisti a prezzi significativamente al di sopra o al di sotto del prezzo di mercato.
- Pagamenti insoliti in contanti o rimesse su conti correnti cifrati.
- Operazioni insolite con società aventi sede in paradisi fiscali.
- Pagamenti per beni o servizi presso stati diversi da quelli nei quali i beni ed i servizi hanno avuto origine.
- Pagamenti non supportati da documenti di controllo valutario, ove necessari.
- Esistenza di un sistema contabile non in grado di fornire una documentazione idonea per la revisione contabile o sufficienti elementi probativi.
- Operazioni non autorizzate o erroneamente registrate.
- Notizie divulgate dagli organi di stampa.

LA PIANIFICAZIONE

Documento n° 300

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

La pianificazione del lavoro

Il piano generale di revisione

Il programma di revisione

I cambiamenti del piano generale e del programma di revisione

Introduzione

1. Lo scopo del presente documento é di definire regole di comportamento e fornire una guida sulla pianificazione della revisione contabile. Il presente documento é applicabile agli incarichi di revisione pluriennali. Nel primo anno di revisione il processo di pianificazione può richiedere una maggiore ampiezza rispetto alle previsioni del presente documento.
2. Il revisore deve pianificare il lavoro di revisione in modo da poterlo svolgere in modo efficace.
3. Pianificare significa sviluppare una strategia generale ed un approccio dettagliato tenendo conto della natura, della tempistica e dell'ampiezza delle procedure di revisione. Il revisore deve pianificare lo svolgimento della revisione in maniera efficiente e nei tempi opportuni.

La pianificazione del lavoro

4. Un'adeguata pianificazione del lavoro permette di prestare la dovuta attenzione alle aree importanti della revisione, di identificare i problemi potenziali e consente di completare il lavoro tempestivamente. La pianificazione inoltre aiuta a definire un'appropriata assegnazione del lavoro agli assistenti ed a coordinare il lavoro svolto da altri revisori e da consulenti esterni.
5. Il grado di estensione della pianificazione varia a seconda della dimensione della società, della complessità del lavoro di revisione, nonché dell'esperienza e conoscenza che il revisore ha della società e del settore di attività.
6. Acquisire la conoscenza dell'attività della società è un importante aspetto della pianificazione del lavoro. Tale conoscenza aiuta il revisore ad identificare gli eventi, le operazioni e le prassi che possono avere effetti significativi sul bilancio.
7. Il revisore può ritenere opportuno discutere aspetti del piano generale di revisione e/o alcune specifiche procedure di revisione con la Direzione e gli organi di controllo; ciò al fine di migliorare l'efficienza e l'efficacia della revisione e di coordinare le procedure di revisione con il lavoro svolto dal personale della società. Il piano generale di revisione ed il programma di revisione, di seguito definiti, sono comunque responsabilità del revisore.

Il piano generale di revisione

8. Il revisore deve sviluppare e documentare un piano generale che indichi chiaramente l'ampiezza e le modalità di svolgimento della revisione. Sebbene la descrizione del piano generale di revisione debba essere dettagliata per consentire la predisposizione dei programmi di revisione, la sua forma precisa ed il contenuto dipenderanno dalla dimensione della società, dalla complessità del lavoro di revisione e dalle specifiche metodologie e tecnologie utilizzate dal revisore.
9. I principali aspetti che il revisore deve considerare nella predisposizione del piano generale di revisione riguardano:

La conoscenza dell'impresa

- Fattori economici generali e condizioni del settore economico di appartenenza che possano influenzare l'attività della società.
- Importanti caratteristiche della società, della sua attività, dei suoi risultati, degli obblighi di informativa e dei cambiamenti avvenuti dalla data della precedente revisione.
- Livello generale di competenza del personale direttivo.

La comprensione dei sistemi contabile e di controllo interno

- Principi contabili adottati dalla società ed eventuali loro cambiamenti.
- Effetti dell'adozione di nuovi principi contabili o principi di revisione.
- La conoscenza generale da parte del revisore dei sistemi contabile e di controllo interno e la relativa importanza che si intende attribuire alle procedure di conformità e di validità.

I rischi e la significatività

- Risultati attesi dalla valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo e identificazione delle aree significative per il lavoro di revisione.
- Definizione dei livelli di significatività ai fini della revisione contabile.
- Possibilità di errori significativi e/o di frodi anche alla luce dei lavori di revisione precedenti.
- Identificazione di aree contabili complesse incluse quelle che implicino stime contabili.

La natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione

- Possibile cambiamento di profondità di analisi su specifiche aree di revisione.
- Effetto delle tecnologie informatiche sulla revisione.
- Lavoro dei revisori interni e relativo effetto sulle procedure di revisione.

Il coordinamento, la direzione, la supervisione e il riesame del lavoro

- Coinvolgimento di altri revisori nella revisione contabile di controllate, filiali e divisioni.
- Coinvolgimento di consulenti esterni.
- Numero di localizzazioni della società.
- Composizione del team di revisione.

Gli altri aspetti

- Possibilità che la continuità aziendale possa essere messa in dubbio.
- Situazioni che richiedono speciali attenzioni, quali l'esistenza di parti correlate.
- Condizioni contrattuali dell'incarico e responsabilità connesse.
- Tipologia e tempi di emissione delle relazioni o di altre comunicazioni con la società definite nella lettera di incarico.

Il programma di revisione

10 Il revisore deve predisporre e documentare un programma di lavoro che includa la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione pianificate necessarie al fine di realizzare il piano generale di revisione. Il programma di revisione costituisce il complesso di istruzioni per gli assistenti assegnati al lavoro di revisione e lo strumento di controllo e di documentazione di un'adeguata esecuzione del lavoro.

Il programma di lavoro può inoltre specificare gli obiettivi della revisione per ogni area, le ore previste per le diverse aree e le procedure di revisione.

- 11 Nella predisposizione del programma di revisione, il revisore deve considerare la specifica valutazione del rischio intrinseco, del rischio di controllo e dei risultati attesi dallo svolgimento delle procedure di validità. Il revisore deve inoltre indicare quando devono essere svolte le procedure di conformità e le procedure di validità, nonché la collaborazione che si aspetta di ottenere dal personale della società, la disponibilità di assistenti ed il coinvolgimento di altri revisori e di consulenti esterni.

Gli altri aspetti indicati nel paragrafo 9, possono inoltre essere maggiormente dettagliati nello sviluppare il programma di revisione.

I cambiamenti del piano generale e del programma di revisione

- 12 Il piano generale ed il programma di revisione debbono essere aggiornati in base alle necessità intervenute nel corso del lavoro di revisione. La pianificazione é un processo continuo, che dipende dal cambiamento delle condizioni o dal verificarsi di risultati inattesi nell'applicazione delle procedure di revisione. Le ragioni di cambiamenti significativi al piano generale ed al programma di revisione devono essere adeguatamente documentate nelle carte di lavoro.

LA CONOSCENZA DELL'ATTIVITÀ DEL CLIENTE

Documento n° 310

Ottobre 2002

INDICE

INTRODUZIONE

Come acquisire la conoscenza della società

Utilizzo delle conoscenze acquisite

Appendice

Conoscenza dell'attività del cliente – elementi da considerare

A. Fattori economici generali

B. Il settore – elementi importanti che influiscono sull'attività del cliente.

C. La società

Introduzione

1. Lo scopo del presente documento è di:
 - definire il significato di “conoscenza dell’attività del cliente”;
 - precisare le ragioni per le quali tale conoscenza sia rilevante per il revisore, per tutti i membri che compongono il team di revisione e durante tutte le fasi del lavoro di revisione;
 - fornire una guida per acquisire e quindi utilizzare tale conoscenza.
2. Nello svolgimento della revisione contabile di un bilancio, il revisore deve acquisire una conoscenza della società sufficiente per identificare e comprendere gli eventi, le operazioni e le prassi che, a suo giudizio, possono avere un effetto significativo sul bilancio, sulle procedure di revisione o sulla relazione finale. Per esempio, la conoscenza della società è necessaria al revisore per valutare i rischi connessi all’impresa e per determinare la natura, la tempistica e l’ampiezza delle procedure di revisione da svolgere.
3. Il grado di conoscenza richiesto per l’esecuzione di un incarico di revisione, deve includere una conoscenza generale della realtà economica e del settore nel quale la società opera ed una conoscenza più specifica di come essa svolga la propria attività. Il livello di conoscenza richiesto al revisore è comunque inferiore a quello in genere posseduto dalla Direzione della società. Nell’appendice al presente documento è riportato un elenco esplicativo degli elementi di cui tenere conto nello svolgimento di uno specifico incarico di revisione.

Come acquisire la conoscenza della società

4. Prima di accettare un incarico di revisione, il revisore deve procurarsi in via preliminare informazioni sul settore di operatività, sulla proprietà, sulla Direzione e sulle attività della società il cui bilancio è oggetto di revisione e deve valutare se sia possibile o meno acquisire un livello di conoscenza adeguato per il corretto svolgimento dell’incarico.
5. Dopo l’accettazione dell’incarico il revisore deve ottenere ulteriori e più dettagliate informazioni. Nei limiti del possibile, il revisore deve acquisire le informazioni necessarie durante la fase di avvio dell’incarico, e le deve verificare, aggiornare ed estendere nel corso del proprio lavoro.
6. L’acquisizione della necessaria conoscenza dell’attività del cliente è un processo continuo di raccolta e completamento delle informazioni e di comparazione delle conoscenze ottenute con i risultati e le evidenze delle singole fasi del lavoro di revisione. Di conseguenza, benché molte informazioni siano raccolte nella fase di pianificazione, di solito occorre integrarle e meglio definirle nelle fasi successive del lavoro di revisione, via via che il revisore e i componenti del team di revisione incrementano la loro conoscenza dell’attività del cliente.
7. Nel caso di incarichi di revisione pluriennali, il revisore deve aggiornare e valutare nuovamente le informazioni già raccolte, incluse quelle presenti nelle carte di lavoro dell’anno precedente. Il revisore deve anche porre in essere procedure finalizzate ad identificare tutti gli eventuali cambiamenti significativi intervenuti dall’ultimo lavoro di revisione.
8. Il revisore può ottenere informazioni sulla società e sul settore in cui essa opera da una pluralità di fonti. Per esempio:
 - Precedenti esperienze con la società ed il settore di attività in cui essa opera.
 - Discussione con il personale della società (per esempio, amministratori e personale da lungo tempo in servizio).
 - Discussione con i responsabili della funzione di revisione interna ed esame dei rapporti emessi
 - Discussione con altri revisori e con consulenti legali o altri consulenti che abbiano fornito servizi alla società o siano esperti del settore.

- Discussione con persone esperte esterne alla società (per esempio, economisti con specifiche conoscenze del settore, responsabili della regolamentazione dell'attività del settore, clienti, fornitori, concorrenti).
- Pubblicazioni riguardanti il settore (per esempio, statistiche emanate da organi ufficiali, indagini, testi o riviste specializzate, rapporti preparati da banche o altri intermediari finanziari, quotidiani finanziari).
- Leggi o regolamenti che interessino in maniera significativa la società.
- Visita degli insediamenti nei quali la società svolge la propria attività.
- Documentazione prodotta dalla società (per esempio verbali delle riunioni, materiale inviato agli azionisti o predisposto per le autorità di controllo, documenti promozionali, bilanci degli esercizi precedenti, budget, rapporti interni della Direzione, bilanci infrannuali, documenti sulle politiche di gestione, documenti sulle procedure contabili e sui controlli interni, piano dei conti, organigrammi e funzioni interne, piani di marketing e di vendita).

Utilizzo delle conoscenze acquisite

9. La conoscenza dell'attività della società è il quadro di riferimento all'interno del quale il revisore esercita il suo giudizio professionale. La comprensione dell'attività del cliente e l'utilizzo appropriato di queste informazioni aiuta il revisore a:
 - Identificare i problemi e valutare i rischi connessi all'incarico.
 - Pianificare ed effettuare la revisione in modo efficace ed efficiente.
 - Valutare in modo più consapevole gli elementi probativi emersi nello svolgimento dell'incarico di revisione.
 - Fornire una migliore prestazione al cliente.
10. Nello svolgimento dell'incarico, il revisore deve valutare molti aspetti che necessitano da un'adeguata conoscenza dell'attività del cliente. Per esempio:
 - Valutare il rischio intrinseco ed il rischio controllo.
 - Esaminare i rischi dell'attività del cliente e la risposta data loro dalla Direzione.
 - Effettuare la pianificazione generale del lavoro di revisione e la relativa programmazione.
 - Determinare il livello di significatività ed accertarsi, nel corso del lavoro, che il livello prescelto risulti congruo.
 - Valutare le risultanze del lavoro di revisione per stabilire la correttezza e la validità delle asserzioni di bilancio.
 - Valutare le stime contabili e le attestazioni della Direzione.
 - Identificare le aree dove si può rendere necessario un intervento particolarmente approfondito e specialistico.
 - Identificare le parti correlate e le operazioni poste in essere con tali parti.
 - Riconoscere le informazioni contraddittorie (per esempio, dichiarazioni errate o false).
 - Riconoscere situazioni non usuali o anomale (per esempio frodi o altri atti non conformi a leggi o regolamenti, relazioni inattese fra i dati statistici sull'attività operativa e i dati di bilancio).
 - Effettuare domande mirate e verificare la ragionevolezza delle risposte.

- Valutare la correttezza dei criteri di contabilizzazione utilizzati e le informazioni contenute nella nota integrativa.
11. Il revisore deve accertare che gli assistenti assegnati al lavoro abbiano sviluppato una sufficiente conoscenza dell'attività svolta dalla società, così da essere in grado di portare a termine gli incarichi ad essi assegnati. Il revisore deve anche assicurarsi che essi abbiano compreso la necessità di essere pronti ad acquisire informazioni addizionali ed a condividere la conoscenza acquisita con gli altri componenti del team di revisione.
 12. Al fine di utilizzare con efficacia la conoscenza dell'attività del cliente, il revisore deve valutare l'impatto sul bilancio nel suo complesso e considerare se le asserzioni di bilancio siano coerenti con le conoscenze acquisite sull'attività del cliente.

APPENDICE

Conoscenza dell'attività del cliente – elementi da considerare

L'elenco di seguito riportato a titolo esemplificativo considera un'ampia gamma di elementi applicabili alla maggioranza dei lavori di revisione ; peraltro, non tutti gli elementi esposti assumono rilevanza in ogni lavoro di revisione e, d'altra parte, la lista, in alcune fattispecie, può non essere esaustiva.

A. Fattori economici generali

- Andamento generale dell'economia (per esempio, recessione, crescita).
- Tassi d'interesse e reperibilità di fonti esterne di finanziamento.
- Inflazione e rivalutazioni monetarie.
- Politiche del governo:
 - monetarie,
 - fiscali,
 - legislative,
 - incentivi finanziari (per esempio programmi di sussidio pubblico), tariffari, restrizioni al commercio.
- Andamento dei cambi ed eventuali controlli valutari

B. Il settore – elementi importanti che influiscono sull'attività del cliente

- Caratteristiche del mercato e grado di concorrenza.
- Ciclicità o stagionalità dell'attività.
- Cambiamenti nella tecnologia del prodotto.
- Rischi di settore (per esempio, alta tecnologia, alta moda, mancanza di barriere all'entrata).
- Attività in declino o in espansione.
- Condizioni avverse (per esempio, declino della domanda, eccesso di capacità produttiva, eccesso di concorrenza).
- Indici fondamentali e statistiche sul settore.
- Specifici criteri e problemi di natura contabile.
- Esigenze e problemi legati all'ambiente.
- Leggi speciali e regolamenti.
- Approvvigionamenti energetici e loro costo.
- Procedure particolari o uniche (per esempio in relazione ai contratti di lavoro, ai sistemi di finanziamento, ai criteri di contabilizzazione).

C. La società

1. Direzione e proprietà – Principali caratteristiche
 - Natura e composizione del capitale privato, pubblico, a partecipazione statale, azioni ordinarie, privilegiate (inclusi eventuali cambiamenti recenti o previsti).

- Compagine societaria e parti correlate (nazionali, estere, loro reputazione ed esperienza nel settore).
 - Struttura organizzativa.
 - Obiettivi della direzione, filosofia, piani strategici.
 - Acquisizioni, fusioni o cessioni di rami operativi (pianificate o di recente esecuzione).
 - Fonti e criteri di finanziamento (attuali, storici).
 - Consiglio di amministrazione:
 - composizione,
 - reputazione ed esperienze nel settore dei singoli membri,
 - atteggiamento indipendente di controllo e sull'operato della direzione operativa,
 - frequenza delle riunioni,
 - esistenza di un "audit committee" e obiettivi della sua attività,
 - esistenza di norme etiche di comportamento,
 - politica di scelta dei consulenti professionali (per esempio, dei consulenti legali).
 - Direzione operativa:
 - esperienze e reputazione,
 - avvicendamento,
 - responsabili finanziari e loro posizione nell'organizzazione,
 - adeguatezza del personale dell'ufficio contabilità,
 - incentivi e gratifiche come componenti della retribuzione (per esempio, basati sull'utile della società),
 - uso di previsioni e di budget,
 - pressioni sulla direzione (per esempio, influenza dominante da parte di una persona, necessità di sostenere la quotazione del titolo in borsa, scadenze irragionevoli per comunicare i risultati),
 - sistemi informativi direzionali.
 - Funzione di revisione interna (esistenza, qualità).
 - Atteggiamento nei confronti dell'ambiente di controllo interno.
2. L'attività della società – Prodotti, mercati, fornitori, costi, attività svolte.
- Natura dell'attività/delle attività (per esempio manifatturiera, di vendita all'ingrosso, servizi finanziari, import/export).
 - Localizzazione degli stabilimenti, dei magazzini, degli uffici.
 - Personale (per esempio, per localizzazione, per tipologia di attività svolta, per livelli retributivi, per categoria pensionistica, per tipo di inquadramento).
 - Prodotti/servizi e mercati (per esempio, principali clienti e contratti, termini di pagamento, margini di profitto, quota di mercato, concorrenti, esportazioni, politiche di prezzo, reputazione del prodotto, garanzie, portafoglio ordini, linee di tendenza, obiettivi e strategie di marketing, processi produttivi).

- Importanti fornitori di beni e servizi (per esempio contratti a lungo termine, continuità delle forniture, termini di pagamento, importazioni, metodi di rifornimento come il “just in time”).
 - Magazzini (localizzazione , quantità).
 - Accordi di franchising, licenze, brevetti.
 - Importanti categorie di spesa.
 - Ricerca e sviluppo.
 - Attività, passività e operazioni in valuta estera, distinte per valuta, e sistemi di copertura dei rischi di cambio e d’interesse.
 - Leggi e regolamenti che hanno un impatto significativo sulla società.
 - Sistemi informativi attuali, piani di sviluppo.
 - Struttura del debito, inclusi accordi e relative restrizioni.
3. Risultati finanziari – Elementi riguardanti la situazione finanziaria della società e la sua redditività.
- Indici chiave e dati statistici.
 - Linee di tendenze.
4. Sistema di reporting – Elementi esterni che possono influire sulla direzione in sede di redazione del bilancio.
5. Legislazione.
- Regolamentazione del contesto in cui opera la società.
 - Legislazione fiscale.
 - Disposizioni specifiche di settore relative alla quantificazione di aspetti peculiari ed ai connessi obblighi informativi.
 - Obblighi di emissione di relazioni di revisione.
 - Soggetti utilizzatori del bilancio.

IL CONCETTO DI SIGNIFICATIVITÀ NELLA REVISIONE

Documento n° 320

Ottobre 2002

Indice

Introduzione

Significatività

Relazione tra significatività e rischio di revisione

La significatività ed il rischio di revisione nella valutazione degli elementi probativi della revisione.

La valutazione degli effetti degli errori

Introduzione

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e fornire una guida al revisore sul concetto di significatività e sulla sua correlazione con il concetto di rischio di revisione.
2. Nello svolgimento del lavoro il revisore deve valutare, con riferimento allo specifico incarico, la significatività e la sua correlazione con il rischio di revisione.
3. Nei principi contabili IAS, un'informazione è significativa se la sua mancanza o la sua imprecisa rappresentazione potrebbe influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori da prendere sulla base del bilancio. La significatività dipende dalla dimensione e dalla natura della voce in esame da valutare nelle particolari circostanze della sua omissione o imprecisione. Per decidere se una voce o un insieme di voci è significativo, bisogna valutare insieme la natura e il valore della voce.

Tali criteri sono utilizzati anche dal revisore per valutare le modalità di rappresentazione in bilancio dei dati e delle informazioni nonché la significatività degli errori rispetto al bilancio stesso.

Significatività

4. L'obiettivo della revisione di un bilancio è quello di permettere al revisore di esprimere un giudizio professionale sul bilancio, in tutti i suoi aspetti significativi, sulla base delle disposizioni che ne disciplinano i criteri di redazione. La valutazione di cosa sia significativo discende da un giudizio professionale.
5. Nella fase di pianificazione del lavoro, il revisore definisce un livello di significatività accettabile al fine di rilevare errori quantitativamente significativi. Tuttavia è necessario considerare sia gli importi (quantità) che la natura (qualità) degli errori. Esempi di errori qualitativi possono essere l'inadeguata o la non corretta descrizione di un principio contabile (quando è probabile che un utente del bilancio sia fuorviato da tale descrizione), e la mancanza di informativa sulla violazione di una norma che possa avere un impatto significativo sulla capacità operativa della società.
6. È necessario che il revisore consideri la possibilità di tanti errori di piccolo importo che tuttavia, nel loro insieme, possono influenzare significativamente il bilancio. Per esempio, un errore in una procedura di fine mese può essere l'indizio di un errore potenzialmente significativo, se tale errore si ripettesse ogni mese.
7. Il revisore valuta la significatività sia a livello del bilancio nel suo complesso, sia in relazione a singoli conti, classi di operazioni e informazioni. La significatività può essere influenzata da considerazioni su aspetti legali o normativi e da considerazioni relative a singole voci e rapporti di bilancio. Questo processo può dar luogo a diversi livelli di significatività a seconda dell'aspetto del bilancio preso in considerazione.
8. La significatività deve essere considerata quando il revisore:
 - a) determina la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione e
 - b) valuta gli effetti degli errori.

Relazione tra significatività e rischio di revisione

9. Nella fase di pianificazione del lavoro, il revisore valuta gli elementi che possono rendere il bilancio significativamente inesatto. La valutazione preliminare della significatività di singole poste di bilancio e classi di operazioni, aiuta il revisore nella scelta delle voci da esaminare e nella scelta del tipo di procedure di revisione da applicare (ad esempio, l'utilizzo di metodi di campionamento o lo svolgimento di procedure di analisi comparativa). Ciò permette al revisore di scegliere le procedure di revisione che, opportunamente combinate, possano ritenersi idonee a ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabile.

10. La significatività ed il rischio di revisione sono tra loro inversamente proporzionali; quindi ad un livello di significatività elevato, corrisponde un rischio di revisione basso e viceversa. Il revisore deve considerare tale proporzionalità inversa tra significatività e rischio di revisione quando determina la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione da svolgere. Ad esempio se, dopo aver pianificato specifiche procedure di revisione, il revisore ritiene che il livello accettabile di significatività sia più basso di quello predeterminato, ciò implica un livello di rischio di revisione più elevato rispetto a quello inizialmente definito.

In questo caso il revisore può ridurre il rischio di revisione estendendo le procedure attraverso:

- a) lo svolgimento, ove sia possibile, di procedure di conformità più estese o aggiuntive,
- b) la modifica della natura, della tempistica e dell'ampiezza delle procedure di validità pianificate.

La significatività ed il rischio di revisione nella valutazione degli elementi probativi della revisione.

11. La valutazione del revisore della significatività e del rischio di revisione può essere diversa, al momento iniziale della pianificazione del lavoro, rispetto al momento della valutazione dei risultati delle procedure di revisione svolte. Ciò potrebbe accadere a causa di un cambiamento nelle condizioni generali o per una diversa conoscenza della situazione da parte del revisore, conseguente allo svolgimento del lavoro di revisione. Ad esempio, quando il revisore pianifica il proprio lavoro prima della fine dell'esercizio, si basa su una previsione dei risultati e della situazione finanziaria finale. Se i risultati economici e la situazione patrimoniale e finanziaria effettivi sono invece sostanzialmente diversi, anche la valutazione della significatività e del rischio di revisione possono cambiare. Inoltre il revisore, nel pianificare il proprio lavoro, può intenzionalmente stabilire il livello di significatività accettabile ad un livello più basso rispetto a quello che intende utilizzare per la valutazione dei risultati della revisione. Il revisore può decidere di comportarsi in questo modo per ridurre la probabilità che esistano inesattezze non rilevate e garantirsi un margine di sicurezza nel valutare gli effetti degli errori rilevati nel corso del lavoro di revisione.

La valutazione degli effetti degli errori

12. Nel valutare la corretta presentazione del bilancio, il revisore deve stabilire se l'insieme degli errori rilevati e non eliminati sia significativo.
13. L'insieme degli errori rilevati e non eliminati comprende:
- a) specifici errori identificati dal revisore incluso l'effetto netto degli errori identificati nel corso delle precedenti revisioni e non ancora eliminati;
 - b) la miglior stima del revisore di altri errori che non possono essere specificamente identificati (ad esempio, errori prevedibili).
14. Il revisore deve valutare se l'insieme degli errori non eliminati sia significativo. Se il revisore conclude che gli errori sono significativi, deve considerare di ridurre il rischio di revisione estendendo le procedure di revisione o chiedendo alla Direzione di correggere il bilancio. La Direzione può infatti essere disposta a modificare il bilancio a seguito degli errori rilevati.
15. Se la Direzione rifiuta di correggere il bilancio ed i risultati dell'estensione delle procedure di revisione non permettono al revisore di concludere che l'insieme degli errori non eliminati non sia significativo, il revisore deve considerarne gli effetti ai fini dell'espressione del proprio giudizio.

16. Se l'insieme degli errori non eliminati che il revisore ha identificato, si avvicina al livello di significatività prefissato, il revisore deve considerare la probabilità che gli errori non rilevati, unitamente all'insieme degli errori non eliminati, possano superare il livello di significatività. Pertanto, se l'insieme degli errori non eliminati si avvicina al livello di significatività, il revisore deve prendere in considerazione se ridurre il rischio svolgendo procedure di revisione addizionali o richiedere alla Direzione di correggere il bilancio eliminando gli errori identificati.

LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO E IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Documento n° 400

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Rischio intrinseco di conti e classi di operazione

A livello di bilancio nel suo insieme

A livello di conti di bilancio o di classi di operazioni

Il sistema contabile e il sistema di controllo interno

Limiti del sistema di controllo interno

Comprensione dei sistemi contabile e di controllo interno

Sistema contabile

Ambiente dei controlli

Procedure di controllo

Rischio di controllo

Valutazione preliminare del rischio di controllo

Documentazione dell'analisi e della valutazione del rischio di controllo

Procedure di conformità

Qualità e validità nel tempo degli elementi probativi ottenuti dal revisore

Riesame della valutazione preliminare del rischio di controllo

Relazione tra la valutazione del rischio di controllo e del rischio intrinseco

Rischio di individuazione

Rischio di revisione nelle piccole imprese

Comunicazione dei punti deboli rilevati

Appendice

Illustrazione delle correlazioni esistenti tra le componenti del rischio di revisione

Introduzione

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida al revisore al fine di:
 - comprendere il sistema contabile ed il sistema di controllo interno;
 - valutare il rischio di revisione e le sue componenti: rischio intrinseco, rischio di controllo e rischio di individuazione.
2. Il revisore deve acquisire una comprensione dei sistemi contabile e di controllo interno della società sufficiente per poter pianificare e sviluppare un approccio di revisione efficace. A tal fine egli deve utilizzare la propria esperienza professionale per valutare il rischio di revisione e per definire le procedure di revisione da utilizzare per ridurre il grado di rischio ad un livello accettabile.
3. Con il termine "rischio di revisione" si definisce il rischio che il revisore esprima un giudizio non corretto nel caso in cui il bilancio sia significativamente inesatto. Le componenti del rischio di revisione sono tre: il rischio intrinseco, il rischio di controllo e il rischio di individuazione.
4. Il "rischio intrinseco" è la suscettibilità di un saldo di un conto o di una classe di operazioni di essere inesatti e quindi generare, singolarmente o aggregati ad altri saldi di conti o classi di operazioni, inesattezze significative in bilancio, e ciò indipendentemente dalla presenza o meno di adeguati controlli interni relativi a tali conti o classi di operazioni. Il rischio intrinseco può essere riferito anche al bilancio nel suo insieme, indipendentemente dalle singole voci.
5. Il "rischio di controllo" è il rischio che un'inesattezza, che potrebbe verificarsi in un conto o in una classe di operazioni e che potrebbe essere significativa, individualmente considerata o sommata ad altre inesattezze, non sia prevenuta o comunque tempestivamente individuata e corretta dai sistemi contabile e di controllo interno.
6. Il "rischio di individuazione" è il rischio che le procedure di validità eseguite dal revisore non evidenzino un'inesattezza significativa, individualmente considerata o aggregata ad altre inesattezze, presente in un saldo di un conto o in una classe di operazioni.
7. Il "sistema contabile" rappresenta l'insieme di procedure e metodi utilizzati dalla società per elaborare le varie operazioni al fine di produrre i dati contabili. Tale sistema identifica, aggrega, analizza, calcola, classifica, registra, sintetizza e riporta operazioni e ogni altro tipo di evento o fatto amministrativo.
8. Il "sistema di controllo interno" è rappresentato dalle linee d'azione e dalle procedure (controlli interni) adottate dalla Direzione al fine di favorire il raggiungimento degli obiettivi aziendali e di assicurare una condotta efficiente e ordinata della propria attività; quest'ultima espressione include il rispetto delle politiche aziendali, la salvaguardia dei beni aziendali, la prevenzione e l'individuazione di frodi ed errori, l'accuratezza e la completezza delle registrazioni contabili e la preparazione tempestiva di informazioni contabili affidabili. Inoltre il sistema di controllo interno va al di là delle funzioni proprie del sistema contabile comprendendo:
 - a) "l'ambiente dei controlli", che rappresenta l'atteggiamento generale, la consapevolezza e le azioni intraprese dalla Direzione relativamente all'importanza attribuita nell'ambito della società al sistema di controllo interno. L'ambiente dei controlli influenza l'efficacia delle procedure di controllo specifiche. Ad esempio, un ambiente dei controlli rigido, con un rigoroso controllo dei preventivi di spesa e un'efficace funzione di revisione interna, può completarsi significativamente con procedure di controllo specifiche. Tuttavia un ambiente dei controlli, anche se rigido, non può di per sé assicurare l'efficacia del sistema di controllo interno. Fattori rilevanti dell'ambiente dei controlli sono:

- la funzione del Consiglio d'Amministrazione e dei suoi comitati interni;
 - la filosofia e lo stile di gestione della Direzione;
 - la struttura organizzativa della società ed i metodi di assegnazione di deleghe e responsabilità;
 - il sistema dei controlli direzionali inclusa la funzione di revisione interna, le politiche e le procedure di gestione del personale e la separazione dei compiti;
- b) le "procedure di controllo" che, in aggiunta all'ambiente dei controlli, sono definite dalla Direzione per garantire con ragionevole certezza il raggiungimento di specifici obiettivi. Specifiche procedure di controllo possono essere:
- predisposizione, riesame e approvazione delle riconciliazioni;
 - controllo sull'accuratezza delle singole registrazioni;
 - controllo sulle operazioni e sull'ambiente CIS.(Computer Information System). A titolo di esempio tali procedure dovrebbero prevedere specifici controlli su:
 - modifiche ai programmi;
 - accesso ai dati;
 - tenuta e verifica dei conti di mastro, dei conti analitici e dei bilanci di verifica;
 - approvazione e controllo dei documenti;
 - confronti con fonti esterne d'informazione;
 - comparazione tra i dati ottenuti dalla conta fisica, di cassa, di titoli in portafoglio, di magazzino e di ogni altra attività tangibile, con le corrispondenti risultanze contabili;
 - limitazione dell'accesso fisico ai beni e alle registrazioni;
 - confronto e analisi tra i risultati effettivamente conseguiti e i risultati preventivati (da budget).
9. Nello svolgimento del lavoro di revisione, il revisore è interessato alle direttive e alle procedure proprie del sistema contabile e del sistema di controllo interno che influenzano direttamente la generazione dei dati di bilancio. La comprensione degli aspetti più rilevanti dei sistemi contabile e di controllo interno, unitamente alla valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo permette al revisore di:
- a) identificare la tipologia dei potenziali errori significativi nel bilancio;
 - b) considerare i fattori che potrebbero generare errori rilevanti;
 - c) definire appropriate procedure di verifica.
10. Il revisore, quando pianifica il proprio lavoro di revisione, considera in via preliminare la valutazione del rischio di controllo (congiuntamente alla valutazione del rischio intrinseco) al fine di determinare il livello di accettabilità del rischio di individuazione e per determinare la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di validità che si rendono necessarie.

