

## GLI ELEMENTI PROBATIVI DELLA REVISIONE

Documento n. 500 della Commissione paritetica per la statuizione dei principi di revisione

### INTRODUZIONE

1. Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida sulla quantità e la qualità degli **elementi probativi da acquisire** nello svolgimento della revisione dei bilanci e sulle procedure da seguire al fine di ottenere tali elementi probativi.
2. Il revisore deve acquisire **sufficienti ed appropriati elementi probativi che gli consentano di trarre ragionevoli conclusioni, sulle quali fondare il proprio giudizio** in merito al bilancio.
3. Gli elementi probativi si ottengono da un'appropriata combinazione di **procedure di conformità e procedure di validità**. In alcune circostanze gli elementi probativi possono essere ottenuti interamente attraverso l'applicazione di procedure di validità.
4. Per "elementi probativi" s'intendono le informazioni che il revisore ottiene per giungere a conclusioni che gli permettano di formulare il proprio giudizio professionale. Gli elementi probativi comprendono le fonti documentali e le registrazioni contabili alla base del bilancio, nonché le informazioni di supporto aventi altra origine.
5. Per "**procedure di conformità**" s'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.
6. Per "**procedure di validità**" s'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.

### ELEMENTI PROBATIVI SUFFICIENTI ED APPROPRIATI

7. **Sufficienza ed adeguatezza sono concetti correlati fra loro e si applicano agli elementi probativi ottenuti sia dalle procedure di conformità che dalle procedure di validità. La sufficienza è la misura della quantità degli elementi probativi; l'adeguatezza è la misura della loro qualità e della loro rilevanza** con riferimento ad una determinata asserzione di bilancio nonché della loro affidabilità nella fattispecie. Solitamente il revisore ritiene necessario acquisire elementi probativi **persuasivi** (ad es., diversi elementi convincenti e concomitanti) piuttosto che **conclusivi**, ricercando a supporto della medesima asserzione elementi probativi provenienti da fonti diverse o di diversa natura.
8. Al fine di esprimere il proprio giudizio professionale, il revisore normalmente non esamina tutte le informazioni disponibili, poiché è in grado di pervenire alle conclusioni sul saldo di un conto, su una categoria di operazioni o di controlli tramite l'utilizzo di metodi di campionamento statistico e non statistico.
9. 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.
10. Nell'acquisizione di elementi probativi tramite lo svolgimento di procedure di conformità, il revisore deve considerare se gli elementi probativi a sostegno della valutazione del livello di rischio di controllo siano sufficienti e appropriati.
11. Gli aspetti dei sistemi contabile e di controllo interno sui quali il revisore deve ottenere

adeguati elementi probativi sono:

- (a) *La configurazione*: se i sistemi contabile e di controllo interno sono adeguatamente configurati per prevenire e/o rilevare e correggere errori significativi;
  - (b) *L'operatività*: se tali sistemi abbiano effettivamente funzionato in maniera efficace durante l'intero periodo di riferimento.
12. Nell'acquisizione di elementi probativi tramite lo svolgimento delle procedure di validità, il revisore deve valutare se tali elementi probativi, congiuntamente ad ogni altro elemento ottenuto attraverso le procedure di conformità, siano sufficienti e appropriati, al fine di giustificare le asserzioni di bilancio.
13. Le informazioni e i dati predisposti dalla direzione e contenuti nel bilancio devono essere verificati con riguardo alle seguenti **categorie di asserzioni**:
- a) **Esistenza**: un'attività o una passività esistono ad una certa data.
  - b) **Diritti ed obblighi**: un'attività o una passività sono di pertinenza dell'azienda, ad una certa data.
  - c) **Manifestazione**: un'operazione o un evento di pertinenza dell'azienda ha avuto luogo nel periodo di riferimento.
  - d) **Completezza**: non vi sono attività, passività, operazioni o eventi non contabilizzati, o sui quali manchi un'adeguata informazione.
  - e) **Valutazione**: le attività o le passività sono contabilizzate a valori appropriati.
  - f) **Misurazione**: un'operazione od evento è contabilizzato per l'importo appropriato ed i costi ed i ricavi sono imputati per competenza.
  - g) **Presentazione e Informativa**: una voce o un'operazione sono evidenziate, classificate e corredate da adeguata informativa, in accordo con il quadro di riferimento relativo ai criteri di redazione del bilancio.
14. Normalmente il revisore raccoglie elementi probativi con riferimento ad ognuna delle asserzioni di bilancio indicate al paragrafo precedente. Gli elementi probativi relativi ad un'asserzione, per esempio all'esistenza delle giacenze di magazzino, non possono compensare la mancata acquisizione di elementi probativi relativi ad un'altra asserzione, per esempio alla loro corretta valutazione. La natura, i tempi d'intervento e l'ampiezza delle procedure di validità variano in funzione delle asserzioni. Lo svolgimento di una procedura può fornire elementi probativi relativamente a più di una asserzione: ad esempio, la verifica degli incassi dei crediti verso clienti fornisce elementi probativi in merito sia alla loro esistenza che alla loro valutazione.
15. L'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro origine, che può essere interna od esterna alla società revisionata, e dalla loro natura, che può essere visiva, documentale o verbale. Sebbene l'attendibilità degli elementi probativi dipenda dalle circostanze specifiche, i seguenti criteri generali possono essere d'aiuto nella valutazione:
- Gli elementi probativi ottenuti da **fonti esterne** (ad esempio le conferme scritte ricevute da terzi) sono maggiormente attendibili di quelli provenienti da fonti interne alla società revisionata;
  - Gli elementi probativi ottenuti da **fonti interne** sono più attendibili quando i sistemi contabile e di controllo interno sono efficienti;
  - Gli elementi probativi ottenuti **direttamente dal revisore** sono più attendibili di quelli ottenuti dalla società;
  - Gli elementi probativi ottenuti sotto forma di **documenti e di attestazioni scritte** sono più attendibili di quelli ottenuti sotto forma di attestazioni verbali.
16. Gli elementi probativi sono più convincenti quando varie evidenze provenienti da diverse fonti o di diversa natura sono tra loro concordanti. In tali circostanze il revisore può contare su un grado complessivo di affidabilità maggiore di quello ottenibile dai diversi elementi probativi singolarmente considerati. Al contrario, allorché un elemento probativo ottenuto da una fonte risulta incoerente con un altro ricavato da una fonte diversa, si rende necessario lo svolgimento di ulteriori procedure per accertare i motivi della incoerenza.
17. Il revisore deve sempre mettere in relazione il costo di una procedura con la relativa utilità. Tuttavia problemi di difficoltà o di costo non possono giustificare l'omissione di una procedura considerata necessaria.
18. Allorché sussistano fondati dubbi in merito ad una significativa asserzione di bilancio, il revisore deve ricercare elementi probativi sufficienti e adeguati al fine di superare tali

dubbi. Tuttavia, se il revisore non è in grado di reperire tali elementi probativi, egli deve esprimere un giudizio con rilievi o dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio.

## **PROCEDURE PER OTTENERE GLI ELEMENTI PROBATIVI**

---

19. Il revisore ottiene gli elementi probativi avvalendosi di una o più delle seguenti procedure: **ispezione, osservazione, indagine e conferma, conteggi ed analisi comparativa**. I tempi d'intervento per lo svolgimento di tali procedure dipenderà anche dai momenti in cui gli elementi probativi da ottenere saranno disponibili.

### **L'ISPEZIONE**

---

20. L'ispezione consiste nell'esame di registrazioni contabili, di documenti e di beni materiali. La verifica delle registrazioni contabili e dei documenti fornisce elementi probativi con un differente grado di attendibilità a seconda della loro natura e provenienza, nonché dell'efficacia delle relative procedure di controllo interno. Le tre principali categorie di elementi probativi documentali che forniscono al revisore differenti gradi di affidabilità sono:

- (a) Elementi probativi documentali prodotti e detenuti da terzi;
- (b) Elementi probativi documentali prodotti da terzi e detenuti dalla società;
- (c) Elementi probativi documentali prodotti e detenuti dalla società.

L'ispezione dei beni materiali fornisce elementi probativi attendibili per quanto riguarda la loro esistenza ma non necessariamente per ciò che concerne la loro disponibilità o proprietà e la loro valutazione.

### **L'OSSERVAZIONE**

---

21. L'osservazione consiste nella verifica diretta da parte del revisore di un'operazione o di una procedura durante il suo svolgimento. Ad esempio, il revisore presenza alla rilevazione fisica delle giacenze effettuata dal personale della società oppure osserva lo svolgimento di procedure interne di controllo che non lasciano riscontri dei controlli effettuati.

### **L'INDAGINE E LA CONFERMA**

---

22. L'**indagine** consiste nella richiesta d'informazioni alle persone che hanno o potrebbero avere conoscenza degli elementi di interesse per il revisore, all'interno o all'esterno della società. Le indagini possono variare dalle formali richieste scritte indirizzate a terzi alle richieste rivolte verbalmente alle persone all'interno della società. Le risposte alle richieste possono fornire al revisore informazioni che precedentemente non possedeva o permettere l'acquisizione di elementi probativi che rafforzano l'attendibilità di elementi già acquisiti.

23. La **conferma** consiste nella risposta ad una richiesta al fine di verificare le informazioni contenute nelle registrazioni contabili. Ad esempio il revisore normalmente cerca di acquisire le conferme dirette dei saldi dei crediti tramite richieste ai debitori della società.

### **I CONTEGGI**

---

24. La verifica dei conteggi consiste nel controllo dell'esattezza aritmetica dei documenti di supporto e delle registrazioni contabili. Nell'ambito di questa procedura rientrano i conteggi svolti in modo autonomo dal revisore.

### **L'ANALISI COMPARATIVA**

---

25. L'analisi comparativa consiste nell'esame di indici e andamenti significativi comprendendo in tale analisi l'indagine sugli scostamenti e le fluttuazioni anomale rispetto ad altre informazioni rilevanti o ai risultati attesi.

---