

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 505
CONFERME ESTERNE

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015
o successivamente)

Introduzione

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)	1
Procedure di conferma esterna per acquisire elementi probativi	2-3
Data di entrata in vigore	4

Obiettivo	5
------------------------	---

Definizioni	6
--------------------------	---

Regole

Procedure di conferma esterna	7
Rifiuto della direzione di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma	8-9
Risultati delle procedure di conferma esterna	10-14
Conferme negative	15
Valutazione degli elementi probativi acquisiti	16

Linee Guida ed altro Materiale Esplicativo

Procedure di conferma esterna	A1-A7
Rifiuto della direzione di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma	A8-A10
Risultati delle procedure di conferma esterna	A11-A22
Conferme negative	A23
Valutazione degli elementi probativi acquisiti	A24-A25

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 505 “Conferme esterne” deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”.

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B e (SA Italia) n. 720B - e l'ISQC Italia 1 rappresentano i principi ISA Clarified Versione 2009 e l'ISQC 1 versione 2009 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi e Consob nel 2010 e successivamente integrati dagli stessi e dall'INRL con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento "A Guide for National Standard Setters the Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications". La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell'Italia. Il testo approvato degli ISA e dell'ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall'IFAC. L'IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: permissions@ifac.org.

INTRODUZIONE

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta dell'utilizzo da parte del revisore delle procedure di conferma esterna per acquisire elementi probativi in conformità alle regole dei principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 330¹ e n. 500.² Esso non si occupa invece delle indagini in merito a contenziosi e contestazioni, che sono trattati nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 501.³

Procedure di conferma esterna per acquisire elementi probativi

2. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 indica che 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.⁴ Tale principio di revisione include altresì le seguenti considerazioni di carattere generale applicabili agli elementi probativi:⁵

- gli elementi probativi sono più attendibili quando sono acquisiti da fonti indipendenti esterne all'impresa;
- gli elementi probativi acquisiti direttamente dal revisore sono più attendibili di quelli acquisiti indirettamente o per deduzione;
- gli elementi probativi sono più attendibili ove esistano in forma documentale, sia essa cartacea, elettronica od in altro formato.

Di conseguenza, a seconda delle circostanze della revisione contabile, gli elementi probativi nella forma di conferme esterne ricevute direttamente dal revisore da parte dei soggetti destinatari della richiesta di conferma (di seguito soggetti circolarizzati) possono essere più attendibili rispetto a quelli generati internamente dall'impresa. Il presente principio di revisione ha lo scopo di assistere il revisore nel definire e svolgere procedure di conferma esterna per acquisire elementi probativi pertinenti ed attendibili.

3. Altri principi di revisione riconoscono l'importanza delle conferme esterne quali elementi probativi, per esempio:

- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 tratta della responsabilità del revisore nel definire e porre in essere le risposte generali di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi a livello di bilancio e nel definire e svolgere le procedure di revisione conseguenti la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in base ed in risposta ai rischi identificati e valutati di errori

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, "Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati".

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, "Elementi probativi".

³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 501, "Elementi probativi - Considerazioni specifiche su determinate voci."

⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo A5.

⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo A31.

significativi a livello di asserzioni.⁶ Inoltre, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 richiede che, indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore definisca e svolga le procedure di validità per ciascuna classe di operazioni, saldo contabile e informativa significativi. Il revisore è tenuto altresì a considerare se le procedure di conferma esterna debbano essere svolte come procedure di validità.⁷

- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 richiede al revisore di acquisire elementi probativi tanto più persuasivi quanto più alta sia la sua valutazione del rischio.⁸ A tale fine, il revisore può aumentare la quantità degli elementi probativi ovvero acquisire elementi probativi più pertinenti o attendibili, o procedere in entrambi i modi. Per esempio, il revisore può attribuire maggiore importanza all'acquisizione di elementi probativi direttamente da soggetti terzi o all'acquisizione di elementi probativi di supporto da diverse fonti indipendenti. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330 indica altresì che le procedure di conferma esterna possono aiutare il revisore ad acquisire elementi probativi che hanno il livello di attendibilità elevato richiesto dal revisore in risposta ai rischi significativi di errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali.⁹
- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240 indica che il revisore può definire le richieste di conferma per acquisire ulteriori informazioni di supporto come risposta di revisione per fronteggiare i rischi identificati e valutati di errori significativi dovuti a frodi a livello di asserzioni.¹⁰
- Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500 indica che le informazioni di supporto acquisite da una fonte indipendente dall'impresa, quali le conferme esterne, possono aumentare il livello di sicurezza che il revisore acquisisce dagli elementi probativi presenti nell'ambito delle registrazioni contabili ovvero dalle attestazioni rilasciate dalla direzione.¹¹

Data di entrata in vigore

4. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2015 o successivamente.

OBIETTIVO

5. L'obiettivo del revisore, nell'utilizzare le procedure di conferma esterna, è quello di definire e di svolgere tali procedure al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili.

DEFINIZIONI

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

a) Conferma esterna - Elemento probativo acquisito come una risposta diretta in forma scritta al revisore da parte di un soggetto terzo (il soggetto circolarizzato), in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato.

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 5-6.

⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 18-19.

⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo 7 b.

⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafo A53.

¹⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, "Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio", paragrafo A37.

¹¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafi A8-A9.

- b) Richiesta di conferma positiva – Una richiesta al soggetto circolarizzato di rispondere direttamente al revisore indicando se esso sia in accordo o in disaccordo con le informazioni contenute nella richiesta, ovvero fornendo le informazioni richieste.
- c) Richiesta di conferma negativa – Una richiesta al soggetto circolarizzato di rispondere direttamente al revisore soltanto qualora esso sia in disaccordo con le informazioni fornite nella richiesta.
- d) Mancata risposta – Il soggetto circolarizzato non ha risposto, ovvero non ha risposto in modo completo, ad una richiesta di conferma positiva, ovvero una richiesta di conferma restituita in quanto non recapitata.
- e) Eccezione – Una risposta che indica una differenza tra le informazioni per le quali è stata richiesta conferma, o contenute nelle registrazioni dell'impresa, e quelle fornite dal soggetto circolarizzato.

REGOLE

Procedure di conferma esterna

7. Il revisore, quando utilizza le procedure di conferma esterna, deve mantenere il controllo sulle richieste di conferma, ciò include:

- a) la determinazione delle informazioni da confermare o da richiedere; (Rif.: Par. A1)
- b) la selezione del soggetto circolarizzato appropriato; (Rif.: Par. A2)
- c) la definizione delle richieste di conferma, che includa l'accertamento che le richieste siano correttamente indirizzate e contengano le informazioni per far sì che le risposte siano inviate direttamente al revisore; (Rif.: Parr. A3-A6)
- d) l'invio delle richieste al soggetto circolarizzato, inclusi i solleciti alle richieste, ove applicabili. (Rif.: Par. A7)

Rifiuto della direzione di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma

8. Qualora la direzione si rifiuti di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma, il revisore deve:

- a) svolgere indagini sulle motivazioni del rifiuto della direzione e ricercare elementi probativi in merito alla validità e alla ragionevolezza di tali motivazioni; (Rif.: Par. A8)
- b) valutare le implicazioni del rifiuto della direzione sulla sua valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, nonché sulla natura, sulla tempistica e sull'estensione delle altre procedure di revisione; (Rif.: Par. A9)
- c) svolgere procedure di revisione alternative definite per acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili. (Rif.: Par. A10)

9. Qualora il revisore concluda che il rifiuto della direzione di consentirgli di inviare una richiesta di conferma sia irragionevole, ovvero qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili mediante procedure di revisione alternative, egli deve comunicare tale circostanza ai responsabili delle attività di governance in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.260.¹² Il revisore deve anche stabilirne le implicazioni per la revisione contabile e per il proprio giudizio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705.¹³

¹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, “ Comunicazione con i responsabili delle attività di governance”, paragrafo 16.

¹³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705, “ Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente”.

Risultati delle procedure di conferma esterna

Attendibilità delle risposte alle richieste di conferma

10. Qualora il revisore identifichi fattori che fanno sorgere dubbi in merito all'attendibilità della risposta ad una richiesta di conferma, egli deve acquisire ulteriori elementi probativi per risolvere tali dubbi. (Rif.: Parr. A11-A16)

11. Qualora il revisore stabilisca che una risposta ad una richiesta di conferma non sia attendibile, egli deve valutarne le implicazioni sulla valutazione dei relativi rischi di errori significativi, incluso il rischio di frode, nonché sulla relativa natura, tempistica e estensione delle altre procedure di revisione. (Rif.: Par. A17)

Mancate risposte

12. Per ciascuna mancata risposta, il revisore deve svolgere procedure di revisione alternative al fine di acquisire elementi probativi pertinenti e attendibili. (Rif.: Parr. A18-A19)

Casi in cui per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati è necessaria una risposta ad una richiesta di conferma positiva

13. Qualora il revisore abbia stabilito che per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati sia necessaria una risposta ad una richiesta di conferma positiva, le procedure di revisione alternative non forniranno gli elementi probativi necessari al revisore. Qualora il revisore non ottenga tale conferma, egli deve determinarne le implicazioni per la revisione contabile e per il proprio giudizio in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.705. (Rif.: Par. A20)

Eccezioni

14. Il revisore deve indagare sulle eccezioni per stabilire se esse siano o meno indicative di errori. (Rif.: Parr. A21-A22)

Conferme negative

15. Le conferme negative forniscono elementi probativi meno persuasivi rispetto a quelli forniti dalle conferme positive. Di conseguenza, il revisore non deve utilizzare le richieste di conferma negativa come uniche procedure di validità per fronteggiare un rischio identificato e valutato di errori significativi a livello di asserzioni, tranne i casi in cui siano presenti tutte le condizioni di seguito riportate: (Rif.: Par. A23)

- a) il revisore ha valutato il rischio di errore significativo basso ed ha acquisito elementi probativi sufficienti e appropriati in merito all'efficacia operativa dei controlli relativi all'asserzione;
- b) la popolazione di voci soggette alle procedure di conferma negativa comprende un elevato numero di esigui ed omogenei saldi contabili, operazioni, o termini e condizioni contrattuali omogenei;
- c) la percentuale di eccezioni attesa è molto bassa;
- d) il revisore non è a conoscenza di circostanze o condizioni che indurrebbero i destinatari delle richieste di conferma negativa a ignorare tali richieste.

Valutazione degli elementi probativi acquisiti

16. Il revisore deve valutare se i risultati delle procedure di conferma esterna forniscano elementi probativi pertinenti e attendibili, ovvero se siano necessari ulteriori elementi probativi. (Rif.: Parr. A24-A25)

LINEE GUIDA ED ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO

Procedure di conferma esterna

Determinazione delle informazioni da confermare o da richiedere (Rif.: Par.7 a)

A1. Le procedure di conferma esterna sono svolte spesso per confermare o richiedere informazioni sui saldi contabili e sui loro elementi. Esse possono essere utilizzate anche per confermare i termini di accordi, contratti, ovvero le operazioni tra un'impresa e le altre parti, ovvero per confermare l'assenza di alcune condizioni, quale un "accordo a latere".

Selezione del soggetto circolarizzato appropriato (Rif.: Par.7 b)

A2. Le risposte alle richieste di conferma forniscono elementi probativi più pertinenti e attendibili quando le richieste di conferma sono inviate ad un soggetto circolarizzato che il revisore ritiene abbia le conoscenze necessarie sulle informazioni da confermare. Per esempio, un funzionario di un istituto finanziario che abbia le conoscenze necessarie sulle operazioni o sugli accordi per i quali è richiesta una conferma può essere, nell'ambito dell'istituto finanziario, la persona più appropriata a cui richiedere la conferma.

Definizione delle richieste di conferma (Rif.: Par.7 c)

A3. La definizione di una richiesta di conferma può influire direttamente sulla percentuale di risposta alle richieste, nonché sull'attendibilità e sulla natura degli elementi probativi acquisiti dalle risposte.

A4. I fattori da considerare nella definizione delle richieste di conferma includono:

- le asserzioni in esame;
- i rischi specifici di errori significativi identificati, inclusi i rischi di frode;
- lo schema e la presentazione della richiesta di conferma;
- le precedenti esperienze in quello stesso incarico o in altri incarichi simili;
- il mezzo di comunicazione (per esempio, in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato);
- l'autorizzazione o l'invito da parte della direzione ai soggetti circolarizzati a rispondere al revisore. I soggetti circolarizzati possono essere disposti unicamente a rispondere ad una richiesta di conferma che contenga l'autorizzazione della direzione;
- la capacità del soggetto circolarizzato di confermare o di fornire le informazioni richieste (per esempio, l'importo di una singola fattura rispetto ad un saldo totale).

