

**PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA) 200
OBIETTIVI GENERALI DEL REVISORE INDIPENDENTE
E SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE IN CONFORMITÀ
AI PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI**

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva)

Indice

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale	1-2
La revisione contabile del bilancio	3-9
Data di entrata in vigore	10
Obiettivi generali del revisore	11-12
Definizioni	13
Regole	
Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio	14
Scetticismo professionale	15
Giudizio professionale	16
Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione	17
Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali	18-24
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
La revisione contabile del bilancio	A1-A13
Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio	A14-A17
Scetticismo professionale	A18-A22
Giudizio professionale	A23-A27
Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione	A28-A52
Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali	A53-A76

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale

1. Il presente principio di revisione internazionale tratta delle responsabilità generali del revisore indipendente nello svolgimento della revisione contabile del bilancio in conformità ai principi di revisione. In particolare, esso definisce gli obiettivi generali del revisore indipendente, e spiega la natura e la portata di una revisione contabile configurata in modo da consentire al revisore indipendente il raggiungimento di tali obiettivi. Esso illustra inoltre l'oggetto, il livello di autorevolezza e la struttura dei principi di revisione, e include le regole che stabiliscono le responsabilità generali del revisore indipendente applicabili a tutte le revisioni contabili, incluso l'obbligo di conformarsi ai principi di revisione. Il revisore indipendente viene di seguito definito come "il revisore".
2. I principi di revisione internazionali (di seguito anche "principi di revisione") sono redatti nel contesto della revisione contabile del bilancio svolta da un revisore. Essi devono essere opportunamente adattati alle circostanze qualora siano applicati alla revisione contabile di altra informativa finanziaria storica. I principi di revisione non trattano delle responsabilità del revisore che possono derivare da leggi, regolamenti o altre fonti in riferimento, per esempio, all'offerta di titoli al pubblico. Tali responsabilità possono differire da quelle stabilite nei principi di revisione. Conseguentemente, sebbene il revisore possa trovare utili alcuni aspetti dei principi di revisione, in tali circostanze è sua responsabilità assicurare la conformità a tutti gli obblighi legali, regolamentari o professionali applicabili.

La revisione contabile del bilancio

3. La finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio. Ciò si realizza mediante l'espressione di un giudizio da parte del revisore in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Nel caso della maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria con scopi di carattere generale, tale giudizio riguarda il fatto se il bilancio sia presentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta in conformità al quadro normativo di riferimento. Una revisione contabile svolta in conformità ai principi di revisione e ai principi etici applicabili consente al revisore di formarsi tale giudizio. (Rif.: Par. A1)
4. Il bilancio oggetto di revisione contabile è quello di un'impresa, redatto dalla direzione dell'impresa stessa con la supervisione dei responsabili delle attività di governance. I principi di revisione non impongono responsabilità alla direzione o ai responsabili delle attività di governance e non prevalgono rispetto alle leggi e ai regolamenti che disciplinano le loro responsabilità. Tuttavia, una revisione contabile conforme ai principi di revisione si svolge

nel presupposto che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance abbiano riconosciuto determinate responsabilità fondamentali per lo svolgimento della revisione contabile. La revisione contabile del bilancio non solleva la direzione o i responsabili delle attività di governance dalle loro responsabilità. (Rif.: Parr. A2-A11)

5. I principi di revisione richiedono al revisore di acquisire, come base per il proprio giudizio, una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Per ragionevole sicurezza si intende un livello elevato di sicurezza. Essa si ottiene quando il revisore ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione (ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio inappropriato in presenza di un bilancio significativamente errato) ad un livello accettabilmente basso. Tuttavia, una ragionevole sicurezza non corrisponde ad un livello di sicurezza assoluto, poiché nella revisione contabile ci sono limiti intrinseci che rendono di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva, la maggior parte degli elementi probativi dai quali il revisore trae le sue conclusioni e sui quali egli basa il proprio giudizio. (Rif.: Parr. A28-A52)
6. Il revisore applica il concetto di significatività sia nella pianificazione che nello svolgimento della revisione contabile e anche nella valutazione dell'effetto degli errori identificati sulla revisione contabile e dell'effetto degli eventuali errori non corretti sul bilancio¹. In generale gli errori, incluse le omissioni, sono considerati significativi qualora ci si possa ragionevolmente attendere che essi, singolarmente o nel loro insieme, influenzino le decisioni economiche prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio. I giudizi sulla significatività sono formulati alla luce delle circostanze contingenti e sono influenzati dalla percezione da parte del revisore delle necessità di informazioni finanziarie degli utilizzatori del bilancio, nonché dall'entità o dalla natura dell'errore, o da una combinazione di entrambe. Il giudizio del revisore riguarda il bilancio nel suo complesso e quindi il revisore non è responsabile dell'individuazione degli errori che non siano significativi per il bilancio nel suo complesso.
7. I principi di revisione contengono gli obiettivi, le regole e le linee guida ed altro materiale esplicativo configurati per supportare il revisore nell'acquisire una ragionevole sicurezza. I principi di revisione richiedono che il revisore eserciti il proprio giudizio professionale e mantenga lo scetticismo professionale per tutta la durata della pianificazione e dello svolgimento della revisione contabile e che:
 - identifichi e valuti i rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, sulla base della compren-

¹ Principio di revisione internazionale n. 320, "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile" e principio di revisione internazionale n. 450, "Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile".

sione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno dell'impresa;

- acquisisca elementi probativi sufficienti e appropriati sull'esistenza di errori significativi, configurando e attuando risposte di revisione appropriate ai rischi identificati e valutati;
 - si formi un giudizio sul bilancio basato sulle conclusioni tratte dagli elementi probativi acquisiti.
8. La forma del giudizio espresso dal revisore dipende dal quadro normativo sull'informazione finanziaria e dalle leggi o dai regolamenti applicabili. (Rif.: Parr. A12-A13)
9. Il revisore può anche avere altri obblighi di comunicazione e di reportistica nei confronti degli utilizzatori, della direzione, dei responsabili delle attività di governance, ovvero di soggetti esterni all'impresa, in merito ad aspetti che emergano dalla revisione contabile. Queste responsabilità possono essere stabilite dai principi di revisione ovvero dalle leggi e dai regolamenti applicabili².

Data di entrata in vigore

10. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 15 dicembre 2009 o da data successiva.

Obiettivi generali del revisore

11. Nello svolgimento della revisione contabile del bilancio, gli obiettivi generali del revisore (di seguito anche "obiettivi generali di revisione") sono i seguenti:
- a) acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - b) emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore.
12. In tutti i casi in cui non sia possibile acquisire una ragionevole sicurezza e nelle circostanze in cui un giudizio con rilievi nella relazione di revisione

² Si veda, ad esempio, il principio di revisione internazionale n. 260, "Comunicazione con i responsabili delle attività di governance" ed il paragrafo 43 del principio di revisione internazionale n. 240, "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio".

non sia sufficiente ad informare adeguatamente gli utilizzatori del bilancio, i principi di revisione richiedono che il revisore dichiari l'impossibilità di esprimere un giudizio ovvero receda dall'incarico (o si dimetta), ove il recesso³ sia consentito dalla legge o dai regolamenti applicabili.

Definizioni

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

- a) Quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile – Il quadro normativo sull'informazione finanziaria adottato dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance, per la redazione del bilancio, che sia accettabile in considerazione della natura dell'impresa e dell'obiettivo del bilancio, ovvero che sia richiesto da leggi o regolamenti.

Il termine “quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione” è utilizzato quando si fa riferimento ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ed inoltre:

- i) riconosca esplicitamente o implicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione fornisca informazioni ulteriori rispetto a quelle specificamente richieste dal quadro normativo di riferimento; ovvero
- ii) riconosca esplicitamente che, per conseguire una corretta rappresentazione del bilancio, può essere necessario che la direzione deroghi ad una disposizione del quadro normativo. Si presume che tali deroghe siano necessarie soltanto in circostanze estremamente rare.

Il termine “quadro normativo basato sulla conformità” è utilizzato per fare riferimento ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria che richieda la conformità alle disposizioni del quadro normativo ma che non riconosca gli aspetti soprammenzionati ai punti i) o ii).

- b) Elementi probativi – Le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio. Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio sia altre informazioni. Ai fini dei principi di revisione:

³ Nei principi di revisione viene utilizzato convenzionalmente il termine “recesso”. A tale proposito è necessario fare riferimento alle norme e ai regolamenti applicabili nelle circostanze.