Rischio intrinseco di conti e classi di operazioni

11. Nella fase di sviluppo del piano generale di revisione, il revisore deve valutare il rischio intrinseco riferito al bilancio nel suo insieme. Nel definire il programma di lavoro, il revisore deve valutare il rischio intrinseco di ciascun conto e classe di operazioni significativi, con riferimento alle singole asserzioni, tenendo in considerazione la valutazione del rischio intrinseco relativo al bilancio nel suo insieme. Qualora il revisore non determini il grado di rischio di tali conti e classi di operazioni si deve presumere che esso sia elevato.
12. Per accertare il grado di rischio intrinseco, il revisore, sulla base delle proprie competenze professionali, valuta numerosi fattori, quali ad esempio:

A livello di bilancio nel suo insieme

- l'integrità della Direzione;
- l'esperienza e la competenza della Direzione e gli eventuali avvicendamenti nella sua composizione; per esempio: l'inesperienza di alcuni dirigenti potrebbe influire negativamente sulla corretta predisposizione del bilancio;
- pressioni anomale sulla Direzione; per esempio: circostanze particolari che potrebbero indurre i responsabili a produrre bilanci inesatti (es.: fallimenti di altre aziende del settore o mancanza di capitali necessari per continuare l'attività);
- la natura dell'attività svolta dalla società; per esempio: la potenziale obsolescenza tecnologica dei prodotti o servizi, il grado di complessità della struttura del capitale proprio, la significatività dei rapporti con parti correlate, il numero e la dislocazione geografica delle unità produttive;
- i fattori che influenzano il settore nel quale opera la società; per esempio: fattori di economicità e condizioni della concorrenza, rilevabili da indicatori quali l'andamento generale dei mercati, degli indici finanziari, dei cambiamenti della tecnologia, della domanda e delle prassi contabili specifiche del settore;

A livello di conti e classi di operazioni

- singoli conti di bilancio che sono suscettibili di errori; per esempio: conti che sono stati oggetto di rettifiche negli esercizi precedenti o che richiedono un alto grado di stima;
- la complessità delle operazioni effettuate o di altri eventi, che potrebbero rendere necessario l'intervento di un esperto;
- il grado di soggettività connesso alla determinazione delle varie voci di bilancio;
- il grado di suscettibilità dei beni aziendali di essere persi o soggetti ad appropriazioni indebite a causa del loro valore e perché facilmente trasferibili, come ad esempio la cassa;
- l'effettuazione di operazioni complesse o anomale poste in essere in particolare modo in prossimità della fine dell'esercizio o alla sua data di chiusura;
- le operazioni non rientranti nell'elaborazione ordinaria.

Il sistema contabile e il sistema di controllo interno

13. I controlli interni relativi al sistema contabile sono mirati al raggiungimento di determinati obiettivi, quali:
- tutte le operazioni effettuate devono essere autorizzate, a livello generale o specifico, dai dirigenti responsabili;

- tutte le operazioni devono essere registrate tempestivamente e per il loro corretto ammontare, nei conti appropriati e nel periodo contabile di competenza al fine di permettere la redazione del bilancio nel rispetto del quadro di riferimento normativo applicabile;
- l'accesso ai beni aziendali e alle relative registrazioni va limitato tramite un sistema di autorizzazioni;
- deve essere verificata periodicamente l'esistenza fisica dei beni e comparata con quella contabile; eventuali differenze devono essere indagate, e appropriate azioni devono essere intraprese.

Limiti del sistema di controllo interno

14. I sistemi contabile e di controllo interno possono fornire soltanto una ragionevole certezza che gli obiettivi perseguiti dalla Direzione siano raggiunti. Si parla di “ragionevole certezza” poiché esistono alcuni limiti che sono insiti nei sistemi stessi quali, ad esempio:

- le normali esigenze della Direzione prevedono che il sistema di controllo interno sia efficiente e che quindi i costi di tale sistema non siano sproporzionati rispetto ai benefici attesi che ne possono derivare;
- molti controlli interni tendono ad essere orientati verso le operazioni ordinarie, piuttosto che verso quelle straordinarie;
- è possibile il verificarsi di errori umani nell'esecuzione dei controlli dovuti a negligenza, distrazione, errori di valutazione ed errata comprensione delle istruzioni;
- è possibile che i controlli interni siano aggirati attraverso una collusione tra i membri della società, dirigenti o impiegati, e terzi interni o esterni alla società;
- è possibile che una persona responsabile dell'attuazione di un controllo interno possa abusare della propria posizione, per esempio aggirando una determinata procedura di controllo;
- è possibile che le procedure diventino obsolete, a causa del cambiamento delle condizioni, con conseguente indebolimento dell'efficacia del sistema.

Comprensione dei sistemi contabile e di controllo interno

15. Durante la fase di comprensione dei sistemi contabile e di controllo interno, al fine di pianificare il proprio lavoro, il revisore acquisisce allo stesso tempo la conoscenza della struttura dei due sistemi nonché della loro operatività. Ad esempio, il revisore può eseguire dei sondaggi su alcune operazioni ripercorrendone il flusso procedurale completo attraverso il sistema contabile. Quando questi sondaggi riguardano operazioni che di norma attraversano il sistema contabile, essi possono essere considerati come parte delle procedure di conformità. Tuttavia il solo svolgimento di tali sondaggi, tenuto conto della loro tipologia ed ampiezza, non fornisce sufficienti ed appropriati elementi probativi di supporto alla valutazione di un rischio di controllo di livello medio o basso.

16. La natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure eseguite dal revisore per comprendere la struttura e l'operatività dei sistemi contabile e di controllo interno, variano, tra l'altro, anche in funzione di:

- dimensioni e complessità della società e del suo sistema informativo;
- tipologia di controllo interno considerata;
- considerazioni sulla significatività;
- documentazione prodotta dalla società a supporto dei controlli interni effettuati;
- valutazione del grado di rischio intrinseco effettuata dal revisore.

17. Normalmente la conoscenza dei sistemi contabile e di controllo interno da parte del revisore, è basata sulla precedente esperienza maturata nella stessa società ed è incrementata mediante:
- a) indagini sul livello delle competenze tecniche dei dirigenti, dei funzionari e del personale ai vari livelli dell'organizzazione della società, unitamente all'esame di documentazione rappresentata, ad esempio, da manuali delle procedure, da mansionari e diagrammi di flusso;
 - b) l'esame dei documenti e delle registrazioni prodotti dai sistemi contabile e di controllo interno;
 - c) l'analisi delle attività e delle operazioni effettuate dalla società, compresa l'osservazione dell'organizzazione del settore CIS, della gestione del personale e della tipologia di elaborazione delle operazioni.

Sistema contabile

18. Il revisore deve raggiungere una conoscenza del sistema contabile sufficiente per identificare e comprendere:
- a) le categorie principali in cui sono classificabili le operazioni effettuate dalla società;
 - b) le modalità seguite per generare tali operazioni;
 - c) le scritture contabili più significative, la documentazione di supporto e i conti utilizzati per la loro rilevazione;
 - d) il processo di elaborazione dei dati contabili, che inizia con la fase di recepimento delle informazioni e termina con la fase dell'inclusione di tali informazioni nei saldi di bilancio.

Ambiente dei controlli

19. Nella fase di studio dell'ambiente dei controlli, il revisore deve valutare l'atteggiamento, la consapevolezza ed i comportamenti della Direzione riguardo ai controlli interni; egli deve inoltre considerare l'importanza attribuita nella società al sistema di controllo interno.

Procedure di controllo

20. Il revisore deve acquisire una conoscenza delle procedure di controllo sufficiente a sviluppare il piano di revisione. A tal fine, il revisore deve tenere in considerazione le conoscenze acquisite durante la valutazione dell'ambiente dei controlli e del sistema contabile con l'obiettivo di determinare se si rendano necessarie ulteriori analisi di tali procedure ai fini della pianificazione della revisione. Poiché le procedure di controllo sono integrate dall'ambiente dei controlli e dal sistema contabile, nel momento in cui il revisore analizza questi ultimi è probabile che acquisisca anche una conoscenza delle procedure di controllo; ad esempio: studiando le procedure contabili riguardanti le disponibilità liquide, è possibile sapere se i saldi dei conti bancari siano periodicamente verificati con i saldi degli estratti conto emessi dalle banche. In genere, lo sviluppo generale del piano di revisione non richiede una comprensione delle procedure di controllo attuate per tutte le informazioni inserite nei conti di bilancio e nelle varie classi di operazioni.

Rischio di controllo

Valutazione preliminare del rischio di controllo

21. La valutazione preliminare del rischio di controllo è finalizzata ad individuare la capacità dei sistemi contabile e di controllo interno della società di prevenire o individuare e correggere efficacemente gli errori più significativi. Il rischio di controllo sussiste sempre, a causa dei limiti propri di qualsiasi sistema contabile e sistema di controllo interno.
22. Dopo aver compreso i sistemi contabile e di controllo interno il revisore deve valutare in via preliminare il rischio di controllo che grava su ciascun conto e classe di operazioni significativi, con riferimento alle singole asserzioni.
23. Il revisore in genere valuta il rischio di controllo elevato per alcune o tutte le asserzioni di bilancio quando:
 - a) i sistemi contabile e di controllo interno non sono efficaci;
 - b) non sarebbe efficiente valutare l'efficacia dei sistemi contabile e di controllo interno.
24. Il rischio di controllo deve preliminarmente essere valutato alto, per ogni singola asserzione, a meno che il revisore:
 - a) sia in grado di identificare quei controlli interni, per ogni singola asserzione, che possano prevenire o individuare e correggere errori significativi e
 - b) pianifichi di eseguire procedure di conformità a supporto della propria valutazione.

Documentazione dell'analisi e della valutazione del rischio di controllo

25. Il revisore deve documentare nelle carte di lavoro:
 - a) la conoscenza acquisita dei sistemi contabile e di controllo interno e
 - b) la valutazione del rischio di controllo. Quando il rischio di controllo non è definito alto, il revisore deve documentare anche come è giunto a tale conclusione.
26. Tecniche differenti possono essere utilizzate per documentare le informazioni relative ai sistemi contabile e di controllo interno. La scelta di una particolare tecnica dipende dalla valutazione del revisore. Le tecniche più comuni, usate singolarmente o congiuntamente, sono: descrizioni, questionari, liste di controllo e diagrammi di flusso. La tipologia e l'ampiezza di tale documentazione dipendono dalle dimensioni e dalla complessità della società e dalla natura dei sistemi contabili e di controllo utilizzati. In genere ad una complessità crescente dei sistemi della società consegue una maggiore ampiezza delle procedure attuate dal revisore e quindi la produzione di una maggiore documentazione.

Procedure di conformità

27. ***Le procedure di conformità sono svolte per acquisire elementi probativi sull'efficacia dei controlli. In particolare esse riguardano:***
 - a) la struttura dei sistemi contabile e di controllo interno, al fine di comprendere se siano adeguatamente progettati per prevenire o individuare e correggere errori significativi;
 - b) la continuità di applicazione dei controlli nel periodo esaminato.
28. Alcune procedure poste in essere per comprendere i sistemi contabile e di controllo interno possono non essere state specificatamente pianificate come "procedure di conformità"; tuttavia esse possono fornire elementi probativi sull'efficacia del sistema dei controlli relativamente a determinate asserzioni e conseguentemente possono essere considerate come procedure di conformità. Per esempio: analizzando il sistema contabile ed il sistema di controllo interno relativi alle disponibilità liquide, il revisore potrebbe acquisire elementi probativi circa l'efficacia delle procedure di riconciliazione dei conti bancari, mediante richieste e l'osservazione diretta.

29. Nei casi in cui il revisore ritenga che le procedure adottate per comprendere i sistemi contabile e di controllo interno forniscano anche elementi probativi per confermare l' idoneità della struttura e l'efficacia operativa delle prassi e delle procedure relative a determinate asserzioni, il revisore può usare questi elementi probativi, se sufficienti, a supporto di una valutazione del rischio di controllo di livello medio o basso.
30. Le procedure di conformità possono includere:
- verifica della documentazione giustificativa di operazioni o di altri fatti, per acquisire elementi probativi che i controlli interni abbiano funzionato in maniera adeguata, per esempio accertando che l'operazione sia stata opportunamente autorizzata;
 - domande sui controlli effettuati e loro osservazione diretta, quando questi non sono evidenziati e non permettono quindi una successiva verifica, ad esempio per determinare chi effettivamente svolge le varie funzioni rispetto a chi è designato a svolgerle in teoria;
 - riesecuzione di alcune procedure di controllo, ad esempio riconciliazioni bancarie, per verificare che siano state correttamente eseguite.
31. Qualunque valutazione del rischio di controllo ad un livello medio/basso deve essere basata su elementi probativi ottenuti tramite le procedure di conformità. Più bassa è la stima del rischio di controllo, maggiore deve il supporto fornito dagli elementi probativi acquisiti circa l'adeguatezza dei sistemi contabile e di controllo interno e la loro capacità ad operare efficacemente.
32. Quando il revisore acquisisce gli elementi probativi sull'efficacia dei controlli interni, egli valuta il modo in cui questi controlli sono applicati, se essi sono applicati costantemente ed uniformemente nel tempo e da chi sono applicati. Il sistema può essere considerato efficace anche se talvolta si verificano delle deviazioni, cioè degli scostamenti dalle procedure ordinarie. Queste deviazioni possono essere causate da fattori quali: cambiamento del personale, fluttuazioni stagionali significative nel volume delle operazioni ed errori umani. Quando il revisore individua tali deviazioni deve comprenderne le cause specifiche, con particolare riferimento agli avvicendamenti di personale nelle funzioni chiave del sistema di controllo interno. Il revisore deve inoltre assicurarsi che appropriate procedure di conformità coprano i periodi in cui si sono verificati tali cambiamenti o fluttuazioni anomale.
33. In un ambiente informatizzato gli obiettivi delle procedure di conformità sono uguali a quelli perseguiti quando le procedure sono manuali. Possono tuttavia cambiare alcune procedure di revisione. Il revisore può infatti ritenere necessario od opportuno utilizzare tecniche di revisione computerizzate. L'uso di queste ultime, per esempio attraverso programmi di interrogazione degli archivi o l'utilizzo di "simulazioni", può essere appropriato quando il sistema non preveda che sia lasciata una traccia dei controlli interni applicati nel sistema contabile informatizzato.
34. Basandosi sui risultati ottenuti dalle procedure di conformità il revisore deve valutare in che modo i controlli interni sono organizzati e se operino effettivamente come ritenuto nella valutazione preliminare del rischio di controllo. La valutazione delle deviazioni può portare il revisore a concludere che la valutazione del livello del rischio di controllo debba essere cambiata. In questi casi il revisore deve modificare la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di validità pianificate.

Qualità e validità nel tempo degli elementi probativi ottenuti dal revisore

35. Alcuni elementi probativi ottenuti dal revisore sono più affidabili di altri. In genere le osservazioni dirette del revisore sono più affidabili delle risposte ottenute a seguito di domande; infatti il revisore può conseguire, ad esempio, una ragionevole certezza circa la separazione dei compiti sia osservando le persone che applicano le procedure di controllo sia rivolgendo domande al personale interessato. Tuttavia bisogna considerare che l'evidenza ottenuta da alcune procedure di conformità, quale ad esempio l'osservazione diretta, si riferisce soltanto al momento specifico in cui tali procedure sono state effettuate. Il revisore può quindi decidere di svolgere ulteriori procedure di conformità per ottenere evidenza dell'applicazione del controllo anche in altri periodi di tempo.
36. Quando il revisore deve scegliere quali elementi probativi portare a supporto delle conclusioni raggiunte relativamente al rischio di controllo, può considerare di utilizzare gli elementi probativi raccolti negli anni precedenti. Negli incarichi pluriennali, infatti, il revisore acquisisce una conoscenza dei sistemi contabile e di controllo interno, tramite il lavoro già eseguito negli anni precedenti; egli deve tuttavia aggiornare le proprie conoscenze e valutare se sia necessario ottenere ulteriori elementi probativi. Prima di fare affidamento sulle procedure di revisione precedentemente effettuate, il revisore deve quindi acquisire gli elementi probativi relativi al tipo ed all'ampiezza di qualsiasi cambiamento del sistema contabile e di controllo interno intervenuto successivamente allo svolgimento di quelle procedure e deve valutarne l'effetto sulla affidabilità che il revisore intende attribuire alle procedure medesime. Tanto più remota è l'epoca in cui sono state svolte le procedure, tanto meno il revisore può fare affidamento sulle stesse.
37. Il revisore deve considerare se i controlli interni siano stati applicati per tutto il periodo di riferimento. Se in momenti diversi sono stati utilizzati controlli sostanzialmente differenti il revisore deve considerare tale periodo separatamente. Una sospensione di un controllo interno in uno specifico momento comporta la necessità da parte del revisore di svolgere considerazioni separate sulla natura, sulla tempistica e sull'ampiezza delle procedure di revisione da applicare alle varie operazioni e agli eventi del periodo.
38. Il revisore può decidere di effettuare alcune procedure di conformità ad una data anteriore alla chiusura dell'esercizio di riferimento. Il revisore tuttavia non può fare affidamento sui risultati ottenuti senza effettuare procedure che coprano il periodo temporale residuo. I fattori da considerare sono:
- i risultati ottenuti dalle verifiche effettuate prima della chiusura dell'esercizio (interim test);
 - l'ampiezza del periodo residuo;
 - eventuali cambiamenti intervenuti nei sistemi contabile o di controllo interno nel periodo residuo;
 - la tipologia e l'entità delle operazioni e degli eventi che confluiscono nei conti di bilancio interessati;
 - l'ambiente dei controlli, con particolare riferimento ai controlli di supervisione;
 - le procedure di validità pianificate e ancora da eseguire.

Riesame della valutazione preliminare del rischio di controllo

39. Prima di concludere il lavoro di revisione, il revisore deve valutare se confermare o meno la sua valutazione preliminare del rischio di controllo. Il riesame della valutazione preliminare si basa sui risultati delle procedure di validità e su ogni altro elemento probativo ottenuto.

Relazione tra la valutazione del rischio di controllo e del rischio intrinseco

40. La Direzione spesso affronta le situazioni di rischio intrinseco progettando un sistema contabile e un sistema di controllo interno per prevenire, individuare e correggere gli errori. Poiché il rischio intrinseco e il rischio di controllo sono fortemente correlati, se il revisore cerca di valutarli separatamente è possibile pervenire ad una valutazione del rischio di revisione inadeguata.

Di conseguenza, per poter determinare il rischio di revisione nel modo più appropriato deve essere compiuta una valutazione congiunta dei livelli delle due componenti di rischio.

Rischio di individuazione

41. Il livello del rischio di individuazione è direttamente collegato alle procedure di validità effettuate dal revisore. La valutazione del rischio di controllo da parte del revisore, unitamente alla valutazione del rischio intrinseco, influenza la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di validità da eseguire per ridurre il rischio d'individuazione e, quindi, il rischio di revisione, ad un livello accettabile. Il rischio di individuazione esisterebbe sempre anche se il revisore verificasse la totalità delle componenti del saldo di un conto o di una classe di operazioni, in quanto, per esempio, la maggior parte degli elementi probativi potrebbe essere di natura persuasiva piuttosto che conclusiva.
42. Il revisore deve considerare la valutazione dei livelli di rischio intrinseco e di rischio di controllo nel determinare la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di validità necessarie per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabile. A tal fine il revisore deve considerare:
- a) la natura delle procedure di validità da effettuare, per esempio: l'utilizzo di procedure dirette ad ottenere conferme da parte di terzi esterni alla società (piuttosto che persone o documentazioni interne) o l'utilizzo di verifiche di dettaglio finalizzate ad un particolare obiettivo di revisione, in aggiunta alle procedure di analisi comparativa;
 - b) la tempistica di intervento delle procedure di validità, effettuandole, per esempio, alla fine dell'esercizio piuttosto che ad una data anteriore;
 - c) l'ampiezza delle procedure di validità, per esempio, utilizzando un campionamento più esteso.
43. Esiste una relazione inversa fra il rischio di individuazione ed il livello combinato del rischio intrinseco e quello di controllo. Ad esempio, quando il rischio intrinseco e quello di controllo sono alti, è necessario che il rischio di individuazione accettabile sia basso al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabile. Viceversa, quando il rischio intrinseco e quello di controllo sono bassi, il revisore può accettare un rischio di individuazione più elevato pur mantenendo il rischio di revisione ad un livello accettabile. Si rinvia all'appendice per una illustrazione delle relazioni esistenti tra le componenti del rischio di revisione.
44. Sebbene le procedure di conformità e le procedure di validità abbiano finalità differenti, i risultati ottenuti da entrambe le tipologie di verifica possono servire a finalità comuni. Gli errori scoperti durante le procedure di validità possono indurre il revisore a modificare la valutazione del rischio di controllo definita precedentemente. Si rinvia all'appendice per una illustrazione delle relazioni esistenti tra le componenti del rischio di revisione.
45. Il livello di rischio intrinseco e di rischio di controllo valutato dal revisore non può mai essere così basso da eliminare totalmente la necessità di effettuare qualsiasi procedura di validità.

Indipendentemente dal livello del rischio intrinseco e del rischio di controllo, il revisore deve effettuare comunque alcune procedure di validità sui saldi dei conti e sulle classi di operazioni significative.

46. La valutazione del revisore in merito alle componenti del rischio di revisione può variare durante il corso della revisione, per esempio: effettuando le procedure di validità può pervenire all'attenzione del revisore un'informazione che diverge significativamente da quella in base alla quale egli aveva originariamente valutato il rischio intrinseco e di controllo.

In questi casi, il revisore deve modificare le procedure di validità pianificate in precedenza e basarle sulla nuova valutazione del grado di rischio intrinseco e di controllo.

47. Tanto più elevata è la valutazione del revisore del rischio intrinseco e del rischio di controllo, tanto maggiori sono gli elementi probativi che il revisore deve acquisire attraverso lo svolgimento delle procedure di validità. In altre parole, quando entrambi i rischi sono valutati "alti", il revisore deve considerare se le procedure di validità possono fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati al fine di ridurre il rischio di individuazione, e quindi il rischio di revisione, ad un livello accettabile. Quando il revisore ritiene che il rischio di individuazione, riferito ad una asserzione di bilancio relativa ad un conto o ad una classe di operazioni significativi, non possa essere ridotto ad un livello accettabile, egli deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio.

Rischio di revisione nelle piccole imprese

48. Per emettere una relazione con un giudizio senza rilievi sul bilancio di una piccola impresa, il revisore deve ottenere lo stesso livello di assicurazione richiesto nella revisione di imprese di dimensioni maggiori. Tuttavia molti controlli interni ritenuti importanti in una grande struttura non sono applicabili alle imprese di piccole dimensioni. Per esempio, in queste società può capitare che nel settore amministrativo il personale sia limitato e che le stesse persone abbiano allo stesso tempo un ruolo operativo e di custodia dei beni; quindi la divisione dei compiti può essere fortemente limitata o completamente mancante. In alcuni casi la mancata suddivisione di compiti e responsabilità può essere compensata dalla presenza di una struttura fortemente accentrata con una continua supervisione da parte del proprietario o dei dirigenti, favorita dalla conoscenza diretta che queste persone hanno dell'azienda e dell'attività. Quando la separazione dei compiti è limitata o non esiste e allo stesso tempo manca un'evidenza sull'effettiva applicazione dei controlli di supervisione, il revisore deve ottenere tutti gli elementi probativi necessari per esprimere il proprio giudizio sul bilancio tramite l'esecuzione delle procedure di validità.

Comunicazione dei punti deboli rilevati

49. Dopo aver compreso la struttura dei sistemi contabile e di controllo interno e dopo aver eseguito le procedure di conformità, il revisore individua le debolezze proprie dei sistemi nel loro complesso. Il revisore deve tempestivamente portare a conoscenza della Direzione, ad un livello appropriato, e del collegio sindacale, le debolezze significative riscontrate relative alla struttura e all'operatività dei sistemi contabile e di controllo interno. Le comunicazioni rivolte alla Direzione devono, di norma, essere scritte. Se il revisore ritiene di effettuare tali comunicazioni in forma non scritta, deve documentare i rilievi fatti nelle proprie carte di lavoro. È inoltre importante specificare nelle comunicazioni che le debolezze messe in evidenza sono solamente quelle emerse nello svolgimento del lavoro di revisione e che l'esame svolto non era mirato ad una specifica valutazione del sistema di controllo quale strumento di supporto decisionale alla Direzione della società.

Appendice

Illustrazione delle correlazioni esistenti tra le componenti del rischio di revisione

La tabella seguente mostra come il livello accettabile di rischio di individuazione possa variare in base alla valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo:

		La valutazione del revisore del rischio di controllo		
		Alto	Medio	Basso
Valutazione del revisore del rischio intrinseco:	Alta	Molto basso	Basso	Medio
	Media	Basso	Medio	Alto
	Bassa	Medio	Alto	Molto alto

Nell'area ombreggiata è indicato il livello al quale deve essere portato il rischio di individuazione. Esiste una relazione inversa tra livello del rischio di individuazione e il livello del rischio intrinseco e del rischio di controllo combinati insieme. Per esempio, quando il rischio intrinseco e quello di controllo sono alti, il livello del rischio di individuazione accettabile deve essere molto basso per ridurre il rischio di revisione ad un livello basso accettabile. Invece, quando il livello combinato del rischio intrinseco e di controllo è basso, il revisore può accettare un più alto livello di rischio di individuazione, continuando a considerare il rischio di revisione ad un livello basso accettabile.

**LA REVISIONE CONTABILE IN UN AMBIENTE DI ELABORAZIONE ELETTRONICA
DEI SISTEMI INFORMATIVI**

Documento n° 401

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Profili e competenze

Pianificazione

Valutazione del rischio

Procedure di revisione

Introduzione

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida sulle procedure da eseguire quando la revisione contabile è effettuata in un ambiente di elaborazione elettronica dei sistemi informativi (CIS – Computer information system). Si è in presenza di un ambiente CIS quando una società utilizza un computer, di qualsiasi tipo o dimensione, sia in proprio che tramite terzi, per elaborare informazioni contabili (finanziarie patrimoniali ed economiche) rilevanti ai fini della revisione contabile.
2. Il revisore deve valutare come la revisione contabile sia influenzata da un ambiente CIS.
3. Gli obiettivi generali e l'ampiezza della revisione contabile in ambiente CIS sono analoghi a quelli in un ambiente non CIS. L'utilizzo del computer, tuttavia, modificando i sistemi di trattamento ed archiviazione delle informazioni contabili (finanziarie, patrimoniali ed economiche) può influenzare i sistemi contabile e di controllo interno della società. Di conseguenza, un ambiente CIS può influire:
 - sulle procedure seguite dal revisore nell'analisi del sistema contabile e del sistema di controllo interno;
 - sulla valutazione del rischio intrinseco e di controllo, che concorrono alla determinazione del rischio di revisione;
 - sull'identificazione ed il successivo svolgimento, da parte del revisore, delle procedure di conformità e di validità più idonee a raggiungere gli obiettivi di revisione.

Profili e competenze

4. Per pianificare, dirigere, supervisionare e rivedere il lavoro svolto, il revisore deve avere sufficiente competenza in tema di ambienti CIS. Il revisore deve inoltre valutare se, per lo svolgimento della revisione, è necessario ricorrere alle competenze tecniche di specialisti in ambiente CIS. Queste potrebbero essere necessarie per:
 - comprendere in misura sufficiente il sistema contabile ed il sistema di controllo interno interessati dall'ambiente CIS;
 - determinare l'effetto dell'ambiente CIS sulla valutazione del rischio generale e del rischio a livello di saldi di conti e di classi di operazioni;
 - definire e svolgere appropriate procedure di conformità e di validità.

Qualora fossero necessarie competenze specifiche, il revisore deve richiedere l'assistenza di professionisti, colleghi od esterni, in possesso di tali competenze. In questi casi, il revisore deve ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi che il lavoro svolto dagli esperti sia adeguato agli scopi della revisione, secondo il principio di revisione "Il ricorso all'opera dell'esperto".

Pianificazione

5. In conformità a quanto previsto dal principio di revisione “La valutazione del rischio e il sistema di controllo interno” il revisore deve acquisire, in misura sufficiente, la conoscenza del sistema contabile e del sistema di controllo interno interessati dall’ambiente CIS per poter pianificare e sviluppare un efficace approccio di revisione.
6. Per poter efficacemente pianificare le procedure di revisione contabile, che possono essere influenzate dall'ambiente CIS del cliente, il revisore deve comprendere a fondo l'importanza e la complessità delle attività CIS, nonché conoscere la disponibilità dei dati da utilizzare nel lavoro di revisione. Ciò include aspetti quali:
 - l'importanza e la complessità dell'elaborazione informatica in ciascuna applicazione contabile rilevante. Tale importanza è relativa alla significatività e delle asserzioni contenute nel bilancio influenzate dall'elaborazione informatica. Un'applicazione può essere considerata complessa quando, per esempio:
 - il volume di operazioni è tale da rendere difficile agli utenti l'identificazione e la correzione di eventuali errori di elaborazione;
 - l'elaboratore genera e trasmette automaticamente operazioni o registrazioni significative direttamente ad altre applicazioni;
 - l'elaboratore esegue complesse elaborazioni di informazioni finanziarie patrimoniali ed economiche e/o genera in modo automatizzato operazioni o registrazioni contabili significative che non possono essere (o non sono) autonomamente convalidate;
 - operazioni e dati vengono trasferiti elettronicamente da e ad altre organizzazioni senza controllo manuale della correttezza delle operazioni e dei dati stessi;
 - la struttura organizzativa delle attività CIS del cliente ed il livello di concentrazione, o distribuzione, dell'elaborazione informatica nella società, specialmente in quanto essa può influire sull’attribuzione delle mansioni;
 - la disponibilità di dati. I documenti da cui trae origine l’elaborazione, gli archivi informatici ed altra documentazione probatoria che possa essere necessaria al revisore, possono esistere solo per un breve periodo o solamente in versione decifrabile con l'elaboratore. L'ambiente CIS del cliente può produrre elaborati interni utili per l'effettuazione di procedure di validità (in particolare procedure di analisi comparativa). Il potenziale utilizzo di tecniche di revisione assistite dall'elaboratore può incrementare l'efficienza nell'esecuzione delle procedure di revisione, o può permettere al revisore di applicare con efficacia determinate procedure ad un'intera popolazione di conti o transazioni.
7. Quando il CIS è significativo, il revisore deve comprendere l'ambiente CIS e se esso possa influenzare la valutazione del rischio intrinseco e di controllo. La natura dei rischi e le caratteristiche del controllo interno in ambienti CIS includono i seguenti aspetti:
 - la scarsità di tracce relative alle operazioni. Alcuni sistemi CIS sono progettati in modo tale che la traccia completa di una operazione può permanere solo per un breve periodo di tempo o solamente in versione leggibile dall'elaboratore. Laddove un sistema applicativo complesso esegua un gran numero di "passi" di elaborazione, può non esservi una traccia completa. Di conseguenza può essere difficile scoprire tempestivamente, con procedure manuali, errori insiti nella logica di un programma applicativo;

- l'uniformità di elaborazione delle operazioni. Con l'elaborazione elettronica, operazioni tra loro simili sono trattate uniformemente, con le stesse istruzioni. In questo modo, le sviste normalmente connesse all'elaborazione manuale sono virtualmente eliminate. Per contro, errori di programmazione (o altri errori di sistema nell'hardware o nel software) danno luogo a operazioni elaborate in modo non corretto;
- la scarsa separazione di funzioni. Molte procedure di controllo che normalmente in sistemi manuali sarebbero eseguite da persone diverse, in un ambiente CIS possono essere concentrate. In questo modo una persona che abbia accesso ai programmi, alle elaborazioni o ai dati può essere in condizione di svolgere funzioni tra loro incompatibili;
- gli errori e le irregolarità potenziali. Il potenziale errore umano nello sviluppo, nella manutenzione e nell'esecuzione del CIS può essere maggiore rispetto ai sistemi manuali, anche a causa del livello di dettaglio insito in queste attività. Inoltre, nel CIS, il rischio che una persona non autorizzata riesca ad accedere agli archivi di dati riservati o possa alterare i dati senza evidenza visibile è maggiore rispetto agli ambienti dove le procedure non siano automatizzate.

