

CPO – Firenze 11 febbraio 2014

***Pianificazione del programma di revisione e
determinazione del livello significatività dei
controlli, materialità dell'errore***

Relatore Prof. Marco Mainardi

**ISA 200
Obiettivi generali del
revisore indipendente**

CONTENUTO

- A.** Il Clarity Project e l'attuale struttura dei Clarified ISA
- B.** Obiettivi generali del revisore
- C.** Considerazioni per le imprese di dimensioni minori

A. La struttura dei Clarified ISA

- **Sezioni** di ogni ISA:
 - ✓ Introduzione
 - ✓ Obiettivi
 - ✓ Definizioni (quasi sempre)
 - ✓ Regole
 - ✓ Linee guida ed altro materiale esplicativo
- **Tutte** le sezioni costituiscono l'ISA
- L'**intero testo** dell'ISA è rilevante per:
 - ✓ Comprenderne gli **obiettivi**
 - ✓ Applicarne correttamente le **regole**

A. La struttura dei Clarified ISA (2)

INTRODUZIONE

- Scopo, oggetto e contesto dell'ISA
- Data di entrata in vigore

OBIETTIVI

- ISA pertinenti: **devono** essere raggiunti
- ISA non pertinenti: non applicabili

DEFINIZIONI

- Valide per il singolo ISA
- Valide per tutti gli ISA

A. La struttura dei Clarified ISA (3)

REGOLE (i “deve”)

- ISA non pertinenti: non applicabili
- ISA pertinenti:
 - ✓ Regole subordinate a condizione: non applicabili se la condizione non sussiste
 - ✓ Altre regole: derogabili solo in casi eccezionali

LINEE GUIDA ed altro materiale esplicativo

- Spiegano il significato o l'ambito di applicazione di una regola
- Forniscono esempi di procedure applicabili nelle circostanze

B. Oggetto del principio ISA 200

- E' il punto di partenza per la comprensione della revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione
- Espone scopi, natura, portata e gli obiettivi generali della revisione contabile
- Indica gli obiettivi generali del revisore e le sue responsabilità

B. La revisione contabile del bilancio

- La revisione contabile ha la **finalità di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori** mediante l'espressione di un giudizio sul fatto che il bilancio sia redatto in tutti gli aspetti significativi in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria.
- La revisione contabile svolta in **conformità ai principi di revisione e ai principi etici applicabili** consente al revisore di formarsi tale giudizio

B. L'oggetto della revisione: il bilancio

- Il bilancio è redatto dalla direzione con i responsabili delle attività di governance.
- I principi di revisione non impongono responsabilità alla direzione ed ai responsabili delle attività di governance.
- Ma la revisione presuppone che la direzione ed i responsabili delle attività di governance abbiano riconosciuto determinate responsabilità fondamentali per lo svolgimento della revisione.
- La revisione contabile non solleva la direzione o i responsabili delle attività di governance dalle loro responsabilità.

B. Obiettivi generali del revisore



B. La ragionevole sicurezza

Il revisore deve ottenere una **ragionevole sicurezza** che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.

Per ottenere una **ragionevole sicurezza** il revisore deve acquisire **elementi probativi sufficienti ed appropriati** per ridurre il **rischio di revisione** ad un livello sufficientemente basso

Ragionevole sicurezza ~ Sicurezza elevata

Ragionevole sicurezza ≠ Sicurezza assoluta

B. I “deve” del revisore - le regole

Il revisore **deve**:

- conformarsi ai **principi etici** applicabili, inclusi quelli sull'indipendenza;
- applicare lo **scetticismo professionale**
- esercitare il proprio **giudizio professionale** nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile
- acquisire **elementi probativi sufficienti e appropriati** per poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio
- **conformarsi a tutti** i principi di revisione pertinenti
- utilizzare gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione pertinenti considerando le **interrelazioni tra i diversi principi**

B. Processo generale di revisione

Identificazione e valutazione dei rischi di **errori significativi**

Acquisizione di **elementi probativi** sufficienti e appropriati sull'esistenza o meno di errori significativi