- i) la sufficienza degli elementi probativi è la misura della loro quantità. La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione da parte del revisore dei rischi di errori significativi e anche dalla qualità degli elementi stessi;
 - ii) l'appropriatezza degli elementi probativi è la misura della loro qualità, cioè, la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore.
- c) Rischio di revisione – Il rischio che il revisore esprima un giudizio di revisione non appropriato nel caso in cui il bilancio sia significativamente errato. Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di individuazione.
- d) Revisore – “Revisore” è utilizzato per fare riferimento alla persona o alle persone che svolgono la revisione contabile, solitamente il responsabile dell'incarico o altri membri del team di revisione, ovvero, quando applicabile, al soggetto incaricato della revisione (si veda la definizione contenuta nel principio di revisione internazionale n. 220). Laddove un principio di revisione indichi esplicitamente che una regola o una responsabilità sia adempiuta dal responsabile dell'incarico, il termine “responsabile dell'incarico” è utilizzato in luogo di quello di “revisore”. Le espressioni “responsabile dell'incarico” e “soggetto incaricato della revisione” vanno intese, ove pertinente, con riferimento alle figure equivalenti nell'ambito del settore pubblico.
- e) Rischio di individuazione – Il rischio che le procedure svolte dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso non individuino un errore che è presente e che potrebbe essere significativo, considerato singolarmente o insieme ad altri errori.
- f) Bilancio – Una rappresentazione strutturata dell'informativa finanziaria storica, incluse le note relative, destinata a comunicare le risorse economiche e le obbligazioni di un'impresa ad una data di riferimento ovvero le loro variazioni in un determinato periodo di tempo in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria. Le note relative comprendono solitamente una sintesi dei principi contabili significativi e altre informazioni esplicative. Il termine “bilancio” generalmente fa riferimento al bilancio come definito dalle disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ma può anche riferirsi a un singolo prospetto di bilancio.
- g) Informativa finanziaria storica – Informazioni espresse in termini finanziari relative ad una determinata impresa, derivanti principalmente dal sistema contabile dell'impresa, che riguardano eventi economici verificatisi in periodi amministrativi precedenti ovvero condizioni o circostanze di tipo economico presenti a date di riferimento passate.
- h) Direzione – La persona (o le persone) con responsabilità per la gestione delle attività dell'impresa. Per alcune imprese in alcuni ordinamenti giuridici, la direzione comprende alcuni o tutti i responsabili

delle attività di governance come, ad esempio, membri con responsabilità esecutive di un organo di governo o un proprietario-amministratore.

- i) Errore – Una differenza tra l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa di una voce iscritta in un prospetto di bilancio e l'importo, la classificazione, la presentazione o l'informativa richiesti per tale voce affinché sia conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Gli errori possono essere originati da comportamenti o eventi non intenzionali o da frodi.

Laddove il revisore esprima un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, gli errori comprendono anche quelle rettifiche a importi, classificazioni, presentazioni o informative che, a giudizio del revisore, sono necessarie affinché il bilancio sia rappresentato correttamente in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta.

- j) Presupposto per lo svolgimento della revisione contabile, relativo alle responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance – È il presupposto che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance abbiano riconosciuto e comprendano di avere le responsabilità di seguito indicate, fondamentali per lo svolgimento di una revisione contabile in conformità ai principi di revisione. Ovverosia, la responsabilità:

- i) della redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento, incluso, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione;
- ii) per quella parte del controllo interno che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance, ritiene necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;
- iii) di fornire al revisore:
- a. accesso a tutte le informazioni di cui la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance sono a conoscenza che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
 - b. ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere, ai fini della revisione, alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance;
 - c. la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.

Nel caso di un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione, il suddetto punto i) può essere riformulato come “della redazione e della *corretta* rappresentazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria”, ovvero “della redazione di un bilancio *che fornisca una rappresentazione veritiera e corretta* in conformità al quadro normativo sull’informazione finanziaria”.

Per l’espressione “presupposto per lo svolgimento della revisione contabile, relativo alle responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance” può anche essere utilizzato il termine “presupposto”.

- k) Giudizio professionale – L’utilizzo della formazione professionale, delle conoscenze e dell’esperienza pertinenti, nel contesto definito dai principi di revisione, dai principi contabili e dai principi etici, nel decidere in modo consapevole le linee di condotta appropriate nelle circostanze dell’incarico di revisione.
- l) Scetticismo professionale – Un atteggiamento che comprenda un approccio dubitativo, attento alle condizioni che possano indicare possibili errori dovuti a comportamenti o eventi non intenzionali o a frodi, e una valutazione critica degli elementi probativi.
- m) Ragionevole sicurezza – Nel contesto della revisione contabile del bilancio, un livello di sicurezza elevato, ma non assoluto.
- n) Rischio di errori significativi – Il rischio che il bilancio sia significativamente errato prima di essere sottoposto a revisione contabile. Tale rischio è costituito da due componenti, di seguito descritte a livello di asserzioni:
 - i) Rischio intrinseco – La possibilità che un’asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito;
 - ii) Rischio di controllo – Il rischio che un errore, che potrebbe riguardare un’asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa e che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, non sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo tempestivo dal controllo interno dell’impresa.
- o) Responsabili delle attività di governance – La persona o le persone ovvero l’organizzazione o le organizzazioni (ad esempio, un trustee) responsabili della supervisione della direzione strategica dell’impresa e degli obblighi relativi alla rendicontazione dell’impresa. Tali responsabilità includono la supervisione del processo di predisposizione dell’informazione finanziaria. Per alcune imprese in alcuni ordinamenti giuridici, i responsabili delle attività di governance pos-

sono comprendere anche esponenti della direzione come, ad esempio, membri con responsabilità esecutive di un organo di governo di un'impresa del settore privato o pubblico, o un proprietario-amministratore.

Regole

Principi etici di riferimento per la revisione contabile del bilancio

14. Il revisore, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, deve conformarsi ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza. (Rif.: Parr. A14-A17)

Scetticismo professionale

15. Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione contabile con scetticismo professionale riconoscendo che possono esistere circostanze tali da rendere il bilancio significativamente errato. (Rif.: Parr. A18-A22)

Giudizio professionale

16. Il revisore deve esercitare il proprio giudizio professionale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile del bilancio. (Rif.: Parr. A23-A27)

Elementi probativi sufficienti e appropriati e rischio di revisione

17. Per ottenere una ragionevole sicurezza, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso e per consentire in tal modo di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio. (Rif.: Parr. A28-A52)

Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali

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

18. Il revisore deve conformarsi a tutti i principi di revisione pertinenti ai fini della revisione contabile. Un principio di revisione è pertinente ai fini della revisione contabile se è in vigore e se sussistono le circostanze in esso considerate. (Rif.: Parr. A53-A57)
19. Per comprendere quali siano gli obiettivi di un principio di revisione e applicare correttamente le regole in esso contenute, il revisore deve comprendere il testo del principio stesso nella sua interezza, inclusa la sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo". (Rif.: Parr. A58-A66)

20. Il revisore non deve dichiarare, nella relazione di revisione, la conformità ai principi di revisione se non si è attenuto alle regole del presente principio e di tutti gli altri principi pertinenti ai fini della revisione contabile.

Obiettivi stabiliti nei singoli principi di revisione internazionali

21. Per raggiungere gli obiettivi generali di revisione, il revisore, nel pianificare e svolgere la revisione contabile, deve utilizzare gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione pertinenti, tenendo in considerazione le interrelazioni tra i diversi principi, al fine di: (Rif.: Parr. A67-A69)
- a) stabilire se, per conseguire gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione, siano necessarie ulteriori procedure di revisione rispetto a quelle richieste dai principi di revisione medesimi; (Rif.: Par. A70)
 - b) valutare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati. (Rif.: Par. A71)

Conformità alle regole pertinenti

22. Ad eccezione di quanto previsto nel paragrafo 23, il revisore deve conformarsi a ciascuna regola contenuta in un principio di revisione, a meno che, nelle circostanze della revisione:
- a) l'intero principio non sia pertinente; ovvero
 - b) la regola non sia pertinente in quanto subordinata a una condizione che non sussiste. (Rif.: Parr. A72-A73)
23. In circostanze eccezionali, il revisore può ritenere necessario derogare ad una regola pertinente contenuta in un principio di revisione. In tali circostanze, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative per conseguire la finalità prevista da quella regola. Si presume che la necessità per il revisore di derogare ad una regola pertinente si presenti soltanto qualora tale regola preveda lo svolgimento di una specifica procedura che, nelle particolari circostanze della revisione, risulterebbe inefficace per il conseguimento della finalità della stessa regola. (Rif.: Par. A74)

Mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione

24. Qualora non sia possibile raggiungere un obiettivo contenuto in un principio di revisione pertinente, il revisore deve valutare se ciò gli impedisca di raggiungere gli obiettivi generali di revisione e conseguentemente, in conformità ai principi di revisione, gli sia richiesto di esprimere un giudizio con modifica ovvero di recedere dall'incarico (ove il recesso sia consentito dalla legge o da regolamenti applicabili). Il mancato raggiungimento di un obiettivo costituisce un aspetto significativo che deve essere documentato in

conformità al principio di revisione internazionale n. 230⁴. (Rif.: Parr. A75-A76)

* * *

Linee guida ed altro materiale esplicativo

La revisione contabile del bilancio

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

- A1. Il giudizio del revisore sul bilancio riguarda il fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. Tale giudizio è comune a tutte le revisioni contabili del bilancio. Il giudizio del revisore pertanto non assicura, per esempio, il futuro funzionamento dell'impresa, e neppure che la stessa sia stata amministrata in modo efficace ed efficiente. In alcuni ordinamenti giuridici, tuttavia, le leggi o i regolamenti applicabili possono richiedere che i revisori esprimano giudizi su altri aspetti specifici, quali l'efficacia del controllo interno, o la coerenza di una separata relazione sulla gestione con il bilancio. Sebbene i principi di revisione includano regole e linee guida relative a tali aspetti nella misura in cui questi siano pertinenti ai fini della formazione del giudizio sul bilancio, il revisore sarebbe tenuto a porre in essere del lavoro aggiuntivo se avesse l'ulteriore responsabilità di esprimere tali giudizi.

Redazione del bilancio (Rif. Par.: 4)

- A2. Leggi o regolamenti possono stabilire le responsabilità della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance in riferimento all'informazione finanziaria. Tuttavia, l'ampiezza di tali responsabilità, ovvero il modo in cui esse sono descritte, può differire nell'ambito degli ordinamenti giuridici. Nonostante queste differenze, una revisione contabile conforme ai principi di revisione viene svolta sulla base del presupposto che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance abbiano riconosciuto e comprendano che hanno la responsabilità:
- a) della redazione del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, incluso, ove pertinente, la sua corretta rappresentazione;
 - b) di quella parte del controllo interno che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance ritiene necessaria per consentire la redazione di un bilancio che non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali;

⁴ Principio di revisione internazionale n. 230, "La documentazione della revisione contabile", paragrafo 8 c).

- c) di fornire al revisore:
- i) accesso a tutte le informazioni, di cui la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance sono a conoscenza, che siano pertinenti per la redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
 - ii) ulteriori informazioni che il revisore possa richiedere, ai fini della revisione, alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di governance;
 - iii) la possibilità di contattare senza limitazioni le persone nell'ambito dell'impresa dalle quali il revisore ritenga necessario acquisire elementi probativi.

A3. La redazione del bilancio, da parte della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance richiede:

- l'identificazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, nel contesto delle leggi o dei regolamenti applicabili;
- la redazione del bilancio in conformità a tale quadro normativo;
- l'inclusione di un'adeguata descrizione di tale quadro normativo nel bilancio.

La redazione del bilancio richiede la formulazione da parte della direzione di valutazioni nell'effettuare stime contabili ragionevoli nelle circostanze, così come la scelta e l'applicazione da parte della stessa di principi contabili appropriati. Tali valutazioni sono formulate nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

A4. Il bilancio può essere redatto in conformità ad un quadro normativo sull'informazione finanziaria configurato al fine di soddisfare:

- le esigenze comuni di informativa finanziaria di una vasta gamma di utilizzatori (ossia i "bilanci redatti per scopi di carattere generale"); ovvero
- le necessità di informazioni finanziarie di particolari utilizzatori (ossia i "bilanci redatti per scopi specifici").

A5. Il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile include spesso principi contabili stabiliti da un apposito organismo autorizzato o riconosciuto (di seguito anche "standard-setter"), ovvero da disposizioni di legge o regolamentari. In alcuni casi, il quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria può contenere sia principi contabili stabiliti da uno standard-setter sia disposizioni di legge o regolamentari. Altre fonti possono fornire indicazioni in merito all'applicazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento. In alcuni casi, il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile può contenere anche tali altre fon-

ti, ovvero può anche essere costituito unicamente da tali fonti, che possono includere:

- il contesto etico e normativo, incluse leggi, regolamenti, sentenze del tribunale e obblighi etico-professionali relativi alla materia contabile;
- le interpretazioni contabili pubblicate aventi un differente livello di autorevolezza, emanate da standard-setter, da organismi professionali o di vigilanza;
- gli orientamenti pubblicati sulle problematiche contabili di attualità, aventi un differente livello di autorevolezza, emanati da standard-setter, da organismi professionali o di vigilanza;
- le prassi generali e di settore ampiamente riconosciute e prevalenti;
- la letteratura contabile.

In caso di conflitti tra il quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria e le fonti da cui è possibile acquisire indicazioni sulla sua applicazione, ovvero tra le fonti che costituiscono il quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria, prevale la fonte con il livello di autorevolezza più elevato.

- A6. Le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabiliscono la forma e il contenuto del bilancio. Sebbene il quadro normativo di riferimento possa non specificare come contabilizzare o dare informativa di tutte le operazioni o gli eventi, esso contiene normalmente principi sufficientemente ampi che possono servire quale base per lo sviluppo e l'applicazione di principi contabili coerenti con i concetti sottostanti le disposizioni del quadro normativo di riferimento.
- A7. I quadri normativi sull'informazione finanziaria sono basati o sulla corretta rappresentazione, o sulla conformità. I quadri normativi sull'informazione finanziaria che contengono innanzitutto i principi contabili stabiliti da un organismo autorizzato o riconosciuto ai fini dell'emanazione dei principi utilizzati dalle imprese per la redazione di bilanci con scopi di carattere generale, sono spesso configurati per ottenere una corretta rappresentazione, come nel caso degli International Financial Reporting Standards (IFRS) emanati dall'International Accounting Standards Board (IASB).
- A8. Le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile stabiliscono anche ciò che costituisce un bilancio. Molti quadri normativi prevedono che il bilancio debba fornire informazioni sulla situazione patrimoniale e finanziaria, sul risultato economico e sui flussi di cassa di un'impresa. Per tali quadri normativi, un bilancio di solito include uno stato patrimoniale, un conto economico, un prospetto delle variazioni di patrimonio netto, un rendiconto finanziario e le note relative. Per alcuni altri quadri normativi sull'informazione finanziaria, un singolo prospetto di bilancio e le note relative potrebbero costituire un bilancio:

- per esempio, il Principio contabile internazionale per il settore pubblico (IPSAS) “L’informativa finanziaria secondo il principio di cassa” emanato dall’International Public Sector Accounting Standards Board stabilisce che, se un’amministrazione redige il proprio bilancio in conformità a tale principio, il principale prospetto di bilancio è quello che presenta gli incassi e i pagamenti;
- altri esempi di singoli prospetti di bilancio, ciascuno dei quali di solito include le note relative, sono:
 - lo stato patrimoniale;
 - il conto economico;
 - il prospetto degli utili non distribuiti;
 - il rendiconto finanziario;
 - il prospetto delle attività e delle passività, senza evidenza del patrimonio netto;
 - il prospetto delle variazioni di patrimonio netto;
 - il prospetto dei proventi e degli oneri;
 - il conto economico per linee di prodotto.

A9. Il principio di revisione internazionale n. 210 stabilisce le regole e fornisce linee guida per determinare l’accettabilità del quadro normativo sull’informazione finanziaria applicabile.⁵ Il principio di revisione internazionale n. 800 tratta delle considerazioni specifiche applicabili quando il bilancio sia redatto in conformità ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria per scopi specifici.⁶

A10. In ragione della rilevanza del presupposto per lo svolgimento di una revisione contabile, al revisore è richiesto di acquisire la conferma da parte della direzione e, ove appropriato, dei responsabili delle attività di governance, che essi riconoscono e comprendono le proprie responsabilità espresse nel paragrafo A2, quale condizione indispensabile per l’accettazione dell’incarico di revisione.⁷

Considerazioni specifiche per le revisioni contabili nel settore pubblico

A11. I mandati per le revisioni contabili dei bilanci delle amministrazioni pubbliche possono essere più ampi rispetto a quelli di altre imprese. Di conse-

⁵ Principio di revisione internazionale n. 210, “Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione”, paragrafo 6 a).