In aggiunta a quanto sopra, anche il ridotto intervento umano nel trattamento delle operazioni elaborate dal CIS può ridurre la possibilità di rilevare errori ed irregolarità. Detti errori ed irregolarità commessi nel corso della progettazione, o di modifiche ai programmi applicativi o ai sistemi software, possono non essere scoperti per lungo tempo;

- l'avvio o l'esecuzione delle transazioni. Il CIS può prevedere la possibilità di avviare automaticamente l'esecuzione di determinati tipi di operazioni. L'autorizzazione a compiere queste operazioni o procedure può non essere documentata come lo sono quelle in un sistema manuale. Tale autorizzazione, infatti, può essere implicita nell'accettazione della progettazione del CIS o delle sue successive modifiche;
- la dipendenza di altri controlli sull'elaborazione informatica. L'elaborazione informatica può produrre stampe o altri supporti utilizzati nell'esecuzione di procedure di controllo manuale. L'efficacia di queste procedure di controllo manuale può dipendere dall'efficacia dei controlli sulla completezza ed accuratezza dell'elaborazione informatica. Viceversa, l'efficacia e la costante operatività dei controlli sulle operazioni con applicazioni informatiche dipende spesso dall'efficacia dei controlli generali in ambiente CIS;
- il potenziale incremento della supervisione da parte dei responsabili. Il CIS può offrire ai responsabili una varietà di strumenti analitici utilizzabili per rivedere e supervisionare le operazioni della società. La disponibilità di questi controlli addizionali, se utilizzati, può servire ad accrescere l'intera struttura di controllo interno;
- il potenziale utilizzo di tecniche di revisione assistite dall'elaboratore. La possibilità di elaborare ed analizzare grandi quantità di dati, può fornire al revisore l'opportunità di applicare tecniche di revisione, generiche o specialistiche, utilizzando il computer.

Sia i rischi che i controlli resi necessari dalle sopra descritte caratteristiche del CIS, hanno un impatto potenziale sulla valutazione del rischio da parte del revisore, nonché sulla natura, sulla tempistica e sull'ampiezza delle procedure di revisione.

Valutazione del rischio

8. In conformità a quanto previsto dal principio di revisione "La valutazione del rischio e il sistema di controllo interno", il revisore deve valutare il rischio intrinseco e di controllo per ogni asserzione significativa di bilancio.

9. Il rischio intrinseco ed il rischio di controllo in un ambiente CIS possono avere un effetto sulla probabilità che esistano errori significativi sia estesi all'intero bilancio, sia riferiti ad uno specifico conto, come segue:
- i rischi possono derivare da carenze insite nelle attività del CIS che interessano tutte le attività aziendali, quali lo sviluppo e la manutenzione dei programmi, il supporto ai sistemi software, le operazioni, la sicurezza fisica del CIS stesso ed il controllo sull'accesso privilegiato ai programmi. Queste carenze tendono ad avere un impatto esteso a tutti i sistemi applicativi elaborati dal calcolatore;
 - i rischi possono aumentare i potenziali errori o attività fraudolente in specifiche applicazioni, database o archivi, oppure in specifiche attività di elaborazione. Ad esempio, non sono infrequenti errori in sistemi che eseguono operazioni logiche o calcoli complessi, o che devono trattare molte differenti situazioni di eccezione. I sistemi che controllano le uscite di cassa o altre attività liquide sono suscettibili di azioni fraudolente da parte degli utenti o del personale dello stesso CIS.
10. Spesso le società utilizzano le nuove tecnologie in ambiente CIS, appena sviluppate, per costruire sistemi informatici sempre più complessi quali, ad esempio, collegamenti da piccoli a grandi sistemi, archivi distribuiti, elaborazioni per utenti finali e sistemi di gestione aziendale che alimentano le informazioni direttamente nei sistemi contabili. Tali sistemi aumentano la sofisticazione generale del CIS e la complessità delle applicazioni specifiche su cui essi hanno influenza. Di conseguenza possono aumentare il rischio e richiedere ulteriori considerazioni da parte del revisore.

Procedure di revisione

11. In conformità a quanto previsto dal principio di revisione “La valutazione del rischio e il sistema di controllo interno”, il revisore deve valutare l'ambiente CIS nel pianificare le procedure di revisione al fine di ridurre i rischi ad un livello accettabile.
12. Gli obiettivi specifici del revisore non cambiano sia che i dati contabili siano elaborati manualmente sia che vengano utilizzati sistemi di elaborazione elettronica. In ogni caso, i metodi di applicazione delle procedure di revisione per acquisire elementi probativi possono essere influenzati dai metodi di elaborazione informatica. Il revisore può utilizzare o procedure di revisione manuali, o tecniche di revisione assistite dall'elaboratore, o una combinazione di entrambe, allo scopo di ottenere gli elementi probativi necessari. Comunque, in alcuni sistemi contabili, che utilizzano il computer per elaborare importanti applicazioni, può risultare difficile o impossibile per il revisore ottenere, senza l'assistenza dell'elaboratore, i dati per i controlli, le richieste e le conferme.

**CONSIDERAZIONI SULLA REVISIONE CONTABILE DI IMPRESE CHE UTILIZZANO
FORNITORI DI SERVIZI**

Documento n° 402

Ottobre 2001

INDICE

INTRODUZIONE

Considerazioni del revisore

Relazione dei revisori del fornitore di servizi

Forma A - Relazione sull'attendibilità della struttura

Forma B - Relazione sull'attendibilità della struttura e sulla efficienza operativa

Introduzione

1 Le finalità del presente documento sono di indicare regole di comportamento e di fornire linee guida al revisore nei casi in cui la società utilizzi un fornitore di servizi per la tenuta della contabilità, l'elaborazione dei dati, ecc.

Inoltre, nei casi in cui il fornitore di servizi è a sua volta soggetto a revisione contabile, sono fornite indicazioni sulle informazioni che il revisore di quest'ultimo, se richiesto, deve dare al revisore della società che utilizza detti servizi.

2 Il revisore, al fine di pianificare e sviluppare un efficace approccio di revisione, deve valutare l'influenza che l'utilizzo di un fornitore di servizi può avere sui sistemi contabili e di controllo interno.

3 La società può fare ricorso ad un fornitore di servizi per la tenuta della propria contabilità o per l'elaborazione dei relativi dati (ad esempio una società di elaborazione CIS). In questo caso, alcune direttive, procedure e le evidenze contabili del fornitore di servizi possono essere significative ai fini della revisione contabile del bilancio della società.

Considerazioni del revisore

4 Un fornitore di servizi può definire e attuare direttive e procedure che influiscono sui sistemi contabile e di controllo interno della società. Tali procedure e direttive sono fisicamente e operativamente separate dalla società stessa.

Quando i servizi offerti si limitano alla registrazione e all'elaborazione delle operazioni della società e quest'ultima mantiene la funzione di autorizzazione e ne rimane responsabile, essa ha la possibilità, al proprio interno, di definire efficaci direttive e procedure. Nel caso in cui il fornitore di servizi si occupi, invece, di elaborare i dati della società assumendone la responsabilità, la società può ritenere necessario affidarsi alle direttive e alle procedure del fornitore di servizi.

5 Il revisore della società deve determinare la rilevanza dei servizi forniti per il cliente e per il lavoro di revisione. Nel far ciò, il revisore, deve prendere in considerazione quanto segue:

- la tipologia di servizio fornito;
- i termini contrattuali e i rapporti tra la società e il fornitore di servizi;
- le asserzioni di bilancio significative, che sono influenzate dall'utilizzo del fornitore di servizi;
- il rischio intrinseco di tali asserzioni;
- come e quanto i sistemi di contabilità e di controllo interno della società interagiscono con i sistemi del fornitore di servizi;
- i controlli interni svolti dalla società sulle operazioni elaborate dal fornitore di servizi;
- la capacità professionale e la solidità finanziaria del fornitore di servizi, nonché le possibili conseguenze, per la società, in caso di interruzione del servizio;

- le informazioni sul fornitore di servizi quali, ad esempio, quelle che si trovano nei manuali tecnici e dell'utilizzatore;
- le informazioni sui controlli generali e sui controlli CIS attuati presso il fornitore di servizi e pertinenti alle elaborazioni della società.

Sulla base dei risultati delle indagini sopra descritte il revisore può ritenere che la valutazione del rischio di controllo non è influenzata dai controlli del fornitore di servizi; in tal caso, non è necessario considerare ulteriormente questo documento.

- 6 Il revisore deve anche tener conto di eventuali relazioni rilasciate dai revisori del fornitore di servizi, dai revisori interni o dalle autorità di settore, considerandole fonti di informazione sul sistema contabile e sul sistema di controllo interno del fornitore di servizi e sulla sua gestione operativa ed efficienza.

- 7 Se il revisore conclude che le prestazioni del fornitore di servizi sono significative per la società revisionata e per la revisione contabile, deve acquisire informazioni sufficienti per comprendere il sistema contabile ed il sistema di controllo interno del fornitore di servizi e deve valutare il rischio di controllo. Tale rischio può essere valutato elevato o basso a seconda se siano state svolte o meno procedure di conformità.

- 8 Se i dati e le informazioni non sono sufficienti, il revisore deve considerare la necessità di richiedere al fornitore di servizi di incaricare il suo revisore di svolgere le procedure che gli permettano di ottenere le informazioni necessarie, oppure di raccogliergli direttamente. Se il revisore intende svolgere delle indagini presso il fornitore di servizi deve informare la società affinché questa chieda al fornitore di servizi di consentire al revisore l'accesso alle informazioni necessarie.

- 9 Il revisore può acquisire conoscenza di come il sistema contabile ed il sistema di controllo interno siano influenzati dal fornitore di servizi consultando le relazioni rilasciate dai revisori di quest'ultimo. Dette relazioni possono inoltre essere utilizzate dal revisore per la valutazione del rischio di controllo delle asserzioni di bilancio influenzate dal sistema di controllo interno del fornitore di servizi. Se il revisore utilizza le suddette relazioni deve valutare l'opportunità di svolgere indagini sulla competenza professionale del revisore del fornitore di servizi (nello specifico contesto dell'incarico assegnatogli dal fornitore dei servizi).

- 10 Il revisore della società può decidere, se lo ritiene opportuno, di acquisire elementi probativi mediante lo svolgimento di procedure di conformità al fine di pervenire ad una valutazione del rischio di controllo ad un livello più basso. Tali elementi probativi si possono ottenere:
 - dallo svolgimento di procedure di conformità sui controlli che la società attua sui servizi prestati dal fornitore;
 - dall'esame delle relazioni del revisore del fornitore di servizi che esprimano un giudizio sull'efficienza operativa dei sistemi contabile e di controllo interno di quest'ultimo circa l'elaborazione delle operazioni pertinenti alla revisione;

- dalla visita della struttura organizzativa del fornitore di servizi e dallo svolgimento di procedure di conformità sui controlli interni presenti nel sistema di controllo di quest'ultimo.

Relazione dei revisori del fornitore di servizi

11 Quando il revisore della società utilizza la relazione resa dal revisore del fornitore di servizi, egli deve considerarne la natura ed il contenuto.

12 Tale relazione, di norma, assume una delle seguenti forme:

Forma A - Relazione sull'attendibilità della struttura

- (a) una descrizione dei sistemi contabile e di controllo interno del fornitore di servizi, predisposta, di norma, dalla direzione dello stesso fornitore di servizi; e
- (b) un giudizio da parte del revisore del fornitore di servizi da cui risulti che:
 - (i) la descrizione di cui sopra sia attendibile;
 - (ii) i controlli dei sistemi siano funzionanti;
 - (iii) i sistemi contabile e di controllo interno siano adeguatamente definiti e siano idonei al raggiungimento degli obiettivi posti;

Forma B - Relazione sull'attendibilità della struttura e sulla efficienza operativa

- (a) una descrizione dei sistemi contabile e di controllo interno del fornitore di servizi predisposta, di norma, dalla direzione dello stesso fornitore di servizi; e
- (b) un giudizio da parte del revisore del fornitore di servizi da cui risulti che:
 - (i) la descrizione di cui sopra sia attendibile;
 - (ii) i controlli dei sistemi siano funzionanti;
 - (iii) i sistemi contabile e di controllo interno siano adeguatamente definiti e siano idonei al raggiungimento degli obiettivi posti;
 - (iv) i sistemi contabile e di controllo interno funzionino adeguatamente, in base ai risultati ottenuti dallo svolgimento delle procedure di conformità. In aggiunta al giudizio sull'effettivo funzionamento, il revisore del fornitore di servizi deve evidenziare le procedure di conformità svolte ed i risultati ottenuti.

La relazione del revisore del fornitore di servizi deve indicare i limiti entro i quali può essere utilizzata (di norma essa è destinata solo alla direzione, al fornitore di servizi, ai suoi clienti, e al revisore della società revisionata).

13 Il revisore della società deve prendere in considerazione l'ampiezza del lavoro svolto dal revisore del fornitore di servizi e deve effettuare una valutazione dell'utilità e della pertinenza (ai fini della propria revisione) della relazione del revisore del fornitore di servizi.

- 14 Una relazione nella forma A può essere utile al revisore della società per permettergli di acquisire la conoscenza necessaria dei sistemi di contabilità e di controllo interno, ma non può utilizzare tale relazione per ridurre la valutazione del rischio del controllo.

- 15 Viceversa, la relazione nella forma B può contribuire a ridurre la valutazione del rischio di controllo poiché sono state svolte le procedure di conformità. Quando una relazione nella forma B è utilizzata quale elemento probativo a supporto di una valutazione di rischio più basso, il revisore deve accertare se i controlli effettuati dal revisore del fornitore di servizi siano pertinenti alle operazioni della società e riguardino asserzioni di bilancio significative, e se le procedure di conformità svolte dal revisore del fornitore di servizi ed i relativi risultati siano adeguati. Relativamente ai risultati, il revisore della società deve tenere presenti due elementi fondamentali: l'ampiezza del periodo coperto dalle verifiche del revisore del fornitore di servizi e il tempo trascorso dal loro svolgimento.

- 16 Per queste specifiche procedure di conformità, ed i relativi risultati, pertinenti alla revisione, il revisore della società deve considerare se la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure forniscano sufficienti e appropriati elementi probativi sull'efficacia dei sistemi contabile e di controllo interno, e supportino la valutazione del livello del rischio di controllo effettuata dal revisore del fornitore di servizi.

- 17 Il revisore del fornitore di servizi può avere l'incarico di svolgere procedure di validità che possano essere utili al revisore della società. Tale incarico può comprendere lo svolgimento di procedure concordate tra la società e il suo revisore e tra il fornitore di servizi e il suo revisore.

- 18 Quando il revisore della società utilizza la relazione del revisore del fornitore di servizi, non ne deve fare menzione nella propria relazione.

GLI ELEMENTI PROBATIVI DELLA REVISIONE

Documento n° 500

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Elementi probativi sufficienti ed appropriati

Procedure per ottenere gli elementi probativi

L'ispezione

L'osservazione

L'indagine e la conferma

I conteggi

L'analisi comparativa

Introduzione

- 1) Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida sulla quantità e la qualità degli elementi probativi da acquisire nello svolgimento della revisione dei bilanci e sulle procedure da seguire al fine di ottenere tali elementi probativi.
- 2) Il revisore deve acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi che gli consentano di trarre ragionevoli conclusioni, sulle quali fondare il proprio giudizio in merito al bilancio.
- 3) Gli elementi probativi si ottengono da un'appropriata combinazione di procedure di conformità e procedure di validità. In alcune circostanze gli elementi probativi possono essere ottenuti interamente attraverso l'applicazione di procedure di validità.
- 4) Per "elementi probativi" si intendono le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio professionale. Gli elementi probativi comprendono le fonti documentali e le registrazioni contabili alla base del bilancio, nonché le informazioni di supporto aventi altra origine.
- 5) Per "procedure di conformità" si intendono esami svolti al fine di acquisire gli elementi probativi sull'adeguatezza della progettazione e sull'efficace funzionamento dei sistemi contabile e di controllo interno.
- 6) Per "procedure di validità" si intendono esami svolti al fine di acquisire gli elementi probativi per individuare significativi errori nel bilancio, esami che sono di due tipi:
 - (a) verifiche di dettaglio sulle operazioni e sui saldi di bilancio;
 - (b) procedure di analisi comparativa.

Elementi probativi sufficienti ed appropriati

- 7) Sufficienza ed adeguatezza sono concetti correlati fra loro e si applicano agli elementi probativi ottenuti sia dalle procedure di conformità che dalle procedure di validità. La sufficienza è la misura della quantità degli elementi probativi; l'adeguatezza è la misura della loro qualità e della loro rilevanza con riferimento ad una determinata asserzione di bilancio nonché della loro affidabilità nella fattispecie. Solitamente il revisore ritiene necessario acquisire elementi probativi persuasivi (ad esempio, diversi elementi convincenti e concomitanti) piuttosto che conclusivi, ricercando a supporto della medesima asserzione elementi probativi provenienti da fonti diverse o di diversa natura.
- 8) Al fine di esprimere il proprio giudizio professionale, il revisore normalmente non esamina tutte le informazioni disponibili, poiché è in grado di pervenire alle conclusioni sul saldo di un conto, su una categoria di operazioni o di controlli tramite l'utilizzo di metodi di campionamento statistico e non statistico.
- 9) Quali siano gli elementi probativi appropriati e sufficienti è una valutazione rimessa al giudizio del revisore. Tale giudizio tiene conto di fattori quali:
 - la valutazione della natura e del grado di rischio intrinseco di errore, sia a livello di bilancio nel suo insieme sia a livello di saldo di un conto o di una classe di operazioni;
 - la natura dei sistemi contabile e di controllo interno e la valutazione del rischio di controllo;
 - la significatività della voce di bilancio o della transazione esaminata;
 - l'esperienza acquisita durante precedenti revisioni;

- i risultati delle procedure di revisione, ivi compresa l'eventuale rilevazione di operazioni fraudolente o di errori;
 - le fonti e l'affidabilità delle informazioni disponibili.
- 10) Nell'acquisizione di elementi probativi tramite lo svolgimento di procedure di conformità, il revisore deve considerare se gli elementi probativi a sostegno della valutazione del livello di rischio di controllo siano sufficienti e appropriati.
- 11) Gli aspetti dei sistemi contabile e di controllo interno sui quali il revisore deve ottenere adeguati elementi probativi sono:
- (a) *la configurazione*: se i sistemi contabile e di controllo interno sono adeguatamente configurati per prevenire e/o rilevare e correggere errori significativi;
 - (b) *l'operatività*: se tali sistemi abbiano effettivamente funzionato in maniera efficace durante l'intero periodo di riferimento.
- 12) Nell'acquisizione di elementi probativi tramite lo svolgimento delle procedure di validità, il revisore deve valutare se tali elementi probativi, congiuntamente ad ogni altro elemento ottenuto attraverso le procedure di conformità, siano sufficienti e appropriati, al fine di giustificare le asserzioni di bilancio.
- 13) Le informazioni e i dati predisposti dalla direzione e contenuti nel bilancio devono essere verificati con riguardo alle seguenti categorie di asserzioni:
- [a] *Esistenza*: un'attività o una passività esistono ad una certa data.
 - [b] *Diritti ed obblighi*: un'attività o una passività sono di pertinenza dell'azienda, ad una certa data.
 - [c] *Manifestazione*: un'operazione o un evento di pertinenza dell'azienda ha avuto luogo nel periodo di riferimento.
 - [d] *Completezza*: non vi sono attività, passività, operazioni o eventi non contabilizzati, o sui quali manchi un'adeguata informazione.
 - [e] *Valutazione*: le attività o le passività sono contabilizzate a valori appropriati.
 - [f] *Misurazione*: un'operazione od evento è contabilizzato per l'importo appropriato ed i costi ed i ricavi sono imputati per competenza.
 - [g] *Presentazione e Informativa*: una voce o un'operazione sono evidenziate, classificate e corredate da adeguata informativa, in accordo con il quadro di riferimento relativo ai criteri di redazione del bilancio.
- 14) Normalmente il revisore raccoglie elementi probativi con riferimento ad ognuna delle asserzioni di bilancio indicate al paragrafo precedente. Gli elementi probativi relativi ad un'asserzione, per esempio all'esistenza delle giacenze di magazzino, non possono compensare la mancata acquisizione di elementi probativi relativi ad un'altra asserzione, per esempio alla loro corretta valutazione. La natura, i tempi d'intervento e l'ampiezza delle procedure di validità variano in funzione delle asserzioni. Lo svolgimento di una procedura può fornire elementi probativi relativamente a più di una asserzione: ad esempio, la verifica degli incassi dei crediti verso clienti fornisce elementi probativi in merito sia alla loro esistenza che alla loro valutazione.
- 15) L'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro origine, che può essere interna od esterna alla società revisionata, e dalla loro natura, che può essere visiva, documentale o verbale. Sebbene l'attendibilità degli elementi probativi dipenda dalle circostanze specifiche, i seguenti criteri generali possono essere d'aiuto nella valutazione:
- gli elementi probativi ottenuti da fonti esterne (ad esempio le conferme scritte ricevute da terzi) sono maggiormente attendibili di quelli provenienti da fonti interne alla società revisionata;

- gli elementi probativi ottenuti da fonti interne sono più attendibili quando i sistemi contabile e di controllo interno sono efficienti;
 - gli elementi probativi ottenuti direttamente dal revisore sono più attendibili di quelli ottenuti dalla società;
 - gli elementi probativi ottenuti sotto forma di documenti e di attestazioni scritte sono più attendibili di quelli ottenuti sotto forma di attestazioni verbali.
- 16) Gli elementi probativi sono più convincenti quando varie evidenze provenienti da diverse fonti o di diversa natura sono tra loro concordanti. In tali circostanze il revisore può contare su un grado complessivo di affidabilità maggiore di quello ottenibile dai diversi elementi probativi singolarmente considerati. Al contrario, allorché un elemento probativo ottenuto da una fonte risulta incoerente con un altro ricavato da una fonte diversa, si rende necessario lo svolgimento di ulteriori procedure per accertare i motivi di tale incoerenza.
- 17) Il revisore deve sempre mettere in relazione il costo di una procedura con la relativa utilità. Tuttavia problemi di difficoltà o di costo non possono giustificare l'omissione di una procedura considerata necessaria.
- 18) Allorché sussistano fondati dubbi in merito ad una significativa asserzione di bilancio, il revisore deve ricercare elementi probativi sufficienti e adeguati al fine di superare tali dubbi. Tuttavia, se il revisore non è in grado di reperire tali elementi probativi, egli deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio.

Procedure per ottenere gli elementi probativi.

- 19) Il revisore ottiene gli elementi probativi avvalendosi di una o più delle seguenti procedure: ispezione, osservazione, indagine e conferma, conteggi ed analisi comparativa. I tempi d'intervento per lo svolgimento di tali procedure dipenderà anche dai momenti in cui gli elementi probativi da ottenere saranno disponibili.

L'ispezione.

- 20) L'ispezione consiste nell'esame di registrazioni contabili, di documenti e di beni materiali. La verifica delle registrazioni contabili e dei documenti fornisce elementi probativi con un differente grado di attendibilità a seconda della loro natura e provenienza, nonché dell'efficacia delle relative procedure di controllo interno. Le tre principali categorie di elementi probativi documentali che forniscono al revisore differenti gradi di affidabilità sono:
- (a) elementi probativi documentali prodotti e detenuti da terzi;
 - (b) elementi probativi documentali prodotti da terzi e detenuti dalla società;
 - (c) elementi probativi documentali prodotti e detenuti dalla società.
- L'ispezione dei beni materiali fornisce elementi probativi attendibili per quanto riguarda la loro esistenza ma non necessariamente per ciò che concerne la loro disponibilità o proprietà e la loro valutazione.

L'osservazione.

- 21) L'osservazione consiste nella verifica diretta da parte del revisore di un'operazione o di una procedura durante il suo svolgimento. Ad esempio, il revisore presenza alla rilevazione

fisica delle giacenze effettuata dal personale della società oppure osserva lo svolgimento di procedure interne di controllo che non lasciano riscontri dei controlli effettuati.

L'indagine e la conferma.

- 22) L'indagine consiste nella richiesta di informazioni alle persone che hanno o potrebbero avere conoscenza degli elementi di interesse per il revisore, all'interno o all'esterno della società. Le indagini possono variare dalle formali richieste scritte indirizzate a terzi alle richieste rivolte verbalmente alle persone all'interno della società. Le risposte alle richieste possono fornire al revisore informazioni che precedentemente non possedeva o permettere l'acquisizione di elementi probativi che rafforzano l'attendibilità di elementi già acquisiti.
- 23) La conferma consiste nella risposta ad una richiesta al fine di verificare le informazioni contenute nelle registrazioni contabili. Ad esempio il revisore normalmente cerca di acquisire le conferme dirette dei saldi dei crediti tramite richieste ai debitori della società.

I conteggi.

- 24) La verifica dei conteggi consiste nel controllo dell'esattezza aritmetica dei documenti di supporto e delle registrazioni contabili. Nell'ambito di questa procedura rientrano i conteggi svolti in modo autonomo dal revisore.

L'analisi comparativa.

- 25) L'analisi comparativa consiste nell'esame di indici e andamenti significativi comprendendo in tale analisi l'indagine sugli scostamenti e le fluttuazioni anomale rispetto ad altre informazioni rilevanti o ai risultati attesi.

GLI ELEMENTI PROBATIVI - CONSIDERAZIONI ADDIZIONALI PER CASI SPECIFICI

Documento n° 501

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Sezione A: partecipazione alle rivelazioni fisiche delle rimanenze di magazzino

Sezione B: richiesta di informazioni ai legali sulle rivendicazioni e sulle cause in corso

Sezione C: valutazioni e informativa sugli investimenti in immobilizzazioni finanziarie
(partecipazioni e altri
titoli).

Sezione D: verifica dell'esistenza delle partecipazioni

Sezione E: verifica dell'esistenza degli strumenti finanziari anche derivati

Sezione F: informazioni sui settori di attività della società

Introduzione

- 1) Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e di fornire ulteriori linee guida rispetto a quelle contenute nel principio “Gli elementi probativi della revisione”, con riferimento all’acquisizione di elementi probativi per alcune poste specifiche di bilancio e alcune informazioni.
- 2) Il presente documento comprende le seguenti sezioni:
 - Sezione A: Partecipazione alle rilevazioni fisiche delle rimanenze di magazzino
 - Sezione B: Richiesta di informazioni ai legali sulle rivendicazioni e sulle cause in corso
 - Sezione C: Valutazioni e informativa sugli investimenti in immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni e altri titoli)
 - Sezione D: Verifica dell’esistenza delle Partecipazioni
 - Sezione E: Verifica dell’esistenza degli strumenti finanziari anche derivati
 - Sezione F: Informazioni sui settori di attività della società.

Sezione A: Partecipazione alle rilevazioni fisiche delle rimanenze di magazzino

- 3) La Direzione normalmente stabilisce delle procedure in base alle quali le rimanenze di magazzino devono essere fisicamente rilevate almeno una volta all’anno. L’inventario fisico rappresenta una base per la preparazione del bilancio e serve a garantire l’attendibilità dei dati del sistema della contabilità di magazzino.
- 4) Quando le rimanenze di magazzino sono significative nell’ambito del bilancio, il revisore deve ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi relativamente alla loro esistenza e alla loro condizione, assistendo alla rilevazione delle rimanenze durante l’inventario fisico a meno che tale presenza non sia praticamente possibile. Tale partecipazione permette al revisore di ispezionare le rimanenze, di osservare che le operazioni si svolgano in conformità con le procedure stabilite dalla direzione per registrare e controllare i risultati della conta fisica e di ottenere evidenze circa l’affidabilità di tali procedure.
- 5) Se, per circostanze imprevedibili, il revisore non ha la possibilità di presenziare all’inventario fisico alla data pianificata, egli deve effettuare o presenziare a rilevazioni fisiche ad una data alternativa e effettuare controlli a campione sui movimenti nel frattempo intervenuti.
- 6) Quando la partecipazione non è praticamente possibile a causa della natura o dell’ubicazione delle rimanenze, il revisore deve valutare se lo svolgimento di procedure alternative gli permette di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti circa l’esistenza e le condizioni delle rimanenze di magazzino tali da consentirgli di esprimere un giudizio che non contenga rilievi per una limitazione nello svolgimento della revisione. Ad esempio, la documentazione inerente alla vendita successiva di articoli specifici di magazzino, caricati nel magazzino stesso prima della rilevazione fisica, può fornire un sufficiente ed appropriato elemento probativo.
- 7) Nel pianificare la partecipazione alla rilevazione fisica o lo svolgimento di procedure alternative, il revisore deve considerare:
 - la natura dei sistemi contabili e di controllo interno adottati per quanto riguarda le movimentazioni del magazzino;
 - la varie tipologie di rischio (intrinseco, di controllo e di individuazione) e la significatività del magazzino;

- l'adeguatezza delle procedure e delle istruzioni per la rilevazione fisica del magazzino;
 - il periodo di svolgimento della rilevazione fisica;
 - l'ubicazione delle rimanenze;
 - la necessità della presenza di un esperto.
- 8) La società può rilevare le giacenze fisiche di magazzino una volta all'anno, oppure procedere con un sistema di rilevazione permanente (a rotazione). Nel primo caso il revisore partecipa alla rilevazione annuale, nel secondo il revisore partecipa una o più volte durante l'esercizio. In entrambi i casi il revisore normalmente presenzierà alle procedure di rilevazione ed effettuerà delle proprie conte a campione.
- 9) Se la società utilizza procedure di stima per la verifica delle quantità fisiche, come ad esempio la stima dei cumuli di carbone, il revisore deve acquisire convincenti elementi probativi sulla ragionevolezza di queste procedure.
- 10) Quando le rimanenze sono situate in diversi luoghi, il revisore deve decidere in quali luoghi è appropriato presenziare alla rilevazione fisica, considerando la significatività delle rimanenze e la valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo nei diversi luoghi.
- 11) Il revisore deve esaminare e valutare le istruzioni della Direzione con riguardo:
- all'osservanza delle procedure di controllo, per esempio la raccolta di tutti i fogli di rilevazione usati, il controllo dei fogli di rilevazione non utilizzati e le procedure di rilevazione e di seconda conta;
 - all'accurata identificazione del livello di completamento del materiale in corso di lavorazione, delle voci a lento rigiro, delle voci obsolete o danneggiate e del materiale di proprietà di terzi, che si trovi, per esempio, in conto deposito;
 - all'esistenza di appropriate disposizioni per quanto riguarda i movimenti del materiale tra diverse aree, le spedizioni e gli arrivi prima e dopo la data di chiusura della conta.
- 12) Per assicurarsi che le procedure indicate dalla direzione siano adeguatamente seguite il revisore deve osservare il modo di procedere del personale ed effettuare delle rilevazioni a campione. Nello svolgere le conte a campione il revisore deve verificare sia la completezza che l'accuratezza dei documenti di rilevazione confrontando voci selezionate nei documenti con la rilevazione fisica, e voci selezionate per la rilevazione fisica con i documenti. Il revisore deve anche valutare in quale misura farsi rilasciare copie dei documenti di rilevazione per un successivo controllo e confronto.
- 13) Il revisore deve inoltre valutare le procedure di controllo volte ad assicurare la rilevazione dei fatti gestionali per competenza, prendendo nota dei dati dei movimenti del magazzino effettuati prima, durante e dopo la rilevazione fisica, in modo che le rilevazioni contabili di questi movimenti possano essere controllate in data successiva.
- 14) Per ragioni pratiche, la società revisionata potrebbe anche decidere di effettuare la rilevazione fisica in data diversa da quella di chiusura dell'esercizio. Normalmente questo è un procedimento adeguato ai fini della revisione solo se il rischio di controllo non sia valutato "alto". Il revisore deve comunque verificare, con l'attivazione di appropriate procedure, che le variazioni delle rimanenze tra la data della rilevazione fisica e la data di chiusura dell'esercizio siano state correttamente contabilizzate.