Formazione ed espressione di un giudizio sul bilancio basato sugli elementi probativi acquisiti

P
R
O
F
E
S
S
I
O
N
A
L
E

S
C
E
T
T
I
C
I
S
M
O

B. Significatività

- Gli errori sono **significativi** se ci si può ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme influenzino le decisioni economiche degli utilizzatori
- La significatività **dipende** dalla **dimensione** e dalla **natura** della voce in esame

- Operazioni sensibili (con amministratori, parti correlate ecc...)
- Informazioni richieste da leggi o regolamenti
- Situazioni insolite relative ad operazioni normali

- In valore assoluto
- In valore relativo
- Effetto sui parametri e gli indici di bilancio

B. Significatività (2)

La significatività deve essere valutata

a livello di bilancio nel suo complesso

⚠ Attenzione
Tanti piccoli errori possono influenzare significativamente il bilancio

in relazione a singoli conti, classi di operazioni e informativa

B. Significatività (3)

- La significatività deve essere considerata:
 - per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione
 - valutare gli effetti degli errori
- Il revisore deve considerare gli effetti degli errori significativi ai fini dell'espressione del proprio giudizio professionale

B. Elementi probativi

- Sono costituiti dalle informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui basare il proprio giudizio
- Comprendono sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili che altre informazioni
- La sufficienza ne misura la quantità, l'appropriatezza la qualità (cioè pertinenza e attendibilità)

B. Rischio di revisione



C. Rischio intrinseco

- Esiste indipendentemente dalla revisione di bilancio
- Deve essere valutato a livello del bilancio nel suo complesso (rischio intrinseco generale) e a livello di singola voce / asserzione (rischio intrinseco specifico)
- Dipende da:
 - Suscettibilità ad errori (calcoli complessi o uso di stime soggette ad incertezze)
 - Eventuali fattori esterni (es. obsolescenza delle rimanenze)
 - Fattori generali dell'impresa (es. mancanza di capitale circolante)
 - ...

B. Rischio di controllo

- Dipende dall'efficacia del sistema di controllo interno nel fronteggiare i rischi identificati che minacciano il raggiungimento degli obiettivi dell'impresa pertinenti la redazione del bilancio.
- Per quanto efficace il sistema di controllo interno non può mai eliminare i rischi di errori significativi, ma solo ridurli.
- Possibili limiti intrinseci del controllo interno:
 - Errori umani
 - Elusione / collusione
 - Forzature dei controlli
- I principi di revisione indicano le condizioni in cui il revisore è tenuto, o può decidere, di verificare l'efficacia dei controlli

B. Rischio di individuazione

- Il rischio di individuazione riguarda la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione necessarie a ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso
- Alcuni aspetti che aumentano l'efficacia delle procedure di revisione sono:
 - un'adeguata pianificazione;
 - una adeguata assegnazione del personale
 - l'applicazione dello scetticismo professionale
 - la supervisione ed il riesame del lavoro svolto
- Il rischio di individuazione accettabile è inversamente proporzionale al rischio intrinseco e di controllo.

B. Considerazioni generali sul rischio

- Il rischio intrinseco e di controllo non possono mai essere così bassi da escludere qualunque procedura di validità sulle voci significative del bilancio.
- Gli esiti delle procedure di validità possono richiedere una modifica del giudizio sul rischio intrinseco e di controllo e la conseguente ridefinizione del rischio di individuazione accettabile e del piano di revisione.
- Quando il rischio intrinseco e di controllo 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 ad un livello accettabile (eventuale giudizio con modifiche o impossibilità di esprimere il giudizio)

B. Limiti intrinseci della revisione contabile

I limiti intrinseci della revisione derivano:

- Dalla natura dell'informativa finanziaria (ad es. l'uso di valutazioni soggettive)
- Dalla natura delle procedure di revisione (non sono indagini ufficiali su presunti illeciti);
- Dalla necessità che la revisione si svolga in tempi brevi ed a costi ragionevoli