⁶ Principio di revisione internazionale n. 800, “Considerazioni specifiche – Revisione contabile di un bilancio redatto in conformità ad un quadro normativo sull’informazione finanziaria con scopi specifici”, paragrafo 8.

⁷ Principio di revisione internazionale n. 210, paragrafo 6 b).

guenza, il presupposto relativo alle responsabilità della direzione, in base al quale viene svolta la revisione contabile del bilancio di un'amministrazione pubblica, può includere ulteriori responsabilità, quali la responsabilità per lo svolgimento di operazioni ed eventi in conformità a quanto previsto da leggi, regolamenti o altre fonti normative.⁸

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

- A12. Il revisore esprime il proprio giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile. La forma del giudizio del revisore, tuttavia, dipende dal quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento e dalle leggi o dai regolamenti applicabili. La maggior parte dei quadri normativi sull'informazione finanziaria include disposizioni relative alla presentazione del bilancio; in tali casi, la *redazione* del bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile include anche la sua *presentazione*.
- A13. Laddove il quadro normativo di riferimento sull'informazione finanziaria sia basato sulla corretta rappresentazione, come avviene solitamente per i bilanci redatti per scopi di carattere generale, il giudizio richiesto dai principi di revisione riguarda il fatto che il bilancio sia rappresentato correttamente, in tutti gli aspetti significativi, ovvero fornisca una rappresentazione veritiera e corretta. Laddove il quadro normativo sull'informazione finanziaria sia basato sulla conformità, il giudizio richiesto riguarda il fatto che il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo di riferimento. A meno che non sia specificatamente stabilito altrimenti, nei principi di revisione i riferimenti al giudizio del revisore riguardano entrambe le forme di giudizio.

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

- A14. Il revisore è soggetto ai principi etici applicabili per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, inclusi quelli relativi all'indipendenza. I principi etici applicabili comprendono normalmente le parti A e B del *Code of Ethics for Professional Accountants* della International Federation of Accountants (Codice IFAC) relative alla revisione contabile del bilancio insieme alle disposizioni di carattere nazionale quando sono più restrittive.
- A15. La parte A del Codice IFAC stabilisce i principi fondamentali di etica professionale applicabili al revisore che svolge la revisione contabile del bilancio e fornisce un quadro concettuale per l'applicazione di tali principi. I principi fondamentali cui il revisore è tenuto a conformarsi secondo quanto stabilito dal Codice IFAC sono:

⁸ Si veda il paragrafo A57.

- a) l'integrità;
- b) l'obiettività;
- c) la competenza e la diligenza professionale;
- d) la riservatezza;
- e) il comportamento professionale.

La parte B del Codice IFAC descrive come applicare il quadro concettuale nelle situazioni specifiche.

- A16. Nel caso di un incarico di revisione contabile è di pubblico interesse ed è, quindi, richiesto dal Codice IFAC, che il revisore sia indipendente dall'impresa sottoposta alla revisione contabile. Secondo la definizione del Codice IFAC l'indipendenza comprende sia l'indipendenza mentale sia l'indipendenza formale. L'indipendenza del revisore dall'impresa salvaguarda la sua capacità di formarsi un giudizio di revisione senza essere influenzato da condizionamenti che potrebbero compromettere tale giudizio. L'indipendenza rafforza la capacità del revisore di agire con integrità, di essere obiettivo e di mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale.
- A17. Il principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC 1)⁹, ovvero le disposizioni nazionali che prevedano regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC 1¹⁰, tratta delle responsabilità del soggetto abilitato alla revisione di definire e mantenere il proprio sistema di controllo della qualità per gli incarichi di revisione. L'ISQC 1 descrive le responsabilità del soggetto abilitato alla revisione di stabilire direttive e procedure configurate per acquisire una ragionevole sicurezza che il soggetto medesimo e il suo personale si conformino ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza.¹¹ Il principio di revisione internazionale n. 220 descrive le responsabilità del responsabile dell'incarico per quanto concerne i principi etici applicabili, che includono:
- prestare attenzione, mediante l'osservazione e lo svolgimento di indagini per quanto necessario, alle evidenze di non conformità ai principi etici applicabili da parte dei membri del team di revisione;
 - definire le misure appropriate nel caso in cui il responsabile dell'incarico venga a conoscenza di aspetti che indicano che i membri del team di revisione non si sono attenuti ai principi etici applicabili,

⁹ Principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC 1), "Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi".

¹⁰ Principio di revisione internazionale n. 220, "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", paragrafo 2.

¹¹ ISQC 1, paragrafi 20-25.

- e giungere ad una conclusione in merito alla conformità ai requisiti di indipendenza applicabili all'incarico di revisione.¹²

Il principio di revisione internazionale n. 220 riconosce che il team di revisione può fare affidamento sul sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione per adempiere alle proprie responsabilità relative alle procedure per il controllo della qualità applicabili al singolo incarico di revisione, tranne nei casi in cui le informazioni fornite dal soggetto incaricato della revisione o da soggetti terzi suggeriscano diversamente.

Scetticismo professionale (Rif.: Par. 15)

- A18. Lo scetticismo professionale implica prestare attenzione, per esempio:
- agli elementi probativi acquisiti in contraddizione tra di loro;
 - alle informazioni che mettono in discussione l'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini che si intendono utilizzare come elementi probativi;
 - alle condizioni che possono segnalare possibili frodi;
 - alle circostanze che indicano la necessità di ulteriori procedure di revisione rispetto a quelle richieste dai principi di revisione.
- A19. Mantenere lo scetticismo professionale per tutta la durata della revisione contabile è necessario, se il revisore intende, ad esempio, ridurre i rischi:
- di trascurare circostanze inusuali;
 - di una eccessiva generalizzazione nel trarre le conclusioni in base alle osservazioni effettuate nel corso della revisione;
 - di utilizzare assunzioni non appropriate per determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione e valutarne i risultati.
- A20. Lo scetticismo professionale è necessario per la valutazione critica degli elementi probativi. Ciò implica interrogarsi sugli elementi probativi contraddittori e sull'attendibilità dei documenti e delle risposte alle indagini e di altre informazioni acquisite dalla direzione e dai responsabili delle attività di governance. Ciò include altresì la considerazione della sufficienza e dell'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti alla luce delle circostanze, per esempio nel caso in cui sussistano fattori di rischio di frode e un singolo documento, per sua natura suscettibile di frode,

¹² Principio di revisione internazionale n. 220, paragrafi 9-12.

rappresenti l'unica evidenza a supporto di un importo significativo di bilancio.

- A21. Il revisore può accettare come autentiche le registrazioni e i documenti, a meno che non abbia motivo di ritenere diversamente. Tuttavia, il revisore è tenuto a considerare l'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi.¹³ In caso di dubbi sull'attendibilità delle informazioni o di indizi di possibili frodi (per esempio, se le circostanze identificate nel corso della revisione contabile inducono il revisore a ritenere che un documento possa non essere autentico ovvero che i termini di un documento possano essere stati contraffatti), i principi di revisione richiedono che il revisore svolga ulteriori indagini e determini quali modifiche o integrazioni alle procedure di revisione siano necessarie per risolvere la questione.¹⁴
- A22. Non ci si può attendere che il revisore ignori l'esperienza passata per quanto riguarda l'onestà e l'integrità della direzione e dei responsabili delle attività di governance dell'impresa. Tuttavia, la convinzione che la direzione e i responsabili delle attività di governance siano onesti e integerrimi non esime il revisore dal mantenere il necessario scetticismo professionale né lo autorizza a ritenersi soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi nell'acquisizione di una ragionevole sicurezza.

Giudizio professionale (Rif.: Par. 16)

- A23. Il giudizio professionale è essenziale per il corretto svolgimento della revisione contabile. Ciò in quanto non è possibile interpretare i principi etici e i principi di revisione applicabili, e non si possono assumere le decisioni consapevoli necessarie per l'intero svolgimento della revisione contabile, senza l'applicazione delle conoscenze e dell'esperienza pertinenti ai fatti e alle circostanze. Il giudizio professionale è necessario in particolare per le decisioni in merito:
- alla significatività e al rischio di revisione;
 - alla natura, alla tempistica e all'estensione delle procedure di revisione utilizzate dal revisore per conformarsi alle regole contenute nei principi di revisione e per raccogliere gli elementi probativi;
 - alla valutazione se siano stati acquisiti elementi probativi appropriati e sufficienti e se sia necessario porre in essere ulteriori azioni per conseguire gli obiettivi dei principi di revisione e quindi gli obiettivi generali di revisione;
 - all'apprezzamento delle valutazioni della direzione nell'applica-

¹³ Principio di revisione internazionale n. 500, "Elementi probativi", paragrafi 7-9.