- 15) Se l'azienda opera mediante un sistema di rilevazione continua del magazzino, che è anche utilizzato per determinare le quantità di fine esercizio, il revisore deve valutare, svolgendo procedure aggiuntive, se le ragioni delle eventuali differenze significative tra le rilevazioni fisiche e la contabilità di magazzino siano oggetto di indagine e se tali differenze siano state opportunamente corrette in contabilità.
- 16) Il revisore deve verificare l'elenco finale delle rimanenze inventariate al fine di valutare se esso rifletta accuratamente le quantità effettivamente risultanti dalla rilevazione fisica.
- 17) Se le rimanenze di magazzino sono in custodia o comunque sotto il controllo di terzi, il revisore normalmente deve ottenere conferma diretta dai terzi delle quantità e delle condizioni del materiale detenuto per conto della società. A seconda della significatività di questa parte del magazzino, il revisore deve, tra l'altro, considerare:
- l'integrità e l'indipendenza dei terzi;
 - la propria partecipazione alla rilevazione fisica, oppure la delega ad un altro revisore affinché possa essere presente;
 - l'acquisizione della relazione di un altro revisore sull'adeguatezza dei sistemi di contabilità e di controllo interno dei terzi, per assicurarsi che le rimanenze di magazzino siano correttamente rilevate e adeguatamente custodite;
 - la visione della documentazione riguardante il materiale presso terzi, per esempio le bolle di consegna, o ottenere conferma dai soggetti terzi quando tali materiali sono stati consegnati a garanzia.

Sezione B: Richiesta di informazioni ai legali sulle rivendicazioni e sulle cause in corso

- 18) Le cause in corso e le rivendicazioni che riguardano la società possono avere effetti significativi sul bilancio e quindi potrebbe essere necessario fornire al riguardo adeguata informativa in bilancio e/o costituire un fondo a copertura del rischio specifico.
- 19) Il revisore deve svolgere le procedure necessarie al fine di acquisire la conoscenza di ogni causa in corso e rivendicazione che coinvolga (o possa coinvolgere) la società e che possa avere un effetto significativo sul bilancio. Tali procedure comprendono:
- lo svolgimento di appropriate indagini presso la direzione, incluso l'ottenimento di specifiche attestazioni scritte;
 - il riesame dei verbali delle riunioni degli organi sociali e della corrispondenza con i legali della società;
 - l'esame dei conti che accolgono le spese legali;
 - la valutazione di ogni informazione ottenuta riguardante l'attività della società, incluse le informazioni ottenute nel corso di incontri con i suoi uffici legali.
- 20) Al fine di ottenere elementi probativi adeguati e sufficienti in merito all'esistenza o alla potenziale esistenza di cause in corso e di rivendicazioni il revisore deve mettersi in contatto direttamente con i legali della società per avere conferma scritta della completezza e correttezza delle informazioni acquisite, delle implicazioni finanziarie ed economiche considerate e quindi dell'affidabilità delle stime effettuate dalla Direzione, nonché della conoscenza stessa da parte dei legali di tali procedimenti.
- 21) La lettera, che deve essere preparata sottoscritta dalla direzione ma inviata dal revisore, deve richiedere ai legali di comunicare direttamente con il revisore. Se il revisore ritiene improbabile che il legale risponda a una richiesta generica, è opportuno che nella lettera venga precisato:
- l'elenco delle cause in corso e delle rivendicazioni;

- la valutazione della direzione sugli esiti della causa o delle rivendicazioni e la stima delle implicazioni finanziarie ed economiche;
 - La richiesta che il legale confermi la ragionevolezza delle valutazioni della Direzione e fornisca al revisore ogni altra informazione sulla completezza e correttezza dell'elenco.
- 22) Il revisore deve considerare lo stato delle situazioni legali fino alla data della relazione di revisione. In alcuni casi può essere necessario ottenere un aggiornamento delle informazioni dai legali.
- 23) In alcuni casi, per esempio quando la questione è complessa o esiste disaccordo tra la Direzione e il legale, potrebbe essere necessario che il revisore incontri il legale allo scopo di discutere il probabile esito della causa in corso e della rivendicazione. Tali incontri avranno luogo con il permesso della direzione e preferibilmente con la partecipazione di un suo rappresentante.
- 24) Se la Direzione si rifiuta di dare al revisore il permesso di comunicare con i legali della società, ciò rappresenta una limitazione allo svolgimento della revisione e normalmente porta il revisore ad esprimere un giudizio con rilievi o a dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio. Quando un legale si rifiuta di rispondere in modo adeguato e il revisore non è in grado di ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi mediante lo svolgimento di procedure alternative, il revisore deve valutare se è in presenza di una limitazione allo svolgimento del proprio lavoro tale da condurlo ad esprimere un giudizio con rilievi o a dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio.

Sezione C: Valutazioni e informativa sugli investimenti in immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni e altri titoli)

- 25) Quando il valore attribuito alle immobilizzazioni finanziarie rappresenta una voce significativa del bilancio nel suo complesso, il revisore deve ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi sul criterio di valutazione adottato e sull'informativa di bilancio.
- 26) Le procedure di revisione delle immobilizzazioni finanziarie solitamente mirano ad accertare se la società abbia la possibilità di continuare a mantenere l'investimento nel lungo termine, a discuterne con la Direzione e ad ottenere attestazioni scritte al riguardo .
- 27) Le altre procedure riguardano normalmente l'esame dei bilanci relativi alle società partecipate e di altre informazioni, - quali, ad esempio, le quotazioni di mercato - che forniscono indicazioni sul valore degli investimenti, e il confronto di tali valori con il valore contabile adottato dalla società alla data della relazione di revisione.
- 28) Se tali valori sono inferiori ai valori contabili, il revisore deve esaminare la necessità di una svalutazione. Quando non è certo che la perdita di valore sia durevole il revisore deve considerare se sia necessaria una rettifica di valore e/o se debba essere fornita adeguata informativa in bilancio.

Sezione D: Verifica dell'esistenza delle partecipazioni

- 29) Il revisore deve ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi relativamente alla esistenza e alla condizione di disponibilità delle partecipazioni di proprietà della società revisionata. Qualora il valore delle partecipazioni in bilancio sia significativo, la loro esistenza deve essere verificata, alla data di chiusura dell'esercizio, attraverso l'inventario fisico dei titoli depositati presso la società e attraverso le richieste di conferma ai depositari. A tal fine il revisore deve seguire, in quanto applicabili, i criteri stabiliti per la verifica dell'esistenza fisica delle rimanenze di magazzino nel presente documento e quelli dettati nel principio di revisione "Le conferme esterne".

Sezione E: Verifica dell'esistenza degli strumenti finanziari anche derivati

- 30) Il revisore deve ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi relativamente alla esistenza e alla condizione di disponibilità degli strumenti finanziari, anche derivati, della società revisionata e di terzi, in deposito presso la stessa società e presso terzi.
- 31) Il revisore deve acquisire dalla società evidenza di tutte le posizioni in essere in strumenti finanziari, sia proprie che di terzi, ivi comprese quelle in contratti derivati. Tali posizioni comprendono gli impegni per operazioni o contratti non ancora scaduti o liquidati alla fine dell'esercizio. Il revisore deve effettuare il riscontro di dette evidenze mediante la richiesta di conferma ai depositari e alle controparti alla data di chiusura dell'esercizio. Per quanto riguarda gli strumenti finanziari derivati la conferma deve riguardare tutte le posizioni in essere. Per quanto riguarda gli altri strumenti finanziari, in presenza di un livello dei rischi di controllo e intrinseco giudicato basso, la richiesta di conferma può essere effettuata per le posizioni più significative alla chiusura dell'esercizio e per le restanti posizioni in data diversa che in genere coincide con quella della fase preliminare del lavoro.
- 32) Il revisore deve inoltre assistere o procedere all'inventario fisico a campione, alla chiusura dell'esercizio, dei titoli di proprietà e di terzi depositati presso la società. A tal fine il revisore deve seguire, in quanto applicabili, i criteri stabiliti per la verifica dell'esistenza fisica delle rimanenze di magazzino del presente documento e quelli dettati nel principio di revisione "Le conferme esterne".

Sezione F: Informazioni sui settori di attività della società

- 33) Quando le informazioni sui vari settori di attività sono significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi in merito alla conformità delle informazioni fornite nel bilancio con i criteri generali di redazione dello stesso.
- 34) Il revisore considera le informazioni di settore in relazione al bilancio nel suo complesso e, di solito, non deve applicare procedure di revisione che sarebbero invece necessarie per esprimere un giudizio sulle medesime informazioni qualora fossero singolarmente considerate. Comunque il concetto di significatività comprende fattori sia qualitativi che quantitativi e le procedure del revisore devono tenerne conto.
- 35) Le procedure di revisione riguardanti le informazioni di settore consistono normalmente in procedure di analisi comparativa e in altre verifiche a campione giudicate appropriate nelle specifiche circostanze.

36) Il revisore deve discutere con la Direzione i metodi utilizzati nel determinare le informazioni di settore e controllare se l'applicazione di tali metodi abbia effettivamente condotto ad un'informativa conforme ai principi di redazione del bilancio. Il revisore deve prendere in considerazione le vendite, i trasferimenti e gli addebiti tra i diversi settori, l'eliminazione delle operazioni tra settori, deve effettuare confronti con i budget e con altri risultati attesi, per esempio, il risultato operativo in percentuale sulle vendite, l'allocazione dei ricavi e dei costi tra i diversi settori considerando anche la coerenza con i periodi precedenti e l'adeguatezza delle informazioni sugli scostamenti.

LE CONFERME ESTERNE

Documento n° 505

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Il rapporto tra le procedure di conferma esterna e la valutazione da parte del revisore dei rischi intrinseco e di controllo.

Asserzioni oggetto di conferma esterna

La progettazione della richiesta di conferma esterna

Uso di conferme positive e negative

Richieste della Direzione Aziendale

Caratteristiche dei destinatari

Il processo di conferma esterna

Mancata risposta a una richiesta di conferma positiva

Attendibilità delle risposte ricevute

Cause e frequenza delle eccezioni

Valutare i risultati del processo di conferma

Conferme esterne precedenti alla chiusura dell'esercizio

Introduzione

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida sull'uso da parte del revisore delle conferme esterne quale mezzo per ottenere elementi probativi.
2. Il revisore deve determinare se l'uso delle conferme esterne si renda necessario per acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti a sostegno di determinate asserzioni di bilancio. Nel procedere a tale determinazione, il revisore deve tener conto della significatività della asserzione, del livello accertato dei rischi intrinseco e di controllo e di come gli elementi probativi ottenuti dalle altre procedure di revisione pianificate potranno ridurre il rischio di revisione ad un livello basso e quindi accettabile per le asserzioni di bilancio interessate.
3. Il principio "Gli Elementi Probativi della Revisione" stabilisce che l'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro origine e dalla loro natura. Esso indica che, in genere, gli elementi probativi provenienti da fonti esterne sono maggiormente attendibili degli elementi probativi provenienti da fonti interne alla società, e che gli elementi probativi acquisiti in forma scritta sono più attendibili di quelli acquisiti in forma verbale. Pertanto, gli elementi probativi sotto forma di risposta scritta alle richieste di conferma che il revisore riceve direttamente da terze parti non correlate con l'entità sottoposta a revisione, se valutati singolarmente o complessivamente insieme agli altri elementi probativi derivanti da altre procedure, possono contribuire a ridurre ad un livello basso e quindi accettabile il rischio di revisione relativo alle asserzioni in esame.
4. Si definisce "conferma esterna" il processo di acquisizione e di valutazione degli elementi probativi tramite una comunicazione diretta di una terza parte in risposta ad una richiesta di informazioni su aspetti di una determinata voce, operazione o informazione che incidono su asserzioni formulate dalla direzione nel bilancio. Nel decidere in quale misura ricorrere alle conferme esterne, il revisore valuta le caratteristiche dell'ambiente in cui opera l'entità sottoposta a revisione e il comportamento dei potenziali destinatari nel rispondere alle richieste di conferma diretta.
5. Le conferme esterne vengono spesso utilizzate con riferimento ai saldi contabili e alle loro componenti, ma non sono necessariamente limitate a questi. Ad esempio, il revisore può richiedere la conferma esterna delle condizioni e dei termini di un contratto o di una transazione stipulata tra l'entità e una terza parte. La richiesta di conferma è progettata per chiedere se sono state apportate modifiche al contratto, e in caso affermativo quali sono i dettagli sostanziali. Di seguito si illustrano alcuni esempi di situazioni in cui si può ricorrere alla conferma esterna:
 - Saldi e altre informazioni da banche e intermediari finanziari.
 - Saldi dei crediti verso clienti.
 - Saldi dei debiti verso fornitori.
 - Materiale in possesso di terze parti presso magazzini fiduciari in conto lavorazione o deposito.
 - Titoli conservati presso terzi a titolo di deposito, custodia o di garanzia.

Nel presente documento e nel documento “Gli elementi probativi – Considerazioni aggiuntive per casi specifici” vengono rappresentate le circostanze in cui il revisore deve far ricorso alle conferme esterne.

6. L’attendibilità degli elementi probativi ottenuti tramite conferma esterna dipende, tra l’altro, dall’applicazione di procedure idonee, da parte del revisore, nella progettazione delle richieste di conferma esterna, nello svolgimento delle procedure di conferma esterna e nella valutazione dei risultati delle procedure di conferma esterna. I fattori che incidono sulla attendibilità delle conferme comprendono il controllo esercitato dal revisore sulle richieste di conferma e sulle relative risposte, le caratteristiche dei destinatari e le eventuali limitazioni contenute nelle risposte oppure imposte dalla direzione aziendale.

Il rapporto tra le procedure di conferma esterna e la valutazione da parte del revisore dei rischi intrinseco e di controllo

7. Il principio di revisione “La valutazione del rischio e il sistema di controllo interno” tratta del rischio di revisione e dei rapporti tra le sue componenti: rischio intrinseco, rischio di controllo e rischio di individuazione. In tale principio si delinea il processo di valutazione dei rischi intrinseco e di controllo allo scopo di determinare la natura, la tempistica e l’ampiezza delle procedure di validità per ridurre ad un livello accettabile il rischio di individuazione, e, conseguentemente, il rischio di revisione.
8. Il suddetto principio prevede inoltre che la natura e l’ampiezza degli elementi probativi da ottenere tramite l’applicazione di procedure di validità varia a seconda della valutazione dei rischi intrinseco e di controllo, e che i livelli accertati di rischio intrinseco e di controllo non possono essere mai ridotti a tal punto da eliminare la necessità di applicare una qualsiasi procedura di validità. Dette procedure di validità possono comprendere il ricorso alle conferme esterne per specifiche asserzioni di bilancio.
9. Il paragrafo 47 del principio sulla valutazione del rischio prevede che quanto più alta è la valutazione del rischio intrinseco e di controllo tanto più alta deve essere la quantità e/o la qualità degli elementi probativi che il revisore dovrà ottenere dall’applicazione delle procedure di validità. Pertanto, all’aumentare del livello accertato di rischio intrinseco e di controllo, il revisore deve progettare procedure di validità mirate ad ottenere un numero maggiore di elementi probativi, oppure elementi probativi più persuasivi con riferimento ad un’asserzione di bilancio. In questi casi, il ricorso a procedure di conferma può risultare efficace nel fornire elementi probativi di revisione sufficienti ed appropriati.
10. Minore è il livello accertato di rischio intrinseco e di controllo e minore sarà la necessità di ricorrere alle procedure di validità per formulare le conclusioni su un’asserzione di bilancio. Ad esempio, un’entità può aver acceso un prestito che sta rimborsando secondo un piano concordato, sulle cui condizioni il revisore aveva ottenuto conferme negli anni precedenti. Se altri lavori svolti dal revisore (compreso lo svolgimento di procedure di conformità) indicano che le condizioni del prestito non sono variate e portano a valutare che il livello di rischio intrinseco e di controllo relativo al saldo del prestito è basso, il revisore potrebbe limitare le procedure di validità ad una verifica dei dettagli dei pagamenti effettuati, piuttosto che chiedere nuovamente conferma del saldo direttamente al creditore.

11. Le transazioni insolite o complesse possono essere associate a livelli più elevati di rischio intrinseco o di controllo rispetto alle transazioni semplici. Se la società ha stipulato una transazione insolita o complessa e i livelli di rischio intrinseco e di controllo sono stati valutati elevati, il revisore richiede la conferma delle condizioni e dei termini della transazione alle parti oltre ad esaminare la documentazione posseduta dall'entità.

Il revisore acquisisce informazioni scritte dalle banche con le quali la società intrattiene rapporti per avere conferma di tutti i rapporti in essere alla chiusura dell'esercizio, con particolare attenzione alle informazioni relative alle persone autorizzate a compiere operazioni e all'esistenza di eventuali garanzie e/o impegni dati e ricevuti. La richiesta è normalmente inviata anche a tutte le banche con le quali la società ha chiuso i rapporti nel corso dell'esercizio.

In presenza di un livello dei rischi di controllo e intrinseco giudicato basso, la richiesta di conferma può essere effettuata per i rapporti più significativi alla chiusura dell'esercizio e per i restanti rapporti in data diversa, che in genere coincide con quella della fase preliminare del lavoro.

Il revisore effettua la richiesta di conferma alla data di chiusura dell'esercizio dei crediti verso clienti e dei debiti verso fornitori qualora tali saldi complessivi siano significativi rispetto al bilancio della società revisionata e il livello accertato del rischio intrinseco e del rischio di controllo sia alto. Per quanto riguarda l'ampiezza del campione si rinvia al documento "Campionamento nella revisione ed altre procedure di verifica selettive".

Asserzioni oggetto di conferma esterno

Nel principio "Gli elementi probativi della revisione" si individuano le seguenti categorie di asserzioni di bilancio: esistenza, diritti ed obblighi, manifestazione, completezza, valutazione, misurazione, presentazione e informativa. Sebbene le conferme esterne possano, in ipotesi, fornire elementi probativi con riferimento a tutte le asserzioni menzionate, la capacità di una conferma esterna di fornire elementi probativi rilevanti con riferimento ad una determinata asserzione di bilancio è variabile.

La conferma esterna di un credito fornisce un forte elemento probativo a conferma dell'esistenza del credito ad una certa data. La conferma fornisce inoltre un elemento probativo sul funzionamento delle procedure di corretta determinazione della competenza (cut-off). Tuttavia, normalmente tale conferma non fornisce tutti gli elementi probativi necessari circa la valutazione del credito, dal momento che la richiesta al debitore di conferma di informazioni dettagliate sulla sua capacità di pagare il debito sarebbe ovviamente poco utile.

14. Analogamente, nel caso di merci presso terzi, la conferma esterna può fornire un forte elemento probativo a sostegno della loro esistenza e dei diritti ed obblighi in essere tra società revisionata e terzi depositari, ma potrebbe non fornire un elemento probativo a sostegno della loro valutazione.
15. Sulla capacità di una conferma esterna di fornire elementi probativi con riferimento alla revisione di una determinata asserzione di bilancio incide anche l'obiettivo che il revisore si

pone nello scegliere le informazioni da confermare. Ad esempio, nel sottoporre a revisione l'asserzione di completezza per il conto acceso ai creditori (fornitori o altri) il revisore contabile deve raccogliere elementi probativi che confermino l'assenza di debiti significativi non registrati. Pertanto, l'invio di una richiesta di conferma ai principali fornitori di un'entità in cui si richieda l'invio diretto al revisore di copia dei loro estratti conto, anche nei casi in cui le registrazioni contabili non indichino un debito nei confronti di detti fornitori, risulta solitamente più efficace nell'individuare passività non registrate rispetto alle richieste di conferma inviate unicamente sulla base degli importi rilevanti risultanti dalla contabilità.

16. Nel raccogliere gli elementi probativi per le asserzioni non adeguatamente comprovate dalle conferme esterne, il revisore deve valutare la necessità di svolgere altre procedure di revisione ad integrazione delle procedure di conferma oppure sostitutive di queste ultime.

La progettazione della richiesta di conferma esterna

17. Il revisore deve adattare le richieste di conferma esterna all'obiettivo di revisione specifico. Nel progettare la richiesta, il revisore valuta le asserzioni da sottoporre a verifica e i fattori che presumibilmente incidono sull'attendibilità delle conferme. Fattori quali la forma della richiesta di conferma esterna, le precedenti esperienze in quello stesso incarico o in altri incarichi di natura analoga, la natura delle informazioni oggetto di conferma e le caratteristiche dei destinatari delle richieste di conferma incidono sulla progettazione delle richieste in quanto questi fattori hanno un effetto diretto sull'attendibilità degli elementi probativi ottenuti tramite le procedure di conferma esterna.
18. Inoltre nel progettare la richiesta, il revisore tiene conto del tipo di informazione che i destinatari potranno confermare prontamente in quanto ciò può incidere sul tasso di risposta e sulla natura degli elementi probativi ottenuti. Ad esempio, i sistemi contabili di alcuni destinatari potrebbero facilitare la conferma esterna di singole transazioni piuttosto che dell'intero saldo contabile.
19. Di solito le richieste di conferma contengono una specifica attestazione della direzione aziendale che autorizza il destinatario a comunicare le informazioni richieste al revisore. Infatti i destinatari possono essere più disposti a rispondere a una richiesta di conferma che contenga tale autorizzazione e, in alcuni casi, in mancanza della stessa, potrebbero non essere in grado di rispondere.

Uso di conferme positive e negative

20. Il revisore può avvalersi di richieste di conferma positive o negative, ovvero di una combinazione di entrambe.
21. In una richiesta di conferma esterna positiva si chiede al destinatario di rispondere al revisore in ogni caso. La richiesta può consistere nella conferma delle informazioni comunicate, o nella indicazione di determinate informazioni. La risposta ad una richiesta di conferma esterna positiva di solito fornisce un valido elemento probativo. Vi è tuttavia il rischio che il destinatario possa rispondere alla richiesta di conferma senza verificare che le informazioni siano corrette. Normalmente il revisore non è in grado di accertare se ciò sia

accaduto. Il revisore può comunque ridurre questo rischio ricorrendo a richieste di conferma positiva che non indichino l'importo (o altre informazioni), ma richiedano al destinatario di indicare egli stesso l'importo o di fornire le altre informazioni. D'altra parte l'uso di questo tipo di conferma 'in bianco' può causare la riduzione del tasso di risposta per via del maggiore impegno richiesto ai destinatari.

22. In una richiesta di conferma esterna negativa si chiede al destinatario di rispondere solo in caso di discordanza con le informazioni indicate nella richiesta. Ad ogni modo, in caso di mancata risposta ad una richiesta di conferma negativa, il revisore deve essere consapevole che non vi sarà alcun elemento probativo esplicito che le terze parti destinatarie abbiano ricevuto le richieste di conferma e conseguentemente verificato che le informazioni ivi contenute fossero esatte. Pertanto, l'uso di richieste di conferma negativa di solito fornisce un elemento probativo meno valido rispetto alle richieste di conferma positiva, e il revisore valuta la possibilità di applicare altre procedure di validità ad integrazione delle conferme negative.
23. Le richieste di conferma negativa possono essere utilizzate per ridurre ad un livello accettabile il rischio di revisione quando le seguenti circostanze sono contemporaneamente presenti:
 - (a) il livello accertato di rischio intrinseco e di controllo è basso;
 - (b) le conferme hanno ad oggetto un numero elevato di piccoli saldi;
 - (c) il revisore, sulla base della propria esperienza presso la società revisionata o realtà analoghe, non prevede un numero sostanziale di errori;
 - (d) il revisore non ha alcun motivo per ritenere che i destinatari non prenderanno in considerazione le richieste.
24. E' possibile ricorrere ad una combinazione di richieste di conferma esterna positive e negative. Ad esempio, in presenza di un saldo complessivo del conto clienti composto di un ridotto numero di grandi saldi e di un elevato numero di piccoli saldi, il revisore può decidere che sia giusto confermare tutti i grandi saldi (o un loro campione) tramite richieste di conferma positiva e confermare un campione di piccoli saldi tramite richieste di conferma negativa.

Richieste della Direzione Aziendale

25. Quando il revisore cerca di confermare determinati saldi o altre informazioni, e la direzione aziendale gli chiede di astenersi, il revisore deve valutare se vi siano motivi fondati per una simile richiesta ed ottenere elementi probativi a sostegno delle argomentazioni fornite dalla direzione. Laddove il revisore assecondi la direzione aziendale nell'evitare richieste di conferme esterne con riferimento a una determinata area egli deve applicare procedure alternative per ottenere elementi probativi sufficienti ed adeguati riguardanti detta area.
26. Se il revisore non ritiene fondata la richiesta della direzione aziendale e si vede impedita la possibilità di ottenere conferme esterne, ciò rappresenta una limitazione allo svolgimento delle procedure e il revisore deve valutarne il possibile impatto sulla sua relazione.

27. Nel valutare le motivazioni fornite dalla direzione aziendale, il revisore deve mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale e valutare se la richiesta abbia implicazioni in materia di integrità della direzione aziendale. Il revisore deve valutare se la richiesta della direzione aziendale possa indicare l'esistenza di eventuali frodi o errori. Laddove il revisore ritenga che vi sia una frode o un errore, egli dovrà applicare quanto previsto nel principio 'Le Frodi e gli Errori'. Il revisore deve inoltre valutare se le procedure alternative consentono di ottenere elementi probativi sufficienti ed adeguati sulla materia.

Caratteristiche dei destinatari

28. L'attendibilità degli elementi probativi ottenuti da una conferma varia a seconda della competenza, dell'indipendenza, del potere di rispondere, della conoscenza della materia oggetto di conferma e dell'obiettività del destinatario. Per questo motivo il revisore deve assicurarsi, nei limiti del possibile, che la richiesta di conferma sia indirizzata alla persona idonea. Ad esempio, nel confermare la rinuncia ad un diritto relativo al rimborso di un debito a lungo termine, il revisore indirizza la richiesta ad un alto funzionario dell'ente erogatore che sia a conoscenza della rinuncia e abbia l'autorità per fornire l'informazione.
29. Il revisore deve inoltre valutare se alcuni destinatari siano effettivamente in grado di fornire una risposta obiettiva o comunque imparziale ad una richiesta di conferma. Inoltre al revisore possono pervenire informazioni sulla competenza, le conoscenze, la motivazione, la capacità e la disponibilità a rispondere del destinatario e, in tal caso, egli tiene conto degli effetti di tali informazioni nel progettare la richiesta di conferma e nel valutarne i risultati, come anche nello stabilire la necessità di eventuali procedure supplementari. Il revisore valuta infine se vi siano fondamenti sufficienti per ritenere che la richiesta di conferma sia inviata ad un destinatario dal quale è ragionevole attendersi una risposta che fornirà elementi probativi sufficienti ed adeguati. Ad esempio, il revisore potrebbe imbattersi in insolite e significative transazioni di fine anno che hanno un impatto sostanziale sul bilancio, transazioni effettuate con parti terze che dipendono economicamente dalla società. In questo caso, il revisore deve valutare se la risposta fornita dalla parte terza in questione possa essere effettivamente attendibile.

Il processo di conferma esterna

30. Nello svolgimento delle procedure di conferma, il revisore deve mantenere il controllo sul processo di selezione delle entità alle quali inviare la richiesta, sulla preparazione e l'invio delle richieste di conferma e sulle risposte alle richieste. Tale controllo sulle comunicazioni tra i destinatari e il revisore ha lo scopo di ridurre al minimo la possibilità che i risultati del processo di conferma siano alterati per via dell'intercettazione e successiva modifica delle richieste di conferma o delle relative risposte. Il revisore si assicura di essere lui stesso ad inviare le richieste di conferma, che l'indirizzo delle richieste sia esatto e che venga espressamente richiesto che tutte le risposte siano inviate direttamente al revisore. Il revisore deve valutare se le risposte siano pervenute effettivamente dai mittenti.

Mancata risposta a una richiesta di conferma positiva

31. Nel caso in cui non si riceva risposta ad una richiesta di conferma esterna positiva, il revisore deve svolgere procedure alternative. Le procedure di revisione alternative devono essere tali da fornire elementi probativi riguardanti le asserzioni di bilancio ugualmente validi rispetto a quelli che si intendeva acquisire con le richieste di conferma.

32. Nel caso in cui non si riceva risposta, il revisore deve normalmente effettuare una seconda richiesta e, dove lo ritenga necessario, una terza richiesta. Se anche dopo tali richieste successive il revisore non riceve risposta, egli ricorre allo svolgimento di procedure di revisione alternative, la cui natura varia a seconda del conto e dell'asserzione oggetto di analisi. Nell'esaminare i conti clienti, le procedure alternative possono comprendere l'esame degli incassi successivi, l'esame della documentazione di spedizione o di altra documentazione proveniente o sottoscritta dal cliente che possa fornire elementi probativi dell'esistenza dei crediti. La verifica delle operazioni di cut-off delle vendite potrà invece fornire elementi probativi circa la completezza dei crediti verso clienti. Nell'esame del conto fornitori, le procedure alternative possono comprendere l'esame dei pagamenti successivi oppure della corrispondenza proveniente da terze parti allo scopo di acquisire elementi probativi circa l'esistenza dei debiti. L'esame di altra documentazione, quale le bolle di entrata delle merci ricevute (cut-off degli acquisti), può invece fornire elementi probativi per accertare la completezza dei debiti.

Attendibilità delle risposte ricevute

33. Il revisore valuta se vi siano indicazioni che le conferme esterne ricevute possano non essere attendibili. Il revisore valuta l'autenticità della risposta e svolge le procedure ritenute necessarie per fugare eventuali dubbi. Il revisore può ritenere opportuno verificare la fonte e i contenuti di una risposta ottenuta, tramite una telefonata al destinatario. Inoltre, se sussistono dubbi al riguardo, il revisore può chiedere al presunto mittente di inviare la conferma originale direttamente al revisore. Alla luce del crescente uso della tecnologia, il revisore valuta la possibilità di convalidare la fonte delle risposte ricevute in formato elettronico (ad esempio tramite fax o posta elettronica). Le conferme espresse verbalmente vengono documentate nei fogli di lavoro. Se tali conferme riguardano informazioni significative, il revisore chiede alle parti interessate di inoltrare una conferma scritta direttamente al revisore stesso.

Cause e frequenza delle eccezioni

34. Quando il revisore ritiene che il processo di conferma e le procedure alternative non abbiano fornito elementi probativi appropriati e sufficienti in riferimento ad un'asserzione, egli deve svolgere procedure supplementari.

Nel valutare tali situazioni il revisore tiene conto:

- (a) dell'attendibilità delle conferme e delle procedure alternative;
- (b) della natura di eventuali eccezioni (cioè delle informazioni non in accordo con le evidenze contabili della società), comprese le implicazioni quantitative e qualitative di dette eccezioni;
- (c) degli elementi probativi forniti da altre procedure.

Sulla base di questa valutazione il revisore stabilisce quali procedure di revisione supplementari siano necessarie per ottenere elementi probativi appropriati e sufficienti.

35. Il revisore valuta altresì le cause e la frequenza delle eccezioni indicate dai destinatari nelle risposte. Un'eccezione può indicare una rappresentazione inesatta nei conti dell'entità revisionata, nel qual caso il revisore determina le motivazioni di detta rappresentazione inesatta e valuta se essa possa avere un effetto rilevante sul bilancio. Se un'eccezione indica

una rappresentazione inesatta, il revisore procede ad una nuova valutazione della natura, della tempistica e dell'ampiezza delle procedure di revisione necessarie a fornire gli elementi probativi richiesti.

