

# Le Guide

Norme e tributi

Mercoledì 13 Dicembre 2006

## I NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE

- I criteri approvati dai Consigli nazionali di dottori commercialisti e ragionieri e raccomandati dalla Consob
- L'analisi del rischio è il presupposto per individuare le procedure di valutazione del bilancio

Il Sole **24 ORE**

[www.ilsole24ore.com](http://www.ilsole24ore.com)

## I NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE

### SOMMARIO

#### I COMMENTI

<b>3</b> La bussola del rischio scalza le check list	Luca De Stefani
<b>4</b> L'obiettivo è un buon livello di sicurezza	Michelangelo Rondelli
<b>5</b> Il dubbio aiuta a superare i pregiudizi	Pietro Portaluppi
<b>7</b> Il revisore deve garantire autonomia	Gianluca Officio
<b>9</b> Regole valide anche per piccole imprese	Gaspare Insaudo
<b>11</b> Alla ricerca di elementi di prova sufficienti	Laura Pedicini
<b>13</b> I dati rilevanti da sistemi a campione	Dario Colombo
<b>15</b> I confronti evidenziano coerenze e anomalie	Dario Colombo
<b>16</b> Il quadro completo	

### Gli esperti



#### Composizione della commissione paritetica per la statuizione dei principi di revisione

Presidente:  
**Michelangelo Rondelli \*\***  
 Vice presidenti:  
**Pietro Portaluppi \*\***  
**e Vittorino Tedde\***  
 Componenti:  
**Gianna Adami\***; **Claudio Badalotti\***; **Ezio Bassi\*\***; **Sebastiano Baudo\*\***;

**Riccardo Bauer\***;  
**Gianfranco Borio\*\***; **Giulio Capiaghi\*\***; **Matteo Caratozzolo\***; **Sergio Cassandrelli\*\***; **Ulderico Ciarcià \*\***; **Dario Colombo\***; **Giovanni Cossu\*\***; **Fabio Gallassi\***;  
**Gaspare Insaudo\***; **Gianluca Officio\***; **Gianluca Ponzellini\***;  
**Massimo Pulcini\*\***;  
**Maurizio Serafini\*\***;  
**Roberto Tizzano\***;

**Ambrogina Zanzi\***  
 Delegato del Cndc:  
**Leonardo Losi**  
 Delegato del Cnr:  
**Luciano Aldo Ferrari**  
 Segreteria tecnica:  
**Laura Pedicini e Elisa Sartori**

\* Componente nominato dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti  
 \*\* Componente nominato dal Consiglio nazionale dei ragionieri

**I SETTE DOCUMENTI****LA BUSSOLA  
DEL RISCHIO  
SCALZA  
LE CHECK LIST****Luca De Stefani**

■ Con il varo di tre nuovi principi di revisione e l'aggiornamento di altri quattro, continua il lavoro della Commissione paritetica tra dottori commercialisti e ragionieri, in collaborazione con la Consob e l'Assirevi, per l'aggiornamento delle regole del controllo contabile, in linea con i principi internazionali.

L'opera è partita nell'ottobre 2002 con l'approvazione di 15 documenti (220, 230, 250, 320, 402, 501, 505, 510, 530, 540, 550, 560, 580, 610, 620). Successivamente, sono stati adottati i principi 260 e 600 (le comunicazioni dei revisori ai responsabili della governance e l'utilizzo del lavoro di altri revisori). Il documento 1006 è stato dedicato alla revisione dei bilanci delle banche, mentre nel novembre 2004 sono state approvate le direttive relative all'indipendenza del revisore.

Con i documenti approvati da ultimo i principi di revisione italiani, in precedenza basati essenzialmente su dettagliate procedure di controllo delle voci di bilancio, si sono adeguati alle regole degli *International standards on auditing* (Isa), caratterizzati dall'approccio per "principi e procedure generali". Gli Isa sono emessi dall'*International auditing and assurance standards board* (Iaasb), che è una commissione appartenente alla Federazione internazionale degli esperti contabili (Ifac).

L'ultimo aggiornamento dei principi di revisione italiani, a cui è dedicato questo inserto, è stato deliberato dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e dal Consiglio nazionale dei ragionieri, rispettivamente nelle sedute del 7 e 28 novembre e del 18 ottobre e 29 novembre 2006 (si veda la tabella a pagina 16).

Con il varo dei documenti 200, 315, 330

e 500, denominati "audit risk standards", si è incrementata l'importanza della valutazione del rischio da parte del revisore per definire le procedure di revisione. Solo la corretta conoscenza dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, consente al revisore di valutare i rischi di errori significativi del bilancio e di sviluppare un programma di lavoro più incisivo ed efficace.

I nuovi principi di revisione vanno applicati ai controlli contabili dei bilanci d'esercizio e consolidato che si chiuderanno a partire dal 31 dicembre 2006 (delibera Consob 15665 del 6 dicembre 2006).

Anche l'articolo 26 della direttiva 2006/43/CE del 17 maggio 2006, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, prevede che i revisori legali e le imprese di revisione contabile eseguano le revisioni legali dei conti conformemente ai principi di revisione internazionali adottati dalla Commissione. Solo in casi eccezionali gli Stati potranno stralciare parti dei principi, previa comunicazione alla Commissione degli specifici obblighi giuridici nazionali che ne motivano lo stralcio. In sostanza, anche nella revisione contabile delle piccole e medie imprese dovranno essere applicati i principi di revisione internazionali. L'articolo 26 della direttiva è stato commentato in questo senso anche dalla Fee (European federation of accountants) nella nota del 6 settembre 2006.

Secondo una parte della dottrina, però, gli Isa dovrebbero essere applicabili solo alle società di dimensione e importanza maggiore. La loro applicazione anche per le Pmi richiederebbe, infatti, procedure di revisione troppo complicate e onerose per questi soggetti.

Un contributo in questo senso è stato dato dal documento 1005 relativo alle «Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori» approvato il 15 ottobre 2004 dalla Commissione paritetica di dottori commercialisti e ragionieri. Questo documento non prescrive alcun nuovo principio di revisione, né prevede esenzioni rispetto alle prescrizioni contenute nei principi generali, ma costituisce un'analisi degli elementi che caratterizzano le imprese ed enti minori e fornisce una guida all'applicazione dei singoli principi di revisione a queste realtà.

**CONTINUA  
L'OPERA  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
E DEI RAGIONIERI  
PER TRADURRE  
GLI «ISA»**

## I NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE

## LINEE INTERNAZIONALI

## L'OBIETTIVO È UN BUON LIVELLO DI SICUREZZA

IL PROFESSIONISTA DEVE ADOTTARE PROCEDURE EFFICACI PER INDIVIDUARE SCOSTAMENTI SIGNIFICATIVI

**Michelangelo Rondelli**

■ Secondo la direttiva del 17 maggio 2006, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e consolidati (articolo articolo 26) le revisioni legali dei conti devono essere eseguite sulla base dei principi internazionali. Per altro, i principi, per essere accettati a livello europeo, devono essere elaborati secondo una procedura appropriata, così da contribuire a un livello elevato di credibilità dei conti annuali e consolidati.

