

# ***La revisione legale dei conti***

## ***Elementi probativi (ISA 500 – 501 – 520)***

*Relatori: Dario Colombo e Fabio Resnati  
Milano, 8 giugno 2018*

## Fonti

ISA Italia 500 – Elementi probativi

ISA Italia 501 – Elementi probativi  
considerazioni specifiche su determinate voci

ISA Italia 520 – Procedure di analisi comparativa

Approccio metodologico alla revisione legale affidata al  
collegio sindacale nelle imprese di dimensioni minori –  
*CNDCEC aprile 2018*

I principi di revisione internazionali ISA Italia – Quaderno  
Assirevi – *Marzo 2015*

# ISA 500

## Elementi probativi

# Elementi probativi

## Definizione

- ✓ Sono «*le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio*».
- ✓ Comprendono «*sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio sia altre informazioni*».

## Regole

- ✓ Svolgere procedure di revisione **appropriate** per ottenere **elementi probativi sufficienti e appropriati**
- ✓ Considerare **pertinenza e attendibilità delle informazioni** da utilizzare come elementi probativi
- ✓ Selezionare le **voci** da verificare **efficaci**
- ✓ In caso di **incoerenze** o dubbi sulla attendibilità delle informazioni: **deve risolvere** tale aspetto modificando le procedure di revisione e considerare gli effetti su altri aspetti della revisione

# Appropriatezza e sufficienza

## Appropriatezza

- ✓ Misura la qualità degli elementi probativi
- ✓ Dipende da **pertinenza e affidabilità** e coerenza

## Sufficienza

- ✓ E' la misura della quantità degli elementi probativi
- ✓ E' influenzata
  - ✓ dalla valutazione dei rischi
  - ✓ dalla qualità degli elementi probativi

## Pertinenza

- ✓ Si riferisce alla connessione logica o all'attinenza con lo scopo della procedura.

## Attendibilità

- ✓ dipende dalla loro fonte e dalla loro natura

## Elementi probativi

### Elementi probativi

=

Informazioni che il revisore ottiene per giungere all'espressione del proprio giudizio professionale

*basati su*

- ☐ Fonti documentali
- ☐ Registrazioni contabili
- ☐ Informazioni di altra origine

*si ottengono tramite*

- ☐ Procedure di valutazione del rischio
- ☐ Procedure di conformità
- ☐ Procedure di validità

*Per verificare le asserzioni di*

*Mediante procedure di*

- ☐ Esistenza
- ☐ Completezza
- ☐ Accuratezze
- ☐ Valutazione
- ☐ .....

Devono essere sufficienti e appropriati per poter concludere

- ☐ Ispezione
- ☐ Osservazione
- ☐ Indagine e Conferma
- ☐ Ricalcolo
- ☐ Riesecuzione
- ☐ Analisi comparativa

# Sufficienza

E' una misura della **quantità**  
degli elementi probativi

## Sufficienza

La sua  
determinazione è  
oggetto di  
**giudizio  
professionale**

E' influenzata da:

- ☐ **rischio** di errori
- ☐ **qualità** degli  
elementi probativi
- ☐ **significatività**  
dell'asserzione

# Appropriatezza

E' una misura della **qualità** degli elementi probativi

## Appropriatezza

dipende da

### Pertinenza

E' l' idoneità dell' elemento probativo a supportare l' obiettivo di revisione  
(esempio: inventario è particolarmente pertinente all' obiettivo di esistenza)

### Attendibilità

| Più attendibile                               | Meno attendibile                                   |
|-----------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| Fonte esterna                                 | Fonte interna                                      |
| Ottenuti dal revisore                         | Ottenuti dalla società                             |
| Forma scritta                                 | Forma verbale                                      |
| Fonte interna se controlli interni efficienti | Fonte interna se controlli interni poco efficienti |
| Documenti originali                           | Fotocopie o fax                                    |