I limiti intrinseci della revisione impediscono al revisore di ottenere la sicurezza assoluta che il bilancio non contenga errori significativi

C. Imprese minori

I “clarified ISA” sono stati sviluppati in modo da permetterne l'**applicazione alla revisione di imprese di ogni dimensione**; a questo fine:

- Vi sono paragrafi separati per le “**regole (doveri)**” per aiutare la leggibilità e chiarire i requisiti condizionati;
- Le “regole” sono state pensate per una **applicazione “proporzionale”**
- Vi sono **linee guida specifiche** per le revisioni delle imprese di dimensioni minori

C. Imprese minori

La sezione “linee guida ed altro materiale applicativo” di ogni principio contiene appositi paragrafi dedicati alla revisione di imprese di minori dimensioni

L'ISA 200 indica le caratteristiche qualitative che identificano le imprese minori

Le linee guida “dedicate” sono state elaborate principalmente per le imprese non quotate, ma possono essere applicate anche a società quotate non di grandi dimensioni

L'applicazione delle linee guida per le imprese di minori dimensioni non limita la responsabilità del revisore

C. Imprese minori

Gli ISA sono stati configurati per poter essere applicati con un approccio proporzionale alla dimensione e complessità di un'impresa

approccio proporzionale ≠ diversità di regole

Ogni revisione deve essere svolta con un approccio personalizzato che deve variare in base alle circostanze

L'esercizio del giudizio professionale è necessario per la configurazione delle procedure di revisione, per raccogliere gli elementi probativi e per conformarsi ai principi di revisione

C. Imprese minori - esempi di applicazione proporzionale

ISA 300 A12 - Semplicità nella documentazione della strategia generale di revisione (può bastare un memorandum breve ma appropriato)

ISA 300 A20 - Piano di revisione mediante programmi standard e check lists basate sul presupposto di un numero ridotto di attività di controllo dell'impresa

⚠ Attenzione!!! "Indipendentemente dalle circostanze, è tuttavia sempre necessaria un'indagine sui rischi identificati e su come vengono gestiti dalla direzione". (ISA 315 – A81)

C. Imprese minori - principi non applicabili

In alcuni casi certi principi possono essere non pertinenti, ad esempio:

- ISA 402 se l'impresa non utilizza fornitori di servizi
- ISA 600 se l'impresa non fa parte di un gruppo
- ISA 610 se l'impresa non dispone di una funzione di "internal auditing"

Firenze – 11 febbraio 2014

CPO . Corso di revisione

Relatore – Prof. Marco MAINARDI

**PIANIFICAZIONE DELLA
REVISIONE CONTABILE DEL
BILANCIO**

**PRINCIPIO DI REVISIONE
INTERNAZIONALE (ISA) N. 300**

Indice del documento

- INTRODUZIONE

- Oggetto del documento
- Ruolo e tempistica della pianificazione

- OBIETTIVO

- REGOLE

- Coinvolgimento del team
- Attività preliminari dell'incarico
- Attività di pianificazione
 - Strategia. Aspetti da considerare
- Documentazione
- Ulteriori aspetti

INTRODUZIONE (1)

OGGETTO: Stabilire la responsabilità del revisore nella pianificazione.

RUOLO DELLA PIANIFICAZIONE

E' strumento per:

- Identificare aree importanti.
- Anticipare i problemi.
- Lavorare con efficacia ed efficienza.
- Selezionare team adatto.
- Facilitare la supervisione.
- Coordinare lavoro di più team o esperti.

INTRODUZIONE (2)

TEMPISTICA DELLA PIANIFICAZIONE

- E' un processo continuo e iterativo
- Comincia poco dopo la precedente revisione
- Termina con la conclusione dell'incarico
- Considera le attività precedenti le procedure di revisione conseguenti:
 - ✓ Procedure di analisi comparativa preliminari
 - ✓ Comprensione del quadro normativo applicabile
 - ✓ Determinazione della significatività
 - ✓ Coinvolgimento di esperti.
 - ✓ Altre procedure di valutazione del rischio

OBIETTIVO

**PIANIFICARE LA REVISIONE
AFFINCHÉ SIA SVOLTA
IN MODO EFFICACE.**

REGOLE (1)

COINVOLGIMENTO DEL TEAM

ATTIVITA' PRELIMINARI:

- Accettazione/Continuazione (ISA 220).
- Rispetto principi etici (indipendenza etc) (ISA 220).
- Comprensione dei termini dell'incarico (ISA 210).