A5. In una richiesta di conferma esterna positiva si chiede al soggetto circolarizzato di rispondere al revisore in tutti i casi, indicando il proprio accordo sulle informazioni date ovvero richiedendo al soggetto circolarizzato di fornire informazioni. Solitamente ci si attende che la risposta ad una richiesta di conferma positiva fornisca elementi probativi attendibili. Vi è tuttavia il rischio che il soggetto circolarizzato possa rispondere alla richiesta di conferma senza verificare che le informazioni siano corrette. Il revisore può ridurre tale rischio ricorrendo a richieste di conferma positiva che non esplicitino l'importo (o altre informazioni), ma richiedano al soggetto circolarizzato di indicare l'importo o di fornire altre informazioni. D'altra parte, l'uso di questo tipo di richiesta di conferma "in bianco" può determinare la riduzione delle percentuali di risposta a motivo del maggiore impegno richiesto ai soggetti circolarizzati.

A6. L'accertamento che le richieste siano correttamente indirizzate comporta la verifica della validità di alcuni o di tutti gli indirizzi apposti sulle richieste di conferma prima della loro spedizione.

Solleciti alle richieste di conferma (Rif.: Par.7 d)

A7. Il revisore può inviare un'ulteriore richiesta di conferma nel caso in cui, in un arco di tempo ragionevole, non abbia ricevuto risposta alla precedente richiesta. Per esempio, il revisore può, avendo verificato nuovamente l'accuratezza dell'indirizzo originale, inviare una ulteriore richiesta o un sollecito.

Rifiuto della direzione di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma

Ragionevolezza del rifiuto della direzione (Rif.: Par.8 a)

A8. Il rifiuto da parte della direzione di consentire al revisore di inviare una richiesta di conferma costituisce una limitazione all'acquisizione di elementi probativi che il revisore ritiene utile ottenere. Il revisore è tenuto pertanto a svolgere indagini in merito alle motivazioni della limitazione. Una motivazione comune tra quelle addotte è l'esistenza di una controversia legale ovvero di una trattativa in corso con i soggetti circolarizzati, sul cui esito può incidere una richiesta di conferma inopportuna. Il revisore è tenuto a ricercare elementi probativi sulla validità e sulla ragionevolezza delle motivazioni, a causa del rischio che la direzione possa tentare di negargli l'accesso ad elementi probativi che possono rivelare una frode o un errore dovuto a comportamenti o eventi non intenzionali.

Implicazioni sulla valutazione dei rischi di errori significativi (Rif.: Par. 8 b)

A9. Il revisore può concludere dalla valutazione di cui al paragrafo 8 b) che sarebbe appropriato riconsiderare la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni e modificare le procedure di revisione pianificate, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315.¹⁴ Per esempio, se il rifiuto della direzione di procedere all'invio delle richieste di conferma è irragionevole, ciò può indicare un fattore di rischio di frode che richiede di essere valutato in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240.¹⁵

Procedure di revisione alternative (Rif.: Par. 8 c)

A10. Le procedure di revisione alternative da svolgere possono essere simili a quelle appropriate nel caso di mancata risposta, come previsto ai paragrafi A18-A19 del presente principio di revisione. Tali procedure terrebbero conto anche dei risultati della valutazione effettuata dal revisore, di cui al paragrafo 8 b) del presente principio di revisione.

Risultati delle procedure di conferma esterna

Attendibilità delle risposte alle richieste di conferma (Rif.: Par. 10)

A11. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.500 indica che, anche qualora gli elementi probativi siano acquisiti da fonti esterne all'impresa, possono presentarsi circostanze che ne influenzano l'attendibilità.¹⁶ Ogni risposta comporta rischi di intercettazione, di alterazione ovvero di frode. Tali rischi sussistono a prescindere dal fatto che le risposte siano acquisite in formato cartaceo, elettronico ovvero in altro formato. Fattori che possono suggerire dubbi in merito all'attendibilità di una risposta includono il fatto che questa:

- sia stata ricevuta dal revisore indirettamente; ovvero
- sembri non provenire dal soggetto circolarizzato originariamente designato.

A12. Le risposte ricevute elettronicamente, per esempio per fax o per posta elettronica, comportano rischi sull'attendibilità, poiché può essere difficile ottenere prova della provenienza e della identificazione di colui che risponde e può essere difficile individuare le alterazioni. L'utilizzo da parte del revisore e del soggetto che risponde di un processo che

¹⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, "L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera", paragrafo 31.

¹⁵ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 24.

¹⁶ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo A31.

crei un ambiente sicuro per le risposte ricevute elettronicamente può attenuare tali rischi. Laddove il revisore si convinca in merito al fatto che il processo sia sicuro e correttamente controllato, l'attendibilità delle relative risposte aumenta. Un processo di conferma elettronico potrebbe comprendere varie tecniche per la validazione dell'identità di un mittente di informazioni in formato elettronico, per esempio, mediante l'utilizzo di crittografie, di firme elettroniche digitali e di procedure per la verifica dell'autenticità dei siti web.

A13. Qualora un soggetto circularizzato utilizzi un soggetto terzo per coordinare e fornire le risposte alle richieste di conferma, il revisore può svolgere procedure per fronteggiare il rischio che:

- a) la risposta possa non derivare dalla fonte corretta;
- b) colui che risponde possa non essere autorizzato a farlo;
- c) l'integrità della trasmissione possa essere stata compromessa.

A14. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.500 richiede al revisore di stabilire se modificare o aggiungere procedure allo scopo di risolvere i dubbi sull'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi.¹⁷ Il revisore può scegliere di verificare la fonte e i contenuti di una risposta ad una richiesta di conferma mettendosi in contatto con il soggetto circularizzato. Per esempio, quando un soggetto circularizzato risponde per posta elettronica, il revisore può telefonare a detto soggetto per stabilire se la risposta è stata effettivamente inviata da quest'ultimo. Quando una risposta è stata recapitata indirettamente al revisore (per esempio, perché il soggetto circularizzato l'ha erroneamente indirizzata all'impresa invece che al revisore), il revisore può richiedere al soggetto circularizzato di rispondergli per iscritto in modo diretto.

A15. La sola risposta verbale ad una richiesta di conferma, di per sé, non risponde alla definizione di conferma esterna in quanto non è una risposta in forma scritta diretta al revisore. Tuttavia, avendo ricevuto una risposta verbale ad una richiesta di conferma, il revisore può, a seconda delle circostanze, richiedere che il soggetto circularizzato risponda per iscritto direttamente a lui. Qualora non riceva tale risposta, in conformità al paragrafo 12, il revisore ricerca altri elementi probativi a supporto delle informazioni contenute nella risposta verbale.

A16. Una risposta ad una richiesta di conferma può contenere formulazioni limitative riguardo al suo utilizzo. Tali limitazioni non invalidano necessariamente l'attendibilità della risposta quale elemento probativo.

Risposte non attendibili (Rif.: Par. 11)

A17. Qualora il revisore concluda che una risposta non è attendibile, egli può avere necessità di riconsiderare la valutazione dei rischi di errori significativi a livello di asserzioni e di modificare di conseguenza le procedure di revisione pianificate, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.315.¹⁸ Per esempio, una risposta non attendibile può indicare un fattore di rischio di frode che richiede di essere valutato in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.240.¹⁹

Mancate risposte (Rif.: Par. 12)

A18. Procedure di revisione alternative che il revisore può svolgere includono ad esempio:

- per i saldi dei crediti – l'esame degli specifici incassi successivi, della documentazione di spedizione e delle vendite in prossimità della fine del periodo amministrativo;
- per i saldi dei debiti – l'esame dei pagamenti successivi o della corrispondenza proveniente da soggetti terzi e di altre evidenze, quali i documenti relativi alle merci ricevute.

¹⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 500, paragrafo 11.

¹⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 31.

¹⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 24.

A19. La natura e l'estensione delle procedure di revisione alternative dipendono dal conto e dall'asserzione in esame. Una mancata risposta ad una richiesta di conferma può indicare un rischio precedentemente non identificato di errore significativo. In tali situazioni, il revisore può avere necessità di riconsiderare la valutazione del rischio di errori significativi a livello di asserzioni, e di modificare le procedure di revisione pianificate, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.315.²⁰ Per esempio, un numero minore, ovvero maggiore, di risposte alle richieste di conferma rispetto a quelle previste, può indicare un fattore di rischio di frode precedentemente non identificato che richiede di essere valutato in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240.²¹

Casi in cui per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati è necessaria una risposta ad una richiesta di conferma positiva (Rif.: Par. 13)

A20. In determinate circostanze, il revisore può identificare un rischio di errori significativi a livello di asserzioni in relazione al quale, per acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati, sia necessaria una risposta ad una richiesta di conferma positiva. Tali circostanze possono includere i casi in cui:

- le informazioni necessarie per supportare l'asserzione o le asserzioni della direzione sono disponibili unicamente al di fuori dell'impresa;
- fattori specifici di rischio di frode, quali il rischio di una forzatura dei controlli da parte della direzione, ovvero il rischio di collusione che può coinvolgere uno o più dipendenti e/o la direzione, non consentono al revisore di considerare attendibili le evidenze provenienti dall'impresa.

Eccezioni (Rif.: Par. 14)

A21. Le eccezioni rilevate in risposta alle richieste di conferma possono indicare la presenza di errori o di potenziali errori nel bilancio. Quando un errore viene identificato, il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.240 richiede al revisore di valutare se tale errore sia indicativo di frode.²² Le eccezioni possono fornire indicazioni in merito alla qualità delle risposte provenienti dai soggetti circolarizzati simili o su conti simili. Le eccezioni possono anche indicare una o più carenze nel controllo interno dell'impresa sull'informativa finanziaria.

A22. Alcune eccezioni non costituiscono errori. Per esempio, il revisore può concludere che le differenze nelle risposte alle richieste di conferma siano dovute alla tempistica, alla quantificazione ovvero ad errori di trascrizione nelle procedure di conferma esterna.

Conferme negative (Rif.: Par. 15)

A23. Il mancato ricevimento di una risposta ad una richiesta di conferma negativa non indica espressamente la ricezione da parte del soggetto circolarizzato della richiesta di conferma o la verifica dell'accuratezza delle informazioni in essa contenute. Di conseguenza, la mancata risposta del soggetto circolarizzato ad una richiesta di conferma negativa fornisce elementi probativi significativamente meno persuasivi di quelli forniti da una risposta ad una richiesta di conferma positiva. E' anche più probabile che i soggetti circolarizzati possano rispondere segnalando il proprio disaccordo rispetto ad una richiesta di conferma quando le informazioni in essa contenute non sono a loro favorevoli, ed è meno probabile rispondano in altro modo. Per esempio, è maggiormente probabile che i possessori di conti di deposito bancario rispondano, se ritengono che il saldo del loro conto sia sottostimato nella richiesta di conferma, ma può essere meno probabile che essi rispondano qualora invece ritengano che il saldo sia sovrastimato. Pertanto, l'invio di richieste di conferma negativa ai possessori di conti di deposito bancario può rappresentare una procedura utile per considerare se tali

²⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315, paragrafo 31.

²¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 24.

²² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, paragrafo 35.

saldi possono essere sottostimati, ma è improbabile che sia efficace se il revisore sta cercando elementi probativi sulla loro sovrastima.

Valutazione degli elementi probativi acquisiti (Rif.: Par. 16)

A24. Nel valutare i risultati delle singole richieste di conferma esterna, il revisore può classificare tali risultati come segue:

- a) risposta del soggetto circolarizzato in accordo con le informazioni indicate nella richiesta di conferma, ovvero che fornisce le informazioni richieste senza eccezioni;
- b) risposta ritenuta inattendibile;
- c) mancata risposta; ovvero
- d) risposta che indica un'eccezione.

A25. La valutazione del revisore, se considerata con eventuali altre procedure di revisione svolte, può aiutare il revisore a concludere in merito al fatto se siano stati acquisiti elementi probativi sufficienti e appropriati ovvero se siano necessari ulteriori elementi probativi, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330.²³

²³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, paragrafi 26-27.