Il documento 200 (aggiornato) enuncia i principi generali della revisione contabile e anticipa il concetto di «rischio di revisione», il cardine per i controlli. Rispetto alla precedente edizione, vengono confermati i seguenti aspetti:

■ l'obiettivo della revisione contabile è acquisire ogni elemento che consenta al revisore di esprimere un giudizio sulla redazione del bilancio ovvero se il documento sia elaborato in tutti i suoi aspetti significativi e in conformità al quadro normativo di riferimento;

■ il revisore deve operare in conformità alla legge, ai principi di revisione e, ove applicabili, alle raccomandazioni Consob;

■ il concetto di «ampiezza del lavoro di revisione» viene inteso come l'insieme delle procedure che sono ritenute necessarie, nelle varie circostanze, per conseguire gli obiettivi della revisione. Si chiarisce così la differenza tra principi e procedure: i primi sono sempre applicabili mentre le seconde devono variare in relazione alle circostanze (per esempio, la dimensione dell'impresa);

■ il concetto di «ragionevole sicurezza» sottolinea il fatto che il revisore non può ottenere una sicurezza assoluta che il bilancio non contenga errori significativi, a causa dei limiti connaturati nel processo di revisione. Questi limiti possono derivare da fat-

tori quali: l'utilizzo di verifiche a campione, le limitazioni intrinseche in qualsiasi sistema di controllo interno e la natura degli elementi probativi di revisione che non sempre possono essere conclusivi.

I principali aspetti innovativi del documento riguardano l'enunciazione del rischio di revisione e di significatività. Il «rischio di revisione» consiste nel fatto che il revisore può esprimere un giudizio non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato. È correlato al rischio che il bilancio possa contenere errori significativi prima di essere sottoposto a revisione e al rischio che il revisore non individui gli errori.

Gli elementi che costituiscono il rischio di revisione sono:

■ il «rischio intrinseco», cioè la possibilità di un'asserzione di bilancio di contenere un errore significativo. Questo rischio è più o meno elevato a seconda del tipo di asserzione, per esempio saldi di bilancio derivanti da stime soggette a significative incertezze oppure circostanze esterne (mercato) o interne (management o tecnologia).

■ Il «rischio di controllo», cioè la possibilità che un errore che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o congiuntamente ad altri, non sia prevenuto o individuato e corretto tempestivamente dal sistema di controllo interno.

Queste tipologie di rischio sono connesse all'impresa ed esistono indipendentemente dalla revisione del bilancio.

Il «rischio di individuazione» è la possibilità che il revisore non individui un errore contenuto in un'asserzione che potrebbe essere significativo singolarmente o congiuntamente ad altri errori.

Il revisore deve pianificare e svolgere il lavoro di revisione con l'obiettivo di ridurre il rischio di revisione a un livello accettabilmente basso. Il revisore pertanto svolge procedure di revisione per individuare e valutare il rischio di errori significativi e riduce il rischio di individuazione svolgendo procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati. Questo aspetto, che costituisce il processo fondamentale della revisione, viene regolato dai documenti 315 e 330.

In base al concetto di significatività il revisore è interessato all'individuazione di errori significativi e pertanto non è responsabile dell'individuazione di errori non significativi rispetto al bilancio nel suo complesso. Il concetto di significatività fa riferimento al documento 320.

**L'ATTEGGIAMENTO****IL DUBBIO  
AIUTA  
A SUPERARE  
I PREGIUDIZI****Pietro Portaluppi**

■ L'insieme dei principi di revisione ha l'obiettivo di indirizzare il lavoro del professionista affinché possa acquisire la ragionevole sicurezza che il bilancio, nel suo complesso, non contenga errori significativi.

Il principio di revisione 240 «La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio» fornisce le linee guida atte a individuare possibili frodi.

Ai fini dei principi di revisione la frode consiste in un comportamento doloso posto in essere per ottenere un vantaggio ingiusto o illecito che comporta la presenza di errori significativi in bilancio. Le frodi possono comportare false informazioni economico-finanziarie oppure possono essere la conseguenza di appropriazioni illecite di beni e attività dell'impresa.

Le false informazioni economico-finanziarie sono spesso dovute a forzature, da parte della direzione, di controlli interni, volte a manipolare i risultati di esercizio al fine di ingannare gli utilizzatori del bilancio.

L'appropriazione illecita di beni e attività è spesso commessa da dipendenti per valori relativamente modesti tuttavia potrebbe coinvolgere anche la direzione.

La direzione può essere indotta a fornire informazioni economico-finanziarie false a seguito di pressioni interne o esterne all'impresa, per conseguire obiettivi non diversamente raggiungibili. Tuttavia, è alla direzione stessa che compete la responsabilità principale nella prevenzione e nell'individuazione del-

le frodi.

L'attività del revisore, volta alla verifica dell'attendibilità del bilancio, si basa sull'applicazione di tutti i principi di revisione in quanto tutti sono tesi alla scoperta degli errori, anche se il principio 240 si riferisce specificatamente alle frodi. In effetti, diversi argomenti sono riferiti a caratteristiche generali già considerate in altri documenti.

**Scetticismo professionale**

È l'atteggiamento richiesto al revisore, dalla pianificazione a tutte le fasi successive, in modo particolare per valutare correttamente i rischi di errori significativi dovuti a frodi. Si richiede cioè un approccio dubitativo nei confronti della direzione e del personale dell'azienda e una valutazione critica degli elementi probativi acquisiti.

**Valutazione del rischio**

Per individuare l'esistenza di eventuali rischi di errori significativi dovuti a frodi debbono essere svolte indagini specifiche presso la direzione così da comprendere le modalità con cui i responsabili supervisionano i processi adottati dalla direzione per fronteggiare i rischi di frode e il funzionamento del controllo interno.

Poiché, pur considerando necessarie le indagini presso la direzione, si ritiene improbabile che possano emergere informazioni utili a individuare frodi commesse dalla direzione stessa, si considera utile svolgere indagini presso altri soggetti dell'impresa.

L'attenzione rivolta dal revisore alla possibilità di errori dovuti a frodi, è mantenuta durante tutta l'attività di revisione contabile attraverso la rilevazione di operazioni inusuali, di fatti, importi, indici o tendenze che potrebbero indicare l'esistenza di errori.

Lo scambio di informazioni nell'ambito del team e la discussione critica, senza pregiudizi, in merito all'onestà e all'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance è un mezzo utile acquisire ulteriori elementi per la valutazione del rischio.

**Le risposte di revisione**

Appurate l'esistenza e l'entità del rischio

**È INDISPENSABILE  
L'APPROCCIO  
CRITICO  
SUL VERTICE  
AZIENDALE  
E SUL MATERIALE  
RACCOLTO**

## I NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE

si rende necessario individuare le procedure di revisione adeguate ai rischi identificati. La prima risposta di carattere generale consiste nell'assegnare personale idoneo a operare in funzione dei rischi, dei principi contabili adottati dall'impresa e nel considerare il tempo adeguato allo svolgimento delle verifiche che, molto probabilmente, sarà superiore rispetto a quello necessario in situazioni a basso rischio.