COINVOLGIMENTO DEL TEAM



- Almeno responsabile e membri chiave
- Esperienza e conoscenza
- Discussione su possibili errori significativi
- Discussione su possibili rischi di frode
- Incrementa l'efficacia e l'efficienza

"Un'ora dedicata alla pianificazione può far risparmiare cinque ore di lavoro"

ATTIVITA' PRELIMINARI



REGOLE (2)

ATTIVITA' DI PIANIFICAZIONE:

- 1) **DEFINIRE LA STRATEGIA GENERALE:**
 - a) Identificare la portata della revisione.
 - b) Definire obiettivi di reporting e scadenze.
 - c) Considerare i fattori rilevanti nell'indirizzare il lavoro del team.
 - d) Valutare le conoscenze precedenti.
 - e) Determinare le risorse e i periodi di intervento.

ATTIVITA' DI PIANIFICAZIONE

Valutazione del rischio

Procedure conseguenti

Giudizio e Relazione

Strategia Generale di revisione

Caratteristiche dell'incarico
Obiettivi di reportistica
Fattori rilevanti ed esperienza (significatività, fattori di rischio, etc.)
Natura, tempistica ed estensione delle risorse necessarie

Aggiornamento continuo e modifica della strategia e del piano

Piano di revisione dettagliato

Natura, tempistica ed estensione delle procedure pianificate
Procedure di valutazione del rischio
Procedure di revisione conseguenti

Comunicazioni alla direzione e ai responsabili delle attività di governance

⚠ **Attenzione!!!** La natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure non devono essere discusse in dettaglio con la direzione e non devono essere modificate su sua richiesta

STRATEGIA. Aspetti da considerare (1)

APPENDICE ISA 300

Caratteristiche dell'incarico:

- Quadro normativo sull'informativa finanziaria
- Quadro normativo specifico di settore
- Bilancio di gruppo e componenti
- Necessità di esperti con conoscenze specialistiche
- Presenza di revisori esterni e fornitori di servizi
- Necessità di tecniche computerizzate di audit
- Coordinamento con il personale dell'impresa

STRATEGIA. Aspetti da considerare (2)

Comunicazioni e reportistica:

- Scadenze dell'impresa
- Riunioni con responsabili di governance
- Altre comunicazioni (lettera di commento, etc.)
- Comunicazioni con revisori delle componenti
- Riunioni e discussioni del team di revisione
- Altri obblighi di reportistica

Natura, tempistica ed entità delle risorse:

- Selezione dei membri del team
- Assegnazione delle aree di revisione
- Budget tempi

STRATEGIA. Aspetti da considerare (3)

Fattori rilevanti, attività preliminari e conoscenze precedenti:

- Determinazione della significatività
- Identificazione preliminare aree rilevanti e a rischio
- Approccio critico e atteggiamento di scetticismo
- Esiti di precedenti incarichi (audit e extra-audit)
- Importanza del controllo interno
- Valutazione di affidamento sul controllo interno
- Sviluppi e cambiamenti rilevanti in:
 - ✓ Settore, quadro normativo e processi aziendali
 - ✓ Membri chiave della direzione

REGOLE (3)

2) DEFINIRE UN PIANO DI REVISIONE:

- a) Natura – Tempistica – Estensione delle procedure di valutazione del rischio (ISA 315).
- b) Natura – Tempistica – Estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi (ISA 330).
- c) Altre procedure richieste dalle circostanze.