Valutare i risultati del processo di conferma

36. Il revisore deve valutare se i risultati del processo di conferma esterna, unitamente ai risultati di qualsivoglia altra procedura applicata, forniscono elementi probativi appropriati e sufficienti con riferimento all'asserzione di bilancio oggetto di revisione. Nell'effettuare questa valutazione il revisore tiene conto di quanto stabilito nel principio "Il Campionamento nella Revisione e altre Procedure Selettive".

Conferme esterne precedenti alla chiusura dell'esercizio

37. Quando il revisore utilizza una conferma a una data precedente alla chiusura dell'esercizio per ottenere elementi probativi a sostegno di un'asserzione di bilancio, egli deve ottenere elementi probativi appropriati e sufficienti circa la correttezza delle transazioni intervenute nel periodo intercorrente tra la procedura di revisione e la chiusura dell'esercizio. Per ragioni pratiche, quando il livello di rischio intrinseco e di controllo viene valutato non elevato, il revisore può decidere di richiedere la conferma dei saldi ad una data diversa dalla chiusura dell'esercizio, ad esempio quando la revisione deve essere completata a breve termine dalla chiusura del bilancio. Come per ogni tipo di lavoro precedente alla chiusura dell'esercizio, il revisore valuta la necessità di ottenere ulteriori elementi probativi relativi al periodo restante.

**LA VERIFICA DEI SALDI D'APERTURA A SEGUITO DELL'ASSUNZIONE DI
UN NUOVO INCARICO**

Documento n° 510

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Procedure di revisione

Conclusioni e relazione del revisore

INTRODUZIONE

1. Lo scopo del presente documento è di definire le regole di comportamento e di fornire una guida relativamente alle procedure di revisione da seguire sui saldi di apertura quando il bilancio di una società è sottoposto a revisione contabile per la prima volta ovvero quando il bilancio dell'esercizio precedente sia stato esaminato da un altro revisore. Questo documento, inoltre, fornisce una guida per conoscere impegni e rischi della società presenti all'inizio del periodo in esame. Il presente documento non riguarda la revisione contabile dei dati relativi all'esercizio precedente presentati ai fini comparativi e l'informativa ad essi pertinente.
2. Durante lo svolgimento di un lavoro di revisione su una nuova società, il revisore deve ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi che:
 - a) i saldi di apertura non includano errori che influenzino significativamente il bilancio in esame;
 - b) i saldi di chiusura del periodo precedente siano stati correttamente riportati a nuovo;
 - c) i principi contabili adottati siano appropriati e coerentemente applicati da un esercizio all'altro, ovvero che le modifiche apportate agli stessi siano state correttamente contabilizzate e adeguatamente descritte.
3. Il termine "saldi di apertura" identifica i saldi contabili all'inizio del periodo, i quali corrispondono a quelli di chiusura del periodo precedente. Essi riflettono:
 - a) il risultato delle operazioni degli esercizi precedenti;
 - b) i principi contabili applicati nell'esercizio precedente.

Al suo primo incarico il revisore non dispone di elementi probativi già acquisiti a supporto dei saldi di apertura.

Procedure di revisione

4. Il grado di affidabilità degli elementi probativi di cui il revisore ha bisogno per trarre le proprie conclusioni sui saldi di apertura dipende da elementi quali:
 - a) i principi contabili adottati dalla società in esame;
 - b) se il bilancio precedente sia stato sottoposto a revisione e quale sia stato il giudizio del revisore, in particolare se diverso da un giudizio senza rilievi;
 - c) l'attività svolta dalla società e di conseguenza la natura dei conti ed il rischio di errore nel bilancio sottoposto a revisione;
 - d) la significatività dei saldi di apertura rispetto al bilancio sottoposto a revisione.
5. Il revisore deve valutare se i saldi d'apertura siano stati determinati secondo i principi contabili di riferimento e se tali principi siano stati coerentemente applicati nel bilancio sottoposto a revisione. Qualora vi siano cambiamenti nei principi contabili adottati o nelle loro modalità di applicazione, il revisore deve verificare se tali variazioni siano accettabili, correttamente contabilizzate e se sia fornita adeguata informativa.

6. Al fine di acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi sui saldi di apertura, il revisore deve svolgere appropriate procedure di revisione su tali saldi e sulle operazioni di periodi precedenti, acquisendo adeguata documentazione al riguardo. Il revisore deve svolgere, ad esempio, le procedure indicate di seguito nonché tutte le ulteriori procedure ritenute necessarie per l'acquisizione di tali elementi probativi.
7. Per quanto attiene le attività e le passività a breve, alcuni elementi probativi possono essere acquisiti nel corso dello svolgimento delle procedure di revisione sul bilancio dell'esercizio in esame. Ad esempio, l'esame degli incassi/pagamenti nell'esercizio corrente, che attengono ai saldi debitori/creditori di apertura, può fornire elementi probativi sull'esistenza, completezza e valutazione dei diritti e degli obblighi all'inizio dell'esercizio.

Per le rimanenze di magazzino, tuttavia, è più difficile per il revisore ottenere soddisfacenti elementi probativi sulle quantità esistenti all'inizio dell'esercizio. Egli deve pertanto svolgere procedure aggiuntive, quali, ad esempio, la rilevazione fisica nel corso dell'anno corrente e la sua riconciliazione con le quantità iniziali. Egli dovrà inoltre svolgere verifiche sulla valorizzazione delle rimanenze iniziali, sui livelli di margine lordo conseguiti e sulla corretta correlazione dei costi e dei ricavi di competenza. La combinazione di queste procedure può fornire sufficienti ed adeguati elementi probativi.

8. Per quanto attiene le attività e le passività a medio/lungo termine, quali ad esempio le immobilizzazioni tecniche e finanziarie, mutui e prestiti, il revisore deve normalmente esaminare le registrazioni e la documentazione a supporto dei saldi di apertura. In taluni casi è possibile ottenere gli elementi probativi sulla correttezza dei saldi d'apertura mediante la richiesta a terzi di conferme di valori come, ad esempio, nel caso di mutui ed immobilizzazioni finanziarie; in altri casi è necessario svolgere altre procedure di revisione.
9. Qualora il bilancio dell'esercizio precedente sia stato verificato da un altro revisore, il revisore in carica può ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi a supporto dei saldi di apertura anche dall'esame delle carte di lavoro del suo predecessore. In questo caso deve considerare la competenza professionale e l'indipendenza del precedente revisore, nonché valutare l'adeguatezza del lavoro svolto dallo stesso. In circostanze normali, il precedente revisore deve rendersi disponibile per le consultazioni e per l'esame della documentazione.

Se la relazione di quest'ultimo riporta un giudizio diverso da un giudizio senza rilievi, il revisore deve porre particolare attenzione, nell'esercizio sottoposto a revisione, ai motivi dell'espressione di tale giudizio.

Conclusioni e relazione del revisore

10. Qualora, dopo aver svolto le procedure di cui sopra, il revisore non fosse in grado di ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi sui saldi di apertura, nella relazione sul bilancio dell'esercizio sottoposto a revisione, egli deve:
 - (a) esprimere un giudizio con rilievi per limitazioni relative al procedimento di revisione;
 - (b) dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio per gravi limitazioni al procedimento di revisione;

- (c) dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio sul risultato del periodo, esprimendo un giudizio sulla situazione patrimoniale; tale ultima previsione non è tuttavia applicabile agli incarichi di revisione svolti a seguito di obblighi di legge, in cui il giudizio espresso dal revisore deve riguardare il bilancio nella sua interezza.
11. Se il revisore dovesse accertare che i saldi iniziali contengono errori tali da influenzare in misura significativa il bilancio dell'esercizio in esame, deve informare di ciò la Direzione e, dopo avere ottenuto autorizzazione da quest'ultima, l'eventuale revisore precedente. Qualora l'effetto degli errori non fosse adeguatamente contabilizzato e descritto nel bilancio, il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo, a seconda dei casi.
 12. Qualora i principi contabili utilizzati nell'esercizio in esame dovessero risultare non coerenti con quelli utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura e qualora tale variazione non fosse correttamente contabilizzata ed i suoi effetti adeguatamente evidenziati nel bilancio, il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi o un giudizio negativo in base alla significatività degli effetti di tale variazione.
 13. Qualora il revisore nell'esercizio precedente abbia espresso un giudizio diverso da un giudizio senza rilievi, il revisore in carica deve valutare se gli effetti delle problematiche che hanno influito su detto giudizio interessino anche il bilancio dell'esercizio in esame. Ad esempio, una limitazione al lavoro di revisione che abbia condotto il revisore precedente a dichiarare l'impossibilità di verificare le rimanenze iniziali dell'esercizio da lui esaminato, potrebbe non avere più effetti sul giudizio del bilancio in esame. Qualora gli effetti delle problematiche riscontrate nel precedente esercizio dovessero invece risultare ancora significativi, il revisore in carica deve esprimere un giudizio che tenga adeguatamente conto di tali effetti.

LE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

Documento n° 520

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Tipologia e obiettivi delle procedure di analisi comparativa

Le procedure di analisi comparativa nella pianificazione della revisione

Le procedure di analisi comparativa utilizzate quali procedure di validità

Le procedure di analisi comparativa nella fase di riesame generale al termine della revisione

Grado di affidabilità delle procedure di analisi comparativa

Indagine sugli elementi anomali

INTRODUZIONE

- 1 Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e fornire una guida per l'applicazione delle procedure di analisi comparativa nel corso della revisione contabile.
- 2 Il revisore deve applicare le procedure di analisi comparativa nella fase di pianificazione e nella fase di riesame globale del lavoro svolto. Tali procedure possono comunque essere utilizzate anche in altre fasi.
- 3 Per "Procedure di analisi comparativa" si intende l'analisi degli indici e dell'andamento dei dati finanziari, patrimoniali ed economici significativi. Tali procedure includono la conseguente analisi delle fluttuazioni, delle incoerenze rispetto ad altri dati o informazioni rilevanti e degli scostamenti rispetto ai valori previsti.

Tipologia e obiettivi delle procedure di analisi comparativa

- 4 Le procedure di analisi comparativa prevedono il confronto dei dati e delle informazioni finanziarie, patrimoniali ed economiche della società con altri dati comparabili. A titolo esemplificativo le comparazioni si effettuano tra:
 - i dati e le informazioni comparabili relativi a periodi precedenti;
 - i risultati che la società prevede di raggiungere, espressi nei preventivi e nei budget, con le stime effettuate dal revisore, quali, ad esempio, la stima dell'ammontare degli ammortamenti;
 - i dati di settore, quali il confronto tra l'indice di durata dell'esposizione verso clienti della società con l'indice medio di settore o l'indice di società di dimensioni simili nello stesso settore.
- 5 Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l'esame di correlazioni quali:
 - quelle esistenti tra dati finanziari, patrimoniali ed economici che è ipotizzabile seguano, in base all'esperienza ed alle conoscenze acquisite, un andamento prevedibile (ad esempio il rapporto tra risultato operativo lordo e ricavi);
 - quelle esistenti tra dati finanziari, patrimoniali ed economici e dati significativi di altra natura, (ad esempio il rapporto tra costo complessivo del lavoro e numero dei dipendenti).
- 6 Per lo svolgimento delle procedure di analisi comparativa è possibile utilizzare varie metodologie che spaziano dal semplice confronto tra dati, alle analisi complesse effettuate con l'utilizzo di avanzate tecniche statistiche. Le procedure possono essere applicate sui bilanci d'esercizio, sui bilanci consolidati di gruppo, sui bilanci delle varie componenti (quali le controllate, le divisioni operative, i settori di attività) e sui singoli dati finanziari, patrimoniali ed economici. La scelta delle procedure, delle metodologie da applicare e la relativa ampiezza dipendono dal giudizio professionale del revisore.
- 7 Le procedure di analisi comparativa sono utilizzate per le seguenti finalità:

- a) assistere il revisore nella pianificazione della natura, della tempistica e dell'ampiezza delle altre procedure di revisione;
- b) contribuire a ridurre il rischio che non siano rilevati eventuali errori significativi nelle specifiche asserzioni di bilancio, qualora tali procedure siano utilizzate, in aggiunta ad altre procedure di revisione, quali procedure di validità; le procedure di analisi comparativa possono essere utilizzate quali procedure di validità in assenza di altre procedure di revisione, solo in presenza di conti non singolarmente significativi e di una connessa valutazione del rischio intrinseco e di controllo ad un livello basso.
- c) esaminare il bilancio nel suo insieme, nella fase di verifica finale del lavoro di revisione.

Procedure di analisi comparativa nella pianificazione della revisione

- 8 Il revisore deve applicare le procedure di analisi comparativa nella fase di pianificazione per approfondire la conoscenza dell'impresa e identificare le aree di rischio potenziale. Tali procedure possono porre in rilievo aspetti dell'attività della società dei quali il revisore non era a conoscenza e possono quindi contribuire alla definizione della natura, della tempistica e dell'ampiezza di altre procedure di revisione.
- 9 Nella fase di pianificazione della revisione, nello svolgimento delle procedure di analisi comparativa il revisore può utilizzare sia informazioni finanziarie, patrimoniali ed economiche che dati di altra natura quali, ad esempio il rapporto tra i ricavi e la superficie dell'area di vendita o il volume delle merci vendute.

Le procedure di analisi comparativa utilizzate quali procedure di validità

- 10 L'affidamento che il revisore pone sulle procedure di validità per ridurre il rischio che non siano rilevati errori significativi relativi a specifiche asserzioni di bilancio (rischio di individuazione), può derivare da verifiche di dettaglio, da procedure di analisi comparativa o da una combinazione di entrambe. La scelta delle procedure da utilizzare per raggiungere un determinato obiettivo di revisione dipende dal giudizio professionale del revisore sull'efficacia delle procedure idonee a ridurre il rischio di individuazione relativo a specifiche asserzioni di bilancio.
- 11 Di norma, il revisore richiede alla Direzione informazioni sulla disponibilità ed affidabilità dei dati necessari per svolgere le procedure di analisi comparativa e sui risultati di procedure simili eventualmente eseguite dalla società. L'utilizzo di dati forniti dalla società può risultare efficiente a condizione che questi siano stati adeguatamente predisposti
12. Qualora il revisore intenda utilizzare le procedure di analisi comparativa, deve prendere in considerazione diversi fattori, quali ad esempio:
 - gli obiettivi delle procedure di analisi comparativa e l'affidabilità dei loro risultati (paragrafi 14-16);

- il tipo di unità operativa oggetto di analisi ed i possibili livelli di disaggregazione delle informazioni; ad esempio, le procedure di analisi comparativa potranno risultare più efficaci se svolte su informazioni e dati finanziari, patrimoniali ed economici inerenti a singoli settori di attività ed a bilanci di singole componenti di una società con attività diversificate, piuttosto che svolte sul bilancio della società complessivamente considerata;
- la disponibilità delle informazioni, sia finanziarie, patrimoniali ed economiche (quali i budget o le previsioni), che di altra natura (quali le quantità prodotte o vendute);
- l'attendibilità delle informazioni disponibili; ad esempio se i budget e i preventivi siano stati preparati con sufficiente accuratezza;
- la rilevanza delle informazioni disponibili; ad esempio, se i budget siano stati predisposti in termini di risultati attesi piuttosto che di obiettivi da raggiungere;
- la fonte dei dati disponibili; ad esempio, le fonti esterne indipendenti dalla società sono generalmente più affidabili di quelle interne;
- la comparabilità delle informazioni disponibili; ad esempio, i dati aggregati di settore possono richiedere integrazioni per poter essere confrontabili con quelli di singole unità operative che producono e vendono prodotti speciali;
- la conoscenza acquisita nei lavori di revisione di anni precedenti, unitamente alla comprensione dell'efficacia dei sistemi contabile e di controllo interno e delle eventuali problematiche che, in periodi precedenti, hanno causato rettifiche contabili.

Le procedure di analisi comparativa nella fase di riesame generale al termine della revisione

13. Il revisore deve svolgere le procedure di analisi comparativa nella fase finale del lavoro di revisione, al fine di verificare se il bilancio nel suo insieme sia con le conoscenze acquisite dal revisore sull'attività del cliente. Tali procedure sono svolte al fine di confermare, con i loro risultati, le conclusioni emerse dallo svolgimento della revisione sulle singole voci di bilancio e per contribuire alla formazione di un giudizio complessivo circa l'attendibilità del bilancio stesso. Tali procedure consentono peraltro di identificare le aree che necessitano lo svolgimento di ulteriori indagini.

Grado di affidabilità delle procedure di analisi comparativa

- 14 L'applicazione di procedure di analisi comparativa presuppone l'esistenza di correlazioni tra i dati nonché, in assenza di elementi che dimostrino il contrario, la persistenza nel tempo di tali correlazioni. L'esistenza di simili correlazioni fornisce elementi probativi sulla completezza, l'accuratezza e la validità dei dati generati dal sistema contabile. Tuttavia, l'affidabilità dei risultati delle procedure di analisi comparativa dipende altresì dalla valutazione, da parte del revisore, del rischio che la loro applicazione possa evidenziare le correlazioni attese pur in presenza di significative inesattezze in bilancio.
- 15 Il livello di affidabilità che il revisore attribuisce ai risultati ottenuti dallo svolgimento di tali procedure dipende dai seguenti fattori:

- a) la significatività degli elementi esaminati; ad esempio, se le rimanenze di fine esercizio sono significative nel contesto del bilancio, il revisore non farà affidamento solo sulle procedure di analisi comparativa per trarre le sue conclusioni;
 - b) le altre procedure di revisione svolte con lo stesso obiettivo; ad esempio, quelle svolte per esaminare l'esigibilità dei crediti, come l'esame degli incassi successivi, possono confermare o dissipare dubbi sorti dallo svolgimento di procedure di analisi comparativa sullo scadenzario dei clienti;
 - c) l'accuratezza con la quale è possibile prevedere i risultati attesi dalle procedure di analisi comparativa. Ad esempio, dovrebbe normalmente emergere una maggior coerenza dal confronto tra margini lordi di profitto relativi a due periodi piuttosto che dal confronto tra spese variabili quali, ad esempio, ricerca o pubblicità;
 - d) la valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo; ad esempio, se il controllo interno sulla elaborazione degli ordini di vendita è debole e pertanto il rischio di controllo è elevato, è necessario fare più affidamento sulle verifiche di dettaglio delle singole transazioni o dei singoli saldi, che sulle procedure di analisi comparativa.
- 16 Il revisore deve considerare la necessità di sottoporre a verifica i controlli, se ve ne sono, sulla preparazione dei dati e delle informazioni utilizzati per lo svolgimento delle procedure di analisi comparativa. Laddove tali controlli siano adeguati il revisore potrà porre maggiore affidamento nella attendibilità dei dati e delle informazioni e pertanto nei risultati delle procedure di analisi comparativa. I controlli sulle informazioni e sui dati non finanziari possono spesso essere verificati congiuntamente ai correlati controlli attinenti il sistema contabile. Ad esempio la società, nella definizione delle procedure e dei controlli interni relativi all'elaborazione delle fatture di vendita, può aver previsto anche i controlli relativi alla rilevazione delle quantità vendute. In tale circostanza, il revisore può accertare contemporaneamente la validità dei controlli interni sulla rilevazione delle quantità vendute e sulla elaborazione delle fatture di vendita.

Indagine sugli elementi anomali

17. Quando le procedure di analisi comparativa individuano significative fluttuazioni o relazioni non coerenti con altri dati e informazioni rilevanti o che si discostano dai risultati attesi, il revisore deve svolgere ulteriori indagini e ottenere adeguate spiegazioni nonché appropriati elementi probativi.
- 18 Normalmente tale indagine prende avvio con richieste di informazioni alla Direzione, a seguito delle quali il revisore deve:
- a) ricercare conferme sulla validità delle risposte della Direzione; ad esempio mettendo a confronto le risposte con la conoscenza acquisita dal revisore sull'attività della società e con gli altri elementi probativi ottenuti durante lo svolgimento della revisione;
 - b) in base ai risultati di tali richieste, valutare la necessità di svolgere altre procedure di revisione, nell'ipotesi in cui la Direzione non sia in grado di fornire una spiegazione o se la spiegazione non sia ritenuta adeguata.

**CAMPIONAMENTO DI REVISIONE ED ALTRE PROCEDURE DI VERIFICA CON
SELEZIONE DELLE VOCI DA ESAMINARE**

Documento n° 530

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Definizioni

Elementi probativi della revisione

Procedure di conformità

Procedure di validità

Considerazioni sul rischio connesso all'acquisizione degli elementi probativi

Procedure per ottenere elementi probativi

Selezione delle voci da sottoporre ad esame per raccogliere gli elementi probativi

Selezione di tutte le voci

Selezione di voci specifiche

Campionamento di revisione

Metodo di campionamento statistico e metodo di campionamento non statistico

Determinazione del campione

Popolazione

Stratificazione

Selezione in base alle unità monetarie cumulate

Dimensione del campione

Selezione del campione

Svolgimento delle procedure di revisione

Natura e causa degli errori

Proiezione degli errori

Valutazione dei risultati del campionamento

Appendice 1

Fattori che influenzano la dimensione del campione nelle procedure di conformità

Appendice 2

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

Appendice 3

Metodi di selezione del campione

Introduzione

1. Scopo del presente documento è di stabilire regole e fornire una guida nell' utilizzo delle procedure di campionamento nella revisione nonché di altri metodi di selezione delle voci da esaminare al fine di raccogliere elementi probativi.
2. Nel definire le procedure di revisione da svolgere, il revisore deve determinare appropriati metodi per la selezione delle voci da esaminare al fine di raccogliere elementi probativi necessari al raggiungimento degli obiettivi delle procedure di revisione.

Definizioni

3. Per "Campionamento di revisione" (campionamento) si intende l'applicazione di procedure di revisione su un numero di voci inferiore alla totalità delle voci che compongono il saldo di un conto o una classe di operazioni in modo tale che tutte le voci abbiano una probabilità di essere selezionate. Ciò consente al revisore di ottenere e valutare gli elementi probativi su determinate caratteristiche delle voci selezionate e trarre una conclusione sull'intera popolazione dalla quale il campione è estratto. Il campionamento può essere effettuato utilizzando sia un approccio statistico sia un approccio non statistico.
4. Nell'ambito del presente documento, il termine "errore" indica: sia gli scostamenti dalla corretta applicazione dei controlli che possono emergere dallo svolgimento delle procedure di conformità, sia le inesattezze che possono emergere dallo svolgimento delle procedure di validità.
Analogamente, il termine "errore complessivo" è utilizzato per indicare sia il grado dello scostamento, sia il totale delle inesattezze.
5. Il termine "Errore inusuale" indica un errore derivante da un evento isolato che non si è ripetuto al di fuori di circostanze specificamente identificabili e non è quindi rappresentativo di errori contenuti nella popolazione.
6. Il termine "popolazione" indica l'insieme delle unità da cui è selezionato un campione e sul quale il revisore intende trarre le proprie conclusioni. Ad esempio, tutte le voci che compongono il saldo di un conto o una classe di operazioni rappresentano una popolazione. Una popolazione può essere suddivisa in strati o in sotto popolazioni, ciascuno dei quali viene esaminato separatamente. Il termine "popolazione" comprende il termine "strato".
7. "Il rischio di campionamento" deriva dalla possibilità che le conclusioni raggiunte dal revisore, sulla base di un campione, possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte se l'intera popolazione fosse stata sottoposta alla stessa procedura di revisione. In termini matematici tali rischi sono denominati livelli di affidabilità.

Esistono due diversi tipi di rischio di campionamento:

- (a) il rischio che il revisore concluda, nel caso di procedure di conformità, che il rischio di controllo è inferiore rispetto a quello realmente esistente, oppure, nel caso di procedure di validità, che non esiste un errore rilevante laddove, invece, esso esiste. Questo tipo di rischio ha effetti sull'efficacia della revisione e può, verosimilmente, condurre ad un giudizio inappropriato sul bilancio;
- (b) il rischio che il revisore concluda, nel caso di procedure di conformità, che il rischio è superiore rispetto a quello realmente esistente, oppure, nel caso di procedure di validità, che esiste un errore rilevante laddove invece esso non esiste. Questo tipo di

rischio ha effetti sull'efficienza della revisione in quanto normalmente conduce allo svolgimento di lavoro aggiuntivo per stabilire se le conclusioni inizialmente raggiunte non siano corrette.

- 8. Il "rischio non dipendente dal campionamento" deriva da fattori che inducono il revisore a giungere a conclusioni errate per ragioni che non dipendono dalle dimensioni del campione selezionato. Ad esempio, considerato che la maggior parte degli elementi probativi ha natura più persuasiva che conclusiva, il revisore potrebbe utilizzare procedure di revisione non appropriate, o potrebbe interpretare non correttamente i risultati delle stesse e non riconoscere un errore.
- 9. Il termine "Unità di campionamento" indica i singoli elementi che costituiscono una popolazione, quali ad esempio: gli assegni elencati nelle distinte di versamento, le registrazioni di accredito negli estratti conto bancari, le fatture di vendita o i saldi dei clienti, ecc.
- 10. Il termine "Campionamento statistico" indica qualsiasi metodologia di campionamento che possieda le seguenti caratteristiche:
 - (a) selezione casuale di un campione; e
 - (b) utilizzo del calcolo delle probabilità per valutare i risultati del campione, ivi inclusa la determinazione del rischio di campionamento.

Un metodo di campionamento che non possieda le caratteristiche evidenziate ai precedenti punti (a) e (b) è considerato un metodo di campionamento non statistico.

- 11. La "Stratificazione" è il processo attraverso il quale una popolazione viene suddivisa in sotto popolazioni, ciascuna delle quali rappresenta un gruppo di unità di campionamento con caratteristiche analoghe (spesso valori monetari).
- 12. "Errore accettabile" è l'errore massimo, riferito ad una popolazione, che il revisore è disposto ad accettare.

Elementi probativi della revisione

- 13. Conformemente a quanto previsto nel documento "Elementi probativi della revisione", gli elementi probativi si ottengono mediante un'appropriata combinazione di procedure di conformità e di procedure di validità. Il tipo di verifica da svolgere assume rilievo ai fini di una corretta interpretazione da parte del revisore delle procedure di revisione applicate nella raccolta degli elementi probativi.

Procedure di conformità

14. Conformemente a quanto previsto nel documento “La valutazione del rischio e il sistema di controllo interno”, le procedure di conformità sono effettuate nel caso in cui il revisore pianifica di attribuire, ad una specifica asserzione, un rischio di controllo inferiore ad alto.
15. Sulla base della propria comprensione dei sistemi contabile e di controllo interno, il revisore identifica le caratteristiche o gli elementi distintivi che indicano il funzionamento di un controllo, nonché le condizioni devianti che possono determinare scostamenti da un adeguato funzionamento dello stesso. Dopodiché, la presenza o l'assenza di tali elementi distintivi può essere verificata dal revisore.
16. Per le procedure di conformità la verifica a campione è generalmente appropriata quando rimane l'evidenza dell'applicazione del controllo (ad esempio, la sigla del responsabile degli affidamenti su una fattura di vendita che indichi l'approvazione del fido, o l'evidenza di autorizzazione all' inserimento dei dati in un archivio informatizzato).

Procedure di validità

17. Le procedure di validità sono rivolte alla verifica degli importi e sono di due tipi: le procedure di analisi comparativa e le verifiche di dettaglio su operazioni e saldi. Lo scopo delle procedure di validità è quello di individuare inesattezze rilevanti nel bilancio. Nello svolgimento delle verifiche di dettaglio, il campionamento e gli altri metodi di selezione delle voci da esaminare e su cui raccogliere elementi probativi, possono essere utilizzati per verificare una o più asserzioni relative ad una voce di bilancio (ad esempio l'esistenza di “crediti”) o per formulare una stima indipendente di alcuni importi (ad esempio il valore del magazzino obsoleto).

Considerazioni sul rischio connesso all' acquisizione degli elementi probativi

18. Nell'acquisizione degli elementi probativi, il revisore deve avvalersi del proprio giudizio professionale per valutare il rischio di revisione e definire le procedure atte ad assicurare che tale rischio sia ridotto ad un livello accettabile.
19. Il rischio di revisione è il rischio che il revisore possa esprimere un giudizio non appropriato nei casi in cui il bilancio sia significativamente inesatto. Il rischio di revisione si compone di:
 - rischio intrinseco – la predisposizione di un saldo di un conto o di una classe di operazioni a contenere errori significativi e ciò a prescindere dai controlli interni relativi a tale conto o classe di operazioni;
 - rischio di controllo – il rischio che un errore rilevante possa non essere prevenuto o rilevato e corretto tempestivamente dai sistemi contabile e di controllo interno;
 - rischio di individuazione – il rischio che un errore rilevante non sia rilevato attraverso le procedure di validità svolte dal revisore.Queste tre componenti del rischio di revisione sono valutate nel processo di pianificazione delle procedure di revisione, al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello basso, e quindi accettabile.

20. Il rischio di campionamento ed il rischio non dipendente dal campionamento possono avere effetti sulle componenti del rischio di revisione. Ad esempio, nello svolgimento delle procedure di conformità, il revisore può non trovare alcun errore nel campione selezionato e concludere che il rischio di controllo è basso, quando invece il tasso di errore nella popolazione è, in realtà, inaccettabilmente alto (rischio di campionamento). Oppure, possono essere presenti all'interno del campione errori che il revisore non riesce ad identificare (rischio non dipendente dal campionamento). Per quanto attiene alle procedure di validità, il revisore può utilizzare diverse metodologie al fine di ridurre il rischio di individuazione ad un livello accettabile. A seconda della loro natura, tali metodologie sono soggette al rischio di campionamento e/o al rischio non dipendente dal campionamento. Ad esempio, il revisore può scegliere una procedura di analisi comparativa non appropriata (rischio non dipendente dal campionamento) o, nello svolgimento di un test di dettaglio, può rilevare solamente errori minori quando, in realtà,

l'errore insito nella popolazione è maggiore del valore accettabile (rischio di campionamento). Per entrambe le tipologie di verifica (procedure di conformità e procedure di validità) il rischio di campionamento può essere ridotto aumentando la dimensione del campione, mentre il rischio non dipendente dal campionamento può essere ridotto da un'appropriata pianificazione, supervisione e controllo del lavoro.

Procedure per ottenere elementi probativi

21. Le procedure per ottenere elementi probativi comprendono l'ispezione, l'osservazione, la richiesta e la conferma, la verifica dei calcoli e le procedure di analisi comparativa. La scelta delle procedure appropriate alla particolare circostanza, dipende dal giudizio professionale del revisore. L'applicazione di tali procedure spesso richiede la selezione delle voci da esaminare nell'ambito di una popolazione.

Selezione delle voci da sottoporre ad esame per raccogliere elementi probativi

22. Nella definizione delle procedure di revisione, il revisore deve individuare metodi appropriati per selezionare le voci da sottoporre ad esame. I metodi a disposizione del revisore sono:
- (a) la selezione di tutte le voci (esame al 100%);
 - (b) la selezione di voci specifiche;
 - (c) il campionamento.
23. La decisione su quale approccio utilizzare dipende dalle circostanze: in determinati casi può essere appropriata l'applicazione di un metodo ovvero di una combinazione dei metodi sopra elencati. La decisione sull'utilizzo di un metodo ovvero di una combinazione di metodi può essere adottata considerando il rischio di revisione e l'efficienza della revisione. Il revisore deve, in ogni caso, accertarsi che le metodologie utilizzate siano efficaci nel fornire elementi probativi sufficienti e appropriati per soddisfare gli obiettivi delle verifiche da svolgere.

Selezione di tutte le voci

24. Il revisore può decidere che sia più appropriato esaminare l'intera popolazione delle voci che compongono un saldo di un conto o una classe di operazioni (o uno strato all'interno di quella popolazione). L'esame di tutte le voci è improbabile nel caso di procedure di conformità, mentre è più comune per le procedure di validità. Ad esempio, l'esame di tutte le voci può essere appropriato nel caso in cui la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato, quando sia il rischio intrinseco sia il rischio di controllo sono alti e le altre modalità di verifica non forniscono sufficienti ed appropriati elementi probativi, oppure quando la natura ripetitiva di un calcolo o altre attività svolte dai sistemi informativi elettronici rendono conveniente l'esame della totalità delle voci.

Selezione di voci specifiche

25. Il revisore può decidere di selezionare voci specifiche da una popolazione sulla base di fattori quali la conoscenza dell'attività del cliente, la valutazione preliminare del rischio intrinseco e del rischio di controllo, nonché le caratteristiche della popolazione presa in esame.
La selezione di voci specifiche, effettuata sulla base del giudizio del revisore, è soggetta al rischio non dipendente dal campionamento.

Le voci specifiche selezionate possono includere:

- ***Voci di valore elevato o voci chiave.*** Il revisore può decidere di selezionare voci specifiche nell'ambito di una popolazione in quanto esse sono di valore elevato o presentano altre caratteristiche, quali, ad esempio, voci sospette, inusuali, particolarmente soggette al rischio oppure, voci nelle quali in passato sono stati riscontrati errori.
 - ***Tutte le voci superiori ad un certo importo.*** Il revisore può decidere di esaminare voci i cui valori eccedono un certo importo, al fine di verificare, in tal modo, una gran parte dell'importo totale di un saldo di un conto o di una classe di operazioni.
 - ***Voci per ottenere informazioni.*** Il revisore può esaminare voci al fine di ottenere informazioni su argomenti quali l'attività del cliente, la natura delle operazioni, i sistemi contabile e di controllo interno.
 - ***Voci per esaminare le procedure.*** Il revisore può utilizzare il proprio giudizio professionale per selezionare ed esaminare specifiche voci al fine di determinare l'effettivo funzionamento di una particolare procedura.
26. Sebbene l'esame selettivo di specifiche voci che compongono il saldo di un conto o una classe di operazioni spesso rappresenti un metodo efficiente per raccogliere elementi probativi, esso non costituisce, tuttavia, un campionamento di revisione. I risultati delle procedure applicate alle voci selezionate in tal modo, non possono essere estesi all'intera popolazione. Il revisore valuta la necessità di ottenere appropriati elementi probativi sulla parte rimanente della popolazione, quando tale parte è significativa.

Campionamento di revisione

27. Il revisore può decidere di applicare il campionamento ad un saldo di un conto o ad una classe di operazioni, utilizzando sia il metodo statistico sia il metodo non statistico. Il campionamento di revisione è trattato in dettaglio nei successivi paragrafi dal 31 al 56.

Metodo di campionamento statistico e metodo di campionamento non statistico

28. La decisione sull'utilizzo del metodo del campionamento statistico o del metodo del campionamento non statistico dipende dal giudizio professionale del revisore e attiene al miglior modo per ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi, nelle specifiche circostanze. Ad esempio, nel caso di procedure di conformità, l'analisi del revisore sulla natura e sulla causa degli errori sarà spesso più importante rispetto all'analisi statistica della mera presenza o assenza di errori (e cioè il mero conteggio di quest'ultimi). Nello svolgimento di procedure di conformità quindi, può essere più appropriato il campionamento non statistico.
29. Nell'applicazione del metodo di campionamento statistico, la dimensione del campione può essere determinata utilizzando sia il calcolo delle probabilità sia il giudizio professionale. Inoltre, la dimensione del campione non è un criterio valido di distinzione tra metodo statistico e non statistico. La dimensione del campione è una funzione di fattori quali quelli identificati nelle Appendici 1 e 2. A parità di condizioni, anche l'effetto sulla dimensione del campione di fattori quali quelli identificati nelle Appendici 1 e 2 sarà equivalente, indipendentemente dalla metodologia prescelta (metodo statistico o metodo non statistico).
30. Spesso, anche quando il metodo adottato non ha i requisiti per essere considerato un campionamento statistico, sono utilizzati alcuni degli elementi afferenti al metodo statistico quali, ad esempio, la selezione casuale attraverso numeri generati casualmente dal computer. Ad ogni modo, solo quando il metodo adottato possiede tutte le caratteristiche di un campionamento statistico, è possibile estrapolare valide conclusioni per l'intera popolazione sulla base degli esiti delle verifiche effettuate sul campione.

Determinazione del campione

31. Nel definire un campione, il revisore deve considerare gli obiettivi della verifica e le caratteristiche della popolazione da cui è estratto il campione selezionato.
32. Il revisore considera in primo luogo gli obiettivi specifici da raggiungere e la combinazione di procedure di revisione più adatta al conseguimento di tali obiettivi. L'analisi della natura degli elementi probativi ricercati, e delle condizioni che potrebbero originare errori, o di altre caratteristiche di tali elementi probativi, aiuteranno il revisore a stabilire la possibile natura dell'errore e la popolazione da utilizzare per il campionamento.

33. Il revisore valuta quali condizioni possono rappresentare, in relazione agli obiettivi della verifica, un errore. Una chiara comprensione di ciò che costituisce un errore è importante per assicurare che tutte e solo quelle condizioni che risultano significative per gli obiettivi della verifica siano incluse nella proiezione degli errori. Ad esempio, in una procedura di validità volta alla verifica dell'esistenza di crediti, quale ad esempio la richiesta di conferma, i pagamenti effettuati dal cliente prima della data di conferma ma ricevuti subito dopo quella data, non sono considerati un errore. E ancora: errate imputazioni fra i partitari clienti non inficiano il saldo totale della voce crediti a livello di saldo di bilancio. Non è quindi corretto, nella valutazione dei risultati del campione, considerare quanto sopra rilevato come degli errori per questa particolare procedura di verifica, anche se quanto riscontrato può avere un impatto rilevante su altre aree oggetto di revisione, quali ad esempio la valutazione delle probabilità di frode o l'adeguatezza del fondo svalutazione crediti.
34. Nello svolgimento delle procedure di conformità, il revisore effettua generalmente una valutazione preliminare del tasso di errore che prevede di rilevare nella popolazione da esaminare e del livello del rischio di controllo. Tale valutazione è basata sulla conoscenza già acquisita in precedenza o sull'esame di un limitato numero di voci estratte dalla popolazione. Analogamente, per le procedure di validità, il revisore in genere effettua una valutazione preliminare dell'ammontare degli errori previsti nella popolazione. Tali valutazioni preliminari sono utili per la definizione del campione e per la determinazione della relativa dimensione. Ad esempio, se il tasso di errore stimato è inaccettabilmente alto, le procedure di conformità normalmente non saranno effettuate.
- Inoltre, nello svolgimento delle procedure di validità, comunque, se il valore stimato degli errori è alto, sarebbe più corretto effettuare un esame dell'intera popolazione oppure utilizzare un campione di dimensioni elevate.

Popolazione

35. E' importante per il revisore accertare che la popolazione sia:
- (a) ***Appropriata*** in relazione agli obiettivi della procedura di campionamento, ivi incluse considerazioni sull'orientamento della verifica da svolgere. Ad esempio, se l'obiettivo del revisore è la verifica per accertare l'eventuale "sovrastima" dei debiti, la popolazione potrebbe essere costituita dall'elenco di tutti i debiti. Se invece la verifica è per accertare l'eventuale "sottostima", la popolazione non dovrebbe essere rappresentata dall'elenco dei debiti, ma piuttosto dai pagamenti successivi, dalle fatture insolute, dagli estratti conto fornitori, dalle bolle di entrata non abbinata o da altre popolazioni che forniscono elementi probativi circa la "sottostima" dei debiti.
 - (b) ***Completa***. Ad esempio, se il revisore intende selezionare i giustificativi di pagamento da un archivio, non possono essere tratte conclusioni su tutti i giustificativi del periodo, se il revisore non si accerta che tutti i giustificativi siano stati effettivamente inclusi in tale archivio.

Analogamente, se il revisore intende utilizzare il campione per trarre conclusioni circa l'operatività nel corso del periodo in esame dei sistemi contabile e di controllo interno, la popolazione deve necessariamente includere tutte le voci significative dell'intero periodo. Un approccio diverso può essere quello di stratificare la popolazione e utilizzare il campionamento soltanto per trarre conclusioni sull'applicazione della procedura di controllo nell'ambito, ad esempio, dei primi dieci mesi dell'anno, e utilizzare procedure alternative o un campionamento distinto per i due mesi residui.

Stratificazione

36. L'efficacia del lavoro di revisione può essere migliorata se il revisore stratifica la popolazione suddividendola in sotto popolazioni aventi specifiche caratteristiche. L'obiettivo della stratificazione è di ridurre la variabilità delle voci all'interno di ciascuno strato e quindi di consentire che la dimensione del campione sia ridotta senza un incremento proporzionale del rischio di campionamento. Le sotto popolazioni devono essere attentamente definite, in modo che ciascuna unità di campionamento possa appartenere ad un solo strato.
37. Nello svolgimento delle procedure di validità, un saldo di un conto o una classe di operazioni sono spesso stratificati in base al loro valore monetario. Ciò consente di indirizzare la maggior parte del lavoro di revisione sulle voci di valore più rilevante che possono contenere l'errore monetario potenzialmente maggiore in termini di "sovrastima". Analogamente, una popolazione può essere stratificata in base a una caratteristica particolare che indica un rischio di errore più elevato; ad esempio, quando viene verificata la valutazione dei crediti, i saldi possono essere stratificati per anzianità.
38. I risultati delle procedure applicate ad un campione di voci all'interno di uno strato possono essere estesi solo alle voci che compongono quello stesso strato. Al fine di trarre conclusioni sull'intera popolazione, il revisore deve considerare il rischio e la rilevanza in relazione agli altri strati che formano l'intera popolazione. Ad esempio, il 20% delle voci di una popolazione può rappresentare il 90% del valore del

saldo di un conto . Il revisore può decidere di esaminare un campione di queste voci. Egli valuta i risultati di tale campione e raggiunge una conclusione sul 90% del valore.

Sul residuo 10% della popolazione, il revisore può utilizzare un ulteriore campione o un altro modo per ottenere elementi probativi, oppure considerare tale parte non rilevante.

Selezione in base alle unità monetarie cumulate

39. Nelle procedure di validità, in particolare quando viene effettuata una verifica per accertare l'eventuale "sovrastima", risulta spesso efficace scegliere come unità di campionamento la singola unità monetaria (ad es. 1 Euro) che compone un saldo di un conto o una classe di operazioni. Una volta selezionate le singole unità monetarie cumulate nell'ambito della popolazione (ad esempio, il saldo crediti), il revisore esamina quindi le voci specifiche (ad esempio, i saldi individuali) che contengono tali unità monetarie cumulate⁽¹⁾. Tale

approccio per definire l'unità di campionamento assicura che l'attività di revisione sia indirizzata alle voci di maggior valore in quanto esse hanno maggiori probabilità di essere selezionate , e può dar luogo a campioni di dimensioni ridotte. Questo approccio è comunemente utilizzato congiuntamente al metodo sistematico della selezione del campione (esposta nell'Appendice 3) e raggiunge la massima efficacia quando la selezione viene effettuata da un archivio dati computerizzato.

Dimensione del campione

40. Nella determinazione della dimensione del campione, il revisore deve valutare se il rischio di campionamento è ridotto ad un livello basso e quindi accettabile. La dimensione del campione è influenzata dal livello di rischio di campionamento che il revisore intende accettare. Più basso è il rischio che il revisore intende accettare, maggiore sarà la dimensione del campione.
41. La dimensione del campione può essere determinata mediante l'applicazione di una formula statistica o mediante il giudizio professionale del revisore applicato obiettivamente alla circostanza. Le Appendici 1 e 2 indicano le influenze che in genere hanno vari fattori sulla determinazione della dimensione del campione e, quindi , sul livello di rischio di campionamento.

Selezione del campione

42. Il revisore deve selezionare le voci del campione in modo tale che tutte le unità all'interno della popolazione abbiano una probabilità di selezione.

⁽¹⁾ In altri termini: se un saldo di bilancio della voce "Clienti" è di Euro 3.000.000, la popolazione risulta formata da 3.000.000 di unità; se il campione selezionato è la 12.135^a unità (unità monetaria cumulata), si effettuerà la verifica sul saldo del cliente che contiene detta unità selezionata. Naturalmente, per poter utilizzare questo metodo, è necessario che l'elenco dei clienti calcoli il saldo progressivo dopo ogni saldo individuale.

Il campionamento statistico richiede che le voci del campione siano selezionate in modo casuale cosicché ciascuna di esse abbia una probabilità di essere selezionata. Le unità di campionamento potrebbero essere unità fisiche (per esempio fatture) o unità monetarie. Con il campionamento non statistico, il revisore utilizza il proprio giudizio professionale per la selezione delle voci. Poiché lo scopo del campionamento è quello di trarre conclusioni sull'intera popolazione, il revisore cerca di selezionare un campione rappresentativo, scegliendo voci che abbiano caratteristiche tipiche della popolazione, e il campione deve essere selezionato senza pregiudizi.

43. I principali metodi di selezione dei campioni sono l'utilizzo delle tavole di numeri casuali o di software specifici, la selezione sistematica e la selezione accidentale. Ciascuno di questi metodi è trattato nell'Appendice 3.

Svolgimento della procedura di revisione

44. Il revisore, per ciascuna voce selezionata, deve svolgere procedure di revisione adeguate ai particolari obiettivi della verifica.
45. Qualora una voce selezionata non sia adatta all'applicazione della procedura, la procedura è normalmente svolta su una voce sostitutiva. Ad esempio, un assegno annullato può essere selezionato per verificare l'evidenza dell'autorizzazione al pagamento. Se il revisore si assicura che l'assegno è stato correttamente annullato e, quindi, non costituisce un errore, è scelta ed esaminata una voce sostitutiva.
46. Talvolta, il revisore non è in grado di applicare le procedure di revisione pianificate per una voce selezionata in quanto, ad esempio, la documentazione relativa a quella voce è andata persa. Nel caso in cui non possano essere svolte adeguate procedure alternative per tale voce, il revisore in genere considera che tale voce rappresenta un errore. Un esempio di procedura alternativa adeguata potrebbe essere l'esame degli incassi successivi in caso di mancata risposta ad una richiesta di conferma.

Natura e causa degli errori

47. Il revisore deve valutare i risultati del campione, la natura e la causa degli errori identificati e il loro possibile effetto sul particolare obiettivo della verifica e su altre aree della revisione.
48. Nello svolgimento delle procedure di conformità, il revisore è principalmente interessato alla verifica della struttura e dell'operatività dei controlli e della valutazione del rischio di controllo. Ad ogni modo, nel caso in cui siano identificati degli errori, il revisore deve altresì considerare altri fattori, quali:
- (a) **l'effetto diretto degli errori identificati sul bilancio; e**
 - (b) **l'efficacia dei sistemi contabile e di controllo interno ed il loro effetto sull'approccio della revisione qualora, ad esempio, gli errori derivino dalla omissione di un controllo interno da parte della direzione aziendale.**

49. Nell'analisi degli errori riscontrati, il revisore può osservare che molti di essi hanno caratteristiche comuni, quali, ad esempio, il tipo di operazione, la collocazione, la linea di prodotto o il periodo di riferimento. In tali circostanze, il revisore può decidere di identificare tutte le voci della popolazione che hanno le stesse caratteristiche ed estendere le procedure di revisione in tale strato. Tali errori, inoltre, possono essere intenzionali e indicare la possibilità di frode.
50. A volte il revisore può essere in grado di stabilire che un errore deriva da un evento isolato che non si è ripetuto al di fuori di circostanze specifiche ed identificabili e non deve quindi essere considerato rappresentativo di analoghi errori nella popolazione (errore inusuale). Per considerare inusuale un errore, il revisore deve avere un alto grado di certezza che tale errore non sia rappresentativo della popolazione. Egli acquisisce tale certezza svolgendo un lavoro aggiuntivo. Tale lavoro, la cui entità dipende dalle circostanze specifiche, deve essere comunque adeguato a fornire al revisore sufficienti ed appropriati elementi probativi

che l'errore non interessi la restante parte della popolazione. Un esempio è rappresentato da un errore causato dal guasto ad un computer, che è noto essersi verificato una sola volta nell'arco del periodo in esame. In questo caso, il revisore valuta le conseguenze del guasto, esaminando ad esempio le operazioni svolte in quella data, e considera come l'effetto di tale guasto incida sulle procedure di revisione e sulle proprie conclusioni. Un altro esempio può essere rappresentato da un errore causato dall'utilizzo di un'errata formula nel calcolo dei valori inventariali in un particolare settore. Per stabilire se si tratta di un errore inusuale, il revisore deve accertare che, per le altre aree, sia stata utilizzata la formula corretta.

Proiezione degli errori

51. Per quanto riguarda le procedure di validità, il revisore deve proiettare gli errori monetari riscontrati nel campione sull'intera popolazione e considerare l'effetto dell'errore proiettato sia sul particolare obiettivo della verifica sia sulle altre aree della revisione. Il revisore proietta l'errore complessivo sulla popolazione, al fine di ottenere una visione globale della dimensione degli errori e confrontarla con l'errore accettabile. Per le procedure di validità, l'errore accettabile è rappresentato da un importo minore o uguale alla stima preliminare di significatività, utilizzata dal revisore per i singoli saldi di bilancio oggetto di revisione.
52. Quando un errore è stato riconosciuto come un "errore inusuale", esso può essere escluso dalla proiezione degli errori del campione sulla popolazione. L'effetto di un simile errore, se non corretto, deve comunque essere considerato in aggiunta alla proiezione degli errori non inusuali. Se un saldo di bilancio o una classe di operazioni sono stati suddivisi in strati, l'errore viene proiettato separatamente su ciascuno strato. Gli errori proiettati, sommati agli errori inusuali per ciascuno strato sono poi considerati congiuntamente, al fine di valutare il possibile effetto di tali errori sul saldo totale di bilancio o sulla classe di operazioni.
53. Per le procedure di conformità, non è necessaria alcuna proiezione esplicita degli errori poiché il tasso di errore del campione rappresenta anche il tasso di errore dell'intera popolazione.

Valutazione dei risultati del campionamento

54. Il revisore deve valutare i risultati del campione al fine di determinare se la valutazione preliminare delle caratteristiche rilevanti della popolazione sia confermata o debba essere rivista. Nel caso delle procedure di conformità, un tasso inaspettatamente alto di errore nel campione può condurre ad un aumento del livello stimato di rischio di controllo, a meno che non si ottengano ulteriori elementi probativi a supporto della valutazione iniziale. Nel caso delle procedure di validità, un errore di entità inaspettatamente elevata nel campione può far ritenere al revisore che una posta di bilancio o una classe di operazioni siano significativamente inesatte, in assenza di ulteriori elementi probativi da cui risulti che non vi è alcun errore significativo.
55. Se il valore ottenuto sommando all'errore proiettato l'errore inusuale è inferiore ma si approssima ad un valore massimo ritenuto accettabile, il revisore valuta la capacità persuasiva dei risultati del campione, anche alla luce di altre procedure di revisione, e può ritenere appropriato acquisire ulteriori elementi probativi. La somma dell'errore proiettato con l'errore inusuale rappresenta la migliore stima, da parte del revisore, dell'errore nella popolazione. Ad ogni modo, i risultati del campionamento sono influenzati dal rischio di campionamento; così, quando la migliore stima dell'errore si avvicina all'errore massimo accettabile, il revisore riconosce che esiste il rischio che la scelta di un campione diverso potrebbe condurre ad una diversa migliore stima dell'errore, e quest'ultima potrebbe eccedere la soglia dell'errore accettabile. Prendere in considerazione i risultati delle altre

procedure di revisione aiuta il revisore a valutare questo rischio, mentre l'acquisizione di ulteriori elementi probativi può ridurlo.

56. Se la valutazione dei risultati del campionamento indica che la valutazione preliminare delle caratteristiche rilevanti della popolazione deve essere rivista, il revisore può:
- (a) chiedere alla direzione aziendale di indagare sugli errori individuati e sulla possibilità di esistenza di ulteriori errori ed apportare le dovute rettifiche; e/o**
 - (b) modificare le procedure di revisione pianificate. Ad esempio, nel caso di una procedura di conformità, il revisore potrebbe estendere la dimensione del campione, verificare un controllo alternativo o modificare le relative procedure di validità; e/o**
 - (c) considerare l'effetto sul proprio giudizio di revisione.**

APPENDICE 1

FATTORI CHE INFLUENZANO LA DIMENSIONE DEL CAMPIONE NELLE PROCEDURE DI CONFORMITA'

Si riportano di seguito i fattori che il revisore deve considerare nella determinazione della dimensione del campione per le procedure di conformità. Tali fattori devono essere considerati congiuntamente.

Fattore	Effetto sulla dimensione del campione
Un aumento dell'affidabilità dei sistemi contabile e di controllo interno attesa dal revisore	Aumento (Paragrafo 1)
Un aumento del tasso di scostamento dalla prescritta procedura di controllo che il revisore è disposto ad accettare	Diminuzione (Paragrafo 2)
Un aumento del tasso di scostamento dalla prescritta procedura di controllo che il revisore si aspetta di riscontrare nella popolazione	Aumento (Paragrafo 3)
Un aumento del livello di affidabilità richiesto dal revisore (o, di converso, una diminuzione del rischio, che il revisore intende accettare, di trarre conclusioni erranee sul rischio di controllo valutandolo più basso rispetto a quello effettivo.	Aumento (Paragrafo 4)
Un aumento del numero delle unità di campionamento nella popolazione	Effetto trascurabile (paragrafo 5)

1. *L'affidabilità dei sistemi contabile e di controllo interno attesa dal revisore.*
Una valutazione preliminare del rischio di controllo come "basso" indica che il revisore intende fare un considerevole affidamento sull'effettiva operatività di particolari controlli interni. Egli deve quindi acquisire maggiori elementi probativi a supporto della propria valutazione (aumentando la dimensione del campione), rispetto a quelli che sarebbero necessari nel caso in cui il rischio di controllo fosse valutato ad un livello superiore (cioè, se su di esso fosse fatto minor affidamento).

2. *Il tasso di scostamento dalla prescritta procedura di controllo che il revisore è disposto ad accettare (errore accettabile).*

Più è basso il tasso di scostamento che il revisore intende accettare, maggiore deve essere la dimensione del campione.

3. *Il tasso di scostamento dalla prescritta procedura di controllo che il revisore si aspetta riscontrare nella popolazione (errore previsto).*

Più alto è il tasso di scostamento che il revisore si aspetta, maggiore deve essere la dimensione del campione, in modo da consentire una stima ragionevole del tasso di scostamento effettivo. Alcuni dei fattori rilevanti che contribuiscono alla determinazione del tasso di scostamento sono, tra l'altro, la comprensione, da parte del revisore, dell'attività del cliente (in particolare, le procedure poste in essere al fine di comprendere i sistemi contabile e di controllo interno), i cambiamenti nel personale o nei sistemi contabile e di controllo interno, i risultati delle procedure di revisione applicate in periodi antecedenti ed i risultati di altre procedure di revisione.

Alti tassi di errore attesi, anche nel caso di utilizzo di campioni di dimensioni molto elevate, in genere, garantiscono una scarsa riduzione (o nessuna riduzione) del rischio di controllo. Di conseguenza, in simili circostanze le procedure di conformità sono generalmente omesse in quanto è più efficace svolgere procedure di validità.

4. *Il livello di affidabilità richiesto dal revisore.*

Maggiore è il grado di affidabilità richiesto dal revisore che i risultati del campione siano di fatto indicativi dell'incidenza effettiva di errore nella popolazione, maggiore deve essere la dimensione del campione.

5. *Il numero di unità di campionamento nella popolazione.*

Nei casi di popolazioni numericamente rilevanti, la relativa dimensione ha un effetto trascurabile (o nessun effetto) sulla dimensione del campione.

Nei casi di popolazioni numericamente limitate, comunque, il campionamento spesso non è efficiente come altri metodi alternativi per ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi.

APPENDICE 2

ESEMPI DI FATTORI CHE INFLUENZANO LA DIMENSIONE DEL CAMPIONE PER LE PROCEDURE DI VALIDITA'

Si riportano di seguito i fattori che il revisore deve considerare nella determinazione della dimensione del campione per le procedure di validità. Tali fattori devono essere considerati congiuntamente.

Fattore	Effetto sulla dimensione del campione
Un aumento della valutazione, da parte del revisore, del rischio intrinseco	Aumento (paragrafo 1)
Un aumento della valutazione, da parte del revisore, del rischio di controllo	Aumento (paragrafo 2)
Un aumento nell'utilizzo di altre procedure di validità rivolte alla verifica della stessa asserzione di bilancio	Diminuzione (paragrafo 3)
Un aumento del livello di affidabilità richiesto dal revisore (o, di converso, una diminuzione del rischio, che il revisore intende accettare, di trarre conclusioni erranee circa l'assenza di errori significativi, quando in realtà tali errori esistono)	Aumento (paragrafo 4)
Un aumento dell'errore complessivo che il revisore è disposto ad accettare (errore accettabile)	Diminuzione (paragrafo 5)
Un aumento dell'entità dell'errore che complessivamente il revisore si aspetta di riscontrare nella popolazione	Aumento (paragrafo 6)
Stratificazione della popolazione, nei casi in cui risulti appropriata	Diminuzione (paragrafo 7)

Numero di unità di campionamento nella popolazione	Effetto trascurabile
--	----------------------

1. *La valutazione, da parte del revisore, del rischio intrinseco.*
Più alta è la valutazione, da parte del revisore, del rischio intrinseco e maggiore deve essere la dimensione del campione. Un rischio intrinseco più alto implica la necessità di un rischio di individuazione più basso al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello basso e quindi accettabile. Un rischio di individuazione più basso, può essere ottenuto aumentando la dimensione del campione.
2. *La valutazione, da parte del revisore, del rischio di controllo.*
Più alta è la valutazione, da parte del revisore, del rischio di controllo e maggiore deve essere la dimensione del campione. Ad esempio, una valutazione del rischio di controllo come “alto” indica che il revisore non può fare elevato affidamento sull’effettiva operatività dei controlli interni rispetto alla particolare asserzione di bilancio. Perciò, al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello basso e quindi accettabile, il revisore ha bisogno di un rischio di individuazione basso e deve fare maggiore affidamento sulle procedure di validità. Maggiore è l’affidamento che il revisore pone sulle procedure di validità (cioè, più basso è il rischio di individuazione), e maggiore deve essere la dimensione del campione.
3. *L’utilizzo di altre procedure di validità rivolte alla verifica della stessa asserzione di bilancio.*
Più il revisore si affida ad altre procedure di validità (verifiche di dettaglio o procedure di analisi comparativa) per ridurre il rischio di individuazione ad un livello accettabile, relativamente al saldo di un particolare conto o ad una classe di operazioni, minore sarà la necessità di fare affidamento sulle verifiche su base campionaria e, di conseguenza, minore può essere la dimensione del campione.
4. *Il livello di affidabilità richiesto dal revisore.*
Maggiore è il grado di affidabilità, richiesto dal revisore, che i risultati del campione siano rappresentativi del valore effettivo dell’errore nella popolazione, maggiore deve essere la dimensione del campione.
5. *L’errore complessivo che il revisore intende accettare (errore accettabile).*
Più basso è l’errore complessivo che il revisore è disposto ad accettare, maggiore deve essere la dimensione del campione.
6. *L’entità dell’errore che complessivamente il revisore si aspetta di riscontrare nella popolazione (errore previsto).*
Maggiore è l’entità dell’errore che il revisore si aspetta di riscontrare nella popolazione e maggiore deve essere la dimensione del campione, al fine di formulare una stima ragionevole dell’entità dell’errore effettivo nella popolazione. Tra i fattori rilevanti ai fini della valutazione da parte del revisore dell’errore atteso rientrano il grado di soggettività nella determinazione dei valori delle voci, i risultati delle procedure di conformità, i risultati delle procedure di revisione applicate in periodi precedenti e i risultati di altre procedure di validità.
7. *Stratificazione.*

Quando esiste un'ampio campo (variabilità) nella dimensione monetaria delle voci che costituiscono la popolazione, può risultare utile raggruppare voci di dimensione analoga in sotto popolazioni distinte o strati. Questo processo viene definito stratificazione. Quando una popolazione può essere adeguatamente stratificata, la dimensione complessiva del campione estratto dagli strati, generalmente sarà inferiore alla dimensione del campione richiesto per raggiungere lo stesso livello di rischio di campionamento nel caso in cui tale campione fosse stato estratto dall'intera popolazione.

8. *Il numero di unità di campionamento nella popolazione.*

Nei casi di popolazioni numericamente rilevanti, l'effettiva dimensione della popolazione ha uno scarso, se non nessun effetto, sulla dimensione del campione. Invece, nei casi di popolazioni numericamente non rilevanti, il campionamento spesso non è così efficiente come altri metodi alternativi per acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi. Tuttavia, quando è utilizzato un campionamento in base alle unità monetarie cumulate, un aumento del valore monetario della popolazione fa aumentare la dimensione del campione, a meno che tale aumento non sia compensato da un aumento proporzionale della rilevanza delle voci in essa contenute.

APPENDICE 3

METODI DI SELEZIONE DEL CAMPIONE

I principali metodi di selezione del campione sono:

- (a) Utilizzo di un generatore computerizzato di numeri casuali o di tavole di numeri casuali.
- (b) Selezione sistematica, in cui il numero delle unità di campionamento comprese nella popolazione è diviso sulla base della dimensione del campione al fine di ottenere un intervallo di campionamento, ad esempio 50, e, determinato un punto di partenza nell'ambito dei primi 50, viene selezionata ogni 50esima unità successiva di campionamento. Benché il punto di partenza possa essere determinato casualmente, il campione può essere considerato davvero casuale nel caso in cui esso è determinato attraverso un generatore computerizzato di numeri casuali o una tavola di numeri casuali. Nella selezione sistematica, il revisore deve accertarsi che le unità di campionamento all'interno della popolazione non siano strutturate in maniera tale che l'intervallo di campionamento corrisponda ad un particolare andamento della popolazione, e quindi il campione non sia rappresentativo.
- (c) La selezione accidentale, in cui il revisore seleziona il campione senza seguire alcuna tecnica particolare. Benché non sia seguita una particolare tecnica, il revisore deve evitare qualsiasi pregiudizio consapevole o elemento prevedibile (ad esempio, evitando voci di difficile localizzazione, o scegliendo o evitando sempre la prima o l'ultima registrazione della pagina) e così al fine di assicurare che tutte le voci della popolazione abbiano una probabilità di essere selezionate. La selezione accidentale non è adatta quando si utilizza il campionamento statistico. La selezione "in blocco" comporta la selezione di un gruppo, o gruppi, di voci consecutive nell'ambito della popolazione.

Nella revisione solitamente la selezione "in blocco" e cioè di voci consecutive nell'ambito della popolazione non può essere utilizzata ai fini del campionamento, in quanto la maggior parte delle popolazioni sono strutturate in maniera tale che le voci in sequenza possono avere, presumibilmente, caratteristiche analoghe tra di loro, ma diverse da quelle delle voci situate altrove nell'ambito della popolazione. Sebbene, in talune circostanze, l'esame di un gruppo di voci consecutive possa rappresentare una procedura di revisione appropriata, raramente esso può rappresentare una tecnica appropriata di selezione del campione, soprattutto nel caso in cui il revisore, intenda estrapolare valide conclusioni sull'intera popolazione basate sul campione.

LA REVISIONE DELLE STIME CONTABILI

Documento n° 540

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

La tipologia delle stime contabili

Le procedure di revisione

Analisi e verifica della metodologia utilizzata dalla società

Esame dei dati e valutazione delle ipotesi

Controllo dei calcoli aritmetici

Confronto fra le stime effettuate nei periodi precedenti e i corrispondenti dati consuntivi

Valutazione delle procedure di approvazione da parte della Direzione

Utilizzo di stime indipendenti

Eventi successivi

Conclusioni finali

Introduzione

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e fornire una guida per la revisione delle stime contabili contenute nel bilancio di esercizio. Il presente documento non è rivolto alla revisione di bilanci e dati previsionali, anche se alcune procedure contenute nel documento possono essere idonee a questo ultimo scopo.
2. Il revisore deve acquisire sufficienti e appropriati elementi probativi a supporto della ragionevolezza delle stime contabili presenti in bilancio.
3. Per “stima contabile” si intende la determinazione approssimata di un valore o di una voce di bilancio per la quale non esiste un metodo di rilevazione oggettivo. A titolo esemplificativo, costituiscono stime contabili:
 - le rettifiche apportate al valore delle attività correnti (rimanenze di magazzino o crediti) per la determinazione del loro valore di realizzo;
 - l'ammortamento del costo delle immobilizzazioni nell'arco della loro vita utile;
 - i ricavi maturati aventi manifestazione numeraria futura;
 - le imposte differite;
 - l'accantonamento per una probabile perdita derivante da un procedimento legale in corso;
 - le perdite sui lavori pluriennali in corso di esecuzione;
 - gli accantonamenti al fondo garanzia prodotti.
4. La Direzione della società ha la responsabilità delle stime contabili contenute nel bilancio d'esercizio. Tali stime vengono spesso effettuate in condizioni di incertezza circa gli esiti di eventi già avvenuti o probabili, che richiedono una valutazione. In presenza di tali condizioni le stime comportano un maggior rischio di errori significativi.

La tipologia delle stime contabili

5. Le stime contabili possono essere semplici o complesse a seconda della natura della voce di bilancio. Ad esempio, la rilevazione dei costi di affitto può consistere in un semplice calcolo, mentre la stima di una svalutazione delle rimanenze di magazzino a lenta movimentazione o eccedenti il normale fabbisogno, può richiedere un'approfondita analisi dei dati di periodo e una previsione delle vendite future. Nei casi più complessi, possono essere necessari un elevato grado di professionalità e conoscenze specifiche.
6. Le stime contabili possono essere effettuate nell'ambito di normali procedure che operano su base continuativa, oppure essere eseguite solo in sede di predisposizione del bilancio. In molti casi le stime contabili sono effettuate mediante formule che si basano su dati storici come, ad esempio, l'uso di aliquote di ammortamento prefissate per ciascuna categoria di investimenti fissi o il calcolo del fondo garanzia prodotti in base ad una percentuale prefissata dei ricavi di vendita. In simili casi le formule devono essere riviste periodicamente dalla Direzione la quale deve, ad esempio, ridefinire la vita utile dei beni o confrontare i dati effettivi con la stima effettuata, modificando se necessario le formule utilizzate.

7. Qualora il revisore non sia in grado di valutare la ragionevolezza delle stime effettuate dalla Direzione a causa di un'incertezza relativa ad una voce di bilancio o per l'assenza di dati oggettivi egli deve valutarne gli effetti nell'espressione del proprio giudizio sul bilancio.

Le procedure di revisione

8. Il revisore deve acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi per poter accertare se le stime contabili siano ragionevoli nelle specifiche circostanze e, se necessario, che di esse sia fornita un'adeguata informazione in bilancio. In genere, gli elementi probativi di supporto disponibili per le stime contabili sono più difficili da ottenere e meno conclusivi rispetto agli elementi probativi di supporto disponibili per le altre voci di bilancio.
9. Il revisore deve conoscere le procedure ed i metodi (inclusi quelli relativi ai sistemi contabile e di controllo interno) utilizzati dalla Direzione per effettuare le stime contabili ed accertarsi della loro corretta applicazione. Tali conoscenze consentono al revisore di determinare la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione necessarie per la valutazione delle stime.
10. Nella verifica della stima contabile, il revisore deve seguire uno dei seguenti approcci o una loro combinazione:
 - a) analisi e verifica del processo logico seguito dalla Direzione per lo sviluppo della stima contabile;
 - b) utilizzo di una stima effettuata da un esperto indipendente, da confrontare con quella predisposta dalla Direzione;
 - c) riscontro con gli eventi successivi per confermare le stime effettuate.

Analisi e verifica della metodologia utilizzata dalla società

11. L'analisi e la verifica del processo seguito dalla Direzione nella determinazione di una stima contabile, normalmente si compone delle seguenti fasi:
 - a) esame dei dati e valutazione delle ipotesi sulle quali si basa la stima;
 - b) verifica dei calcoli aritmetici;
 - c) confronto, se possibile, tra le stime effettuate nei periodi precedenti e i corrispondenti dati consuntivi;
 - d) valutazione delle procedure di approvazione da parte della Direzione;

Esame dei dati e valutazione delle ipotesi

12. Il revisore deve conseguire la ragionevole certezza che i dati sui quali si basa la stima siano corretti, completi e pertinenti. Ove si faccia uso di dati contabili, essi devono essere coerenti con i dati generati dal sistema contabile. Ad esempio, quando si valuta la congruità di un fondo garanzia prodotti, il revisore deve acquisire elementi probativi che attestino che i dati inerenti i prodotti venduti ancora in garanzia alla data di bilancio, corrispondano con le vendite registrate in contabilità.

13. In alcune circostanze il revisore può avere bisogno di acquisire elementi probativi da fonti esterne alla società. Ad esempio, quando si esamina un fondo per l'obsolescenza del magazzino, calcolato con riferimento al fatturato previsto negli esercizi successivi, è possibile che il revisore non si limiti ad esaminare le informazioni ottenute all'interno della società quali i dati storici delle vendite, gli ordini in portafoglio e le politiche commerciali in atto, e pertanto chieda proiezioni sulle vendite del settore e analisi di mercato effettuate da enti esterni o associazioni di categoria. Similmente, nell'esaminare la stima relativa all'evoluzione di una controversia, il revisore deve ottenere informazioni direttamente dal legale della società.
14. Il revisore deve accertare che i dati raccolti siano appropriatamente analizzati e proiettati in modo tale da costituire una base ragionevole per la formulazione della stima. Un esempio è rappresentato dall'analisi, per anzianità, dello scadenziario dei crediti e, un altro, dalla proiezione del numero dei mesi di utilizzo delle scorte presenti in magazzino in base ai dati storici e ai consumi prevedibili nel futuro.
15. Il revisore deve valutare se le principali ipotesi su cui si basa la stima della società siano sufficientemente valide. In taluni casi le ipotesi sono costituite sulla base di previsioni formulate da entità esterne, pubbliche o private, e riguardano il tasso d'inflazione, i tassi d'interesse, il tasso di disoccupazione e la crescita della domanda. In altri casi le ipotesi riguardano esclusivamente la società e consistono in informazioni prodotte al suo interno.
16. Nel valutare le ipotesi su cui si basa la stima, il revisore deve valutare in particolare se esse siano:
 - ragionevoli, alla luce dei risultati effettivamente conseguiti negli esercizi precedenti;
 - coerenti con quelle formulate per le altre stime contabili;
 - coerenti con un piano strategico-gestionale che appaia ragionevole.

Il revisore deve prestare particolare attenzione a quelle ipotesi che abbiano maggiori caratteristiche di aleatorietà, che siano soggettive o che siano esposte al rischio di un errore significativo.

17. Nel caso di procedimenti di stima complessi che richiedano l'ausilio di tecniche specialistiche, è possibile che il revisore debba ricorrere all'intervento di un esperto. La presenza di un ingegnere può essere necessaria nella determinazione delle quantità da inventariare in casi particolari (ad esempio nelle riserve minerarie).
18. Il revisore deve verificare se le formule utilizzate dalla Direzione per le stime contabili siano appropriate nel tempo. Tale verifica deve tenere conto delle conoscenze acquisite nel passato sulla società, della prassi adottata da altre imprese del settore e dei piani strategici che la Direzione ha comunicato al revisore.

Controllo dei calcoli aritmetici

19. Il revisore deve controllare le procedure di calcolo utilizzate dalla società revisionata. La natura, la tempistica e l'ampiezza delle verifiche del revisore dipendono dalla complessità dei calcoli, dalla sua valutazione delle procedure e dei metodi utilizzati dalla società per l'esecuzione dei calcoli e dalla rilevanza della stima nel contesto del bilancio.

Confronto fra le stime effettuate nei periodi precedenti e i corrispondenti dati consuntivi

20. Quando possibile, il revisore deve confrontare le stime effettuate nei periodi precedenti con i corrispondenti dati consuntivi al fine di:

- a) acquisire elementi a supporto della generale affidabilità delle procedure di stima della società;
- b) valutare l'eventuale necessità di apportare modifiche alle formule utilizzate per le stime;
- c) valutare se le differenze tra i risultati a consuntivo e le stime siano state quantificate e, ove necessario, siano state effettuate le appropriate rettifiche o sia stata fornita un'adeguata informativa.

Valutazione delle procedure di approvazione da parte della Direzione

- 21. Le stime contabili di maggior rilievo sono normalmente riviste ed approvate dalla Direzione. Il revisore deve accertarsi che tale controllo sia svolto a livelli di responsabilità adeguati e che ne rimanga evidenza nella documentazione a supporto delle stime stesse.

Utilizzo di stime indipendenti

- 22. Il revisore può acquisire una stima indipendente e confrontarla con quella della società. In tale circostanza, il revisore deve valutare i dati, le ipotesi e verificare la correttezza dei metodi di calcolo utilizzati. Può essere opportuno confrontare le stime contabili di anni precedenti con i risultati effettivi.

Eventi successivi

- 23. Operazioni aziendali o fatti successivi alla data di bilancio, ma precedenti alla data di emissione della relazione del revisore, possono costituire elementi probativi per le stime contenute nel bilancio. L'esame da parte del revisore di tali operazioni o fatti può facilitare la valutazione delle stime e può ridurre o addirittura eliminare la necessità di analizzare e verificare la metodologia utilizzata dalla società nelle stime contabili o di ottenere stime indipendenti.

Conclusioni finali

- 24. Il revisore deve giungere ad una valutazione finale sulla ragionevolezza di una stima contabile in base alle sue conoscenze della società, del settore in cui questa opera, e verificando altresì se la stima sia coerente con gli altri elementi probativi acquisiti nel corso del lavoro di revisione.
- 25. Il revisore deve accertare se, successivamente alla data di bilancio, siano state effettuate operazioni o si siano verificati eventi che possano aver modificato i dati e/o le ipotesi in base ai quali è stata effettuata la stima.
- 26. A causa delle incertezze insite nelle stime contabili, la valutazione degli esiti del lavoro svolto può essere più difficile che in altre aree della revisione. Quando esiste una differenza fra l'importo che appare al revisore maggiormente plausibile in base agli elementi disponibili e l'ammontare stimato iscritto in bilancio, il revisore deve determinare se una simile differenza richieda una rettifica al bilancio. Se la differenza è ragionevole, perché ad esempio l'importo in bilancio rientra in una fascia di valori accettabili, può non essere necessario effettuare rettifiche. Se il revisore ritiene invece che la differenza non sia ragionevole, deve richiedere alla Direzione di modificare la stima. In caso di rifiuto, la differenza accertata deve essere considerata un errore e, come tale, sommata ad eventuali altri errori per la valutazione del loro impatto sul bilancio.

27. Il revisore deve anche valutare se le singole differenze riscontrate e considerate accettabili, possano, nel loro insieme, avere un impatto significativo sul bilancio. In tali circostanze, il revisore deve riconsiderare le stime contabili nella loro globalità.

LE PARTI CORRELATE

Documento n° 550

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Esistenza di parti correlate ed informazione resa dalla Direzione

Esistenza di operazioni con parti correlate

Esame delle operazioni con parti correlate identificate

Attestazione della Direzione

Conclusioni del revisore e relazione

INTRODUZIONE

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida sulle procedure di revisione da seguire, nonché dare indicazioni sulla responsabilità del revisore, in relazione alle parti correlate ed alle operazioni che con tali parti vengono poste in essere.
2. Il revisore deve svolgere procedure di revisione che permettano di acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi relativi all'individuazione ed alla completezza dell'informazione fornita dalla Direzione in merito alle parti correlate, allo scopo ed alla natura delle operazioni poste in essere con tali parti ed alla significatività degli effetti sul bilancio di tali operazioni. Tuttavia non si può escludere che il lavoro di revisione non evidenzii tutte le operazioni con parti correlate.

Qualora nello svolgimento del lavoro di revisione dovessero emergere problematiche relative alla ragionevolezza e correttezza degli atti societari collegati a tali operazioni, il revisore dovrà valutare, nei casi previsti dalla legge, l'eventuale sussistenza di fatti censurabili.

3. Come indicato nel principio di revisione "Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio", in presenza di operazioni con parti correlate esistono limitazioni che possono influenzare la capacità persuasiva degli elementi probativi disponibili per trarre le conclusioni su specifiche asserzioni di bilancio. Il revisore deve attentamente valutare l'adeguatezza di tali elementi posto che, in presenza di operazioni con parti correlate, essi si fondano in generale su documentazione e affermazioni che, per loro natura, hanno meno efficacia probatoria di quelle ottenute da terzi.

In considerazione del grado di incertezza connesso alle informazioni ed ai dati relativi a tali operazioni, nel presente documento vengono identificate le procedure di revisione atte a fornire sufficienti ed appropriati elementi probativi in assenza di circostanze identificate dal revisore che:

- (a) aumentino il rischio di errori oltre il rischio normalmente atteso;
- (b) indichino che si è verificato un significativo errore riguardante le parti correlate.

Qualora vi siano elementi indicativi di simili situazioni, il revisore deve modificare, estendere o aumentare le procedure di revisione, svolgendo quelle ritenute più appropriate nelle circostanze.

4. Per la definizione di parti correlate si richiama lo IAS 24 nonché gli artt. 2359 cc. e 93 del D.lgs. 58/98 per la definizione di controllo e, ove applicabili, le norme regolamentari e le raccomandazioni emanate dalla Consob.
5. La Direzione della società ha la responsabilità di identificare ed evidenziare le parti correlate e le operazioni poste in essere con tali parti. Questa responsabilità richiede che la Direzione adotti un sistema contabile ed un sistema di controllo interno atti ad assicurare che le operazioni con le parti correlate siano adeguatamente identificate nella contabilità ed evidenziate in bilancio.

6. Il revisore deve raggiungere un livello di conoscenza dell'attività e del settore in cui opera la società, tale da consentirgli l'identificazione di eventi, di operazioni e di prassi che possano avere un effetto significativo sul bilancio. Sebbene l'esistenza di parti correlate e di operazioni poste in essere con tali parti possa essere considerato un normale aspetto dell'attività aziendale, il revisore ha necessità di conoscere ed esaminare tale aspetto con estrema attenzione in quanto:
- (a) la vigente normativa civilistica in materia di bilancio prevede che:
 - (i) siano evidenziate le partecipazioni, i crediti ed i debiti verso società controllate, collegate e controllanti;
 - (ii) siano evidenziate le garanzie prestate a favore di imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime;
 - (iii) siano esplicitati, nell'ambito dei proventi e degli oneri finanziari, quelli derivanti da imprese controllate, collegate e controllanti;
 - (iv) siano fornite nella nota integrativa ulteriori indicazioni circa le partecipazioni e gli impegni di cui ai precedenti punti (i) ed (ii).

Ulteriori informazioni nel bilancio relative alle parti correlate possono essere richieste da altre norme di legge o di regolamento.

- (b) l'esistenza di parti correlate e di operazioni con tali parti può avere effetti sul bilancio. Ad esempio, la legislazione fiscale attribuisce particolare rilievo ai rapporti con parti correlate che incidono sui costi e sull'imponibile fiscale della società;
- (c) il giudizio del revisore sull'affidabilità degli elementi probativi è influenzato dalla loro fonte di provenienza. Infatti, normalmente, il revisore attribuisce un più alto grado di affidabilità agli elementi probativi acquisiti o provenienti da soggetti che non siano parti correlate;
- (d) un'operazione con parti correlate può essere motivata da ragioni estranee alla normale attività aziendale, ad esempio, per ottenere perequazioni dei profitti o addirittura per perpetrare frodi o altre irregolarità.

Esistenza di parti correlate ed informazione resa dalla Direzione

7. Il revisore deve verificare le informazioni fornite dalla Direzione analizzando i nomi di tutte le parti correlate conosciute, nonché svolgere le seguenti procedure per accertare la completezza di tali informazioni:
- (a) analisi delle carte di lavoro degli esercizi precedenti, per identificare i nominativi di parti correlate conosciute;
 - (b) richiesta di informazioni alla Direzione e ottenimento di attestazioni sui nominativi conosciuti di parti correlate;
 - (c) esame delle procedure poste in essere dalla società per identificare le parti correlate;
 - (d) richiesta di informazioni su eventuali legami o rapporti tra amministratori e dirigenti della società ed altre entità;
 - (e) esame del libro soci per individuare i principali soci;

- (f) esame dei libri dei verbali delle Assemblee dei soci e delle riunioni del Consiglio di Amministrazione nonché degli altri libri sociali di interesse come, ad esempio, il libro dei verbali del Comitato Esecutivo ed il libro dei verbali del Collegio sindacale;
- (g) richiesta di informazioni agli altri revisori contemporaneamente coinvolti nel lavoro, o a revisori precedenti, circa la loro conoscenza di ulteriori parti correlate;
- (h) esame della dichiarazione dei redditi e di ogni altra eventuale documentazione trasmessa agli organi di controllo.

Qualora, secondo il giudizio del revisore, il rischio di non individuare importanti parti correlate sia basso, le procedure sopra elencate possono essere modificate di conseguenza. Qualora le norme di legge o regolamentari richiedano di dare informazioni nel bilancio sui rapporti con parti correlate, il revisore deve accertarsi che l'informativa resa sia adeguata.

Esistenza di operazioni con parti correlate

8. Il revisore deve esaminare le informazioni fornite dalla Direzione che identificano le operazioni con parti correlate e deve prestare attenzione all'esistenza di altre eventuali operazioni significative intercorse con le medesime parti.
9. I nominativi delle parti correlate identificate devono essere comunicati al personale che svolge la revisione, in modo che questo venga posto nelle condizioni di riconoscere e rilevare le operazioni con tali parti e comportarsi di conseguenza.
10. Il revisore, nell'analisi dei sistemi contabile e di controllo interno e nella valutazione preliminare del rischio di controllo, deve considerare l'adeguatezza dei controlli sulle autorizzazioni e sulla contabilizzazione delle operazioni con le parti correlate.
11. Durante lo svolgimento del lavoro, il revisore deve prestare particolare attenzione alle operazioni che, date le circostanze, potrebbero apparire anomale e quindi indicare l'esistenza di parti correlate precedentemente non identificate. Ne sono esempi:
 - (a) operazioni che presentano condizioni anomale, quali prezzi, tassi di interesse, garanzie o termini di rimborso;
 - (b) operazioni che sembrano essere state effettuate senza apparenti motivazioni di logica economica;
 - (c) operazioni nelle quali la sostanza differisce dalla forma;
 - (d) operazioni eseguite con procedure non usuali;
 - (e) operazioni numerose o rilevanti concentrate su alcuni clienti o fornitori;
 - (f) operazioni non contabilizzate, quali prestazioni professionali fornite o ricevute senza corrispettivo;
 - (g) operazioni atipiche o inusuali rispetto alla normale gestione d'impresa, soprattutto se effettuate a ridosso della chiusura dell'esercizio.
12. Durante il lavoro di revisione, il revisore svolge procedure che possono portare alla luce l'esistenza di operazioni con parti correlate. Esempi di queste procedure includono:
 - (a) verifiche di dettaglio sulle operazioni e sui saldi di bilancio;
 - (b) esame dei verbali delle riunioni dell'Assemblea dei Soci, del Consiglio di Amministrazione e del Collegio Sindacale;

- (c) esame delle scritture contabili al fine di individuare operazioni o saldi rilevanti o anomali, prestando particolare attenzione alle operazioni registrate in prossimità o alla fine dell'esercizio;
- (d) esame delle conferme esterne e/o delle informazioni ricevute dalle banche e dagli istituti finanziari per i prestiti attivi e passivi. Quest'esame può evidenziare garanzie date e ricevute nonché ulteriori operazioni con parti correlate;
- (e) esame delle operazioni di investimento, per esempio di acquisti e/o vendite di partecipazioni in una joint venture o in un'altra entità.

Esame delle operazioni con parti correlate identificate

- 13. Nell'esaminare le operazioni che il revisore ha identificato come poste in essere con parti correlate, il revisore deve ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi per valutare se tali operazioni siano state correttamente contabilizzate e evidenziate nel bilancio.
- 14. Data la natura dei rapporti con le parti correlate, la disponibilità di elementi probativi relativi alle operazioni con tali parti può essere limitata; in considerazione di tali limitazioni, il revisore deve considerare di porre in essere le seguenti procedure:
 - (a) richiedere conferme dei termini e dell'ammontare delle operazioni alle parti correlate o al loro revisore;
 - (b) prendere visione degli elementi probativi in possesso delle parti correlate;
 - (c) esaminare le caratteristiche delle operazioni e le loro motivazioni economiche. Confermare o discutere tali aspetti con le persone coinvolte nelle operazioni stesse, quali amministratori e dirigenti della società, banche, avvocati, agenti e garanti, nonché con il collegio sindacale;
 - (d) controllare che sia fornita in bilancio una adeguata informazione.

Attestazione della Direzione

- 15. Il revisore deve ottenere dalla Direzione una attestazione scritta riguardante:
 - (a) la completezza delle informazioni fornite sulla identificazione delle parti correlate;
 - (b) l'adeguatezza delle informazioni sulle parti correlate e sulle operazioni effettuate con tali parti, indicate nel bilancio.

Conclusioni del revisore e relazione

- 16. Se il revisore non è in grado di ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi relativi ai rapporti ed alle operazioni con le parti correlate, o ritenga che le relative informazioni contenute nel bilancio non siano adeguate, deve attentamente valutare tali fatti nell'espressione del proprio giudizio sul bilancio.

EVENTI SUCCESSIVI

Documento n° 560

6
4
0
0

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Eventi rilevati dal revisore fino alla data della relazione di revisione

Eventi di cui il revisore sia venuto a conoscenza dopo la data della relazione di revisione ma entro la data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea degli azionisti

Introduzione

- 1) Lo scopo del presente documento è quello di stabilire regole e fornire una guida in merito alla responsabilità del revisore in relazione agli “eventi successivi”. Con il termine “eventi successivi” si intendono gli eventi che si verificano tra la data di chiusura dell’esercizio e la data di approvazione del bilancio da parte dell’assemblea degli azionisti, o altro organo deputato all’approvazione del bilancio d’esercizio. Di tali eventi successivi il revisore può venire a conoscenza prima della data della propria relazione sul bilancio ovvero successivamente alla data di tale relazione.

Il presente principio non disciplina i casi relativi ad eventi successivi di cui il revisore sia venuto a conoscenza dopo l’approvazione del bilancio da parte dell’assemblea degli azionisti. Tali casi devono infatti essere considerati di volta in volta nelle specifiche circostanze in cui si presentano, tenendo conto:

- delle decisioni degli amministratori della società in merito alla eventualità di apportare modifiche al bilancio dopo la data di approvazione;
- della permanenza (o meno) nell’incarico dello stesso revisore che ha espresso il giudizio sul bilancio approvato;
- dell’avvenuta, o imminente, emissione di un giudizio di revisione su documenti contabili successivi che riflettono adeguatamente tali eventi.

- 2) Il revisore deve considerare gli effetti che gli eventi successivi possono produrre sia sul bilancio che sulla propria relazione.

Eventi rilevati dal revisore fino alla data della relazione di revisione

- 3) Il revisore deve effettuare specifiche procedure volte ad ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi circa la completa identificazione degli eventi verificatisi fino alla data della relazione di revisione che possano richiedere rettifiche o ulteriori informazioni nel bilancio. Queste procedure sono aggiuntive rispetto a quelle che normalmente sono applicate ai fini della verifica della corretta rilevazione per competenza dei fatti gestionali da parte della società (come, ad esempio, l’esame del cut-off sul magazzino e dei movimenti finanziari a cavallo dell’esercizio) ovvero della verifica di specifiche operazioni successive alla data di chiusura dell’esercizio al fine dell’accertamento di alcuni saldi di bilancio. Non è tuttavia necessario che il revisore effettui un esame di tutte le aree nelle quali l’applicazione di precedenti procedure abbia già fornito risultati soddisfacenti.
- 4) Le procedure dirette ad identificare gli eventi che possano richiedere rettifiche o ulteriori informazioni nel bilancio devono essere effettuate a ridosso della data della relazione di revisione e generalmente comprendono quanto segue:
 - Esame delle procedure poste in essere dalla società per garantire che gli eventi successivi siano identificati.
 - Lettura dei verbali delle assemblee degli azionisti, delle riunioni del consiglio di amministrazione, del comitato esecutivo e del collegio sindacale tenutesi dopo la chiusura dell’esercizio, nonché acquisizione di informazioni circa gli argomenti discussi nelle riunioni per le quali non sono ancora disponibili i relativi verbali e circa gli argomenti posti all’ordine del giorno di riunioni nel frattempo convocate che non si sono ancora tenute.

- Lettura critica dell'ultima situazione infrannuale disponibile e, se ritenuto necessario ed appropriato, lettura di budget e delle previsioni finanziarie, nonché delle relazioni della Direzione collegate a tali documenti.
 - Acquisizione di informazioni dai legali della società (o aggiornamenti di precedenti richieste orali o scritte) circa le cause in corso e le rivendicazioni.
 - Richiesta alla Direzione se si siano verificati eventi successivi che possano influire sul bilancio. A titolo esemplificativo tali richieste possono riguardare i seguenti aspetti:
 - la situazione attuale di voci di bilancio contabilizzate sulla base di dati preliminari o non definitivi;
 - se siano stati contratti nuovi impegni, mutui o fornite garanzie;
 - se sia avvenuta o sia stata pianificata la vendita di elementi dell'attivo al di fuori della gestione ordinaria;
 - se siano avvenute o siano state programmate emissioni di nuove azioni, e/o obbligazioni, o operazioni di finanza straordinaria;
 - se alcune attività della società siano state espropriate o distrutte;
 - se vi si siano state evoluzioni nelle aree di rischio e nelle passività potenziali;
 - se siano state effettuate, o siano previste, rettifiche contabili inusuali;
 - se si siano verificati, o sia probabile che si verifichino, eventi che possano mettere in discussione l'adeguatezza dei comportamenti contabili seguiti per la redazione del bilancio, ad esempio, eventi che mettano a rischio la validità del presupposto della continuità aziendale.
- 5) Qualora una componente di bilancio relativa ad una società controllata, una filiale o ad una divisione operativa separata, sia esaminata da un altro revisore, il revisore principale deve valutare le procedure poste in essere dall'altro revisore circa gli eventi successivi, nonché informarlo della data prevista della propria relazione di revisione.
- 6) Qualora il revisore venga a conoscenza di eventi successivi che influiscono significativamente sul bilancio, egli deve valutare se tali eventi siano correttamente riflessi nel bilancio stesso, sia dal punto di vista del trattamento contabile che dell'informazione resa.

Eventi di cui il revisore sia venuto a conoscenza dopo la data della relazione di revisione ma entro la data di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea degli azionisti

- 7) Il revisore non è tenuto ad eseguire procedure o effettuare indagini concernenti il bilancio successivamente alla data della propria relazione.

Durante il periodo che intercorre tra la data della relazione di revisione e la data di approvazione del bilancio, la responsabilità di informare il revisore circa il verificarsi di eventi che possano influire sul bilancio resta a carico della Direzione della società.

- 8) Qualora dopo la data della relazione di revisione ma prima della data di approvazione del bilancio, il revisore venga in qualunque modo a conoscenza di eventi successivi egli deve valutare se tali eventi possano influire significativamente sul bilancio e deve valutare se il bilancio debba essere modificato.
La questione deve essere discussa con gli amministratori ed i sindaci e il revisore deve prendere le decisioni che ritiene adeguate nelle circostanze.
- 9) Qualora gli amministratori modifichino il bilancio, il revisore deve effettuare le procedure ritenute necessarie nelle circostanze ed emettere una nuova relazione sul bilancio modificato, ritirando la precedente già emessa e consegnata.

In tali circostanze il revisore deve rappresentare agli amministratori la necessità che sia data immediata informazione affinché i terzi non facciano affidamento sulla relazione di revisione già emessa. Qualora gli amministratori non provvedano, il revisore dovrà prendere autonomi provvedimenti. Egli deve inoltre comunicare agli amministratori i tempi necessari allo svolgimento delle procedure di revisione ritenute adeguate nelle circostanze ai fini dell'emissione di una nuova relazione sul bilancio.

La nuova relazione di revisione deve contenere un paragrafo d'enfasi nel quale si fa riferimento alla precedente relazione e si richiamano le informazioni rese in bilancio circa le ragioni della modifica dello stesso.

La nuova relazione di revisione può presentare una nuova (unica) data non antecedente a quella in cui gli amministratori hanno approvato il bilancio modificato e, conseguentemente, le procedure identificate nei paragrafi 3, 4 e 5, nonché tutte le altre procedure di revisione già svolte, nella misura ritenuta necessaria, devono essere estese fino alla data della nuova relazione.

Il revisore può diversamente limitare le procedure di revisione sul bilancio modificato ai soli effetti dell'evento successivo che ha comportato la modifica.

In questo caso la nuova relazione di revisione deve indicare due date: sia la nuova data che quella della precedente relazione.

La responsabilità del revisore fino a tale nuova data è limitata alle procedure svolte in conseguenza degli specifici eventi successivi che hanno comportato le modifiche al bilancio.

- 10) Qualora gli amministratori non modifichino il bilancio, nei casi in cui il revisore lo ritenga necessario, e la relazione di revisione sia già stata emessa, il revisore deve provvedere al ritiro della stessa e deve prendere ogni provvedimento atto ad impedire che i terzi vi facciano affidamento. Di tale ritiro dovrà essere data comunicazione scritta al collegio sindacale e alla Consob, se del caso.

Il revisore dovrà quindi in tali circostanze emettere una nuova relazione di revisione, datata secondo le indicazioni di cui al precedente paragrafo, che terrà conto dei disaccordi con gli amministratori rispetto agli eventi successivi intervenuti

- 11) Il revisore deve infine valutare se gli eventi successivi abbiano una conseguenza anche sul bilancio consolidato. Egli deve discuterne con gli amministratori e prendere le decisioni ritenute opportune nelle circostanze, eventualmente emettendo una nuova relazione anche sul bilancio consolidato.

LE ATTESTAZIONI DELLA DIREZIONE

Documento n° 580

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Riconoscimento da parte della Direzione della propria responsabilità in relazione alla predisposizione dei bilanci

Attestazioni della Direzione quali elementi probativi per la revisione

Documentazione di supporto alle attestazioni della Direzione

Elementi fondamentali della lettera di attestazione della Direzione

Azioni da intraprendere qualora la Direzione si rifiuti di rilasciare attestazioni scritte

APPENDICE

Introduzione

- 1) Scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e fornire una guida al revisore sull'utilizzo delle attestazioni della Direzione quali elementi probativi, sulle procedure da svolgere per valutare e documentare tali attestazioni, e - sulle azioni da intraprendere qualora la Direzione si rifiuti di fornire attestazioni appropriate.
- 2) Il revisore deve acquisire adeguate attestazioni dalla Direzione.

Riconoscimento da parte della Direzione della propria responsabilità in relazione alla predisposizione dei bilanci

- 3) Il revisore deve ottenere l'evidenza del riconoscimento da parte della Direzione della propria responsabilità per la corretta predisposizione del bilancio in conformità alle norme che ne disciplinano la redazione e deve inoltre accertare che la stessa Direzione abbia approvato il progetto di bilancio. Il revisore può acquisire l'evidenza del riconoscimento di tale responsabilità della Direzione e dell'approvazione del progetto di bilancio attraverso i verbali pertinenti delle riunioni del Consiglio di Amministrazione oppure, in assenza di tale organo, attraverso l'acquisizione di una attestazione scritta della Direzione o di una copia sottoscritta dei bilanci.

Attestazioni della Direzione quali elementi probativi per la revisione

- 4) Il revisore deve acquisire attestazioni scritte dalla Direzione su aspetti significativi del bilancio quando ritiene che, ragionevolmente, non possano esistere su tali aspetti altri elementi probativi sufficienti ed appropriati. La possibilità di incomprensioni tra il revisore e la Direzione si riduce quando le affermazioni verbali sono confermate dalla stessa Direzione per iscritto. Gli aspetti che possono formare oggetto di una lettera di attestazione della Direzione, o di una lettera di conferma richiesta dal revisore alla Direzione, sono contenuti nell'esempio di lettera di attestazione della Direzione riportata in allegato al presente documento.
- 5) Le attestazioni scritte richieste alla Direzione possono essere circoscritte alle questioni che, singolarmente o complessivamente, siano ritenute significative rispetto al bilancio. In relazione ad alcune voci o informazioni di bilancio, può essere necessario che il revisore espliciti alla Direzione la propria valutazione sulla loro significatività.
- 6) Nel corso della revisione contabile, la Direzione rilascia al revisore molteplici attestazioni sia spontanee, sia in risposta a specifiche richieste di quest'ultimo. Qualora tali attestazioni riguardino aspetti significativi del bilancio, il revisore deve:
 - a) cercare di acquisire, da fonti interne od esterne alla società, elementi probativi a sostegno di tali attestazioni;
 - b) valutare la ragionevolezza delle attestazioni rilasciate dalla Direzione e la loro coerenza con gli altri elementi probativi acquisiti, comprese le altre attestazioni ottenute nel corso della revisione;
 - c) valutare se le persone che rilasciano le attestazioni, possano essere considerate come persone bene informate in merito alle specifiche questioni oggetto di attestazione.

- 7) Le attestazioni rilasciate dalla Direzione non possono sostituire gli altri elementi probativi che, il revisore ritiene debbano, ragionevolmente, essere disponibili. Ad esempio, un'attestazione della Direzione, sul costo di un bene non può sostituire gli elementi probativi che il revisore normalmente si aspetta di acquisire su tale costo. Qualora il revisore non sia in grado di acquisire sufficienti ed appropriati elementi probativi su aspetti che abbiano, o che potrebbero avere, un effetto significativo sul bilancio, e tali elementi dovrebbero normalmente essere disponibili, si è in presenza di una limitazione al procedimento di revisione, e ciò anche se la Direzione ha rilasciato una specifica attestazione su tali aspetti.
- 8) In alcuni casi, un'attestazione rilasciata dalla Direzione può rappresentare l'unico elemento probativo di cui si possa ragionevolmente ritenere di disporre. Ad esempio, il revisore non può necessariamente aspettarsi che esistano ulteriori elementi probativi a supporto dell'intenzione della Direzione di mantenere nel lungo termine uno specifico investimento valutato sulla base di tale presupposto.
- 9) Qualora un'attestazione della Direzione sia in contrasto con altri elementi probativi raccolti, il revisore deve svolgere opportuni accertamenti e, se necessario, riesaminare l'attendibilità delle altre attestazioni rilasciate dalla Direzione.

Documentazione di supporto alle attestazioni della Direzione

- 10) Il revisore normalmente documenta le attestazioni della Direzione nelle proprie carte di lavoro, allegando quelle ottenute per iscritto e riassumendo il contenuto di quelle ottenute verbalmente nel corso degli incontri con la Direzione.
- 11) Un'attestazione rilasciata per iscritto costituisce un elemento probativo di maggiore validità rispetto ad un'attestazione verbale e può assumere la forma di:
 - a) una lettera di attestazione rilasciata dalla Direzione;
 - b) una lettera del revisore che esponga la propria interpretazione delle attestazioni verbali rilasciate dalla Direzione, debitamente condivisa e sottoscritta da quest'ultima ;
 - c) estratti pertinenti dei verbali delle riunioni del Consiglio di Amministrazione o di altri organi societari oppure una copia sottoscritta del bilancio.

Elementi fondamentali della lettera di attestazione della Direzione

- 12) La lettera di attestazione deve essere opportunamente datata e sottoscritta, indirizzata al revisore e contenere specifiche informazioni dallo stesso richieste e ritenute necessarie.
- 13) La lettera di attestazione deve normalmente avere la stessa data della relazione del revisore sul bilancio. Tuttavia, in alcuni casi, il revisore può richiedere alla Direzione una lettera di attestazione riguardante specifiche operazioni o altri eventi anche durante lo svolgimento della revisione contabile.

14) La lettera di attestazione, normalmente, deve essere sottoscritta dai componenti della Direzione che sono i responsabili primari dell'attività aziendale complessiva e da coloro che sono responsabili dell'amministrazione e della predisposizione del bilancio. Normalmente si tratta dei legali rappresentanti (presidente e vice presidente del Consiglio di Amministrazione o amministratori delegati) e del direttore amministrativo e/o finanziario. La lettera è rilasciata sulla base delle loro conoscenze più approfondite. In alcune circostanze, il revisore può ritenere opportuno ottenere lettere di attestazione da altri componenti della Direzione. Ad esempio, il revisore potrebbe richiedere una dichiarazione scritta sulla completezza di tutti i verbali delle riunioni degli organi societari (assemblea degli azionisti, Consiglio di Amministrazione e collegio sindacale ed altri importanti comitati direttivi o di controllo) alle persone responsabili della tenuta di tali verbali.

Azioni da intraprendere qualora la Direzione si rifiuti di rilasciare attestazioni scritte

15) Il rifiuto da parte della Direzione di rilasciare una attestazione scritta ritenuta necessaria dal revisore, costituisce una limitazione al procedimento di revisione e il revisore deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio. In simili circostanze, il revisore deve valutare l'affidamento riposto sulle altre attestazioni della Direzione acquisite nel corso del lavoro di revisione, e considerare se le altre implicazioni connesse a tale rifiuto possano comportare ulteriori effetti sulla propria relazione sul bilancio .

Appendice

L'ottenimento delle attestazioni rilasciate dalla Direzione contribuisce a richiamare l'attenzione della stessa sugli argomenti trattati e riportati per iscritto. Il revisore deve essere comunque consapevole dei limiti insiti in tali attestazioni quali elementi probativi di revisione, limiti definiti nel presente documento.

Le lettere di attestazione possono avere contenuti diversi a seconda del tipo di società, nonché variare da un periodo all'altro.

Si riporta di seguito un esempio di lettera di attestazione concernente il bilancio d'esercizio.

Carta intestata della società

Data (normalmente la stessa della relazione di revisione)

Revisore destinatario

Vi confermiamo di averVi affidato l'incarico di eseguire la revisione contabile ai sensi (adattare alla natura dell'incarico), del bilancio d'esercizio della (nome della società) al (data). La finalità dell'incarico è di esprimere il Vostro giudizio che il suddetto bilancio presenti la situazione patrimoniale-finanziaria ed il risultato economico della (nome della società) in conformità alle norme di legge interpretate e integrate dai principi contabili emessi dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e dai principi contabili internazionali IAS. In relazione al Vostro incarico di revisione contabile Vi confermiamo, per quanto a nostra conoscenza, le seguenti attestazioni, già portate alla Vostra attenzione nello svolgimento del Vostro esame.

- 1. E' nostra la responsabilità che il bilancio sia redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale-finanziaria e il risultato economico d'esercizio, nonché le variazioni intervenute nella situazione patrimoniale-finanziaria.*
- 2. Abbiamo messo a Vostra disposizione:*

- a) *tutte le scritture contabili ed i relativi supporti documentali ed informativi;*
 - b) *i libri sociali correttamente tenuti ed aggiornati alla data della presente.*
3. *Non vi sono state:*
- a) *irregolarità da parte di Amministratori, Dirigenti ed altri dipendenti della Società che rivestano posizioni di rilievo nell'ambito dei sistemi contabile e di controllo interno;*
 - b) *irregolarità da parte di altri dipendenti della Società, tali da avere un effetto significativo sul bilancio;*
 - c) *notifiche da parte di organismi di controllo pubblico (CONSOB, Ministeri, Tribunali, Guardia di Finanza, Uffici imposte, Autorità garanti della concorrenza e del mercato, ecc.) aventi ad oggetto l'inosservanza delle vigenti norme, che possano avere un effetto significativo sul bilancio;*
 - d) *violazioni o possibili violazioni di leggi o regolamenti il cui eventuale effetto avrebbe dovuto essere considerato nel bilancio;*
 - e) *inadempienze di clausole contrattuali che possano comportare effetti significativi sul bilancio.*
4. *Non vi sono:*
- a) *potenziali richieste di danni o accertamenti di passività che, a parere del nostro legale, possano probabilmente concretizzarsi e quindi tali da dover essere evidenziate nel bilancio come perdite potenziali, così come definite nel successivo punto b);*
 - b) *passività significative, perdite potenziali per le quali debba essere effettuato un accantonamento in bilancio oppure evidenziate nella nota integrativa, e utili potenziali che debbano essere evidenziati nella nota integrativa. Siamo a conoscenza che la dizione "utile o perdita potenziali" si riferisce ad una "potenzialità" ovvero ad una situazione, condizione, circostanza o fattispecie caratterizzate da uno stato d'incertezza, le quali, al verificarsi di uno o più eventi futuri potranno concretizzarsi per la Società in una perdita o un utile, confermando il sorgere di una passività o la perdita totale o parziale di un'attività, ovvero l'acquisizione di una attività o la riduzione di una passività. Tali potenzialità non includono le incertezze legate ai normali processi di stima necessari per valutare talune poste di bilancio in una situazione di normale prosecuzione dell'attività aziendale;*
 - c) *significative operazioni non correttamente rilevate nelle scritture contabili e quindi nel bilancio;*
 - d) *eventi occorsi in data successiva al (data di bilancio) tali da rendere l'attuale situazione patrimoniale-finanziaria sostanzialmente diversa da quella approvata dagli organi della società tale da richiedere rettifiche o annotazioni integrative al bilancio;*
 - e) *accordi con istituti finanziari che comportino compensazioni fra conti attivi o passivi o accordi che possano provocare l'indisponibilità di conti attivi, di linee di credito, o altri accordi di natura similare;*
 - f) *accordi per il riacquisto di attività precedentemente alienate;*
 - g) *perdite che si debbano sostenere in relazione all'esecuzione o all'incapacità di evadere gli impegni assunti;*

- h) perdite che si debbano sostenere in relazione ad impegni assunti per l'acquisto di merci e/o materiali eccedenti il normale fabbisogno o a prezzi superiori a quelli di mercato, o relative alla valutazione di rimanenze di magazzino obsolete;
 - i) significativi investimenti fissi non utilizzati.
5. La società non ha programmi futuri o intendimenti che possano alterare significativamente il valore di carico delle attività o delle passività o la loro classificazione o la relativa informativa di bilancio.
6. La società esercita pieni diritti su tutte le attività possedute e non vi sono pegni o vincoli su di esse, né alcuna attività è soggetta a ipoteca o altro vincolo (ad eccezione di quelli evidenziati in bilancio).
7. La società opera nel rispetto delle normative di tutela ambientale stabilite dalle leggi nazionali e/o regionali vigenti, riguardanti:
- a) lo smaltimento di rifiuti speciali e tossico nocivi;
 - b) lo smaltimento delle acque reflue;
 - c) le emissioni in atmosfera.
- La società opera nel rispetto delle leggi vigenti in materia di sicurezza e igiene del lavoro nonché di privacy.
8. Sono state fornite tutte le informazioni necessarie alla identificazione delle parti correlate e sono state correttamente presentate nel bilancio le operazioni significative con parti correlate con l'indicazione di tutte le informazioni richieste dalle norme di legge e regolamentari in materia.
9. Vi confermiamo che il bilancio d'esercizio e i relativi allegati, che Vi trasmettiamo unitamente alla presente lettera (Vi abbiamo trasmesso in data.....) sono conformi a quelli che saranno depositati presso la sede sociale. Ci impegniamo inoltre a darVi tempestiva comunicazione delle eventuali modifiche che fossero apportate ai suddetti documenti prima del deposito.

(Inserire di seguito ogni altra attestazione riguardante situazioni specifiche ritenute influenti per la formazione del bilancio o della relazione del revisore.)

Distinti saluti

(Nome della società)

Direttore Amministrativo

Presidente o Amministratore Delegato

L'UTILIZZO DEL LAVORO DI REVISIONE INTERNA

Documento n° 610

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Scopo e obiettivi della revisione interna

Rapporti fra revisori interni ed esterni

Comprensione e valutazione preliminare della funzione di revisione interna

Pianificazione dei rapporti e coordinamento del lavoro

Valutazione e verifica del lavoro svolto dalla funzione di revisione interna

Introduzione

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida al revisore (che nel presente documento sarà definito "*revisore esterno*" per maggiore chiarezza) nella valutazione e nell'utilizzo del lavoro svolto dalla funzione di revisione interna. Il presente documento non riguarda i casi in cui il personale della funzione di revisione interna assista il revisore esterno nello svolgimento, sotto la sua direzione, delle usuali procedure di revisione. Le procedure di seguito esposte possono essere applicate solamente alle attività svolte dalla funzione di revisione interna che siano rilevanti ai fini della revisione contabile del bilancio.
2. Il revisore esterno deve valutare le attività della funzione di revisione interna ed il loro eventuale effetto sulle procedure di revisione da svolgere.
3. Si definisce "revisione interna" l'attività di verifica e valutazione effettuata all'interno di una società, al servizio della società stessa. Essa è una componente separata del sistema di controllo interno e consiste, tra l'altro, nell'esame, nella valutazione e nel monitoraggio dell'adeguatezza e dell'efficacia dei sistemi contabile e di controllo interno.
4. Alcune parti del lavoro di revisione interna possono risultare utili al revisore esterno, fermo restando che quest'ultimo rimane il solo responsabile del giudizio espresso sul bilancio e, quindi, il solo responsabile della scelta delle procedure di revisione da svolgere, della loro tempistica ed estensione.

Scopo e obiettivi della revisione interna

5. Lo scopo e gli obiettivi della revisione interna variano notevolmente e dipendono dalla dimensione e dalla struttura dell'impresa, nonché dalle richieste della Direzione. Normalmente, la funzione di revisione interna svolge una o più delle seguenti attività:
 - esame dei sistemi contabile e di controllo interno. L'introduzione e il mantenimento di appropriati sistemi contabile e di controllo interno è responsabilità della Direzione, e richiede un'attenzione adeguata e continua da parte di quest'ultima. Alla funzione di revisione interna è normalmente assegnata dalla Direzione la specifica responsabilità di monitorare tali sistemi verificandone l'operatività e formulando proposte per il loro miglioramento;
 - esame delle informazioni contabili (di natura finanziaria, economica e patrimoniale) e di gestione. Ciò può comprendere il riesame degli strumenti e dei metodi utilizzati per identificare, misurare, classificare e riportare tali informazioni, nonché l'indagine specifica di singoli aspetti, attraverso verifiche di dettaglio su operazioni, saldi e procedure;
 - esame della economicità, della efficienza e dell'efficacia delle operazioni, inclusi i controlli di natura gestionale della società;
 - controllo dell'osservanza di leggi, regolamenti ed altre disposizioni esterne, nonché delle disposizioni e direttive della Direzione, e delle altre disposizioni interne.

Rapporti fra revisori interni ed esterni

6. Il ruolo del revisore interno è determinato dalla Direzione ed i relativi obiettivi differiscono da quelli del revisore esterno, il quale ha il compito di esprimere il proprio giudizio indipendente sui bilanci. Gli obiettivi della funzione di revisione interna variano a seconda delle richieste della Direzione. L'obiettivo primario del revisore esterno è quello di accertarsi che il bilancio sia esente da errori significativi.

7. Ciò nonostante, alcuni metodi di lavoro utilizzati per il raggiungimento dei rispettivi obiettivi sono spesso simili, e, pertanto, taluni profili del lavoro del revisore interno possono essere utili al revisore esterno nel definire la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione da svolgere.
8. La funzione di revisione interna è parte integrante della società. Qualunque sia il grado di autonomia ed obiettività di tale funzione, essa non può raggiungere lo stesso grado di indipendenza richiesto al revisore esterno nell'espressione del proprio giudizio sul bilancio. Il revisore esterno è il solo responsabile del giudizio espresso sul bilancio e tale responsabilità non è attenuata dall'utilizzo del lavoro svolto dalla revisione interna. Ogni valutazione relativa alla revisione contabile del bilancio spetta al revisore esterno.

Comprensione e valutazione preliminare della funzione di revisione interna

9. Se il revisore esterno intende utilizzare il lavoro del revisore interno, deve acquisire un'adeguata conoscenza delle attività svolte da quest'ultimo e tenerne conto sia nella fase di pianificazione della revisione che nello sviluppo di un efficace approccio di revisione.
10. Un'efficace funzione di revisione interna spesso influisce nella scelta della natura e della tempistica delle procedure di revisione, e consente una riduzione dell'ampiezza delle verifiche svolte dal revisore esterno. Queste ultime, comunque, non possono essere eliminate totalmente. In alcuni casi, tuttavia, il revisore esterno, dopo aver valutato le attività svolte dalla funzione di revisione interna, può decidere che quest'ultima non abbia alcuna rilevanza sulle procedure di revisione da svolgere.
11. Nel corso della pianificazione della revisione il revisore esterno deve compiere una valutazione preliminare della funzione di revisione interna, quando risulti che l'attività svolta da tale funzione, sia attinente, in specifiche aree di lavoro, alla revisione esterna del bilancio.
12. La valutazione preliminare della funzione di revisione interna consente al revisore esterno di giudicare se il lavoro da essa svolto possa essere utilizzato per modificare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione da svolgere.
13. Ai fini della comprensione e della valutazione preliminare della funzione di revisione interna, occorre considerare i seguenti indicatori:
 - (a) status organizzativo: la posizione specifica della funzione di revisione interna nell'ambito della struttura organizzativa della società e l'effetto che tale posizione ha sulla sua capacità di essere obiettiva. In una situazione ideale, la funzione di revisione interna riferisce al più alto livello della Direzione e non ha altre responsabilità operative. Ogni vincolo o restrizione imposti dalla Direzione all'attività di revisione interna deve essere attentamente valutato. In particolare, il revisore interno deve sentirsi pienamente libero di comunicare con il revisore esterno;
 - (b) obiettivo della funzione: la natura e l'ampiezza dei compiti assegnati al revisore interno. Il revisore esterno deve anche valutare se la Direzione tiene adeguatamente in considerazione le raccomandazioni del revisore interno e come ciò sia evidenziato;

- (c) competenza tecnica: l'attività di revisione interna deve essere eseguita da personale che abbia un'adeguata preparazione tecnica e competenza specifica nella revisione interna. Il revisore esterno può, ad esempio, controllare le politiche di assunzione e addestramento del personale della funzione e la relativa esperienza e qualificazione professionale;
- (d) necessaria diligenza professionale: l'attività di revisione interna deve essere opportunamente pianificata, supervisionata, controllata, e documentata. Al riguardo, deve essere presa in considerazione dal revisore esterno l'esistenza di adeguati manuali di revisione interna, di programmi e carte di lavoro.

Pianificazione dei rapporti e coordinamento del lavoro

14. Se il revisore esterno pianifica l'utilizzo del lavoro della funzione di revisione interna, deve esaminare il piano provvisorio delle attività di tale funzione riferito al periodo in esame e discuterlo il più presto possibile con il revisore interno per definire le aree di possibile utilizzo. Ove il lavoro di revisione interna rappresenta un fattore che concorre alla determinazione della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di revisione da svolgere, è opportuno che il revisore esterno si accordi in anticipo con il revisore interno sui vari aspetti del lavoro, quali, la tempistica, l'ampiezza del lavoro rispetto alla revisione del bilancio, il livello di dettaglio delle verifiche da svolgere e i metodi proposti per la selezione dei campioni da esaminare, la documentazione del lavoro svolto, le modalità di controllo e di emissione di rapporti sul lavoro svolto.
15. Il rapporto con la funzione di revisione interna è generalmente più efficace quando gli incontri si tengono ad intervalli adeguati durante il periodo in esame. Il revisore esterno dovrebbe essere informato e poter avere accesso ai rapporti prodotti dalla revisione interna pertinenti ed essere altresì informato su ogni questione significativa che pervenga all'attenzione del revisore interno e che possa avere effetti sul proprio lavoro di revisione. Allo stesso modo, il revisore esterno, dovrebbe normalmente informare il revisore interno su ogni questione significativa che possa avere rilevanza per l'attività di revisione interna.

Valutazione e verifica del lavoro svolto dalla funzione di revisione interna

16. Qualora il revisore esterno intenda utilizzare uno specifico lavoro svolto dalla funzione di revisione interna deve valutare e verificare tale lavoro al fine di confermarne l'adeguatezza rispetto ai propri obiettivi di revisione.
17. La valutazione di specifici lavori svolti dalla funzione di revisione interna comporta l'esame dell'adeguatezza degli obiettivi dei lavori e dei relativi programmi, nonché la verifica se la valutazione preliminare della funzione di revisione interna sia ancora valida. Tale valutazione richiede l'esame di vari aspetti, quali:
 - (a) il lavoro della funzione sia eseguito da persone che abbiano un adeguato addestramento tecnico e competenza specifica nella revisione interna e che l'operato degli assistenti sia opportunamente supervisionato, controllato e documentato;

- (b) siano acquisiti dalla funzione elementi probativi sufficienti ed appropriati, idonei ad offrire un ragionevole fondamento per le conclusioni raggiunte;
 - (c) le conclusioni raggiunte dalla funzione siano appropriate alle circostanze ed ogni relazione emessa sia coerente con i risultati del lavoro svolto; e
 - (d) ogni eccezione o problematica non usuale rilevata dall'attività di revisione interna sia adeguatamente risolta.
18. La natura, la tempistica e l'ampiezza della verifica di specifici lavori svolti dalla funzione di revisione interna dipendono dal giudizio espresso dal revisore esterno circa il rischio di revisione e la significatività dell'area interessata, nonché dalla valutazione preliminare della funzione di revisione interna e dalla valutazione del lavoro specifico. Tale verifica può consistere nel riesame di operazioni già controllate dal revisore interno, oppure nell'esame di altre operazioni simili e nell'osservazione delle procedure adottate dalla funzione di revisione interna.
19. Il revisore esterno deve documentare, con appropriate carte di lavoro, le conclusioni raggiunte sullo specifico lavoro dei revisori interni che è oggetto di valutazione e verifica.

L'UTILIZZO DEL LAVORO DELL'ESPERTO

Documento n° 620

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Come definire la necessità di ricorrere all'opera di un esperto

Competenza e indipendenza di giudizio dell'esperto

Ampiezza del lavoro dell'esperto

Valutazione del lavoro dell'esperto

Riferimento all'esperto nella relazione di revisione

Introduzione

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole norme di comportamento e di fornire una guida al revisore sull'utilizzo del lavoro di un esperto come elemento probativo per la revisione.
2. Quando il revisore intende avvalersi del lavoro svolto da un esperto, deve ottenere sufficienti e appropriati elementi probativi che tale lavoro sia adeguato agli scopi della revisione del bilancio .
3. Per "esperto" si intende una persona o una entità in possesso di speciali conoscenze, preparazione ed esperienza in un settore specifico diverso dalla contabilità e dalla revisione contabile.
4. La formazione e l'esperienza del revisore gli consentono di essere preparato su materie aziendali in generale, ma non ci si può attendere che il revisore abbia la competenza di una persona appositamente formata o abilitata a svolgere, nella pratica, un'altra professione o attività, come quella, ad esempio, di attuario o ingegnere.
5. Un esperto può essere:
 - (a) incaricato dalla società il cui bilancio è soggetto a revisione contabile;
 - (b) incaricato dal revisore;
 - (c) un dipendente della suddetta società ;
 - (d) un dipendente del revisore.

Quando il revisore si avvale del lavoro di un proprio specialista, dipendente della società di revisione, deve utilizzare tale lavoro assumendo che il proprio dipendente lo svolga in qualità di esperto, piuttosto che di assistente di revisione (nel qual caso si applica quanto previsto nel principio di revisione "Il controllo della qualità del lavoro di revisione"). Conseguentemente in tali circostanze, il revisore deve applicare adeguate procedure atte a valutare la qualità del lavoro svolto dal proprio esperto e dei risultati conseguiti, ma, normalmente, non è necessario che il revisore verifichi, per ogni incarico, la competenza e la specializzazione del dipendente.

Come definire la necessità di ricorrere all'opera di un esperto

6. Nel corso della revisione contabile, il revisore può avere la necessità di acquisire, di concerto con la società o autonomamente, elementi probativi mediante rapporti, pareri, valutazioni e attestazioni rilasciati da un esperto. Alcuni esempi sono rappresentati da:
 - le valutazioni di determinate categorie di beni, quali, ad esempio, terreni ed edifici, impianti e macchinari, opere d'arte e pietre preziose;
 - l'accertamento delle quantità o delle condizioni fisiche di beni, come ad esempio, minerali stoccati, riserve petrolifere e di minerali nel sottosuolo, e la vita utile residua di impianti e macchinari;
 - la determinazione di valori tramite l'impiego di tecniche o metodi speciali quali, ad esempio, quelli applicati per una valutazione attuariale;
 - la valutazione dello stato d'avanzamento lavori e dei costi ancora da sostenere per il completamento dell'opera, nei contratti in corso d'esecuzione;

- pareri legali, che riguardano interpretazioni di clausole contrattuali, accordi, statuti e regolamenti.
7. Nel decidere circa la necessità di avvalersi dell'opera di un esperto, il revisore deve considerare:
- a) la rilevanza della voce di bilancio oggetto d'esame;
 - b) il rischio di errore, sulla base della natura e della complessità della questione presa in esame ;
 - c) la quantità e la qualità di altri elementi probativi disponibili .

Competenza e indipendenza di giudizio dell'esperto

8. Il revisore, nel pianificare l'utilizzo dell'opera di un esperto, deve valutarne la competenza professionale; a tal fine egli deve considerare:
- a) il possesso, da parte dell'esperto, di un attestato o di una abilitazione professionale rilasciata da un appropriato organismo professionale o l'iscrizione a quest'ultimo;
 - b) l'esperienza e la reputazione nello specifico settore in cui il revisore deve ricercare gli elementi probativi.
9. Il revisore deve inoltre valutare l'indipendenza di giudizio dell'esperto.
10. Quando l'esperto è incaricato direttamente dalla società o è un suo dipendente, o in presenza di qualsiasi altra circostanza che ne potrebbe pregiudicare l'indipendenza, il revisore deve valutare la competenza e l'indipendenza di giudizio dell'esperto prendendo in considerazione l'adozione di ulteriori cautele. In questo caso egli ne deve discutere con la Direzione e verificare se dal lavoro dell'esperto sia possibile ottenere sufficienti e appropriati elementi probativi. Il revisore, inoltre, deve considerare l'opportunità di svolgere procedure di revisione aggiuntive rispetto a quelle programmate o richiedere l'intervento di un altro esperto (dopo avere tenuto conto dei fattori di cui al paragrafo 7).

Ampiezza del lavoro dell'esperto

11. Il revisore deve ottenere sufficienti e appropriati elementi probativi che comprovino, l'adeguatezza del lavoro svolto dall'esperto, rispetto agli scopi della revisione contabile del bilancio. Gli elementi probativi possono essere ottenuti attraverso un accurato riesame dei termini dell'incarico, spesso esplicitati sotto forma di istruzioni scritte impartite dalla società all'esperto. Tali istruzioni devono contenere normalmente i seguenti aspetti:
- gli obiettivi e l'ambito di applicazione dell'intervento;
 - una generale descrizione degli specifici argomenti che il revisore si attende siano trattati nella relazione dell'esperto;
 - l'utilizzo che il revisore intende fare del lavoro dell'esperto, inclusa la possibile comunicazione a terzi dell'identità e dei termini del relativo coinvolgimento;
 - il limite entro cui l'esperto ha accesso a registrazioni ed archivi appropriati;
 - qualora esistente, il chiarimento del rapporto esistente fra l'esperto e la società;
 - la riservatezza delle informazioni della società;
 - le informazioni in merito alle ipotesi e ai metodi che l'esperto intende utilizzare e loro coerenza con quelli utilizzati in precedenti periodi.

Nel caso in cui gli aspetti di cui sopra non fossero espressi in modo chiaro nelle istruzioni scritte impartite dalla Direzione all'esperto, il revisore interpellerà direttamente quest'ultimo per ottenere gli elementi probativi necessari.

Valutazione del lavoro dell'esperto

12. Il revisore deve valutare se il lavoro dell'esperto costituisca un adeguato elemento probativo in relazione all'asserzione di bilancio alla quale si riferisce. A tal fine il revisore deve valutare se, sotto il profilo sostanziale, le risultanze del lavoro dell'esperto siano correttamente riflesse nel bilancio, o ne supportino le asserzioni, e verificare i seguenti aspetti:
 - la fonte dei dati utilizzati;
 - i presupposti alla base del lavoro e i metodi di lavoro utilizzati, e la loro coerenza con quelli di periodi precedenti;
 - i risultati del lavoro dell'esperto alla luce della conoscenza generale dell'attività svolta dalla società, nonché dei risultati di altre procedure di revisione.

13. Al fine di verificare se l'esperto abbia utilizzato una fonte di dati adeguata alle circostanze, il revisore deve svolgere le seguenti procedure:
 - a) richiedere informazioni sulle procedure impiegate dall'esperto al fine di stabilire se la fonte dei dati sia sufficiente, pertinente e attendibile;
 - b) riesaminare o sottoporre a verifica i dati utilizzati dall'esperto.

14. L'esperto è responsabile dell'adeguatezza e ragionevolezza dei presupposti e dei metodi utilizzati, nonché della loro applicazione.
Non essendo il revisore in possesso della medesima specializzazione dell'esperto, non è sempre in grado di criticare i presupposti e i metodi da quest'ultimo impiegati. Comunque, il revisore deve acquisire le informazioni sufficienti per comprendere tali presupposti e metodi utilizzati e quindi valutare se essi siano appropriati e ragionevoli nelle circostanze e se siano stati correttamente applicati, in base alla sua conoscenza dell'attività della società e dei risultati delle altre procedure di revisione.

15. Se i risultati del lavoro dell'esperto non forniscono elementi probativi sufficienti e appropriati o non sono coerenti con altri elementi probativi, il revisore deve affrontare e risolvere il problema. Ciò può comportare la necessità di discutere con la Direzione della società e con l'esperto; di svolgere procedure di revisione aggiuntive; di incaricare un altro esperto, e, se necessario, di evidenziare il problema nella relazione di revisione.

Riferimento all'esperto nella relazione di revisione

16. Nel caso di rilascio di un giudizio senza rilievi, il revisore non deve fare riferimento al lavoro dell'esperto nella propria relazione. Tale riferimento potrebbe essere erroneamente interpretato come un giudizio con rilievi da parte del revisore oppure come una separazione di responsabilità, mentre, nel caso di specie, non si intende né l'una né l'altra cosa.

17. Se, in funzione dei risultati del lavoro dell'esperto, il revisore decide di esprimere un giudizio con rilievi, in talune circostanze, può essere opportuno, nella spiegazione della

natura del proprio rilievo , che egli faccia riferimento o descriva il lavoro dell'esperto (inclusa la sua identità e l'ampiezza del suo coinvolgimento). Nelle suddette circostanze, prima di fare tale riferimento, il revisore deve ottenere il consenso dell'esperto. Qualora tale consenso sia negato e il revisore fosse convinto della necessità del riferimento, egli deve chiedere un parere legale.

COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE
CHE HA FORMULATO IL DOCUMENTO

- ** Rondelli Michelangelo - Presidente
- * Loli Giorgio - Vice Presidente
- ** Portaluppi Pietro - Vice Presidente

* Adami Gianna	* Ferrarese Giuseppe
* Badalotti Claudio	* Gallassi Fabio
** Baudo Sebastiano	* Insaudo Gaspare
* Bauer Riccardo	* Officio Gianluca
* Caratozzolo Matteo	** Palma Emilio
** Cassandrelli Sergio	** Pulcini Massimo
** Ciarcia Ulderico	** Serafini Maurizio
* Colombo Dario	* Tedde Vittorino
** Cossu Giovanni	* Zanzi Ambrogina

Delegati del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:

De Vecchi Lino

Delegati del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:

Bond Giuliano

- * Iscritti agli Albi dei Dottori Commercialisti
- ** Iscritti agli Albi dei Ragionieri

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi di Revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Il Documento è stato ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 18 ottobre 2002 e 23 ottobre 2002.