

IL PRESENTE MATERIALE E' STAMPATO DALLA
CASA EDITRICE "DOTT. A. GIUFFRE"

CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI

COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE

GLI ELEMENTI PROBATIVI - CONSIDERAZIONI
ADDIZIONALI PER CASI SPECIFICI

Documento n° 501

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Sezione A: partecipazione alle rivelazioni fisiche delle rimanenze di magazzino

Sezione B: richiesta di informazioni ai legali sulle rivendicazioni e sulle cause in corso

Sezione C: valutazioni e informativa sugli investimenti in immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni e altri titoli).

Sezione D: verifica dell'esistenza delle partecipazioni

Sezione E: verifica dell'esistenza degli strumenti finanziari anche derivati

Sezione F: informazioni sui settori di attività della società

Introduzione

- 1) Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e di fornire ulteriori linee guida rispetto a quelle contenute nel principio “Gli elementi probativi della revisione”, con riferimento all’acquisizione di elementi probativi per alcune poste specifiche di bilancio e alcune informazioni.
- 2) Il presente documento comprende le seguenti sezioni:
Sezione A: Partecipazione alle rilevazioni fisiche delle rimanenze di magazzino
Sezione B: Richiesta di informazioni ai legali sulle rivendicazioni e sulle cause in corso
Sezione C: Valutazioni e informativa sugli investimenti in immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni e altri titoli)
Sezione D: Verifica dell’esistenza delle Partecipazioni
Sezione E: Verifica dell’esistenza degli strumenti finanziari anche derivati
Sezione F: Informazioni sui settori di attività della società.

Sezione A: Partecipazione alle rilevazioni fisiche delle rimanenze di magazzino

- 3) La Direzione normalmente stabilisce delle procedure in base alle quali le rimanenze di magazzino devono essere fisicamente rilevate almeno una volta all’anno. L’inventario fisico rappresenta una base per la preparazione del bilancio e serve a garantire l’attendibilità dei dati del sistema della contabilità di magazzino.
- 4) Quando le rimanenze di magazzino sono significative nell’ambito del bilancio, il revisore deve ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi relativamente alla loro esistenza e alla loro condizione, assistendo alla rilevazione delle rimanenze durante l’inventario fisico a meno che tale presenza non sia praticamente possibile. Tale partecipazione permette al revisore di ispezionare le rimanenze, di osservare che le operazioni si svolgano in conformità con le procedure stabilite dalla direzione per registrare e controllare i risultati della conta fisica e di ottenere evidenze circa l’affidabilità di tali procedure.
- 5) Se, per circostanze imprevedibili, il revisore non ha la possibilità di presenziare all’inventario fisico alla data pianificata, egli deve effettuare o presenziare a rilevazioni fisiche ad una data alternativa e effettuare controlli a campione sui movimenti nel frattempo intervenuti.
- 6) Quando la partecipazione non è praticamente possibile a causa della natura o dell’ubicazione delle rimanenze, il revisore deve valutare se lo svolgimento di procedure alternative gli permette di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti circa l’esistenza e le condizioni delle rimanenze di magazzino tali da consentirgli di esprimere un giudizio che non contenga rilievi per una limitazione nello svolgimento della revisione. Ad esempio, la documentazione inerente alla vendita successiva di articoli specifici di magazzino, caricati nel magazzino stesso prima della rilevazione fisica, può fornire un sufficiente ed appropriato elemento probativo.
- 7) Nel pianificare la partecipazione alla rilevazione fisica o lo svolgimento di procedure alternative, il revisore deve considerare:
 - la natura dei sistemi contabili e di controllo interno adottati per quanto riguarda le movimentazioni del magazzino;
 - le varie tipologie di rischio (intrinseco, di controllo e di individuazione) e la significatività del magazzino;
 - l’adeguatezza delle procedure e delle istruzioni per la rilevazione fisica del magazzino;
 - il periodo di svolgimento della rilevazione fisica;
 - l’ubicazione delle rimanenze;
 - la necessità della presenza di un esperto.