3) PIANIFICARE L'ATTIVITÀ DI DIREZIONE, DI SUPERVISIONE E DI RIESAME DEL LAVORO

REGOLE (4)

IL REVISORE DEVE DOCUMENTARE:

- a) La strategia generale.
- b) Il piano di revisione.
- c) Eventuali modifiche durante lo svolgimento della revisione.

DOCUMENTAZIONE

Strategia generale di revisione (ISA 300.A16):

Memorandum con le principali decisioni su:

- La portata della revisione:
 - ✓ Revisione legale del bilancio IFRS
 - ✓ Revisione volontaria del bilancio principi OIC,
- La tempistica e lo svolgimento dell'incarico:
 - ✓ Valutazione preliminare aree a rischio
 - ✓ Valutazione su approccio di revisione
 - ✓ Definizione del team
 - ✓ Tempistica e descrizione delle fasi principali
 - ✓ Verbale della riunione di planning del team

REGOLE (5)

ULTERIORI ASPETTI PER I PRIMI INCARICHI

- a) Accettazione cliente/incarico (ISA 220).
- b) Contatto con il revisore precedente.
- c) Procedure sui saldi di apertura (ISA 510).

NOTA PER LE IMPRESE DI DIMENSIONI MINORI

- a) Strategia → basta un breve memo.
- b) Piano di revisione → programma standard o check-lists.

Firenze 11 febbraio 2014

CPO - Corso Revisione

Relatore – Prof. Marco Mainardi

**L'IDENTIFICAZIONE E LA VALUTAZIONE
DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI
MEDIANTE LA COMPrensIONE
DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI
OPERA**

**PRINCIPIO DI REVISIONE
INTERNAZIONALE (ISA) N. 315**

Indice del documento

- **INTRODUZIONE**
 - Oggetto del documento
- **OBIETTIVO**
- **DEFINIZIONI**
- **REGOLE**
 - Attività preliminari
 - Procedure di valutazione del rischio e attività correlate
 - Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno
 - Identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi
 - Documentazione

INTRODUZIONE

OGGETTO

Stabilire la responsabilità del revisore nell'identificare e valutare i rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, a livello di bilancio e di asserzioni, mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.

OBIETTIVO

**IDENTIFICARE E VALUTARE
I RISCHI DI ERRORI
SIGNIFICATIVI A LIVELLO
DI BILANCIO E DI ASSERZIONI .**

DEFINIZIONI

- **ASSERZIONI** - Attestazioni della direzione, esplicite e non, inserite nel bilancio.
- **RISCHI CONNESI ALL'ATTIVITA'** - Un rischio derivante da condizioni, eventi, circostanze, azioni o inattività significative che potrebbero incidere sfavorevolmente sulla capacità dell'impresa di raggiungere i propri obiettivi e di realizzare le proprie strategie, ovvero dalla definizione di obiettivi e strategie non appropriate.
- **RISCHIO SIGNIFICATIVO** - Un rischio di errore significativo identificato e valutato che, a giudizio del revisore, richiede una speciale considerazione nella revisione.

REGOLE (1)

ATTIVITA' PRELIMINARI

- **Accettazione/Continuazione (ISA 220).**
- **Rispetto principi etici (indipendenza etc) (ISA 200).**
- **Rispetto dei principi di revisione internazionali (ISA 200).**

REGOLE (2)

PROCEDURE DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO E ATTIVITA' CORRELATE

- a) Indagini presso la direzione ed altri soggetti all'interno dell'impresa.
- b) Procedure di analisi comparativa.
- c) Osservazioni ed ispezioni.
- d) Informazioni acquisite in periodi amministrativi precedenti.
- e) Discussione tra i membri del team di revisione.

REGOLE (3)

COMPrensione DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA

- a) Comprensione del settore di attività, regolamentazione ed altri fattori esterni rilevanti, incluso il quadro normativo sulla informazione finanziaria.
- b) Comprensione della natura dell'impresa:
 - attività operative;
 - assetto proprietario;
 - struttura di governance;
 - partecipazioni e attività di investimento;
 - finanziamenti e attività finanziarie;
 - informativa finanziaria dell'impresa.