## Le asserzioni

**Asserzioni  
ESTESE**

17

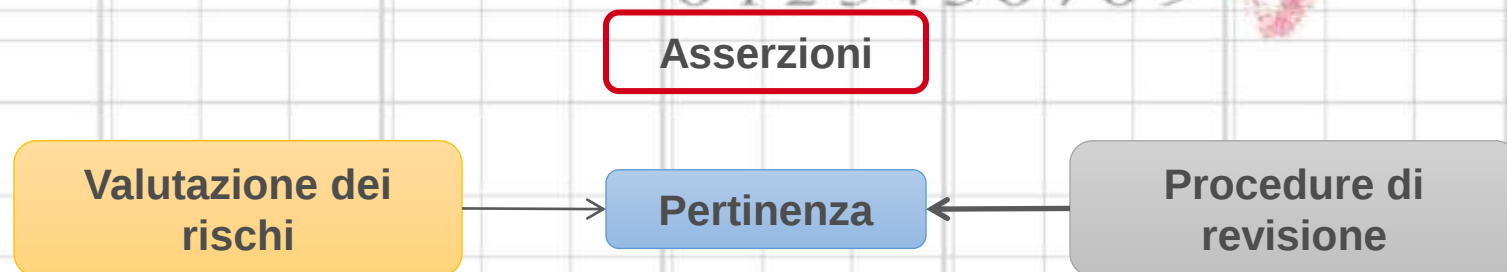
**Asserzioni  
SINTETICHE**

4



|                          | <b>Classi di operazioni del periodo</b> | <b>Saldi contabili di fine esercizio</b> | <b>Presentazione e informativa</b> |
|--------------------------|-----------------------------------------|------------------------------------------|------------------------------------|
| Completezza ( <b>C</b> ) | Completezza                             | Completezza                              | Completezza                        |
| Esistenza ( <b>E</b> )   | Manifestazione                          | Esistenza                                | Manifestazione                     |
| Accuratezza ( <b>A</b> ) | Accuratezza                             | Diritti e obblighi                       | Accuratezza<br>Diritti e obblighi  |
|                          | Competenza                              | Classificazione                          | Classificazione                    |
|                          | Classificazione                         |                                          | Comprensibilità                    |
| Valutazione ( <b>V</b> ) |                                         | Valutazione                              | Valutazione                        |

# Le asserzioni



## ESEMPI – Area crediti

|                                    |   |   |   |                             |
|------------------------------------|---|---|---|-----------------------------|
| Sottostima fondo svalutaz. crediti | V | ≠ | E | Circularizzazione clienti   |
| Rilevazione crediti fittizi        | E | = | E | Circularizzazione clienti   |
| Rilevazione anticipata ricavi      | A | ≠ | E | Conferma dei soli saldi     |
| Rilevazione anticipata ricavi      | A | = | A | Conferma condizioni di resa |



# Acquisizione elementi probativi

Gli elementi probativi si acquisiscono mediante:

- ✓ procedure di valutazione del rischio
- ✓ procedure conseguenti che includono:
  - ✓ procedure di conformità
  - ✓ procedure di validità che includono:
    - ✓ verifiche di dettaglio
    - ✓ procedure di analisi comparativa

# Procedure conseguenti

***Possono essere:***

- ✓ ***Procedure di conformità:*** valutano l'efficacia operativa dei controlli
- ✓ ***Procedure di validità:*** procedure di revisione definite per individuare errori significativi a livello di asserzioni.
- ✓ **Le procedure di validità comprendono:**
  - i - **verifiche di dettaglio** (sulle classi di operazioni, saldi contabili e informativa);
  - ii - **procedure di analisi comparativa.**

***Nel loro insieme queste procedure danno luogo  
al Piano Dettagliato di Revisione***

# Tipologia di procedure di revisione per acquisire elementi probativi

- ✓ Ispezione
- ✓ Osservazione
- ✓ Conferma esterna
- ✓ Ricalcolo
- ✓ Riesecuzione
- ✓ Procedure di analisi comparativa
- ✓ Indagini

Queste procedure possono essere utilizzate come procedure di valutazione del rischio, come procedure di conformità o come procedure di validità

# Attendibilità delle informazioni

Dipende dalla fonte di provenienza, dalla natura, dalle circostanze in cui sono ottenute inclusi i controlli sui documenti.

**L'attendibilità di un elemento probativo aumenta quando:**

- ✓ è acquisito da una fonte esterna indipendente (un caso particolare: l'esperto della direzione);
- ✓ è acquisito all'interno ed i controlli relativi sono efficaci;
- ✓ è acquisito direttamente dal revisore;
- ✓ è in forma documentale piuttosto che verbale;
- ✓ è ricavabile da un documento originale piuttosto che da una copia.

# Informazioni ottenute da un esperto della direzione

Il revisore **deve**:

- ✓ valutare la competenza, le capacità e l'obiettività (indipendenza) dell'esperto
- ✓ nei casi più complessi, il revisore può avvalersi di un proprio esperto che lo aiuti ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati relativamente alle informazioni prodotte dall'esperto della direzione
- ✓ acquisire una comprensione del lavoro dell'esperto:
  - è in grado di comprendere il lavoro dell'esperto?
  - analizzare i termini dell'incarico
  - valutare l'appropriatezza del lavoro dell'esperto (pertinenza, ragionevolezza e coerenza dei risultati raggiunti)

## Selezione delle voci da verificare

Metodi di selezione delle voci da verificare

- ✓ Selezione di tutte le voci (esame al 100%).
- ✓ Selezione di voci specifiche.
- ✓ Campionamento di revisione.

***Può essere appropriato scegliere uno di questi metodi oppure una loro combinazione.***

## Selezione delle voci da verificare

### Selezione di tutte le voci

Costituisce una procedura appropriata quando:

- ✓ le voci da esaminare sono in numero limitato e di importo unitario elevato;
- ✓ esiste un rischio significativo che gli altri metodi potrebbero non riuscire a ridurre;
- ✓ l'esame delle voci potrebbe essere automatizzato o comunque svolto in modo «economico».

# Selezione delle voci da verificare

## Selezione di voci specifiche

- ✓ E' diffusamente utilizzata, sulla base della comprensione dell'impresa.
- ✓ Le voci specifiche possono comprendere:
  - ✓ voci di importo elevato o voci chiave (voci sospette, inusuali, soggette ad errori in passato);
  - ✓ tutte le voci superiori ad un determinato importo;
  - ✓ voci utili ad acquisire informazioni.

# Selezione delle voci da verificare

## Campionamento di revisione

- ✓ E' trattato esplicitamente nell'ISA Italia 530 «Campionamento di revisione»
- ✓ E' strutturato in modo tale da trarre conclusioni su un'intera popolazione sulla base della verifica di un campi

# Procedure di conformità

## Definizione

Procedura di revisione definita per **valutare l'efficacia operativa dei controlli** nel prevenire, o individuare e correggere, errori significativi a livello di asserzioni.

Per impostare corrette procedure di conformità è necessario aver acquisito una buona conoscenza del sistema di controllo interno ed aver identificato i punti chiave su cui il revisore può fare affidamento

# Procedure di conformità In generale

- ✓ Servono a confermare (o meno) l'operatività dei controlli chiave di controllo interno nel corso dell'esercizio
- ✓ Così da confermare (o meno) il giudizio apparente di basso "rischio di controllo" e conseguente basso "rischio residuo" di errori significativi in bilancio
  - per singola asserzione
  - per classi di operazioni, saldi di bilancio, informativa
- ✓ In caso di conferma
  - minime procedure di validità su classi di operazioni, saldi di bilancio, informativa
- ✓ In caso di non conferma
  - estese/potenti procedure di validità

# Le procedure di conformità

Le **PROCEDURE DI CONFORMITÀ**  
sono costituite da:

- ✓ **Ispezione** di documentazione di supporto dei controlli
- ✓ **Intervista (Indagine)** al personale addetto ai controlli
- ✓ **Osservazioni** delle modalità di svolgimento dei controlli
- ✓ **Riesecuzione** dei medesimi controlli da parte del revisore

# Procedure di conformità – Regole



Il revisore deve svolgere **procedure di conformità** se:

- ✓ si aspetta che i controlli operino efficacemente (ossia il revisore intende farvi affidamento nel determinare natura, tempistica ed estensione delle procedure di validità); oppure;
- ✓ le procedure di validità da sole non possono fornire elementi probativi appropriati a livello di asserzioni.

# Le procedure di conformità

## Come si procede

1. Sulla base della valutazione apparente si identificano i punti di controllo chiave
2. Si pianifica un controllo di tali punti di controllo chiave
  - cosa controllare
  - con quale estensione (ampiezza del campione)
  - con quale tempistica
3. Il controllo dei controlli deve coprire tutto l'esercizio, quindi
  - verifiche in corso d'esercizio
  - completamento dopo la chiusura dell'esercizio
4. Esecuzione dei controlli pianificati
5. In base ai risultati aggiornamento della valutazione del rischio
6. Conferma o modifica delle procedure di validità pianificate

# Procedure di conformità Esempio

**Dal questionario controllo interno:** l'azienda, al fine di evitare di evadere ordini di clienti morosi, consulta la posizione debitoria di ogni singolo cliente prima di approvarne il relativo ordine di vendita. La procedura utilizzata dall'azienda è la seguente:

- ✓ per qualunque ordine ricevuto dagli agenti viene compilata una copia di commissione interna numerata progressivamente
- ✓ prima di inviare conferma d'ordine al cliente la Signora Bianchi (ufficio vendite) esamina l'estratto conto del cliente, lo scadenziario clienti, il limite di affidamento del cliente e l'elenco dei clienti in contenzioso

# Procedure di conformità Esempio

- ✓ se non vi è nessun problema pone sigla sulla commissione a conferma dell'avvenuto controllo. Al contrario, se riscontra qualsiasi ritardo nei tempi di pagamento, superamento limiti di fido o eventuali contenziosi, invia la documentazione con una nota al responsabile vendite affinché decida il da farsi.

I punti di controllo interno (controlli chiave), su cui intenderemo fare affidamento, sono:

- ✓ le conferme d'ordine sono inviate solo se le relative commissioni sono siglate dalla Signora Bianchi o dal responsabile vendite?
- ✓ l'estratto conto clienti è sempre aggiornato?
- ✓ la Signora Bianchi effettua correttamente la rilevazione dei ritardi nei pagamenti?

# Procedure di conformità Esempio (2)

- ✓ I relativi test di conformità potranno essere i seguenti:
- intervista alla Signora Bianchi verificando le sue capacità professionali, la modalità di esecuzione pratica del lavoro e la verifica, per un campione di conferme d'ordine inviate a clienti, se per ognuna di esse vi è la commissione siglata dalla Signora Bianchi;
  - verifica a campione dell'aggiornamento degli estratti conto clienti;
  - verifica se le commissioni di clienti morosi sono state correttamente inviate al responsabile vendite senza alcuna apposizione di sigla da parte della Signora Bianchi e con una opportuna nota

# Le procedure di conformità

## Documentazione: cosa produrre

- ✓ Obiettivi dei controlli di conformità
- ✓ Programmi di verifica (elenco dei controlli da svolgere) con evidenza di esecuzione
- ✓ Carte di lavoro di esecuzione
- ✓ Risultati del controllo (Memorandum)
- ✓ Aggiornamento del documento di valutazione dei rischi
- ✓ Effetti sulla predisposizione dei programmi di lavoro delle procedure di validità
- ✓ Nei casi semplici, obiettivi, programmi di verifica di conformità e risultati in un unico documento

# Le procedure di conformità Conclusione e aggiornamento dei rischi

- ✓ Le procedure di conformità possono confermare o meno il livello di rischio di revisione preliminare.
- ✓ Pertanto il livello preliminare di rischio deve essere aggiornato dopo lo svolgimento delle procedure di conformità

## Le procedure di validità - Definizione

Una procedura definita per individuare errori significativi a livello di asserzioni

# Le procedure di validità - Regole

1. Il revisore **deve** definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.
1. Il revisore **deve** considerare se le procedure di **conferma esterna** siano da svolgere come procedure di validità.
1. Le procedure di validità **devono** includere:
  - a) il controllo della corrispondenza del bilancio con le sottostanti registrazioni contabili;
  - b) l'esame delle scritture contabili e delle altre rettifiche significative effettuate in fase di preparazione del bilanci
1. Per ogni **rischio significativo** a livello di asserzione il revisore **deve** svolgere **procedure di validità** specificatamente rispondenti a quel rischio.

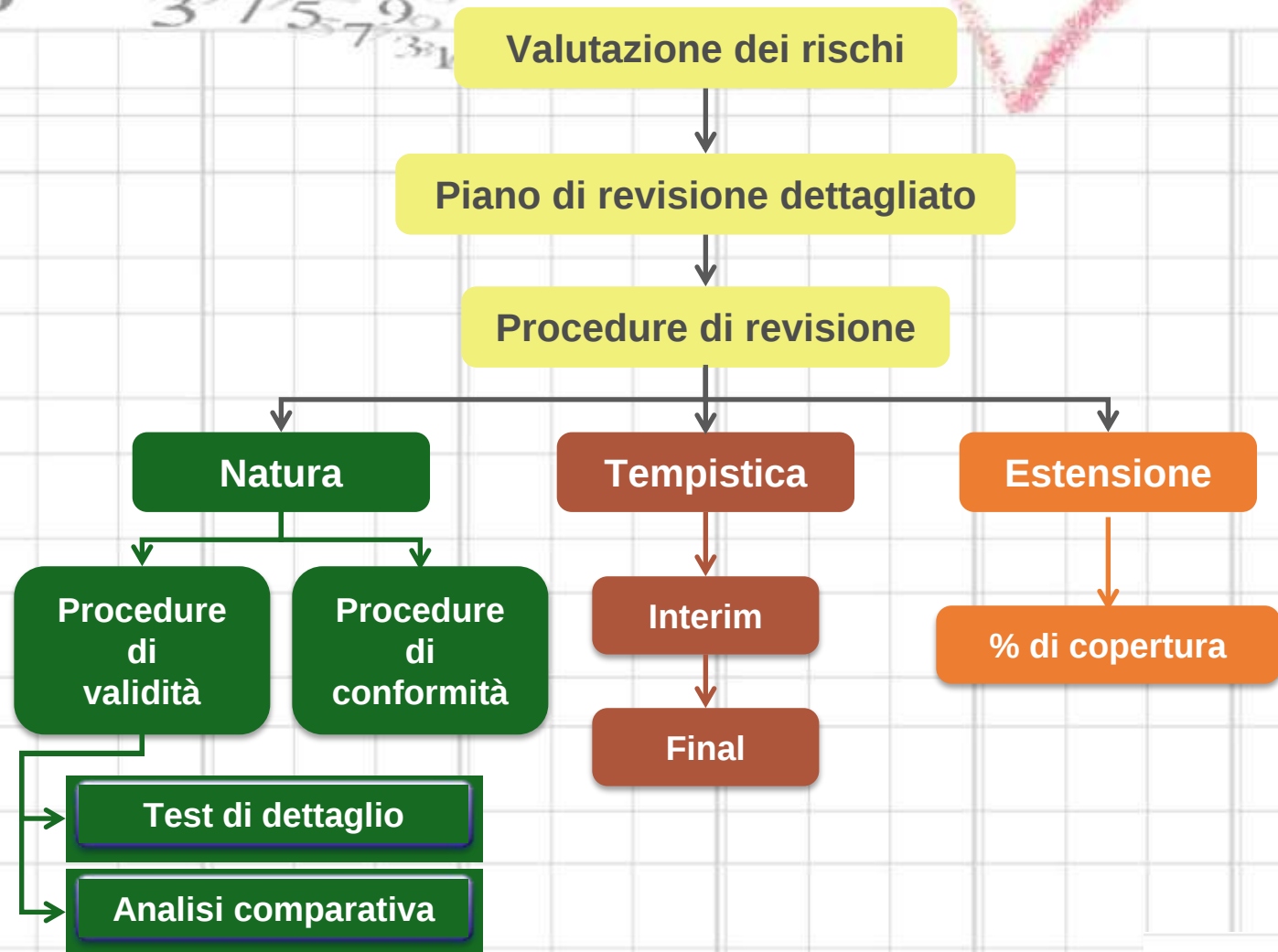
# Procedure di validità

Perché il revisore deve sempre svolgere procedure di validità per tutte le voci ed i rischi significativi?

Perché:

- ✓ la **valutazione del rischio** da parte del revisore è **soggettiva** e come tale non può identificare tutti i rischi di errori significativi;
- ✓ ci sono **limiti intrinseci nel controllo interno**, che includono la possibilità di forzature dei controlli da parte della direzione.

# Piano di lavoro dettagliato



## Piano di lavoro dettagliato - Regole

Scelte possibili per classi di operazioni, saldi contabili e informativa **SIGNIFICATIVI**

SOLO procedure di conformità

NO

Procedure di conformità + analisi comparativa

SI

SOLO procedure di validità  
(Mix di analisi comparative e verifiche di dettaglio)

SI

Scelte possibili in risposta a rischi **SIGNIFICATIVI**

SOLO procedure di conformità

NO

SOLO procedure di analisi comparativa

NO

SOLO procedure di dettaglio mirate

SI

MIX analisi comparativa-verifiche di dettaglio mirate

SI

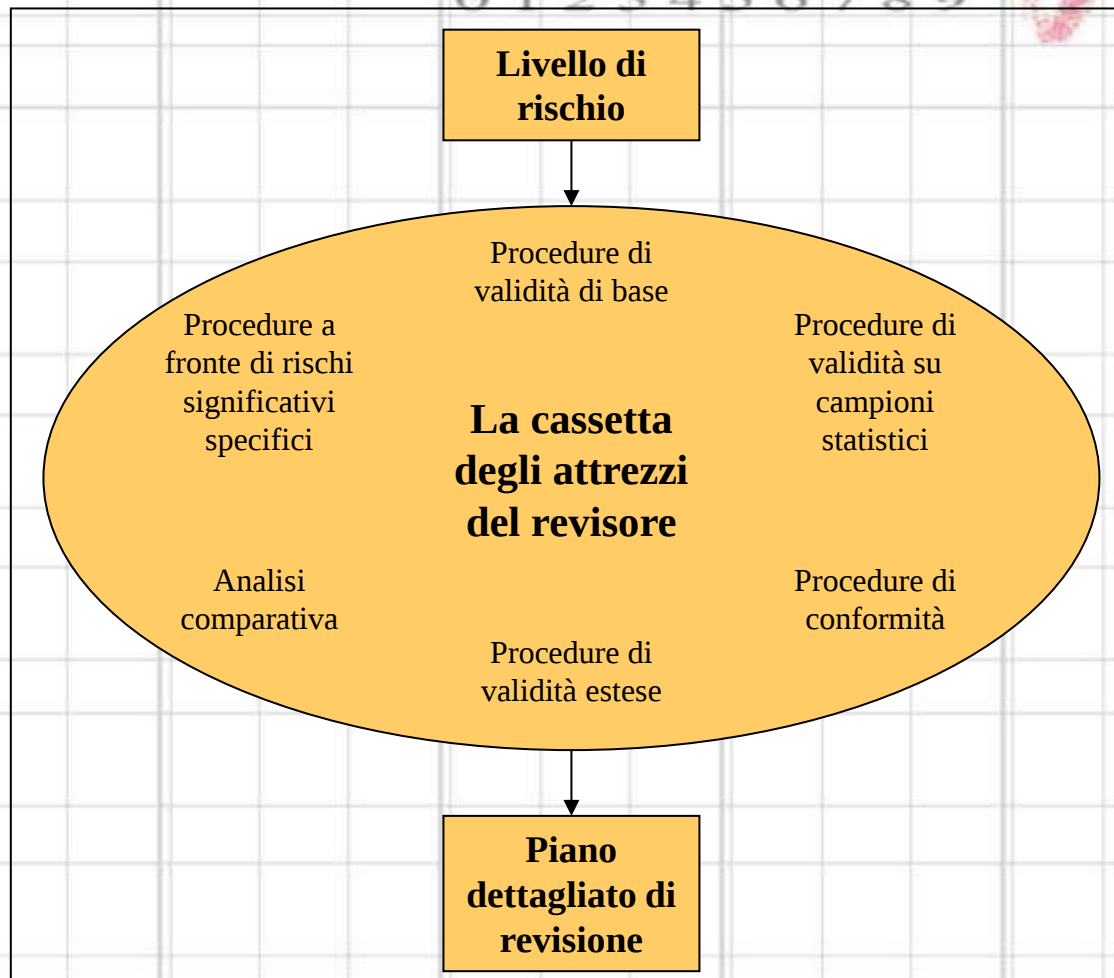
## Piano di revisione dettagliato

Un esempio di Piano di revisione dettagliato è esposto negli allegati al capitolo 14 del documento “Approccio metodologico ...” che espone per ogni voce di bilancio un elenco delle possibili **procedure di revisione**.

Il documento suggerisce che:

- ✓ **per le aree di Rischio Residuo Basso:** il revisore può valutare l'utilizzo di questi programmi standardizzati
- ✓ **per le aree a Rischio Residuo Medio o Alto:** modificare come appropriato i programmi standardizzati (o costruirne di nuovi) al fine di progettare controlli mirati a rispondere in modo efficace e pertinente ai rischi di errori significativi individuati nelle specifiche circostanze.

# Riepilogo - Correlazione tra rischi e procedure di revisione



# Documentare le procedure di validità

**Le carte di lavoro relative ad ogni sezione del bilancio normalmente comprendono**

- ✓ Programma di lavoro (con collegamento al rischio)
- ✓ Conclusioni del lavoro svolto
- ✓ Caposcheda (dettaglio, confronto con anno precedente, quadratura con bilancio)
- ✓ Schede di dettaglio ed allegati

**Dalle carte di lavoro devono emergere chiaramente:**

- ✓ la fonte delle informazioni
- ✓ i controlli effettuati
- ✓ chi ha svolto il lavoro
- ✓ chi ha rivisto il lavoro
- ✓ le conclusioni tratte

# Documentare le procedure di validità

**I documenti esaminati normalmente non costituiscono parte delle carte di lavoro**

Tuttavia può essere utile allegare copia di:

- ✓ esempi di documenti significativi
- ✓ documenti a supporto errori riscontrati

In questo caso la copia dei documenti del cliente vanno inserite con un appropriati riferimenti all'interno della relativa sezione delle voci di bilancio.

# Documentare le procedure di validità

## ATTENZIONE!

- ✓ se è il primo anno di revisione, oppure
- ✓ se è il primo anno di mandato e il revisore precedente non applicava i PdR,
  - ✓ occorre ricostruire storicamente i saldi di bilancio
    - ✓ costo storico
    - ✓ fondi ammortamento
    - ✓ per annata di formazione
    - ✓ al netto dei decrementi avvenuti nel corso del tempo
  - ✓ ed effettuare verifiche a campione
  - ✓ per accertare se l'apertura è corretta

# ISA 520

## Procedure comparative

# Procedure di analisi comparativa

## Definizione

Valutazioni dell'informazione finanziaria  
mediante analisi di relazioni plausibili tra dati  
di natura finanziaria e no.

# Metodologia delle analisi comparative

1. Sviluppo di una aspettativa indipendente  
*es. sulla base dei dati passati e dell'analisi dei contratti con gli agenti ci si aspetta che le provvigioni rappresentino circa il 7% delle vendite nette*
2. Confronto delle aspettative con i dati consuntivi  
*Il consuntivo evidenzia che le provvigioni rappresentano il 3% delle vendite nette*
3. Calcolo delle differenze
4. Analisi e ricerca delle spiegazioni delle differenze
5. Indagini presso la direzione  
*I motivi delle differenze non vengono chiariti*
6. Eventuale progettazione di analisi di dettaglio
  - *Analisi variazione del numero di agenti e/o dei canali distributivi*
  - *Analisi dei contratti con gli agenti*
  - *Verifica della completezza nella registrazione delle provvigioni*

## Utilizzo di analisi comparative

### Per la valutazione del rischio (*obbligatorio*)

- ✓ al fine di confermare o meno le informazioni assunte dalla Direzione
- ✓ fin dalla fase di accettazione dell'incarico

### Come procedure di validità (*facoltativo*)

- ✓ in combinazione o meno con procedure di dettaglio

### Nella fase finale della revisione (*obbligatorio*)

# Utilizzo di analisi comparative

Procedure di analisi comparativa

*Analisi del rischio*

*Procedure di validità*

*Fase finale della revisione*

PR 520, 315

**Obbligatoria**

**Opzionale**

**Obbligatoria**

Procedure di pianificazione per comprendere l'impresa, il suo ambiente e valutare i rischi

Procedure di sostanza per ridurre il rischio di errore significativo a livello di asserzioni

Procedure di riesame generale del bilancio al termine della revisione

## Tipologia di analisi comparative

- ✓ test di ragionevolezza
  - ✓ efficaci e poco “costosi”
  - ✓ utili per indirizzare ulteriori indagini
  - ✓ es. accantonamento TFR; ammortamenti; calcolo interessi

*Calcolo overall TFR*

- ✓ analisi dei trend
- ✓ analisi per indici
- ✓ analisi del punto di pareggio
- ✓ .....

## Caso applicativo - Ammortamento immobilizzazioni materiali

Dopo aver effettuato procedure di conformità sulla gestione e contabilizzazione delle immobilizzazioni materiali, incluso il calcolo dei relativi ammortamenti, avendo testato l'efficacia dei controlli interni posti in essere dall'azienda, ricevendo opportune rassicurazioni anche su sistemi di controllo automatizzato impostati a livello di sistema informativo, il revisore vuole verificare che l'entità degli ammortamenti di fine esercizio risultino coerenti con le informazioni in suo possesso. Dai colloqui con la direzione non sono emersi significativi elementi di criticità, né sono stati comunicati cambiamenti circa le procedure e/o le risorse aziendali impiegate in tali attività. Non esistono quindi specifici elementi che possano fornire al revisore evidenza circa significativi rischi di errore con impatto sull'informativa finanziaria.

Non avendo a disposizione situazioni infrannuali, il revisore decide di analizzare i quattro esercizi precedenti, mettendo a confronto il dato degli ammortamenti registrati sia con riferimento al volume del fatturato, sia con riferimento al costo storico delle immobilizzazioni materiali, calcolandone le relative incidenze percentuali.

Basandosi sui dati di fatturato e di costo storico dell'esercizio in corso, il revisore stima l'entità degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali, mettendole poi a confronto con i dati consuntivi. La stima risulta coerente con il dato effettivamente contabilizzato in bilancio; lo scostamento registrato, sia in termini assoluti che percentuali, viene giudicato dal revisore accettabile.

Aspettativa ammortamenti al 31.12.N

€/ Milioni

|                 | 31.12.N-4 | 31.12.N-3 | 31.12.N-2 | 31.12.N-1 | Media | Aspettativa | Consuntivo | Delta   | Delta % |
|-----------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-------|-------------|------------|---------|---------|
|                 |           |           |           |           |       | 31.12.N     | 31.12.N    | 31.12.N | 31.12.N |
| Fatturato       | 3.250     | 3.400     | 3.150     | 2.600     |       | 3.120       | 3.120      |         |         |
| Costo storico   | 1.800     | 1.830     | 1.710     | 1.700     |       | 1.720       | 1.720      |         |         |
| Ammortamenti    | 110,8     | 109,5     | 99,5      | 95,8      |       |             | 104        |         |         |
| % fatturato     | 3,4%      | 3,2%      | 3,2%      | 3,7%      | 3,4%  | 105,0       | -          | 1,0     | 0,98%   |
| % costo storico | 6,2%      | 6,0%      | 5,8%      | 5,6%      | 5,9%  | 101,7       | -          | 2,3     | -2,20%  |

Sulla base delle evidenze ottenute, il revisore ritiene coerenti le informazioni ottenute a supporto della completezza degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali; ipotizzando che la voce di bilancio risulti però al di sopra della soglia di significatività, il revisore pianificherà anche dei test di dettaglio prima di poter esprimere una valutazione definitiva sul determinato saldo di bilancio.

## Analisi comparative

Nel progettare ed eseguire analisi comparative occorre sempre valutare:

- ✓ l'attendibilità dei dati:
  - ✓ Fonte delle informazioni
  - ✓ Comparabilità delle informazioni
  - ✓ Natura e pertinenza delle informazioni disponibili
  - ✓ Controlli svolti sulla predisposizione delle informazioni
- ✓ la precisione dei valori attesi
- ✓ lo scostamento accettabile tra dati attesi e dati effettivi
- ✓ ogni scostamento anomalo

# ISA 501

## Elementi probativi

### Considerazioni specifiche su determinate voci

# ISA 501 – Considerazioni specifiche su determinate voci

Il principio formula considerazioni specifiche su particolari aspetti

- ✓ verifica delle **operazioni inventariali** (obbligo se significative)
- ✓ **contenziosi e contestazioni:**
  - Indagini presso la Direzione
  - Ottenimento di attestazioni scritte
  - Comunicazione diretta con il consulente legale (se contenziosi significativi)
- ✓ **Informativa in merito ai settori di attività** (per bilanci IAS/IFRS)

# Inventari

# Inventari fisici - Generalità

- ✓ Obbligo di verifica al momento dell'inventario
  - se la voce rimanenze è significativa
- ✓ Considerazioni sull'importanza della presenza all'inventario e sulle eventuali procedure alternative
- ✓ Considerazioni sulle PMI nazionali
- ✓ Casi particolari
  - incarico successivo alla data di inventario
  - primo esercizio di revisione legale

# Inventari fisici – Cosa fare

1. Visita preliminare
2. Procedure inventario fisico
3. Verifica della corretta applicazione delle procedure
4. Analisi delle differenze inventariali

Non dimenticare le merci presso terzi

# Caratteristiche di un buon inventario fisico (1/2)

## Prerequisito:

- ✓ Per tempo conoscere/discutere/chiedere miglioramenti della procedura di inventario fisico

## Procedure prima delle operazioni di inventario:

- ✓ Identificazione e sensibilizzazione dei responsabili e collaboratori
- ✓ Riordino magazzino prima delle conte
- ✓ Fermo impianti o identificazione merce movimentata durante l'inventario
- ✓ Utilizzo di materiale appropriato per le conte e l'identificazione della merce contata

# Caratteristiche di un buon inventario fisico (2/2)

## Durante l'inventario

- ✓ Assistere criticamente alle operazioni
- ✓ Verificare la condizione fisica delle rimanenze
- ✓ Verificare un campione di conte della società
  - verifiche in contraddittorio in caso di discordanze
  - che fare in caso di frequenza di errori
- ✓ Ottenere copia delle conte della società alla fine dell'inventario
- ✓ Rilevare gli estremi di ultime/prime entrate/uscite quali risultano al magazzino

## Dopo l'inventario

- ✓ Accertare che la società abbia contabilizzato le differenze inventariali
- ✓ Chiedere spiegazioni delle rettifiche inventariali più significative
- ✓ Ottenere tabulato finale delle giacenze in inventario

# Utilizzo delle verifiche dell'inventario per il controllo della voce rimanenze

- ✓ Al momento della verifica della voce rimanenze:
  - riscontrare gli elementi del proprio campione nel dettaglio valorizzato
  - accertare a campione la corrispondenza del dettaglio valorizzato con le conte della società ottenute all'inventario
- ✓ Utilizzare gli estremi ultime/prime entrate/uscite per le verifiche di cut-off
- ✓ Solo dopo queste verifiche controllare la corretta valorizzazione

# Inventario Test di cut off

- ✓ Servono a verificare il rispetto della competenza economica analizzando documenti di trasporto, fatture, registrazioni contabili, movimenti di magazzino del periodo a cavallo dell'esercizio

## Come si procede (es. fornitori):

- ✓ Si esaminano gli ultimi documenti di carico di magazzino dell'esercizio per verificare che sia stato registrato il relativo costo; (idem da ultime fatture)
- ✓ Si esaminano i primi documenti di carico di magazzino dell'esercizio per accertare che non siano considerati nell'inventario, e siano quindi caricati nel magazzino l'anno successivo insieme al relativo costo

# Mancata partecipazione all'inventario

## Presenza non fattibile

- ✓ Il fattore principale che può giustificare l'assenza del revisore alle operazioni di inventario è costituito dalla natura e dall'ubicazione delle rimanenze.
- ✓ Non deve trattarsi di un semplice disagio ma, ad esempio, di minacce per l'incolumità del revisore.
- ✓ Se la data di effettuazione dell'inventario è diversa dalla data di riferimento del bilancio, il revisore deve svolgere controlli sulla variazione delle rimanenze intervenuta tra la data dell'inventario e quella di riferimento del bilancio.
- ✓ La stessa procedura deve essere seguita se il revisore non può essere presente all'inventario per circostanze impreviste.

# Mancata partecipazione all'inventario

## Conseguenze

- ✓ se la voce rimanenze è significativa;
- e, se:**
  - ✓ se il revisore non può essere presente all'effettuazione dell'inventario;
  - ✓ né può svolgere procedure alternative;

**deve emettere un giudizio qualificato, per limitazioni all'attività di revisione.**

## Inventario beni presso terzi

Se esistono rimanenze depositate presso terzi, il revisore deve:

- ✓ richiedere conferma al soggetto terzo;
- ✓ svolgere un'ispezione presso il terzo, oppure fare in modo che un altro revisore sia presente alle operazioni di inventario compiute dal soggetto terzo;
- ✓ controllare i documenti di entrata ed uscita.

# Inventario

## Documentazione: cosa produrre

- ✓ Rilevazione delle procedure di inventario definitiva

- archivio permanente

- ✓ Dettaglio conte della società

- ✓ Verifiche a campione

- ✓ Estremi di cut-off

- ✓ Memorandum conclusivo

- ✓ Riscontro campioni con inventario  
valorizzato

- ✓ Riscontro a campione conte della società  
con inventario valorizzato

- ✓ Verifiche sul cut-off

*Inventario fisico*

archivio carte di  
lavoro rimanenze

# Contenziosi

# Contenziosi

## Richiesta di informazioni legali

- ✓ Elenco dei contenziosi e delle contestazioni.
- ✓ Valutazione degli esiti di ciascun contenzioso, stima delle implicazioni economiche e patrimoniali e dei relativi costi.
- ✓ Ulteriori informazioni relative a contestazioni non note al revisore.

# Contenziosi - Regole

Il revisore **deve** svolgere procedure di revisione per identificare i contenziosi significativi:

- ✓ Indagini presso Direzione e consulenti legali;
- ✓ esame dei verbali dei responsabili delle attività di governance
- ✓ esame corrispondenza con i legali
- ✓ riesame delle spese legali

Qualora il revisore valuti un rischio di errore significativo relativo ai contenziosi individuati **deve** cercare una comunicazione diretta con il legale (normalmente mediante una lettera)

Il revisore **deve** richiedere attestazioni scritte della Direzione

# Contenziosi

## ✓ Richiesta info a legali

la richiesta di informazione ai legali è obbligatoria quando il revisore identifica e valuta un rischio di errore significativo relativo ai contenziosi o alle contestazioni individuati, ovvero le procedure di revisione svolte indichino la possibile esistenza di altri contenziosi o altre contestazioni significative.

## ✓ Attestazioni della direzione

il revisore deve chiedere alla direzione e, ove appropriato, ai responsabili delle attività di *governance*, di fornire **attestazioni scritte** che tutti i contenziosi e le contestazioni noti, siano essi in corso o solo potenziali, i cui effetti dovrebbero essere considerati nella redazione del bilancio, siano stati portati a conoscenza del revisore, contabilizzati e oggetto di informativa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

# Contenziosi

- ✓ Attenzione alla data
- ✓ La data della relazione di revisione non può essere antecedente alla data in cui il revisore ha acquisito gli elementi probativi.
- ✓ Di conseguenza, la risposta del consulente legale della Direzione tardiva non può essere presa in considerazione.

*Lettera legale*