- 8) La società può rilevare le giacenze fisiche di magazzino una volta all'anno, oppure procedere con un sistema di rilevazione permanente (a rotazione). Nel primo caso il revisore partecipa alla rilevazione annuale, nel secondo il revisore partecipa una o più volte durante l'esercizio. In entrambi i casi il revisore normalmente presenzierà alle procedure di rilevazione ed effettuerà delle proprie conte a campione.
- 9) Se la società utilizza procedure di stima per la verifica delle quantità fisiche, come ad esempio la stima dei cumuli di carbone, il revisore deve acquisire convincenti elementi probativi sulla ragionevolezza di queste procedure.
- 10) Quando le rimanenze sono situate in diversi luoghi, il revisore deve decidere in quali luoghi è appropriato presenziare alla rilevazione fisica, considerando la significatività delle rimanenze e la valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo nei diversi luoghi.
- 11) Il revisore deve esaminare e valutare le istruzioni della Direzione con riguardo:
 - all'osservanza delle procedure di controllo, per esempio la raccolta di tutti i fogli di rilevazione usati, il controllo dei fogli di rilevazione non utilizzati e le procedure di rilevazione e di seconda conta;
 - all'accurata identificazione del livello di completamento del materiale in corso di lavorazione, delle voci a lento rigiro, delle voci obsolete o danneggiate e del materiale di proprietà di terzi, che si trovi, per esempio, in conto deposito;
 - all'esistenza di appropriate disposizioni per quanto riguarda i movimenti del materiale tra diverse aree, le spedizioni e gli arrivi prima e dopo la data di chiusura della conta.
- 12) Per assicurarsi che le procedure indicate dalla direzione siano adeguatamente seguite il revisore deve osservare il modo di procedere del personale ed effettuare delle rilevazioni a campione. Nello svolgere le conte a campione il revisore deve verificare sia la completezza che l'accuratezza dei documenti di rilevazione confrontando voci selezionate nei documenti con la rilevazione fisica, e voci selezionate per la rilevazione fisica con i documenti. Il revisore deve anche valutare in quale misura farsi rilasciare copie dei documenti di rilevazione per un successivo controllo e confronto.
- 13) Il revisore deve inoltre valutare le procedure di controllo volte ad assicurare la rilevazione dei fatti gestionali per competenza, prendendo nota dei dati dei movimenti del magazzino effettuati prima, durante e dopo la rilevazione fisica, in modo che le rilevazioni contabili di questi movimenti possano essere controllate in data successiva.
- 14) Per ragioni pratiche, la società revisionata potrebbe anche decidere di effettuare la rilevazione fisica in data diversa da quella di chiusura dell'esercizio. Normalmente questo è un procedimento adeguato ai fini della revisione solo se il rischio di controllo non sia valutato "alto". Il revisore deve comunque verificare, con l'attivazione di appropriate procedure, che le variazioni delle rimanenze tra la data della rilevazione fisica e la data di chiusura dell'esercizio siano state correttamente contabilizzate.
- 15) Se l'azienda opera mediante un sistema di rilevazione continua del magazzino, che è anche utilizzato per determinare le quantità di fine esercizio, il revisore deve valutare, svolgendo procedure aggiuntive, se le ragioni delle eventuali differenze significative tra le rilevazioni fisiche e la contabilità di magazzino siano oggetto di indagine e se tali differenze siano state opportunamente corrette in contabilità.
- 16) Il revisore deve verificare l'elenco finale delle rimanenze inventariate al fine di valutare se esso rifletta accuratamente le quantità effettivamente risultanti dalla rilevazione fisica.
- 17) Se le rimanenze di magazzino sono in custodia o comunque sotto il controllo di terzi, il revisore normalmente deve ottenere conferma diretta dai terzi delle quantità e delle condizioni del materiale detenuto per conto della società. A seconda della significatività di questa parte del magazzino, il revisore deve, tra l'altro, considerare:
 - l'integrità e l'indipendenza dei terzi;

- la propria partecipazione alla rilevazione fisica, oppure la delega ad un altro revisore affinché possa essere presente;
- l'acquisizione della relazione di un altro revisore sull'adeguatezza dei sistemi di contabilità e di controllo interno dei terzi, per assicurarsi che le rimanenze di magazzino siano correttamente rilevate e adeguatamente custodite;
- la visione della documentazione riguardante il materiale presso terzi, per esempio le bolle di consegna, o ottenere conferma dai soggetti terzi quando tali materiali sono stati consegnati a garanzia.

Sezione B: Richiesta di informazioni ai legali sulle rivendicazioni e sulle cause in corso

- 18) Le cause in corso e le rivendicazioni che riguardano la società possono avere effetti significativi sul bilancio e quindi potrebbe essere necessario fornire al riguardo adeguata informativa in bilancio e/o costituire un fondo a copertura del rischio specifico.
- 19) Il revisore deve svolgere le procedure necessarie al fine di acquisire la conoscenza di ogni causa in corso e rivendicazione che coinvolga (o possa coinvolgere) la società e che possa avere un effetto significativo sul bilancio. Tali procedure comprendono:
- lo svolgimento di appropriate indagini presso la direzione, incluso l'ottenimento di specifiche attestazioni scritte;
 - il riesame dei verbali delle riunioni degli organi sociali e della corrispondenza con i legali della società;
 - l'esame dei conti che accolgono le spese legali;
 - la valutazione di ogni informazione ottenuta riguardante l'attività della società, incluse le informazioni ottenute nel corso di incontri con i suoi uffici legali.
- 20) Al fine di ottenere elementi probativi adeguati e sufficienti in merito all'esistenza o alla potenziale esistenza di cause in corso e di rivendicazioni il revisore deve mettersi in contatto direttamente con i legali della società per avere conferma scritta della completezza e correttezza delle informazioni acquisite, delle implicazioni finanziarie ed economiche considerate e quindi dell'affidabilità delle stime effettuate dalla Direzione, nonché della conoscenza stessa da parte dei legali di tali procedimenti.
- 21) La lettera, che deve essere preparata sottoscritta dalla direzione ma inviata dal revisore, deve richiedere ai legali di comunicare direttamente con il revisore. Se il revisore ritiene improbabile che il legale risponda a una richiesta generica, è opportuno che nella lettera venga precisato:
- l'elenco delle cause in corso e delle rivendicazioni;
 - la valutazione della direzione sugli esiti della causa o delle rivendicazioni e la stima delle implicazioni finanziarie ed economiche;
 - La richiesta che il legale confermi la ragionevolezza delle valutazioni della Direzione e fornisca al revisore ogni altra informazione sulla completezza e correttezza dell'elenco.
- 22) Il revisore deve considerare lo stato delle situazioni legali fino alla data della relazione di revisione. In alcuni casi può essere necessario ottenere un aggiornamento delle informazioni dai legali.
- 23) In alcuni casi, per esempio quando la questione è complessa o esiste disaccordo tra la Direzione e il legale, potrebbe essere necessario che il revisore incontri il legale allo scopo di discutere il probabile esito della causa in corso e della rivendicazione. Tali incontri avranno luogo con il permesso della direzione e preferibilmente con la partecipazione di un suo rappresentante.
- 24) Se la Direzione si rifiuta di dare al revisore il permesso di comunicare con i legali della società, ciò rappresenta una limitazione allo svolgimento della revisione e normalmente porta il revisore ad esprimere un giudizio con rilievi o a dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio. Quando un legale si rifiuta di rispondere in modo adeguato e il revisore non è in grado di ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi mediante lo svolgimento di procedure alternative, il revisore deve valutare se è in presenza di una limitazione allo svolgimento del proprio lavoro tale da condurlo ad esprimere un giudizio con rilievi o a dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio.

Sezione C: Valutazioni e informativa sugli investimenti in immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni e altri titoli)

- 25) Quando il valore attribuito alle immobilizzazioni finanziarie rappresenta una voce significativa del bilancio nel suo complesso, il revisore deve ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi sul criterio di valutazione adottato e sull'informativa di bilancio.
- 26) Le procedure di revisione delle immobilizzazioni finanziarie solitamente mirano ad accertare se la società abbia la possibilità di continuare a mantenere l'investimento nel lungo termine, a discuterne con la Direzione e ad ottenere attestazioni scritte al riguardo .
- 27) Le altre procedure riguardano normalmente l'esame dei bilanci relativi alle società partecipate e di altre informazioni, - quali, ad esempio, le quotazioni di mercato - che forniscono indicazioni sul valore degli investimenti, e il confronto di tali valori con il valore contabile adottato dalla società alla data della relazione di revisione.
- 28) Se tali valori sono inferiori ai valori contabili, il revisore deve esaminare la necessità di una svalutazione. Quando non è certo che la perdita di valore sia durevole il revisore deve considerare se sia necessaria una rettifica di valore e/o se debba essere fornita adeguata informativa in bilancio.

Sezione D: Verifica dell'esistenza delle partecipazioni

- 29) Il revisore deve ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi relativamente alla esistenza e alla condizione di disponibilità delle partecipazioni di proprietà della società revisionata. Qualora il valore delle partecipazioni in bilancio sia significativo, la loro esistenza deve essere verificata, alla data di chiusura dell'esercizio, attraverso l'inventario fisico dei titoli depositati presso la società e attraverso le richieste di conferma ai depositari. A tal fine il revisore deve seguire, in quanto applicabili, i criteri stabiliti per la verifica dell'esistenza fisica delle rimanenze di magazzino nel presente documento e quelli dettati nel principio di revisione "Le conferme esterne".

Sezione E: Verifica dell'esistenza degli strumenti finanziari anche derivati

- 30) Il revisore deve ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi relativamente alla esistenza e alla condizione di disponibilità degli strumenti finanziari, anche derivati, della società revisionata e di terzi, in deposito presso la stessa società e presso terzi.
- 31) Il revisore deve acquisire dalla società evidenza di tutte le posizioni in essere in strumenti finanziari, sia proprie che di terzi, ivi comprese quelle in contratti derivati. Tali posizioni comprendono gli impegni per operazioni o contratti non ancora scaduti o liquidati alla fine dell'esercizio. Il revisore deve effettuare il riscontro di dette evidenze mediante la richiesta di conferma ai depositari e alle controparti alla data di chiusura dell'esercizio. Per quanto riguarda gli strumenti finanziari derivati la conferma deve riguardare tutte le posizioni in essere. Per quanto riguarda gli altri strumenti finanziari, in presenza di un livello dei rischi di controllo e intrinseco giudicato basso, la richiesta di conferma può essere effettuata per le posizioni più significative alla chiusura dell'esercizio e per le restanti posizioni in data diversa che in genere coincide con quella della fase preliminare del lavoro.
- 32) Il revisore deve inoltre assistere o procedere all'inventario fisico a campione, alla chiusura dell'esercizio, dei titoli di proprietà e di terzi depositati presso la società. A tal fine il revisore deve seguire, in quanto applicabili, i criteri stabiliti per la verifica dell'esistenza fisica delle rimanenze di magazzino del presente documento e quelli dettati nel principio di revisione "Le conferme esterne".

Sezione F: Informazioni sui settori di attività della società

- 33) Quando le informazioni sui vari settori di attività sono significative nell'ambito del bilancio, il revisore deve ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi in merito alla conformità delle informazioni fornite nel bilancio con i criteri generali di redazione dello stesso.
- 34) Il revisore considera le informazioni di settore in relazione al bilancio nel suo complesso e, di solito, non deve applicare procedure di revisione che sarebbero invece necessarie per esprimere un giudizio sulle medesime informazioni qualora fossero singolarmente considerate. Comunque il concetto di significatività comprende fattori sia qualitativi che quantitativi e le procedure del revisore devono tenerne conto.
- 35) Le procedure di revisione riguardanti le informazioni di settore consistono normalmente in procedure di analisi comparativa e in altre verifiche a campione giudicate appropriate nelle specifiche circostanze.
- 36) Il revisore deve discutere con la Direzione i metodi utilizzati nel determinare le informazioni di settore e controllare se l'applicazione di tali metodi abbia effettivamente condotto ad un' informativa conforme ai principi di redazione del bilancio. Il revisore deve prendere in considerazione le vendite, i trasferimenti e gli addebiti tra i diversi settori, l'eliminazione delle operazioni tra settori, deve effettuare confronti con i budget e con altri risultati attesi, per esempio, il risultato operativo in percentuale sulle vendite, l'allocazione dei ricavi e dei costi tra i diversi settori considerando anche la coerenza con i periodi precedenti e l'adeguatezza delle informazioni sugli scostamenti.

COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUIZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE CHE HA FORMULATO IL DOCUMENTO

- ** Rondelli Michelangelo - Presidente
- * Loli Giorgio - Vice Presidente
- ** Portaluppi Pietro - Vice Presidente

- | | |
|------------------------|----------------------|
| * Adami Gianna | * Ferrarese Giuseppe |
| * Badalotti Claudio | * Gallassi Fabio |
| ** Baudo Sebastiano | * Insaudo Gaspare |
| * Bauer Riccardo | * Officio Gianluca |
| * Caratozzolo Matteo | ** Palma Emilio |
| ** Cassandrelli Sergio | ** Pulcini Massimo |
| ** Ciarcia Ulderico | ** Serafini Maurizio |
| * Colombo Dario | * Tedde Vittorino |
| ** Cossu Giovanni | * Zanzi Ambrogina |

Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:

De Vecchi Lino

Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:

Bond Giuliano

- * Iscritti agli Albi dei Dottori Commercialisti
- ** Iscritti agli Albi dei Ragionieri

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi di Revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Il Documento è stato ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 18 ottobre 2002 e 23 ottobre 2002.