¹⁴ Principio di revisione internazionale n. 240, paragrafo 13; Principio di revisione internazionale n. 500, paragrafo 11; Principio di revisione internazionale n. 505, "Conferme esterne", paragrafi 10-11 e 16.

re il quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento dell'impresa;

- al raggiungimento di conclusioni basate sugli elementi probativi acquisiti, per esempio, nella valutazione della ragionevolezza delle stime effettuate dalla direzione nella redazione del bilancio.

- A24. La caratteristica distintiva del giudizio professionale che ci si attende dal revisore è che tale giudizio sia esercitato da un revisore la cui formazione, conoscenza ed esperienza siano servite a sviluppare le competenze necessarie alla formulazione di giudizi ragionevoli.
- A25. L'esercizio del giudizio professionale, in ogni caso particolare, si basa sui fatti e sulle circostanze noti al revisore. La consultazione sugli aspetti complessi o controversi nel corso della revisione contabile, sia nell'ambito del team di revisione, sia tra il team di revisione e gli altri soggetti ad un livello appropriato all'interno o all'esterno del soggetto incaricato della revisione, come quella richiesta dal principio di revisione internazionale n. 220¹⁵, aiutano il revisore a formulare giudizi consapevoli e ragionevoli.
- A26. Il giudizio professionale può essere valutato sulla base del fatto che il giudizio cui si è pervenuti rifletta un utilizzo competente dei principi contabili e di revisione e sia appropriato alla luce dei fatti e delle circostanze di cui il revisore era a conoscenza alla data della relazione di revisione, e sia coerente con tali fatti e circostanze.
- A27. È necessario esercitare il giudizio professionale per tutta la durata della revisione contabile. È necessario altresì che tale giudizio sia documentato in modo appropriato. A tale riguardo il revisore è tenuto a predisporre una documentazione della revisione sufficiente a consentire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna precedente cognizione dell'incarico di revisione, di comprendere i giudizi professionali significativi formulati dal revisore per giungere alle conclusioni sugli aspetti significativi emersi nel corso della revisione contabile.¹⁶ Il giudizio professionale non deve essere utilizzato per giustificare decisioni che non siano altrimenti supportate dai fatti e dalle circostanze dell'incarico o da elementi probativi sufficienti e appropriati.

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

Sufficienza e appropriatezza degli elementi probativi

- A28. Gli elementi probativi sono necessari per supportare il giudizio del revisore e la relazione di revisione. Essi sono di natura cumulativa e si acquisiscono

¹⁵ Principio di revisione internazionale n. 220, paragrafo 18

¹⁶ Principio di revisione internazionale n. 230, paragrafo 8.

no principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso della revisione contabile. Essi possono, tuttavia, includere anche informazioni acquisite da altre fonti, quali le revisioni contabili precedenti (a condizione che il revisore abbia stabilito se rispetto alla revisione contabile precedente si siano verificati cambiamenti che possano influire sulla loro rilevanza ai fini della revisione contabile in corso¹⁷) ovvero includere le procedure di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione relative all'accettazione e al mantenimento della clientela. In aggiunta alle altre fonti interne ed esterne all'impresa, una fonte importante di elementi probativi è costituita dalle registrazioni contabili dell'impresa. Inoltre, le informazioni che possono essere utilizzate come elementi probativi possono essere state predisposte da un esperto interno o esterno all'impresa. Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni che supportano e avvalorano le asserzioni della direzione, sia qualunque informazione in contrasto con tali asserzioni. Inoltre, in alcuni casi, il revisore tiene conto anche della mancanza di informazioni (per esempio, il rifiuto della direzione di fornire un'attestazione richiesta) che costituisce quindi un elemento probativo. Gran parte del lavoro del revisore necessario ai fini della formazione del proprio giudizio consiste nell'acquisizione e valutazione degli elementi probativi.

- A29. La sufficienza e l'appropriatezza degli elementi probativi sono correlate. La sufficienza è la misura della quantità degli elementi probativi. La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione da parte del revisore dei rischi di errore (più elevati sono i rischi identificati e valutati, maggiore è la quantità degli elementi probativi che è probabile sia richiesta) e anche dalla qualità di tali elementi probativi (più alta è la loro qualità, minore può essere la quantità richiesta). L'acquisizione di un maggior numero di elementi probativi, tuttavia, può non compensarne la scarsa qualità.
- A30. L'appropriatezza è la misura della qualità degli elementi probativi, cioè la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il giudizio del revisore. L'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro fonte di provenienza e dalla loro natura e dipende dalle circostanze specifiche in cui sono acquisiti.
- A31. Il revisore esercita il proprio giudizio professionale per stabilire se gli elementi probativi acquisiti siano sufficienti e appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso, consentendogli quindi di trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio. Il principio di revisione internazionale n. 500 e altri principi di revisione pertinenti stabiliscono ulteriori regole e forniscono ulteriori linee guida, applicabili per tutta la durata della revisione contabile, relative alle considerazioni del revisore nell'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati.

¹⁷ Principio di revisione internazionale n. 315, "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera", paragrafo 9.

Rischio di revisione

- A32. Il rischio di revisione dipende dai rischi di errori significativi e dal rischio di individuazione. La valutazione dei rischi si basa sulle procedure di revisione svolte per acquisire le informazioni necessarie a tale scopo e sugli elementi probativi acquisiti durante tutta la revisione contabile. La valutazione dei rischi è un aspetto oggetto di giudizio professionale, piuttosto che un aspetto suscettibile di quantificazione precisa.
- A33. Ai fini dei principi di revisione, il rischio di revisione non include il rischio che il revisore possa esprimere un giudizio che il bilancio sia significativamente errato quando invece non lo è. Tale rischio solitamente non è significativo. Inoltre, “rischio di revisione” è un termine tecnico inerente il processo di revisione contabile; esso non si riferisce ai rischi connessi all’attività del revisore quali perdite derivanti da controversie, da pubblicità negativa, o da altri eventi derivanti dall’esercizio dell’attività di revisione contabile.

Rischi di errori significativi

- A34. I rischi di errori significativi possono sussistere a due livelli:
- a livello di bilancio nel suo complesso;
 - a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa di bilancio.
- A35. I rischi di errori significativi a livello di bilancio nel suo complesso si riferiscono ai rischi di errori significativi che riguardano in modo pervasivo il bilancio nel suo complesso e potenzialmente influenzano molte asserzioni.
- A36. I rischi di errori significativi a livello di asserzioni sono identificati e valutati al fine di stabilire la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di revisione conseguenti necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati. Tali elementi consentono al revisore di esprimere un giudizio sul bilancio con un livello di rischio di revisione accettabilmente basso. I revisori utilizzano diversi approcci per conseguire l’obiettivo di identificare e valutare i rischi di errori significativi. Per esempio, il revisore può utilizzare un modello che esprima in termini matematici la relazione generale esistente tra le componenti del rischio di revisione al fine di giungere ad un livello accettabile di rischio di individuazione. Alcuni revisori considerano tale modello utile nella pianificazione delle procedure di revisione.
- A37. Il rischio di errori significativi a livello di asserzioni comprende due componenti: il rischio intrinseco e il rischio di controllo. Il rischio intrinseco e il rischio di controllo sono rischi dell’impresa, che esistono indipendentemente dalla revisione contabile del bilancio.
- A38. Il rischio intrinseco è più elevato per alcune asserzioni e relative classi di operazioni, saldi contabili e informativa piuttosto che per altre. Per esempio,

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

- A39. Il rischio di controllo dipende dall'efficacia della configurazione, della messa in atto e del mantenimento del controllo interno da parte della direzione per fronteggiare i rischi identificati che minacciano il raggiungimento degli obiettivi dell'impresa pertinenti alla redazione del proprio bilancio. Tuttavia, a causa dei suoi limiti intrinseci, il controllo interno, per quanto ben configurato ed operante, può soltanto ridurre, ma non eliminare, i rischi di errori significativi nel bilancio. Questi limiti includono, per esempio, la possibilità di errori umani, o la possibilità che i controlli siano elusi mediante collusione o un'impropria forzatura operata dalla direzione. Di conseguenza, esisteranno sempre alcuni rischi di controllo. I principi di revisione indicano le condizioni in cui il revisore è tenuto, o può decidere, di verificare l'efficacia operativa dei controlli al fine di determinare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di validità da svolgere.¹⁸
- A40. I principi di revisione solitamente non trattano separatamente il rischio intrinseco e il rischio di controllo, ma piuttosto fanno riferimento ad una valutazione combinata dei "rischi di errori significativi". Tuttavia, il revisore può effettuare una valutazione separata o combinata del rischio intrinseco e del rischio di controllo a seconda delle tecniche o delle metodologie di revisione preferite e di considerazioni di ordine pratico. La valutazione dei rischi di errori significativi può essere espressa in termini quantitativi, per esempio sotto forma di percentuali, ovvero in termini non quantitativi. In ogni caso, la necessità per il revisore di effettuare appropriate valutazioni del rischio è più importante rispetto alle differenti modalità con cui possono essere effettuate.
- A41. Il principio di revisione internazionale n. 315 stabilisce regole e fornisce linee guida per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e a livello di asserzioni.

¹⁸ Principio di revisione internazionale n. 330, "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati", paragrafi 7-17.

Rischio di individuazione

- A42. Per un dato livello di rischio di revisione, il livello accettabile di rischio di individuazione presenta una relazione inversa rispetto ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni. Per esempio, maggiore è il rischio di errori significativi che il revisore ritiene che esista, minore è il rischio di individuazione che può essere accettato e, di conseguenza, maggiormente persuasivi saranno gli elementi probativi richiesti dal revisore.
- A43. Il rischio di individuazione riguarda la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure che sono determinate dal revisore per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso. Il rischio di individuazione dipende quindi dall'efficacia di una procedura di revisione e dalla sua applicazione da parte del revisore. Aspetti quali:
- un'adeguata pianificazione;
 - un'appropriata assegnazione del personale al team di revisione;
 - l'applicazione dello scetticismo professionale;
 - la supervisione e il riesame del lavoro di revisione svolto,

aiutano a migliorare l'efficacia di una procedura di revisione e della sua applicazione e riducono la possibilità che un revisore possa scegliere una procedura di revisione non appropriata, applicare non correttamente una procedura di revisione appropriata, ovvero interpretare in modo errato i risultati della revisione contabile.

- A44. I principi di revisione internazionali n. 300¹⁹ e n. 330 stabiliscono regole e forniscono linee guida per la pianificazione della revisione contabile del bilancio e per le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati. Tuttavia, a causa dei limiti intrinseci della revisione contabile, il rischio di individuazione può essere solamente ridotto ma non eliminato. Di conseguenza, un certo livello di rischio di individuazione esisterà sempre.

Limiti intrinseci della revisione contabile

- A45. Non ci si attende che il revisore annulli il rischio di revisione, né egli è in grado di farlo, e quindi non può ottenere una sicurezza assoluta che il bilancio non contenga errori significativi dovuti a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali. Ciò in quanto nella revisione contabile sussistono limiti intrinseci che rendono di natura persuasiva, piuttosto che conclusiva, la maggior parte degli elementi probativi dai quali il revisore trae le sue

¹⁹ Principio di revisione internazionale n. 300, "Pianificazione della revisione contabile del bilancio".

conclusioni e sui quali egli basa il proprio giudizio. I limiti intrinseci della revisione contabile derivano:

- dalla natura dell'informativa finanziaria;
- dalla natura delle procedure di revisione;
- dalla necessità che la revisione contabile si svolga in tempi e a costi ragionevoli.

La natura dell'informativa finanziaria

A46. La redazione del bilancio comporta valutazioni da parte della direzione nell'applicare ai fatti e alle circostanze dell'impresa le disposizioni del quadro normativo sull'informazione finanziaria di riferimento. Inoltre, molte voci di bilancio comportano decisioni soggettive o valutazioni o un certo grado di incertezza ed è possibile elaborare diverse interpretazioni o valutazioni parimenti accettabili. Di conseguenza, alcune voci di bilancio sono soggette ad un livello intrinseco di variabilità che non può essere eliminato dall'applicazione di ulteriori procedure di revisione. Per esempio, ciò avviene spesso nel caso di determinate stime contabili. Tuttavia, i principi di revisione richiedono che il revisore consideri in particolar modo se le stime contabili siano ragionevoli nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e della relativa informativa, ed esamini gli aspetti qualitativi delle prassi contabili dell'impresa, inclusi gli indicatori di possibili ingerenze nelle valutazioni da parte della direzione.²⁰

La natura delle procedure di revisione

A47. Ci sono limiti di natura pratica e legale alla capacità del revisore di acquisire elementi probativi. Di seguito sono riportati alcuni esempi.

- È possibile che la direzione o altri soggetti non forniscano, intenzionalmente o involontariamente, tutte le informazioni che sono pertinenti per la redazione del bilancio ovvero quelle che sono state richieste dal revisore. Di conseguenza il revisore non può essere certo della completezza delle informazioni, anche qualora abbia svolto procedure di revisione per ottenere la sicurezza di aver acquisito tutte le informazioni pertinenti.
- Le frodi possono comportare piani sofisticati e attentamente organizzati, concepiti al fine di occultarle. Pertanto le procedure di revisione utilizzate per raccogliere elementi probativi possono risultare inefficaci per individuare un errore intenzionale che comporta, per

²⁰ Principio di revisione internazionale n. 540, "Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa" e Principio di revisione internazionale n. 700, "Formazione del giudizio e relazione sul bilancio", paragrafo 12.

esempio, una collusione finalizzata ad una contraffazione della documentazione che possa indurre il revisore a ritenere validi gli elementi probativi quando invece non lo sono. Il revisore non ha la formazione necessaria, né ci si può attendere che sia un esperto, nell'autenticazione di documenti.

- Una revisione contabile non è un'indagine ufficiale su presunti illeciti. Pertanto al revisore non sono attribuiti specifici poteri legali quali quello di perquisizione, che possono risultare necessari per tale tipo di indagine.

Tempestività dell'informativa finanziaria e equilibrio tra costi e benefici

A48. Gli aspetti connessi alla difficoltà, alla tempistica o al costo di una procedura di revisione per la quale non ci siano alternative, non costituiscono di per sé un valido motivo perché il revisore ometta di svolgere la procedura o si ritenga soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi. Un'appropriatezza pianificazione aiuta a disporre di tempi e risorse sufficienti per lo svolgimento della revisione contabile. Indipendentemente da questo, la rilevanza delle informazioni, e quindi il loro valore, tende a diminuire nel tempo, ed è necessario raggiungere un equilibrio tra l'attendibilità delle informazioni e il loro costo. Ciò viene riconosciuto in alcuni quadri normativi di riferimento sull'informazione finanziaria (si veda, ad esempio il "Quadro sistematico per la redazione e la presentazione del bilancio" dello IASB). Quindi gli utilizzatori del bilancio si aspettano che il revisore si formi un giudizio sul bilancio in tempi e a costi ragionevoli, riconoscendo che non sia fattibile identificare e valutare tutte le informazioni che possono esistere, né indagare in maniera esaustiva ogni aspetto partendo dall'assunto che, fino a prova contraria, tutte le informazioni sono errate o fraudolente.

A49. Di conseguenza per il revisore è necessario:

- pianificare la revisione contabile affinché sia svolta in modo efficace;
- indirizzare l'attività di revisione contabile principalmente verso le aree che presume siano più soggette a rischi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, svolgendo una attività più limitata nelle restanti aree;
- utilizzare verifiche a campione e altri strumenti per ricercare errori nelle popolazioni.

A50. Alla luce degli approcci descritti al paragrafo A49, i principi di revisione contengono regole per la pianificazione e lo svolgimento della revisione contabile e richiedono al revisore, tra le altre cose, di:

- ottenere elementi utili ai fini dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni me-

diante lo svolgimento di procedure di valutazione del rischio e delle attività correlate;²¹

- utilizzare verifiche a campione e altri strumenti per analizzare le popolazioni in modo tale da ottenere elementi ragionevoli per trarre le conclusioni sulla popolazione.²²

Altri aspetti che influiscono sui limiti intrinseci della revisione contabile

A51. Nel caso di alcune asserzioni o tematiche, gli effetti potenziali dei limiti intrinseci sulla capacità del revisore di individuare errori significativi sono particolarmente importanti. Tali asserzioni o tematiche includono:

- le frodi, in particolare quando coinvolgono i vertici della direzione o implicano collusione. Per un ulteriore approfondimento si veda il principio di revisione internazionale n. 240;
- l'esistenza e la completezza dei rapporti e delle operazioni con parti correlate. Per un ulteriore approfondimento si veda il principio di revisione internazionale n. 550;²³
- il verificarsi della non conformità a leggi e regolamenti. Per un ulteriore approfondimento si veda il principio di revisione internazionale n. 250;²⁴
- eventi o condizioni futuri che possono comportare il venir meno della continuità aziendale di un'impresa. Per un ulteriore approfondimento si veda il principio di revisione internazionale n. 570.²⁵

I principi di revisione internazionali pertinenti identificano specifiche procedure di revisione volte ad attenuare l'effetto dei limiti intrinseci.

A52. In ragione dei limiti intrinseci della revisione contabile vi è un rischio inevitabile che alcuni errori significativi presenti nel bilancio possano non essere individuati, anche se la revisione è correttamente pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione. Di conseguenza, la successiva scoperta nel bilancio di un errore significativo dovuto a frode o a comportamenti o eventi non intenzionali non indica di per sé il mancato svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione. Tuttavia, i limiti intrinseci della revisione contabile non costituiscono per il revisore una giustificazione

²¹ Principio di revisione internazionale 315, paragrafi 5-10.

²² Principio di revisione internazionale n. 330; Principio di revisione internazionale n. 500; Principio di revisione internazionale n. 520, "Procedure di analisi comparativa"; Principio di revisione internazionale n. 530, "Campionamento di revisione".

²³ Principio di revisione internazionale n. 550, "Parti correlate".

²⁴ Principio di revisione internazionale n. 250, "La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio".

²⁵ Principio di revisione internazionale n. 570, "Continuità aziendale".

a ritenersi soddisfatto di elementi probativi meno che persuasivi. La conformità ai principi di revisione del lavoro svolto dal revisore è determinata dalle procedure di revisione adottate nelle circostanze, dalla sufficienza e dall'appropriatezza degli elementi probativi acquisiti a seguito dello svolgimento di tali procedure e dall'adeguatezza della relazione di revisione sulla base della valutazione di tali elementi alla luce degli obiettivi generali di revisione.

Svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali

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

- A53. I principi di revisione, considerati nel loro insieme, forniscono i principi per il lavoro del revisore nel realizzare gli obiettivi generali di revisione. I principi di revisione trattano delle responsabilità generali del revisore, così come delle ulteriori considerazioni del revisore in merito all'applicazione di tali responsabilità ad argomenti specifici.
- A54. L'oggetto, la data di entrata in vigore e qualsiasi limitazione specifica all'applicabilità di un determinato principio di revisione sono chiariti nel principio stesso. A meno che il principio non stabilisca diversamente, al revisore è consentito applicare un principio di revisione prima della data di entrata in vigore in esso riportata.
- A55. Nello svolgere una revisione contabile, al revisore può essere richiesto di conformarsi a disposizioni di leggi o di regolamenti oltre che ai principi di revisione. I principi di revisione non prevalgono sulle leggi o sui regolamenti che disciplinano la revisione contabile del bilancio. Nel caso in cui tali leggi o regolamenti divergano dai principi di revisione, una revisione contabile svolta in conformità soltanto alle leggi o ai regolamenti non risulterà automaticamente conforme ai principi di revisione.
- A56. Il revisore può anche svolgere la revisione contabile in conformità sia ai principi di revisione internazionali sia ai principi di revisione propri di un determinato ordinamento giuridico o paese. In tali casi, oltre a conformarsi a ciascuno dei principi di revisione internazionali pertinenti ai fini della revisione contabile, può essere necessario che il revisore svolga ulteriori procedure di revisione per conformarsi ai principi di revisione applicabili di quel dato ordinamento giuridico o paese.

Considerazioni specifiche per le revisioni contabili nel settore pubblico

- A57. I principi di revisione sono applicabili ai fini degli incarichi di revisione nel settore pubblico. Le responsabilità del revisore per il settore pubblico, tuttavia, possono dipendere dal mandato di revisione, ovvero dagli obblighi gravanti sulle amministrazioni pubbliche derivanti da leggi, regolamenti o altre fonti normative (quali, direttive ministeriali, disposizioni governative

o risoluzioni dell'organo legislativo), che possono riguardare un ambito più vasto rispetto a quello della revisione contabile di bilancio in conformità ai principi di revisione. I principi di revisione non trattano tali responsabilità ulteriori. Esse possono essere oggetto della normativa prodotta dall'International Organization of Supreme Audit Institutions o dagli standard-setter nazionali, ovvero delle linee guida sviluppate da enti di revisione governativi.

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

A58. Oltre agli obiettivi e alle regole (le regole sono esposte utilizzando l'espressione "deve"), un principio di revisione contiene anche le relative linee guida applicative nella sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo". Esso può anche contenere una parte introduttiva, che presenta il contesto rilevante ai fini della corretta comprensione del principio di revisione, e le definizioni. Pertanto l'intero testo di un principio di revisione è rilevante per la comprensione degli obiettivi in esso stabiliti e per applicare correttamente le regole in esso contenute.

A59. Ove necessario, la sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo" contiene ulteriori spiegazioni delle regole contenute nel principio di revisione e una guida per metterle in atto. In particolare tale sezione può:

- spiegare con maggiore precisione il significato di una regola o quale sia il suo ambito di applicazione;
- includere esempi di procedure che possono essere appropriate nelle circostanze.

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

A60. Le "Appendici" fanno parte della sezione "Linee guida ed altro materiale esplicativo". Lo scopo e l'utilizzo previsto di un'appendice sono illustrati nel corpo del relativo principio di revisione ovvero all'interno del titolo e dell'introduzione dell'appendice stessa.

A61. La parte introduttiva può comprendere, se necessario, aspetti quali l'illustrazione:

- dello scopo e dell'oggetto del principio di revisione, inclusa la modalità con cui esso si collega ad altri principi di revisione;
- della tematica trattata dal principio di revisione;
- delle rispettive responsabilità del revisore e di altri soggetti relativamente al contenuto del principio di revisione;
- del contesto in cui il principio di revisione è stabilito.

- A62. Un principio di revisione può includere, in una separata sezione dal titolo “Definizioni”, un’illustrazione dei significati attribuiti ad alcuni termini ai fini dei principi di revisione. Queste definizioni sono fornite per agevolare un’applicazione e un’interpretazione coerente dei principi di revisione, e non sono concepite per prevalere sulle definizioni che possono essere stabilite con altre finalità da leggi, regolamenti o altre fonti. A meno che non sia indicato diversamente, tali termini mantengono il medesimo significato in tutti i principi di revisione. Il Glossario dei termini relativo ai principi internazionali emesso dall’International Auditing and Assurance Standards Board nel volume *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* pubblicato dall’IFAC contiene un elenco completo dei termini come definiti nei principi di revisione. Esso include altresì illustrazioni di altri termini presenti nei principi di revisione per favorire interpretazioni e traduzioni coerenti e uniformi.
- A63. Ove appropriato, la sezione “Linee guida ed altro materiale esplicativo” di un principio di revisione include ulteriori considerazioni specifiche per le revisioni contabili delle imprese di dimensioni minori e delle amministrazioni pubbliche. Tali ulteriori considerazioni facilitano l’applicazione delle regole del principio di revisione alla revisione contabile di tali imprese ed amministrazioni. Esse, tuttavia, non limitano né riducono la responsabilità del revisore di applicare e conformarsi alle regole contenute negli stessi principi di revisione.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

- A64. Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per la revisione contabile delle imprese di dimensioni minori, l’espressione “impresa di dimensioni minori” si riferisce ad un’impresa che generalmente possiede caratteristiche qualitative quali:
- a) la concentrazione della proprietà e della direzione in un numero limitato di soggetti (spesso un singolo soggetto – può trattarsi di una persona fisica o di un’altra impresa che possiede l’impresa di dimensioni minori purché il proprietario presenti le relative caratteristiche qualitative);
 - b) una o più delle seguenti caratteristiche:
 - i) operazioni semplici e lineari;
 - ii) semplicità delle registrazioni contabili;
 - iii) un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell’ambito delle singole linee di attività;
 - iv) un numero limitato di controlli interni;
 - v) un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un’ampia gamma di controlli; ovvero
 - vi) un numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni.

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

- A65. Le considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori contenute nei principi di revisione sono state elaborate principalmente con riferimento alle società non quotate. Alcune delle considerazioni, tuttavia, possono essere utili per le revisioni contabili di società quotate di dimensioni minori.
- A66. I principi di revisione, definiscono il proprietario di un'impresa di dimensioni minori coinvolto quotidianamente nella gestione della stessa come "proprietario-amministratore".

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

- A67. Ciascun principio di revisione contiene uno o più obiettivi che rappresentano un collegamento tra le regole e gli obiettivi generali di revisione. Gli obiettivi dei singoli principi di revisione sono utili per indirizzare il revisore sui risultati richiesti dal principio di revisione, essendo sufficientemente specifici al fine di assistere il revisore nel:
- comprendere quali risultati occorra raggiungere e, ove necessario, gli strumenti appropriati per realizzarli;
 - decidere se, nelle particolari circostanze della revisione contabile, sia necessario porre in essere ulteriori azioni per raggiungere tali risultati.
- A68. Gli obiettivi devono essere compresi nel contesto degli obiettivi generali di revisione stabiliti nel paragrafo 11 del presente principio di revisione. Come per gli obiettivi generali di revisione, la capacità di raggiungere un singolo obiettivo è ugualmente soggetta ai limiti intrinseci della revisione contabile.
- A69. Nell'utilizzo degli obiettivi di revisione, il revisore è tenuto a considerare le interrelazioni tra i principi di revisione. Ciò in quanto, come indicato nel paragrafo A53, in alcuni casi i principi di revisione trattano delle responsabilità generali e in altri dell'applicazione di tali responsabilità ad aspetti specifici. Per esempio, il presente principio di revisione richiede che il revisore adotti un atteggiamento di scetticismo professionale; ciò è necessario per tutti gli aspetti della pianificazione e dello svolgimento della revisione contabile benché non venga ribadito in ciascun principio di revisione. Più in dettaglio, i principi di revisione internazionali n. 315 e n. 330 contengono, tra l'altro, obiettivi e regole che trattano, rispettivamente, delle responsabilità del revisore per l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi e per la definizione e lo svolgimento di procedure di revisione conseguenti in risposta ai rischi identificati e valutati; tali obiettivi e regole si applicano per l'intero svolgimento della revisione contabile. Un principio di revisione che tratta aspetti specifici della revisione contabile (per esempio, il principio

di revisione internazionale n. 540) può approfondire, senza ribadirla, le modalità con cui gli obiettivi e le regole di principi di revisione internazionali quali il n. 315 e il n. 330 siano da applicare in relazione al contenuto del principio di revisione. Quindi, nel raggiungere gli obiettivi stabiliti dal principio di revisione internazionale n. 540, il revisore tiene conto degli obiettivi e delle regole di altri principi di revisione pertinenti.

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

- A70. Le regole dei principi di revisione sono configurate per consentire al revisore di raggiungere gli obiettivi specificati negli stessi principi di revisione, e quindi gli obiettivi generali di revisione. L'applicazione corretta da parte del revisore delle regole contenute nei principi di revisione dovrebbe quindi fornire elementi sufficienti al raggiungimento degli obiettivi. Tuttavia, poiché le circostanze degli incarichi di revisione sono molto varie e non possono essere tutte contemplate nei principi di revisione, è responsabilità del revisore determinare le procedure di revisione necessarie per adempiere alle regole stabilite nei principi di revisione e per raggiungere gli obiettivi. Nelle circostanze di un incarico di revisione contabile si possono presentare aspetti particolari che richiedono lo svolgimento da parte del revisore di procedure di revisione ulteriori rispetto a quelle stabilite nei principi di revisione per il raggiungimento degli obiettivi in essi specificati.

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

- A71. Il revisore è tenuto ad utilizzare gli obiettivi di revisione per valutare se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati nel contesto degli obiettivi generali di revisione. Qualora il revisore giunga alla conclusione che gli elementi probativi non sono sufficienti e appropriati, egli può adottare uno o più tra i seguenti approcci per adempiere alla regola di cui al paragrafo 21 b):
- valutare se ulteriori elementi probativi pertinenti siano stati, o saranno, acquisiti a seguito del rispetto di altri principi di revisione;
 - estendere il lavoro svolto nell'applicazione di una o di alcune delle regole; ovvero
 - svolgere altre procedure che il revisore giudica necessarie nelle circostanze.

Qualora ci si attenda che nessuno dei suddetti approcci sia praticabile o possibile nelle circostanze, il revisore non sarà in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati e, secondo quanto stabilito nei principi di revisione, è tenuto a determinarne l'effetto sulla relazione di revisione o sulla sua capacità di portare a termine l'incarico.

Conformità alle regole pertinenti

Regole pertinenti (Rif.: Par. 22)

- A72. In alcuni casi, un principio di revisione (e quindi tutte le regole in esso contenute) può non essere pertinente nelle circostanze. Per esempio, se un'impresa non dispone di una funzione di revisione interna, l'intero principio di revisione internazionale n. 610²⁶ non è pertinente.
- A73. Nell'ambito di un principio di revisione vi possono essere delle regole subordinate a particolari condizioni. Tali regole sono pertinenti quando si riscontrano le circostanze e sussistono le condizioni in esse contemplate. In generale, la subordinazione di una regola ad una condizione può essere esplicita o implicita, per esempio:
- rappresenta una regola esplicitamente subordinata a condizione, la regola che richiede di esprimere un giudizio con modifica nel caso in cui vi siano limitazioni allo svolgimento di procedure di revisione;²⁷
 - rappresentano regole implicitamente subordinate a condizione:
 - la regola che richiede di comunicare ai responsabili delle attività di governance le carenze significative del controllo interno identificate nel corso della revisione contabile,²⁸ la cui applicazione dipende dall'esistenza di tali carenze significative;
 - la regola che richiede di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati in merito alla rappresentazione dell'informativa di settore in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile,²⁹ la cui applicazione dipende dal fatto che il quadro normativo di riferimento richieda o permetta tale informativa.

In alcuni casi, una regola può essere subordinata a leggi o regolamenti applicabili. Per esempio, al revisore può essere richiesto di recedere dall'incarico di revisione, *laddove il recesso sia consentito dalle leggi o dai regolamenti applicabili*, ovvero al revisore può essere richiesto di fare qualcosa, *salvo che ciò non sia proibito dalle leggi o dai regolamenti*. Le leggi o i regolamenti possono consentire o proibire esplicitamente o implicitamente a seconda degli ordinamenti giuridici.

²⁶ Principio di revisione internazionale n. 610, "Utilizzo del lavoro dei revisori interni".

²⁷ Principio di revisione internazionale n. 705, "Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente", paragrafo 13.

²⁸ Principio di revisione internazionale n. 265, "Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di governance ed alla direzione", paragrafo 9.

²⁹ Principio di revisione internazionale n. 501, "Elementi probativi – Considerazioni specifiche su determinate voci", paragrafo 13.

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

- A74. Il principio di revisione internazionale n. 230 stabilisce regole in tema di documentazione nelle circostanze eccezionali in cui il revisore deroghi ad una regola pertinente.³⁰ I principi di revisione non richiedono la conformità ad una regola che non sia pertinente nelle circostanze della revisione contabile.

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

- A75. Valutare se un obiettivo di revisione sia stato raggiunto è una questione oggetto di giudizio professionale da parte del revisore. Il giudizio tiene conto dei risultati delle procedure di revisione svolte per conformarsi alle regole contenute nei principi di revisione, della valutazione del revisore se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati e se, nelle particolari circostanze della revisione contabile, sia necessario porre in essere ulteriori azioni per raggiungere gli obiettivi stabiliti nei principi di revisione. Di conseguenza, le circostanze che possono dare origine al mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione sono quelle che:

- impediscono al revisore di conformarsi alle regole pertinenti contenute in un principio di revisione;
- rendono non praticabile o impossibile per il revisore lo svolgimento di ulteriori procedure di revisione ovvero l'acquisizione di ulteriori elementi probativi come ritenuto necessario dall'utilizzo degli obiettivi di revisione in conformità al paragrafo 21, per esempio in conseguenza di una limitazione negli elementi probativi disponibili.

- A76. Una documentazione della revisione contabile che rispetti le regole del principio di revisione internazionale n. 230 e le regole specifiche in tema di documentazione contenute in altri principi di revisione pertinenti fornisce evidenza degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore circa il raggiungimento degli obiettivi generali di revisione. Mentre non è necessario che il revisore documenti separatamente che i singoli obiettivi di revisione siano stati raggiunti (per esempio mediante una checklist), la documentazione del mancato raggiungimento di un obiettivo di revisione supporta il revisore nella valutazione se ciò gli abbia impedito di raggiungere gli obiettivi generali di revisione.

³⁰ Principio di revisione internazionale n. 230, paragrafo 12.