Le procedure di revisione dovranno essere modificate al fine di ottenere elementi probativi attendibili o maggiori informazioni di supporto incrementando, eventualmente, l'estensione delle verifiche a campione.

Per rispondere al rischio di forzatura dei controlli da parte della direzione debbono essere previste procedure per verifi-

care la correttezza delle scritture registrate nei libri contabili, esaminare le stime contabili e comprendere le motivazioni economiche legate a operazioni significative che esulino dall'attività ordinaria dell'impresa oppure appaiano inusuali.

Alla scoperta di un errore il revisore deve valutare se sia indicativo di una frode e, di conseguenza, considerare gli effetti su altri aspetti della revisione tenendo conto che un caso di frode potrebbe non essere un evento isolato.

Il principio prevede che la conclusione dell'attività di revisione, nel caso di frodi tali da dubitare dell'integrità della direzione, si possa rinunciare all'incarico. Situazione da valutarsi in funzione della tipologia di incarico ma che, in ogni caso, manifesterà i suoi effetti nella relazione del revisore.

### Visite a sorpresa per ridurre le frodi



#### ■ Un passaggio del principio di revisione 240

I seguenti esempi rappresentano specifiche procedure di revisione in risposta ai rischi di frode:

- visitare sedi aziendali o svolgere specifiche verifiche a sorpresa o senza preavviso (...ndr);
- richiedere che la conta fisica delle rimanenze avvenga alla fine dell'esercizio, o ad una data prossima alla fine dell'esercizio per minimizzare il rischio di manipolazione dei dati (...ndr);
- modificare l'approccio di revisione nel periodo corrente. Ad esempio: in aggiunta alla richiesta scritta di conferma, contattare verbalmente i principali clienti e fornitori; trasmettere le richieste scritte di conferma direttamente ad una specifica persona all'interno dell'organizzazione o cercare molteplici e differenti informazioni;
- eseguire una verifica approfondita delle scritture di rettifica trimestrali o di fine esercizio ed esaminare con attenzione quelle che appaiono insolite per natura o ammontare;
- per le operazioni significative e inusuali, con particolare riferimento a quelle contabilizzate in prossimità della

fine dell'esercizio, esaminare con attenzione se la controparte sia una parte correlata e la provenienza delle risorse finanziarie utilizzate per tali operazioni;

- svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità esaminando dati disaggregati. Ad esempio, confrontare le vendite e il costo del venduto per sedi aziendali, per linee di prodotto o per mesi con le previsioni elaborate dal revisore;
- richiedere informazioni al personale delle aree nelle quali siano stati identificati rischi di errori significativi dovuti a frode, al fine di acquisire la loro specifica conoscenza circa i rischi stessi e se, o in che modo, i controlli costituiscano una risposta efficace;
- nel caso in cui altri revisori indipendenti siano incaricati della revisione del bilancio di una o più imprese controllate, divisioni o filiali, discutere con loro l'ampiezza della revisione da svolgere in risposta ai rischi di errori significativi dovuti a frodi (...ndr);
- se il lavoro di un esperto assume particolare rilievo in relazione a una voce di bilancio per la quale il rischio di errori

significativi dovuti a frode è elevato, svolgere ulteriori procedure su alcune o tutte le assunzioni usate dall'esperto, sui suoi metodi e sui risultati ottenuti per accertare che i risultati non siano irragionevoli, oppure rivolgersi a un altro esperto per tale fine;

- svolgere procedure di revisione per analizzare determinati saldi di apertura di bilanci precedentemente revisionati, al fine di valutare come si sono risolti alcuni aspetti che avevano richiesto stime contabili o altre valutazioni (...ndr);
- svolgere procedure di revisione sulle riconciliazioni contabili o su altre riconciliazioni effettuate dall'impresa (...ndr);
- svolgere procedure di revisione basate su tecniche computerizzate, come, ad esempio, l'estrazione di dati con l'obiettivo di individuare anomalie in una popolazione;
- verificare l'integrità delle scritture contabili e delle operazioni generate dal sistema computerizzato;
- cercare ulteriori elementi probativi da fonti esterne all'impresa soggetta a revisione.

**L'INCARICO****IL REVISORE  
DEVE  
GARANTIRE  
AUTONOMIA****Gianluca Officio**

Il documento 300, «pianificazione della revisione contabile del bilancio» è stato completamente ristrutturato rispetto a quello in precedenza in vigore e, in coerenza con il nuovo approccio di revisione previsto dagli *International standards on auditing* (Isa), focalizza l'attenzione, anche nella fase di pianificazione, sulla valutazione dei rischi nella revisione. Infatti, nel capitolo introduttivo, che sintetizza le principali novità rispetto alla precedente edizione, viene messo in evidenza come la pianificazione richieda la definizione della strategia generale di revisione per ridurre il rischio (a un livello accettabilmente basso) di non individuare errori significativi nel bilancio.

Altra novità è rappresentata dalla considerazione della revisione (controllo contabile) nelle imprese "minori" laddove, in conseguenza delle dimensioni, le procedure risultano più semplificate. Sovente la revisione delle imprese di piccole dimensioni, dove spesso chi gestisce la società è anche chi la possiede, è svolta da un professionista individuale che si avvale della collaborazione di uno o più ausiliari. In tali situazioni la fase di pianificazione della revisione potrà limitarsi a evidenziare le problematiche derivanti dall'esperienza e di quelle eventualmente emerse dai colloqui con il proprietario-amministratore e a impartire le istruzioni per le procedure di revisione delegate ai collaboratori del revisore unico.

Il documento sottolinea che la fase di pianificazione è un processo in cui devono essere coinvolti, oltre al responsabile dell'incarico, i componenti più esperti del

team di revisione, al fine di trasmettere agli altri esperienza e conoscenza e di migliorare l'efficacia e l'efficienza del lavoro.

Il nuovo documento è più articolato rispetto al precedente e si sviluppa nei seguenti capitoli, oltre all'introduzione:

- Attività preliminari all'incarico;
- Pianificazione;
- Ulteriori aspetti da considerare nel caso di primo incarico di revisione;
- Appendice.

Per quanto riguarda le attività preliminari all'incarico, la principale novità è rappresentata dalla verifica dei requisiti etici e di "indipendenza" del revisore quale presupposto inderogabile riguardante il mantenimento dei rapporti con l'impresa.

La pianificazione costituisce la "parte centrale" del documento. Essa è volta a definire la strategia generale della revisione. Tale strategia deve stabilire l'ampiezza, la tempistica e la direzione della revisione per predisporre un dettagliato programma di procedure di revisione da applicare al fine di raggiungere l'obiettivo di esprimere un giudizio sul bilancio.

Gli aspetti principali che devono essere presi in considerazione nella fase di pianificazione possono essere: procedure da utilizzare per l'individuazione dei rischi; attività da svolgere per comprendere il contesto normativo in cui l'impresa opera e per verificarne i corretti adempimenti; determinazione del livello di significatività quale base per mettere in luce eventuali eccezioni; eventuale utilizzo di esperti esterni; svolgimento di procedure di revisione in risposta ai rischi già identificati; riunioni tra i partecipanti alla revisione contabile.

Particolare enfasi è posta sul fatto che il piano di revisione programmato nella fase di pianificazione deve avere come finalità primaria la riduzione del "rischio di revisione" a un livello accettabilmente basso. In altre parole, deve essere ridotto il più possibile il rischio che eventuali errori di una certa significatività non siano individuati dal revisore nel controllo del bilancio.

La fase di pianificazione non deve essere vista come un momento inamovibile e propedeutico all'applicazione delle procedure di revisione ma come un processo continuo, modificato e aggiornato duran-

**CON L'AVVIO  
DEL MANDATO  
OPPORTUNE  
AZIONI  
AGGIUNTIVE  
PER LA CERTEZZA  
SUI SALDI INIZIALI**

## I NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE

te lo svolgimento dell'incarico, in funzione dei risultati delle procedure effettuate e degli ulteriori elementi e informazioni di volta in volta ottenuti.

Anche la tematica riguardante la direzione, la supervisione e il riesame del lavoro svolto dal team di revisione pone in evidenza quale elemento discriminante «la valutazione dei rischi di errori significativi». Infatti, al crescere del rischio, il revisore aumenta l'estensione e la frequenza delle attività di direzione e supervisione dei componenti del team e svolge un riesame più approfondito del loro lavoro.

Particolare attenzione viene posta anche alla documentazione della pianificazione: il revisore deve documentare la strategia generale e il "piano di revisione", incluso ogni cambiamento significativo apportato durante lo svolgimento dell'incarico.

Altra novità è costituita dall'inserimento di uno specifico capitolo riguardante la

discussione della pianificazione con i responsabili delle attività di governance e con la direzione dell'impresa. Le discussioni con i responsabili delle attività di governance normalmente riguarderanno la strategia generale di revisione, la tempistica delle procedure da svolgere e ogni eventuale limitazione posta o esigenza aggiuntiva.

Nel caso di primo incarico il revisore, non disponendo di una precedente esperienza con l'impresa, dovrà verificare se esistono i presupposti etici e di indipendenza per accettare l'incarico, comunicare con il precedente revisore per ottenere tutte le informazioni utili, pianificare eventuali procedure addizionali per assumersi la responsabilità sui saldi iniziali di bilancio, identificare un team di revisione adeguato a svolgere questo incarico.

L'appendice del documento fornisce esempi che il revisore può prendere in considerazione nella predisposizione della strategia generale e del "piano di revisione".

### La pianificazione tiene conto anche della competenza del gruppo di lavoro



#### ■ Un passaggio del principio di revisione 300

##### **Direzione, supervisione e riesame del lavoro**

18. Il revisore deve pianificare la natura, tempistica ed estensione delle attività direttive e di supervisione dei membri del team di revisione ed il riesame del loro lavoro.

19. La natura, tempistica ed estensione delle attività direttive e di supervisione dei membri del team di revisione ed il riesame del loro lavoro dipendono da molti fattori, tra i quali le dimensioni e la complessità dell'impresa, le aree di revisione, il rischio di errori significativi e la capacità e competenza del personale che svolge l'attività di revisione. Il documento n. 220 fornisce una guida approfondita in merito alla direzione, supervisione e riesame del lavoro di revisione.

20. Il revisore pianifica la natura, tempistica ed estensione delle attività

direttive e di supervisione dei membri del team di revisione sulla base della valutazione dei rischi di errori significativi.

Al crescere del rischio valutato di errori significativi, il revisore di regola, per le aree a rischio, aumenta l'estensione e la frequenza delle attività di direzione e supervisione dei membri del team e svolge un riesame più approfondito del loro lavoro. Parimenti, il revisore pianifica la natura, tempistica ed estensione del riesame del lavoro svolto dal team sulla base della capacità e competenza dei suoi componenti.

21. La revisione delle imprese minori può essere svolta interamente dal responsabile dell'incarico di revisione (che potrebbe essere un professionista individuale). In queste circostanze non si pone un problema di direzione e supervisione dei membri del team di

revisione e di riesame del loro lavoro, in quanto il responsabile della revisione, avendo personalmente curato tutti gli aspetti del lavoro, è informato di tutte le problematiche significative. Ciò nonostante, il responsabile dell'incarico (o il professionista individuale) deve assicurarsi che la revisione sia svolta in conformità ai principi di revisione. Quando il professionista individuale ha curato lo svolgimento dell'intera revisione, può essere difficile, in pratica, assicurare la necessaria obiettività sulla validità dei giudizi maturati durante la revisione, pertanto, in presenza di problematiche particolarmente complesse o inusuali, può essere opportuno pianificare una attività di consultazione con altri revisori dotati di adeguata esperienza o con l'Ordine professionale di appartenenza.



**IL QUADRO DI OPERATIVITÀ****REGOLE  
VALIDE ANCHE  
PER PICCOLE  
IMPRESE****Gaspare Insaudo**

La serie dei nuovi principi di revisione, essendo centrale la valutazione e gestione del rischio, rimodula il controllo legale dei conti come un processo volto a identificare e valutare i rischi di errori significativi in bilancio, definendo e svolgendo procedure di revisione adeguate in risposta a tali rischi.

Il principio 315 tratta della comprensione dell'impresa e del suo contesto, compreso il controllo interno, in una misura sufficiente a identificare e valutare i rischi di errori significativi in bilancio, dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o dovuti a frodi.

Le procedure di valutazione del rischio da svolgere per comprendere l'impresa e il suo contesto prevedono principalmente: indagini presso la direzione ed altri soggetti interni; analisi comparativa; osservazioni e ispezioni.

Dove il controllo viene svolto da un team di professionisti, come avviene normalmente se l'incaricato del controllo è una società di revisione, è importante che in uno o più momenti di discussione, i componenti si devono confrontare, sulla base dello scetticismo professionale, riguardo alla possibilità che il bilancio contenga errori significativi, così da orientare e condividere le decisioni sulle procedure di revisione da svolgere in risposta ai rischi identificati e valutati.

Per la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera incluso il controllo interno, il revisore deve analizzare:

- il settore di attività, la normativa e gli altri fattori esterni;
- le caratteristiche dell'impresa e le scel-

te in merito ai principi contabili applicati; gli obiettivi, le strategie e i rischi correlati che possono essere causa di errori significativi in bilancio;

- la performance economico-finanziaria e le sue modalità di misurazione;
- il controllo interno, nell'articolazione delle sue componenti (ambiente di controllo, processo di valutazione dei rischi adottato dall'impresa, sistema informativo, attività di controllo, monitoraggio dei controlli).

In questa ottica la comprensione del controllo interno dell'impresa riveste un ruolo centrale, per identificare i rischi di errori e orientare in conseguenza il lavoro di controllo.

È anche chiaro che il revisore, pur interessato a tutti gli aspetti del controllo interno dell'impresa, focalizzerà la sua attenzione su quei controlli che l'impresa stessa ha posto in essere, sulla base della propria valutazione di rischio, per prevenire o identificare e correggere gli errori che potrebbero avere un impatto significativo sul bilancio.

La valutazione dei rischi di errori significativi è la parte concettualmente centrale del documento. Sulla base della comprensione ottenuta, il revisore deve identificare e valutare autonomamente il rischio di errori significativi, sia complessivamente a livello di bilancio, sia a livello delle asserzioni che sostanziano le classi di operazioni che vengono rendicontate, i saldi contabili che lo compongono e l'informativa che lo corredda (ci si riferisce alle asserzioni di esistenza, completezza, autorizzazione, correttezza matematica, classificazione e competenza). Questo processo comporta:

- l'identificazione dei rischi e dei relativi controlli istituiti dall'impresa, considerando le classi di operazioni, i saldi contabili e l'informativa;
- il collegamento dei rischi ai profili che possono risultare errati a livello di asserzioni;
- la valutazione della rilevanza e la probabilità di manifestazione dei rischi identificati.

In questa valutazione gioca un ruolo chiave la struttura dei controlli istituita dall'impresa e le relative attività di controllo di cui può essere opportuno accertare l'effettivo operare.

**È POSSIBILE  
MODELLARE  
LE INDICAZIONI  
SEGUENDO  
LE PECULIARITÀ  
DELLE AZIENDE  
MINORI**

## INNOVI PRINCIPI DI REVISIONE

Alla fine di questa fase il revisore può affrontare la definizione delle procedure di revisione da svolgere in risposta ai rischi identificati e valutati, che è la materia del documento 330. Tuttavia, il documento dedica ancora alcune considerazioni ad altri due aspetti rilevanti: la necessità di comunicare con i responsabili delle attività di governance e con la direzione e la documentazione del lavoro.

Oggetto della comunicazione sono i punti di debolezza riscontrati nel controllo interno aziendale, confidando che vengano rimossi, nell'interesse anzitutto dell'impresa stessa, ma anche per facilitare il futuro lavoro di controllo.

Circa l'altro aspetto, dovranno essere documentati, con le forme che il revisore riterrà adeguate, i passaggi chiave del lavoro di controllo svolto applicando il principio di revisione. In particolare:

- gli aspetti principali e le decisioni assunte nel corso della discussione fra i componenti del team di revisione;

- gli elementi fondamentali della comprensione acquisita su ciascuno degli aspetti dell'impresa e del suo contesto, in particolare su ciascuna componente del controllo interno, per valutare i rischi di errori significativi in bilancio. Dovranno essere documentate le fonti utilizzate e le procedure di valutazione del rischio svolte;

- i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e di asserzioni;

- i rischi identificati e i controlli valutati.

Il documento è corredato da tre appendici applicative.

La prima è una guida ai fattori da considerare per la comprensione dell'impresa e del suo contesto, la seconda è relativa agli aspetti pertinenti le componenti del controllo interno e la terza alle condizioni e agli eventi che possono essere spia di rischi di errori significativi.

In conclusione va osservato che rispetto ai documenti precedenti che sostituisce, questo principio enfatizza la necessità di costruire un approccio alla revisione sempre più focalizzato sulle specificità dell'impresa soggetta al controllo contabile e valorizza l'esperienza e la maturità professionale del revisore.

Va infine considerato come il documento, sebbene esso non sia "dedicato" alle piccole e medie imprese, pur contenendo diversi riferimenti a questa tipologia, costituisca una risposta indiretta a coloro che hanno sostenuto la scarsa applicabilità dei principi di revisione al controllo contabile svolto sulle piccole e medie imprese dal collegio sindacale.

Infatti, da un lato esso obbliga a costruire un controllo adattato alle caratteristiche e ai rischi di errore della specifica impresa soggetta a controllo, riconoscendo le peculiarità della piccola e media impresa. Dall'altro pone a fondamento dell'approccio di controllo la conoscenza dell'impresa e del suo contesto, che è uno dei punti di forza del controllo legale dei conti svolto dal collegio sindacale. Si potrà quindi con serenità applicare la nuova VIII direttiva (direttiva 2006/43/Ce), che stabilisce l'utilizzo dei principi internazionali di revisione, di cui quelli approvati sono traduzione e adattamento alla realtà italiana, per tutti i controlli legali dei conti, indipendentemente dall'organo che li svolge.

### I punti chiave

#### Procedure di valutazione del rischio

- Il principio 315 contiene le regole e offre una guida per comprendere l'impresa e il contesto in cui opera, compreso il controllo interno, e per valutare i rischi di errori significativi nella revisione contabile del bilancio. Così, la prima sezione del documento illustra le procedure di revisione da svolgere

#### Comprendere l'impresa

- La seconda sezione richiede al revisore di comprendere gli aspetti specifici dell'impresa e del contesto in cui opera e le componenti del suo controllo interno

#### Valutare i rischi di errori significativi

- I rischi di errori significativi devono essere valutati sia a livello di bilancio che di asserzioni

#### Comunicazioni e documentazione

- Nelle ultime due sezioni sono individuati gli aspetti da comunicare ai responsabili delle attività di governance e alla direzione e spiegate le modalità di documentazione

**LE VERIFICHE****ALLA RICERCA  
DI ELEMENTI  
DI PROVA  
SUFFICIENTI****Laura Pedicini**

Il documento 330 individua il comportamento che il revisore è tenuto ad adottare una volta che ha identificato e valutato i rischi di errori significativi per acquisire gli elementi probativi necessari per esprimere il giudizio professionale. Esso, pertanto, definisce sia le risposte generali di revisione da eseguire a fronte di rischi individuati a livello di bilancio nel suo complesso, sia le procedure di revisione conseguenti (procedure di conformità e procedure di validità) a fronte di rischi di errori significativi a livello di singole asserzioni.

Le procedure di revisione da svolgere, tra quelle individuate nel documento di revisione, la loro ampiezza e tempistica, ossia se eseguirle in prossimità della fine dell'esercizio oppure in una data intermedia, sono scelte che dipendono dal giudizio professionale del revisore.

Le risposte generali di revisione comprendono la sensibilizzazione del team di revisione sulla necessità di adottare un più rigoroso atteggiamento di scetticismo professionale; l'utilizzo di personale più esperto o con specifiche competenze o una più ampia ed accurata supervisione del lavoro svolto dai componenti del team.

Le procedure di revisione conseguenti sono classificate, secondo la loro finalità, in procedure di conformità e procedure di validità. Secondo la loro tipologia, in ispezioni, osservazioni, indagini, richiesta di conferma, ricalcolo, riesecuzione e procedure di analisi comparativa.

Il ricorso a procedure di conformità piuttosto che a quelle di validità, oppure a una combinazione di entrambe, dipende

dalla valutazione del rischio effettuata dal revisore.

Così, se il revisore ha stabilito di non poter fare affidamento sul controllo interno dell'impresa, perché inesistente o inefficace, egli farà ricorso essenzialmente alle procedure di validità.

Tale circostanza si realizza spesso nelle piccole e medie imprese nelle quali non sussistono generalmente molte attività di controllo, pertanto il revisore può ritenere più conveniente acquisire elementi probativi attraverso procedure di validità piuttosto che attraverso test sull'efficacia operativa dei controlli (procedure di conformità).

Anche la tempistica delle procedure di revisione, ovvero il momento in cui eseguirle, dipende dalla valutazione del rischio. Più alto è il rischio di errori significativi più il revisore deciderà di effettuare procedure di validità in prossimità o alla fine dell'esercizio, piuttosto che a una data intermedia, oppure deciderà di eseguirle senza preavviso o in tempi non prestabiliti.

Parimenti l'estensione delle procedure di revisione, ossia la loro ampiezza in termini quantitativi, dipende dalla valutazione del rischio di errori significativi. Così, per esempio, il revisore aumenterà la dimensione del campione da sottoporre a procedure di revisione all'aumentare del rischio.

Entriamo nel dettaglio delle singole procedure di revisione.

**Le procedure di conformità**

Sono le procedure di revisione dirette a verificare l'efficacia operativa dei controlli posti in essere dall'impresa il cui bilancio è sottoposto a revisione. Differiscono dalle procedure di valutazione del rischio volte a verificare se i controlli esistono e se sono messi in atto, anche se, spesso, gli elementi probativi sulla messa in atto di un controllo costituiscono elementi probativi anche sulla sua efficacia.

Consistono principalmente in indagini ma spesso possono essere accompagnate da una riesecuzione del controllo da parte del revisore o da appropriate ispezioni (per esempio, della documentazione di supporto dei controlli).

Le procedure di conformità sono neces-

**DOPPIA STRATEGIA  
CON ESAME  
DI CONFORMITÀ  
SULL'AUDIT  
E PROCEDURE  
DI VALIDITÀ  
ANTI-ERRORE**

## I NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE

sarie quando il revisore decide di fare affidamento sul controllo interno dell'impresa e quando le procedure di validità da sole non forniscono sufficienti e appropriati elementi probativi.

Il revisore può decidere di fare affidamento sugli elementi probativi riguardanti l'efficacia operativa dei controlli acquisiti in precedenti lavori di revisione, purché essi non siano cambiati dopo la loro verifica.

In tale circostanza è comunque tenuto a verificare l'efficacia operativa dei controlli almeno una volta ogni tre revisioni. Il periodo di tempo intercorrente tra l'ultima verifica e quella successiva non può superare i due anni.

**Le procedure di validità**

Sono le procedure di revisione dirette a individuare errori significativi a livello di asserzioni. Si suddividono in verifiche di dettaglio e procedure di analisi comparativa. Indipendentemente dalla valutazione del rischio, il revisore deve eseguire procedure di validità per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile ed informativa significativa.

Ciò significa che anche se egli ha valutato, attraverso le procedure di conformità, che il rischio di errori per un determinato saldo contabile, è accettabile e tale saldo contabile è significativo rispetto al bilancio, egli dovrà comunque effettuare procedure di validità. La scelta di effettuare verifiche di dettaglio piuttosto che procedure di analisi comparativa, oppure una combinazione delle due, dipende dalla valutazione del rischio effettuata dal revisore.

Così se egli ritiene che, avendo eseguito procedure di conformità, possa fare affidamento sull'operatività dei controlli, può giudicare che le procedure di analisi comparativa, svolte come procedure di validità, possono fronteggiare da sole i rischi di errori significativi. In altre circostanze, al contrario, il revisore può ritenere che soltanto le verifiche di dettaglio siano adeguate ad acquisire elementi probativi con riferimento a particolari asserzioni relative a saldi contabili (per esempio, l'esistenza e la valutazione). Anche in questo caso, pertanto, la decisione è rimessa al suo giudizio professionale in linea con quello che è lo spirito dei principi di revisione.

**L'attività è su misura****■ Un passaggio del principio di revisione 330**

12. Nel decidere le procedure di revisione da svolgere, il revisore deve considerare i motivi alla base della valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile ed informativa. Ciò comporta la necessità di considerare sia le particolari caratteristiche di ciascuna classe di operazioni, saldo contabile o informativa (ossia il rischio intrinseco) sia se la valutazione del rischio tenga conto dei controlli interni dell'impresa (ossia il rischio di controllo). Per esempio, se per il revisore sussiste un rischio basso che un errore significativo possa manifestarsi a causa delle particolari caratteristiche di una classe di operazioni indipendentemente dai controlli interni, il revisore può decidere

che le procedure di analisi comparativa da sole possano fornire sufficienti ed appropriati elementi probativi. D'altro canto, se il revisore presume che esista un rischio basso che un errore significativo possa manifestarsi poiché un'impresa ha controlli efficaci ed intende configurare procedure di validità basate sull'effettiva operatività di quei controlli, egli conseguentemente svolge procedure di conformità per acquisire elementi probativi sulla efficacia operativa di detti controlli. Ciò può essere, per esempio, il caso di una classe di operazioni con caratteristiche ragionevolmente omogenee e non particolarmente complesse che sono automaticamente elaborate e controllate dal sistema informatico dell'impresa.

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

**LE BASI DEL GIUDIZIO**

# I DATI RILEVANTI DA SISTEMI A CAMPIONE

**Dario Colombo**

■ Gli elementi probativi sono costituiti dall'insieme delle informazioni che vengono utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui basare il proprio giudizio.

Il documento 500 fornisce, quindi, una guida sul significato degli elementi probativi nell'ambito della revisione, con indicazioni sulla quantità e la qualità degli elementi probativi da acquisire e sulle procedure da svolgere per ottenerli.

Il nuovo principio chiarisce meglio rispetto alla precedente versione che gli elementi probativi comprendono non solo le informazioni che sono contenute nelle registrazioni contabili ma anche altre informazioni quali quelle derivanti da revisioni contabili precedenti, dai rapporti di analisti finanziari, dalle conferme di soggetti terzi all'impresa o da dati comparabili relativi a imprese concorrenti.

**Le caratteristiche**

Per fornire una ragionevole sicurezza ai destinatari della propria relazione, il revisore deve ottenere elementi probativi sufficienti e appropriati.

La sufficienza è una caratteristica quantitativa degli elementi probativi, che è funzione del rischio di errore valutato dal revisore e dalla qualità degli elementi probativi stessi.

L'appropriatezza è, invece, una caratteristica qualitativa, che riguarda la pertinenza e l'attendibilità degli elementi probativi nel supportare o individuare errori nelle classi di operazioni, saldi contabili e altra informativa di bilancio.

Un determinato insieme di procedure

di revisione può fornire elementi probativi pertinenti per alcune asserzioni, ma non per altre. Per esempio, l'ispezione delle registrazioni contabili e dei documenti relativi all'incasso dei crediti dopo la chiusura dell'esercizio può fornire elementi probativi appropriati circa la loro esistenza e valutazione, ma non necessariamente sul rispetto del principio di competenza economica.

**La «persuasione»**

Il revisore deve ottenere elementi probativi sufficienti e appropriati in misura tale da renderlo «persuaso» di poter trarre le proprie conclusioni con ragionevole sicurezza.

È importante notare che non è, quindi, richiesto che gli elementi probativi raccolti debbano essere necessariamente conclusivi, il che richiederebbe l'esame di ogni informazione disponibile.

Il revisore può, invece, trarre le proprie conclusioni mediante metodi di campionamento e altri metodi di selezione delle voci da esaminare.

La scelta delle informazioni da esaminare è un problema complesso che deve essere affrontato integrando le linee guida del documento 500 con quelle esposte in altri principi di revisione e, in particolare, quelli relativi alla conoscenza dell'impresa, alla pianificazione della revisione e alle risposte del revisore alla valutazione dei rischi e al campionamento.

L'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro fonte e dalla loro natura. In questo senso, e malgrado possibili eccezioni, è possibile formulare criteri generali in merito all'attendibilità delle varie tipologie degli elementi probativi. Per esempio gli elementi probativi sono generalmente più attendibili se ottenuti da fonti indipendenti esterne all'impresa piuttosto che da fonti interne, o se derivano da documenti originali piuttosto che da fax o fotocopie.

**Il legame con l'analisi del rischio**

La principale novità del nuovo principio rispetto alla precedente versione è la richiesta di uno stringente collegamento tra le procedure di revisione con cui vengono acquisiti elementi probativi e l'analisi del rischio svolta nella fase di pianificazione.

**IL PROCESSO  
SI ARTICOLA  
IN ISPEZIONI,  
OSSERVAZIONI,  
INDAGINI,  
CONFERMA  
E RICALCOLO**

## I NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE

Viene, infatti, precisato che le procedure di revisione devono essere predisposte al fine di fronteggiare adeguatamente i rischi di errori significativi a livello di bilancio e di singola asserzione.

È, quindi, necessario che il revisore pianifichi le procedure di revisione da svolgere al fine di raccogliere elementi probativi adeguati rispetto ai rischi identificati.

Viene, inoltre, evidenziato che le sole procedure di valutazione del rischio non forniscono, di per sé, sufficienti e adeguati elementi probativi su cui basare il giudizio sul bilancio e devono essere integrate da procedure di revisione in risposta ai rischi identificati.

Queste procedure sono rappresentate dalle procedure di conformità (volte a valutare l'efficacia operativa dei controlli posti in essere dall'impresa) e dalle procedure di validità (che includono le verifiche di dettaglio sui saldi contabili e sull'informativa di bilancio nonché le procedure di analisi comparativa).

### Le procedure

Le tipologie di procedure di revisione con le quali raccogliere elementi probativi descritte dal nuovo principio sono:

- l'ispezione;

- l'osservazione;

- l'indagine;

- la conferma;

- il ricalcolo;

- la riesecuzione;

- e le indagini comparative.

Sebbene queste procedure ricalchino sostanzialmente quelle contenute nel precedente principio occorre evidenziare come siano state estese le linee guida relative a ciascuna tipologia di procedura.

Occorre, infine, sottolineare come il nuovo documento evidenzia che il revisore ottiene una maggiore sicurezza da una pluralità di elementi probativi coerenti, ottenuti da fonti diverse o di differente natura piuttosto che da elementi probativi considerati singolarmente.

In molti casi anziché, per esempio, limitarsi a inviare un numero molto elevato di richieste di conferma di saldi ai clienti potrebbe essere preferibile inviare un numero più limitato di richieste ma svolgere anche altre verifiche quali, per esempio, analisi comparative circa l'andamento dei crediti rispetto al fatturato, analisi degli scadenziari clienti, interviste all'ufficio addetto alla gestione dei crediti e così via verificando la congruenza degli elementi probativi che sono stati ottenuti dalle diverse procedure.

## Conviene diversificare le fonti di informazione



### ■ Un passaggio del principio di revisione 500

12. Il revisore, normalmente, ottiene una maggiore sicurezza da elementi probativi coerenti, ottenuti da fonti diverse o di differente natura, piuttosto che da elementi probativi considerati singolarmente.

Inoltre, l'acquisizione di elementi probativi di diversa natura o da diverse fonti può evidenziare la non attendibilità di un singolo elemento probativo. Per esempio, informazioni di supporto ottenute da fonti indipendenti dall'impresa possono aumentare la sicurezza che il revisore ottiene da un'attestazione della direzione. Al contrario, se gli elementi probativi ottenuti da una fonte non sono coerenti

con quelli ottenuti da un'altra fonte, il revisore deve stabilire quali ulteriori procedure di revisione sono necessarie per superare l'incoerenza.

13. Il revisore considera il rapporto tra il costo per l'acquisizione degli elementi probativi e l'utilità delle informazioni ottenute.

Tuttavia, la difficoltà od il costo non rappresentano di per sé, un valido motivo per omettere lo svolgimento di una procedura di revisione per la quale non ci sono alternative.

14. Ai fini della formazione del proprio giudizio professionale il revisore non esamina tutte le informazioni disponibili in quanto normalmente le conclusioni possono essere raggiunte

mediante l'utilizzo di metodi di campionamento ed altri criteri per la selezione delle voci da verificare. Il revisore normalmente ritiene necessario fare affidamento su elementi probativi che sono persuasivi piuttosto che conclusivi; comunque, per ottenere una ragionevole sicurezza, il revisore non può ritenersi soddisfatto di elementi probativi che non siano quantomeno persuasivi. Il revisore esercita il proprio giudizio professionale ed applica lo scetticismo professionale nel valutare la quantità e qualità degli elementi probativi, così come la loro sufficienza ed appropriatezza, a supporto del giudizio professionale.

**LA TECNICA COMPARATIVA****I CONFRONTI  
EVIDENZIANO  
COERENZE  
E ANOMALIE****Dario Colombo**

Una parte significativa degli elementi probativi che il revisore deve acquisire per supportare le proprie conclusioni vengono acquisiti tramite verifiche di dettaglio. Pur essendo di alto valore probativo, esse richiedono spesso un impegno significativo in quanto necessitano della verifica di un campione più o meno ampio di operazioni risalendo ai relativi documenti contabili, amministrativi o fiscali che le hanno originate. Invece, le procedure di analisi comparativa — oggetto del documento 520 — pur non potendo sostituire le verifiche di dettaglio, si affiancano a queste ultime quale strumento che, in molti casi, consente di acquisire elementi probativi o a supporto dell'analisi del rischio, in maniera relativamente semplice e rapida.

Molti errori contabili, volontari o meno, determinano alterazioni nei rapporti tra poste del bilancio. Per esempio, una valutazione significativamente errata delle rimanenze finali di magazzino tende ad alterare l'andamento dei consumi tra un esercizio e l'altro. Si tratta quindi di identificare dati che possano essere posti in correlazione per confermarne la coerenza o per individuare anomalie. Ciò richiede una buona conoscenza dell'impresa, un'adeguata esperienza e anche un certo spirito investigativo.