REGOLE (3)

COMPRESIONE DELL'IMPRESA E DEL CONTESTO IN CUI OPERA (segue)

- c) Comprensione della scelta e della applicazione dei principi contabili da parte dell'impresa, incluse le ragioni per la loro modifica.
- d) Comprensione degli obiettivi e delle strategie dell'impresa, dei rischi connessi all'attività svolta, ad essi correlati che possono causare rischi di errori significativi.
- e) Misurazione ed esame della performance economico-finanziaria dell'impresa.

REGOLE (3)

IL CONTROLLO INTERNO DELL'IMPRESA

- a) Natura e livello di comprensione degli aspetti del controllo interno rilevanti.
- b) Comprensione dei componenti del controllo interno.
- c) Comprensione delle attività di controllo rilevanti ai fini della revisione.
- d) Monitoraggio dei controlli.

CONTROLLO (3). Aspetti da considerare (1).

APPENDICE 1 - ISA 315

Comprensione dei componenti del controllo interno

- 1. Ambiente di controllo**
- 2. Processo adottato dall'impresa per la valutazione del rischio ai fini dell'informativa finanziaria**
- 3. Sistema informativo rilevante per l'informativa finanziaria, inclusi i processi di gestione correlati, e la comunicazione**

REGOLE (4)

IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI:

- a) Rischi a livello di bilancio.**
- b) Rischi a livello di asserzioni.**
- c) Rischi significativi dovuti a frode (ISA 240)**
- d) Rischi che richiedono una speciale considerazione nel processo di revisione.**
- e) Rischi per i quali le sole procedure di validità non forniscono elementi probativi sufficienti ed appropriati.**
- f) Riconsiderazione della valutazione del rischio.**

ERRORI (4). Aspetti da considerare (2).

APPENDICE 2 – ISA 315

Condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi: alcuni esempi

- Presenza di alleanze e joint venture complesse;
- utilizzo di operazioni finanziarie fuori bilancio, imprese a destinazione specifica ed altri accordi finanziari complessi;
- operazioni significative con parti correlate;
- assenza di personale con competenze appropriate;
- cambiamenti del personale chiave;
- carenze nel sistema di controllo interno;
- incoerenza tra la strategia IT dell'impresa e le sue strategie di gestione.

DOCUMENTAZIONE

- Discussione tra i membri del team di revisione.
- Elementi chiave della comprensione acquisita su ciascun aspetto dell'impresa, del contesto in cui opera, e ciascuna delle componenti del controllo interno.
- Fonti di informazione e procedure di valutazione del rischio adottate.
- I rischi di errori significativi identificati e valutati sia a livello di bilancio che di asserzioni.
- I rischi identificati ed i relativi controlli dei quali il revisore abbia acquisito una comprensione.

Firenze 11 febbraio 2014

CPO – Corso di revisione

Relatore: Prof. Marco Mainardi

ISA 330
LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI
IDENTIFICATI E VALUTATI

Introduzione

Oggetto e data di entrata in vigore

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

Definizioni

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

Procedure di conformità

Il revisore deve definire e svolgere procedure di conformità per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sull'efficacia operativa dei controlli pertinenti, se:

- a) Nella valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni il revisore si aspetta che i controlli operino efficacemente (ossia il revisore intenda fare affidamento sull'efficacia operativa dei controlli nel determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità); ovvero
- b) Le procedure di validità non possano fornire, da sole, sufficienti e appropriati elementi probativi a livello di asserzioni

Le procedure di conformità

Esse sono volte a valutare e verificare l'efficacia operativa dei controlli, posti in essere dall'impresa oggetto di revisione, al

fine di ridurre al minimo la insoddisfazione.
LE PROCEDURE DI CONFORMITÀ che possono essere utilizzate per ottenere gli elementi probativi dei controlli sono costituite da:

- ANALISI DOCUMENTAZIONE DI SUPPORTO DEI CONTROLLI
- INTERVISTA AL PERSONALE ADDETTO AI CONTROLLI
- OSSERVAZIONI DELLE MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DEI CONTROLLI
- RIESECUZIONE DEI MEDESIMI CONTROLLI DA PARTE DEL REVISORE

Procedure di conformità

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

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

Procedure di validità

Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa. Il revisore deve considerare se le procedure di conferma esterna siano da svolgere come procedure di validità. Le procedure di validità del revisore devono includere le seguenti procedure di revisione relative alla fase di chiusura del bilancio:

- a) Il controllo della corrispondenza o la riconciliazione del bilancio con le sottostanti registrazioni contabili;
- b) L'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di preparazione del bilancio

Procedure di validità

Se il revisore ha stabilito che un rischio identificato e valutato di errore significativo a livello di asserzioni rappresenti un rischio significativo, egli deve svolgere procedure di validità specificamente rispondenti a quel rischio. Qualora l'approccio verso i rischi significativi si basi unicamente su procedure di validità, tali procedure devono includere le verifiche di dettaglio. Se le procedure di validità sono svolte ad una data intermedia, il revisore deve coprire il restante periodo svolgendo:

- a) procedure di validità in combinazione con procedure di conformità per il periodo intercorrente; ovvero
- b) esclusivamente procedure di validità conseguenti, se il revisore le ritiene sufficienti, che forniscano una base ragionevole per estendere le conclusioni di revisione dalla data intermedia fino alla data di chiusura del periodo amministrativo

Le procedure di validità

LE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

- SVILUPPO DI UN'ASPETTATIVA INDIPENDENTE
- DEFINIZIONE DI UNA DIFFERENZA SIGNIFICATIVA
- CALCOLO DELLE DIFFERENZE
- ANALISI DELLE DIFFERENZE SIGNIFICATIVE

LE VERIFICHE DI DETTAGLIO

- RICHIESTA DI CONFERMA ESTERNA
- RICERCA DI PASSIVITA' NON REGISTRATE
- VERIFICA DEL RISPETTO DEL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA
- VERIFICA CORRETTA CLASSIFICAZIONE

Procedure di validità

Il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa, indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi. Tale regola riflette il fatto che: a) la valutazione del rischio da parte del revisore è soggettiva e come tale non può identificare tutti i rischi di errori significativi, e b) ci sono limiti intrinseci nel controllo interno, che includono la possibilità di forzature dei controlli da parte della direzione.

Procedure di validità

Nel caso in cui siano individuati ad una data intermedia errori che il revisore non aveva previsto al momento della valutazione dei rischi di errori significativi, il revisore deve valutare se sia necessario modificare la relativa valutazione del rischio, nonché la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità pianificate per il restante periodo

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

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

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

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

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

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

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

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

Linee guida ed altro materiale esplicativo

Risposte generali di revisione

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

- La segnalazione al team di revisione della necessità di mantenere lo scetticismo professionale ;
- L'assegnazione di personale con maggiore esperienza o con speciali competenze o l'impiego di esperti;
- Una maggiore supervisione del lavoro;
- L'inclusione di elementi aggiuntivi di imprevedibilità nella selezione delle procedure di revisione conseguenti da svolgere;
- L'effettuazione di modifiche di carattere generale alla natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità a fine esercizio invece che ad una data intermedia ovvero modificare la natura delle procedure di revisione per acquisire elementi probativi più persuasivi.

Valutazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi

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

- Significatività dell'errore potenziale nell'asserzione e probabilità che lo stesso abbia un effetto significativo, singolarmente o insieme ad altri errori potenziali, sul bilancio;
- Efficacia delle risposte e dei controlli da parte della direzione per fronteggiare i rischi;
- Esperienza acquisita durante precedenti revisioni in merito ad errori potenziali simili;
- Risultati delle procedure di revisione svolte, incluso se tali procedure di revisione abbiano identificato casi specifici di frode o di errore dovuto a comportamenti od eventi non intenzionali;
- Fonte e attendibilità delle informazioni disponibili;
- Persuasività degli elementi probativi;
- Comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno.