

LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI – Gli elementi probativi di controllo

Ottobre 2013

Indice

1. La natura delle procedure di revisione (principio di revisione n. 500)
2. Procedure per ottenere elementi probativi (principio di revisione n. 500)
3. L'analisi comparativa (principio di revisione n. 520)
4. Le conferme esterne (principio di revisione n. 505)
5. La documentazione del lavoro (principio di revisione n. 230)

1 *Gli elementi probativi di controllo - La natura delle procedure di revisione (principio di revisione n. 500)*

Il revisore deve acquisire *sufficienti ed appropriati elementi probativi* che gli consentano di trarre ragionevoli conclusioni, sulle quali fondare il proprio giudizio sul bilancio.

Elementi probativi → si intendono le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio professionale (registrazioni contabili, documentazione di supporto e altro).

Sufficienza → è la misura della quantità degli elementi probativi.

Appropriatezza → è la misura della qualità degli elementi probativi.

1 *Gli elementi probativi di controllo - La natura delle procedure di revisione (principio di revisione n. 500)*

segue

Le procedure che il revisore deve svolgere a tal fine sono:

- procedure di valutazione del rischio;
- procedure di conformità;
- procedure di validità.

“procedure di valutazione del rischio” (.....)



Ottenere la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, per valutare i rischi di errori significativi a livello di bilancio e di asserzioni

1 *Gli elementi probativi di controllo - La natura delle procedure di revisione (principio di revisione n. 500)*

segue

“procedure di conformità” (.....)



Si intendono esami svolti al fine di acquisire gli elementi probativi sull'adeguatezza della progettazione e sull'efficace funzionamento dei sistemi contabile e di controllo interno

Tali procedure consentono di verificare l'efficacia operativa dei controlli istituiti dall'impresa

per la prevenzione o l'identificazione e la correzione di errori significativi a livello di asserzioni.

1 ***Gli elementi probativi di controllo - La natura delle procedure di revisione (principio di revisione n. 500)***

segue

Le procedure di conformità sono effettuate nel caso in cui il revisore definisca l'attribuzione, ad una specifica asserzione, di un rischio di controllo inferiore ad alto....

Per le procedure di conformità la verifica a campione è generalmente appropriato quando rimane l'evidenza dell'applicazione del controllo (ad es. la sigla del responsabile degli affidamenti su una fattura di vendita che indichi l'approvazione del fido, o l'evidenza di autorizzazione all'inserimento dei dati in un archivio informatizzato)

1 *Gli elementi probativi di controllo - La natura delle procedure di revisione (principio di revisione n. 500)*

segue

"procedure di validità" (.....)



Si intendono esami svolti al fine di acquisire gli elementi probativi per individuare significativi errori nel bilancio, esami che sono di due tipi:

- (a) Verifiche di dettaglio sulle operazioni e sui saldi di bilancio
- (b) Procedure di analisi comparativa.

Le procedure di validità consentono l'individuazione di errori significativi a livello di asserzioni

1 *Gli elementi probativi di controllo - La natura delle procedure di revisione (principio di revisione n. 500)*

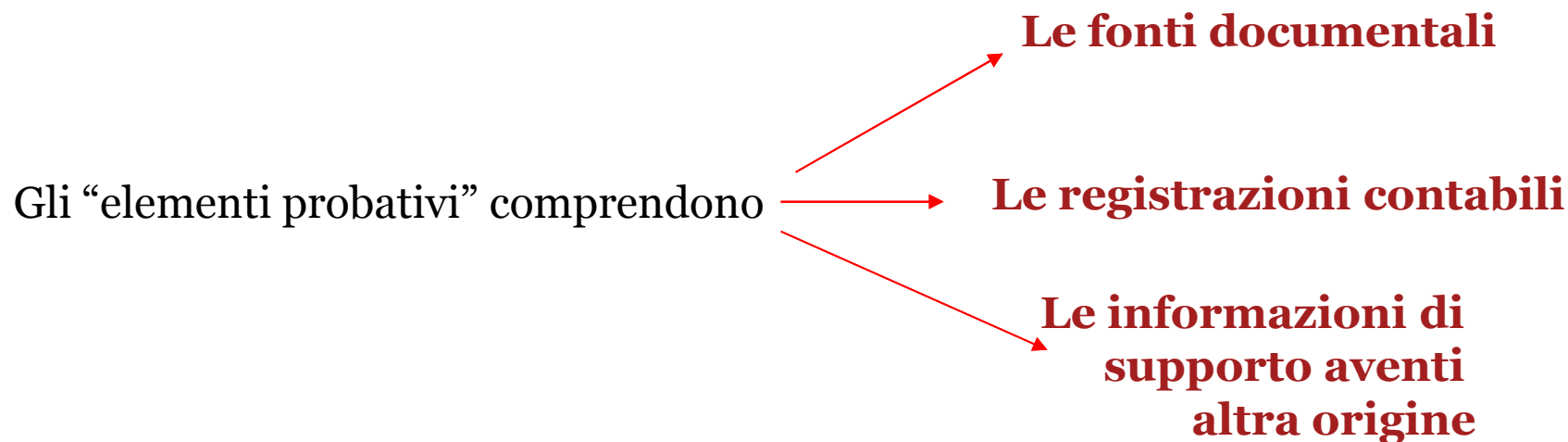
segue

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

1 ***Gli elementi probativi di controllo - La natura delle procedure di revisione (principio di revisione n. 500)***

segue

Per “elementi probativi” si intendono le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio professionale



1 ***Gli elementi probativi di controllo - La natura delle procedure di revisione (principio di revisione n. 500)***

segue

Le informazioni e i dati predisposti dalla direzione e contenuti nel bilancio devono essere verificati con riguardo alle seguenti categorie di asserzioni:

1. Esistenza;
2. Diritti ed obblighi
3. Manifestazione;
4. Completezza
5. Valutazione
6. Misurazione
7. Presentazione e Informativa

1 *Gli elementi probativi di controllo - La natura delle procedure di revisione (principio di revisione n. 500)*

segue

L' **ATTENDIBILITA'** degli elementi probativi è influenzata dalla loro **fonte di provenienza** e dalla loro **natura** e dipende dalle **circostanze specifiche** in cui sono ottenuti



Pur tenendo presente che possono esistere delle eccezioni si possono formulare dei **principi generali** in merito all'attendibilità degli elementi probativi



1 *Gli elementi probativi di controllo - La natura delle procedure di revisione (principio di revisione n. 500)*

segue

I **Principi generali** in merito dell'ATTENDIBILITA' degli elementi probativi :

- 1) Gli elementi probativi sono maggiormente attendibili se ottenuti da fonti indipendenti esterne all'impresa;
- 2) Gli elementi probativi ottenuti da fonti interne sono più attendibili quando i relativi controlli adottati dall'impresa sono efficaci;
- 3) Gli elementi probativi ottenuti direttamente dal revisore sono più attendibili di quelli ottenuti indirettamente o per deduzione;
- 4) Gli elementi probativi sono più attendibili se sono rappresentati da documenti cartacei, elettronici od in altra forma;
- 5) Gli elementi probativi costituiti da documenti originali sono maggiormente attendibili di quelli rappresentati da fotocopie o fax.

1 *Gli elementi probativi di controllo - La natura delle procedure di revisione (principio di revisione n. 500)*

segue

Il revisore utilizza le **asserzioni** per valutare i rischi considerando le diverse tipologie di errori potenziali che possono verificarsi e così definire le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

Le asserzioni utilizzate dal revisore si distinguono nelle seguenti categorie:

a) Asserzioni relative a classi di operazioni ed eventi attinenti il periodo soggetto a revisione contabile:

- manifestazione;
- completezza;
- accuratezza;
- competenza;
- classificazione.

b) Asserzioni attinenti i saldi contabili di fine esercizio:

- esistenza;
- diritti e obblighi;
- completezza;
- valutazione e classificazione.

c) Asserzioni attinenti la presentazione e l'informativa:

- manifestazione e diritti ed obblighi;
- completezza;
- classificazione e comprensibilità;
- accuratezza e valutazione.

2 *Gli elementi probativi di controllo - Procedure per ottenere elementi probativi (principio di revisione n. 500)*

Il revisore ottiene gli elementi probativi avvalendosi di
una o più delle seguenti procedure:

- 1. Ispezione**
 - **delle registrazioni o dei documenti**
 - **Delle attività materiali**
- 2. Osservazione**
- 3. Indagine e Conferma**
- 4. Conteggi**
- 5. Analisi comparative**

2 *Gli elementi probativi di controllo - Procedure per ottenere elementi probativi (principio di revisione n. 500)*

segue

1) **ISPEZIONE**

- **delle registrazioni o dei documenti:** consiste nell'esame di registrazioni contabili e di documenti;
- **delle attività materiali:** consiste nella verifica fisica dei beni.

2) **OSSERVAZIONE** : l'osservazione consiste nella verifica diretta da parte del revisore di un processo o di una procedura durante il suo svolgimento da parte di altri soggetti.

3) **INDAGINE E CONFERMA:**

- **Indagine:** consiste nella richiesta di informazioni alle persone che possiedono le necessarie conoscenze, sia dell'area amministrativo-finanziaria che di altre aree, sia all'interno che all'esterno dell'impresa. Le indagini possono variare dalle formali richieste scritte indirizzate a terzi alle richieste rivolte verbalmente alle persone all'interno della società.

2 *Gli elementi probativi di controllo - Procedure per ottenere elementi probativi (principio di revisione n. 500)*

segue

- **conferma:** è un tipo particolare di indagine e consiste nel processo volto ad ottenere l'attestazione di un'informazione o dell'esistenza di una condizione, direttamente da terze parti (si rimanda al successivo principio di revisione n. 505).

4) **CONTEGGI attraverso**

- **ricalcolo:** consiste nella verifica dell'accuratezza matematica dei documenti e delle registrazioni contabili;
- **esecuzione:** è lo svolgimento in modo autonomo, da parte del revisore, sia manualmente sia per mezzo di tecniche di revisione computerizzate, di procedure o di controlli che sono originariamente svolti come parte del controllo interno dell'impresa

5) **PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA :** consistono nella valutazione delle informazioni economico-finanziarie effettuata tramite lo studio di plausibili relazioni sia tra dati economico-finanziari che tra dati di altra natura (si rimanda al successivo principio di revisione n. 505).

2 *Gli elementi probativi di controllo - Procedure per ottenere elementi probativi (principio di revisione n. 500)*

segue

Quali siano gli elementi probativi appropriati e sufficienti è una valutazione rimessa al giudizio del revisore. Tale giudizio tiene conto di fattori quali:

- La valutazione della natura e del grado di rischio intrinseco di errore, sia a livello di bilancio nel suo insieme sia a livello di saldo di un conto o di una classe di operazioni;
- La natura dei sistemi contabile e di controllo interno e la valutazione del rischio di controllo;
- La significatività della voce di bilancio o della transazione esaminata;
- L'esperienza acquisita durante precedenti revisioni;
- I risultati delle procedure di revisione, ivi compresa l'eventuale rilevazione di operazioni fraudolente o di errori;
- Le fonti e l'affidabilità delle informazioni disponibili.

3 ***Gli elementi probativi di controllo - L'analisi comparativa (principio di revisione n. 520)***

Le procedure di analisi comparativa sono utilizzate per le seguenti finalità:

- 1. come procedure di valutazione dei rischi;**
- 2. come procedure di validità;**
- 3. come procedure di riesame generale del bilancio al termine della revisione.**

procedure di valutazione dei rischi



al fine di ottenere una comprensione dell'impresa e del suo contesto.

Tali procedure possono porre in rilievo aspetti dei quali il revisore non era a conoscenza e possono quindi aiutarlo a valutare i rischi di errori significativi per definire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati

3 *Gli elementi probativi di controllo - L'analisi comparativa (principio di revisione n. 520)* *segue*

procedure di validità



quando il loro utilizzo può risultare più efficace ed efficiente per ridurre il rischio di errori significativi a livello di asserzioni ad un livello accettabilmente basso.

procedure di riesame generale del bilancio



Al fine di verificare se il bilancio nel suo insieme sia coerente con la comprensione dell'impresa da parte del revisore. Tali procedure confermano le conclusioni raggiunte in esito allo svolgimento della revisione sulle singole voci di bilancio e per contribuire alla formazione di un giudizio complessivo circa l'attendibilità del bilancio

3 *Gli elementi probativi di controllo - L'analisi comparativa (principio di revisione n. 520)*

segue

Nel definire e svolgere procedure di analisi comparativa come procedure di validità, il revisore deve valutare i seguenti aspetti:

- a) **l'idoneità** delle procedure di analisi comparativa usate come procedure di validità in funzione delle specifiche asserzioni. A tal fine il revisore deve considerare:
- ***la valutazione del rischio di errori significativi;***
 - ***le verifiche di dettaglio applicate nei confronti della stessa asserzione.***
- b) **l'attendibilità dei dati**, sia interni che esterni all'impresa, utilizzati per sviluppare le ipotesi di valori attesi o di indici da confrontare con quelli effettivi. A tal fine il revisore deve considerare:
- ***la fonte delle informazioni disponibili***
 - ***la comparabilità delle informazioni disponibili;***
 - ***la natura e la pertinenza delle informazioni disponibili***
 - ***i controlli sulla predisposizione delle informazioni.***

3 *Gli elementi probativi di controllo - L'analisi comparativa (principio di revisione n. 520)* *segue*

- c) **la precisione dei valori attesi** sufficiente ad identificare gli errori significativi al livello di sicurezza desiderato. A tal fine il revisore deve considerare:
- ***la precisione con la quale i dati attesi derivanti dall'applicazione di procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità possano essere formulati;***
 - ***il livello al quale le informazioni possono essere disaggregate;***
 - ***la disponibilità delle informazioni, sia economico-finanziarie che di altro tipo.***
- d) **l'ammontare delle differenze tra i valori attesi e quelli effettivi ritenuto accettabile.** La considerazione di tale ammontare è influenzato principalmente dalla significatività e dalla coerenza con il livello di sicurezza desiderato. All'aumentare del rischio di errori significativi, il revisore deve aumentare il livello di sicurezza desiderato riducendo l'ammontare della differenza massima che può essere accettata.

3 ***Gli elementi probativi di controllo - L'analisi comparativa (principio di revisione n. 520)*** ***segue***

Indagine sugli elementi anomali

Quando le procedure di analisi comparativa individuano significative fluttuazioni o relazioni non coerenti con altri dati e informazioni rilevanti o che si discostano dai risultati attesi...

- il revisore deve svolgere ulteriori indagini e ottenere adeguate spiegazioni nonché appropriati elementi probativi.

4 *Gli elementi probativi di controllo - Le conferme esterne (principio di revisione n. 505)*

LE CONFERME ESTERNE (DOCUMENTO N.505)

- ... processo di acquisizione e di valutazione degli elementi probativi tramite una comunicazione diretta di una terza parte in risposta ad una richiesta di informazioni su aspetti di una determinata voce, operazione o informazione che incidono su asserzioni formulate dalla direzione nel bilancio.
- Il revisore deve determinare se l'uso delle conferme esterne si renda necessario per acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti a sostegno di determinate asserzioni di bilancio.

4 *Gli elementi probativi di controllo - Le conferme esterne (principio di revisione n. 505)*

segue

SEGUE - Le conferme esterne

Esempi di situazioni in cui si può ricorrere alle conferme esterne:

- saldi e altre informazioni da banche e intermediari finanziari;
- saldi dei crediti verso clienti;
- saldi dei debiti verso fornitori;
- materiale in possesso di terze parti presso magazzini fiduciari in conto lavorazione o deposito;
- titoli conservati presso terzi a titolo di deposito, custodia o di garanzia.

4 ***Gli elementi probativi di controllo - Le conferme esterne (principio di revisione n. 505)***

segue

Il processo di conferma esterna

Mancata risposta a una richiesta di conferma positiva (per richieste di conferma negativa si veda documento n. 505 paragrafo n. 23)

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

Attendibilità delle risposte ricevute

Il revisore valuta se vi siano indicazioni che le conferme esterne ricevute possano non essere attendibili. Il revisore valuta l'autenticità della risposta e svolge le procedure ritenute necessarie per fugare eventuali dubbi....

Cause e frequenza delle eccezioni

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

5 *Gli elementi probativi di controllo - La documentazione del lavoro (principio di revisione n. 230)*

Forma e contenuto delle carte di lavoro

Il revisore deve predisporre carte di lavoro che siano sufficientemente complete e dettagliate per permettere una comprensione globale della revisione

CONTENUTI MINIMI RICHIESTI

- **Pianificazione del lavoro**
- **Natura del lavoro**
- **Tempistica ed estensione delle procedure di revisione svolte e sui relativi esiti**
- **Conclusioni formulate**
- **Considerazioni del revisore su tutti gli aspetti significativi**

5 ***Gli elementi probativi di controllo - La documentazione del lavoro (principio di revisione n. 230)***

segue

Riservatezza, sicurezza, conservazione e proprietà delle carte di lavoro

Il revisore deve adottare procedure appropriate per assicurare la riservatezza e la sicurezza nella custodia delle carte di lavoro, nonché la conservazione delle stesse per un periodo sufficiente, legato alle esigenze future

Valutazione del revisore sulla conformità alle leggi ed ai regolamenti

Possedere una adeguata conoscenza di leggi e regolamenti specifici

Ottenere elementi probativi sul rispetto di leggi e regolamenti hanno un effetto sulla determinazione dei saldi di bilancio

5 *Gli elementi probativi di controllo - La documentazione del lavoro (principio di revisione n. 230)*

segue

Carte di lavoro: possibili schemi

- semplici descrizioni/memorie del lavoro svolto, con adeguati riferimenti a quanto previsto in sede di pianificazione dettagliata.
- programmi di lavoro: liste analitiche di verifiche da svolgere che dovranno rispecchiare quanto pianificato. I programmi di lavoro sono normalmente suddivisi per componente di bilancio e possono avere eventuale documentazione a supporto (fogli di calcolo, documenti rilevanti, tabulati).

5 ***Gli elementi probativi di controllo - La documentazione del lavoro (principio di revisione n. 230)***

segue

Le carte di lavoro devono contenere le seguenti informazioni:

- identificazione dell'azienda
- data del bilancio in esame
- firma di chi ha svolto il lavoro
- data di svolgimento del lavoro

5 ***Gli elementi probativi di controllo - La documentazione del lavoro (principio di revisione n. 230)***

segue

Le carte di lavoro devono contenere le seguenti informazioni:

- numerazione secondo un indice prestabilito
- titolo che sintetizzi il contenuto
- firma di chi ha rivisto il lavoro
- identificazione se la carta di lavoro è stata predisposta dall'azienda.

5 *Gli elementi probativi di controllo - La documentazione del lavoro (principio di revisione n. 230)*

segue

Qualunque siano le modalità di redazione delle carte di lavoro, sarà basilare che vi sia un chiaro collegamento con quanto previsto in sede di pianificazione e di pianificazione dettagliata del lavoro.

Ogni deviazione tra quanto pianificato e quanto svolto deve essere preventivamente ed adeguatamente autorizzato.

5 *Gli elementi probativi di controllo - La documentazione del lavoro (principio di revisione n. 230)*

segue

La redazione di un memorandum di sintesi

A conclusione di un incarico di revisione è utile redigere un memorandum volto a riepilogare

- i risultati dell'audit
- l'esito delle procedure adottate