Le comparazioni possibili sono ampie e possono riguardare: i dati e le informazioni comparabili relativi a esercizi precedenti, il confronto tra dati attesi stimati dal revisore o evidenziati dai budget con i risultati effettivi o la correlazione tra dati patrimoniali, finanziari ed economici che, sulla base dell'esperienza, è ipotizzabile seguano un andamento prevedibile come la percentuale di consumi sul fatturato.

Le analisi comparative possono riguardare semplici comparazioni — come il con-

fronto del saldo dei crediti verso clienti con quello dei ricavi per verificare l'andamento dei tempi di incasso — fino a sofisticate analisi statistiche su ampi flussi di dati e sono applicabili all'intero processo di revisione.

Nella fase iniziale della revisione le analisi comparative sono utilizzate quali procedure per la valutazione dei rischi così da acquisire un'adeguata comprensione dell'impresa, del contesto in cui opera e per pianificare consapevolmente la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione. Possono essere inoltre utilizzate come procedure di validità, se la loro applicazione può risultare più efficace ed efficiente delle verifiche di dettaglio per ridurre a un livello accettabilmente basso il rischio di revisione. Infine devono essere applicate come procedure di riesame generale del bilancio al termine della revisione per verificare se il bilancio nel suo insieme sia coerente con la comprensione che il revisore si è formato dell'impresa.

Eseguire una procedura di analisi comparativa significa, tra l'altro, identificare gli obiettivi, definire i dati da utilizzare vagliandone la attendibilità, eseguire confronti tra i dati e analizzare le fluttuazioni anomale o le incoerenze tra i dati.

Il principio evidenzia la necessità che il revisore valuti la significatività e la probabilità di errori nei dati esaminati, e l'idoneità delle procedure di analisi comparativa quali procedure di validità in rapporto alla natura dell'asserzione da verificare. Per esempio, se il controllo interno sul processo degli ordini di vendita è ritenuto debole, il revisore deve fare maggiore affidamento sulle verifiche di dettaglio sui crediti che sulle procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

Altro elemento significativo da considerare nell'analisi comparativa è l'attendibilità dei dati utilizzati che a loro volta dipende dalla fonte delle informazioni, dalla effettiva comparabilità dei dati, dalla natura e pertinenza delle informazioni rispetto agli obiettivi dell'analisi e dai controlli che sono stati eseguiti sulla predisposizione delle informazioni.

Nel caso di confronti con valori attesi è importante valutare la precisione con cui essi possono essere calcolati: per esempio, alcune voci come gli accantonamenti al fondo Tfr o gli ammortamenti presentano un più alto grado di prevedibilità rispetto a voci con un andamento maggiormente discrezionale, quali le spese pubblicitarie o di ricerca.

**IL METODO  
CONSENTE  
DI OTTENERE  
ELEMENTI  
PROBATIVI  
CON UN PERCORSO  
SEMPLIFICATO**

## I NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE

## Il quadro completo

I principi di revisione, con l'indicazione delle ultime modifiche (\*) e del relativo periodo di applicazione (a partire dai bilanci approvati successivamente alla data indicata)

Principi di revisione e numero del documento	Entrata in vigore	Delibera Consob
<b>200</b> Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio - <b>Aggiornato</b>	31-12-2006	N. 15665 del 6-12-2006
<b>220</b> Controllo della qualità del lavoro di revisione contabile	31-12-2002	N. 13809 del 30-10-2002
<b>230</b> Documentazione del lavoro	31-12-2002	N. 13809 del 30-10-2002
<b>240</b> La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio - <b>Approvato</b>	31-12-2006	N. 15665 del 6-12-2006
<b>250</b> Gli effetti connessi alla conformità a leggi e a regolamenti	31-12-2002	N. 13809 del 30-10-2002
<b>260</b> Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di governance	31-12-2003	N. 14352 del 17-12-2003
<b>300</b> Pianificazione della revisione contabile del bilancio - <b>Aggiornato</b>	31-12-2006	N. 15665 del 6-12-2006
<b>310</b> La conoscenza dell'attività del cliente - <b>Abrogato</b>	—	—
<b>315</b> La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi - <b>Approvato</b>	31-12-2006	N. 15665 del 6-12-2006
<b>320</b> Il concetto di significatività nella revisione	31-12-2002	N. 13809 del 30-10-2002
<b>330</b> Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati - <b>Approvato</b>	31-12-2006	N. 15665 del 6-12-2006
<b>400</b> La valutazione del rischio e il sistema di controllo interno - <b>Abrogato</b>	—	—
<b>401</b> La revisione contabile in un ambiente di elaborazione elettronica dei sistemi informativi - <b>Abrogato</b>	—	—
<b>402</b> Considerazioni sulla revisione contabile di imprese che utilizzano fornitori di servizi	31-12-2002	N. 13809 del 30-10-2002
<b>500</b> Gli elementi probativi della revisione - <b>Aggiornato</b>	31-12-2006	N. 15665 del 6-12-2006
<b>501</b> Gli elementi probativi - considerazioni addizionali per casi specifici	31-12-2002	N. 13809 del 30-10-2002
<b>505</b> Le conferme esterne	31-12-2002	N. 13809 del 30-10-2002
<b>510</b> Le verifiche dei saldi di apertura a seguito dell'assunzione di un nuovo incarico	31-12-2002	N. 13809 del 30-10-2002
<b>520</b> Le procedure di analisi comparativa - <b>Aggiornato</b>	31-12-2006	N. 15665 del 6-12-2006.
<b>530</b> Campionamento di revisione e altre procedure di verifica con selezione delle voci da esaminare	31-12-2002	N. 13809 del 30-10-2002
<b>540</b> La revisione delle stime contabili	31-12-2002	N. 13809 del 30-10-2002
<b>550</b> Le parti correlate	31-12-2002	N. 13809 del 30-10-2002
<b>560</b> Eventi successivi	31-12-2002	N. 13809 del 30-10-2002
<b>580</b> Le attestazioni della Direzione	31-12-2002	N. 13809 del 30-10-2002
<b>600</b> L'utilizzo del lavoro di altri revisori	31-12-2003	N. 14186 del 30-7-2003
<b>610</b> L'utilizzo del lavoro di revisione interna	31-12-2002	N. 13809 del 30-10-2002
<b>620</b> L'utilizzo del lavoro dell'esperto	31-12-2002	N. 13809 del 30-10-2002
<b>1006</b> Banche - Principio sulla revisione dei bilanci delle banche	31-12-2004	N. 14768 del 4-11-2004
Principi sull'indipendenza del revisore - 18-11- 2004	Dal 5-10-2005	N. 15185 del 5-10-2005

(\*) Da parte della Commissione paritetica tra Dottori commercialisti e Ragionieri (delibere del 7 e 28 novembre 2006 per il Cndc e del 18 ottobre e 29 novembre 2006 per il Cnr)