

Alcune considerazioni sulle procedure applicabili a specifiche aree

Vediamo ora alcune considerazioni riguardo all'acquisizione degli elementi probativi con riferimento ad alcune poste specifiche di bilancio e alcune informazioni¹. In particolare esaminiamo:

- partecipazione alle rilevazioni fisiche delle rimanenze di magazzino;
- richiesta di informazioni ai legali sulle rivendicazioni e sulle cause in corso;
- valutazioni e informativa sugli investimenti in immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni e altri titoli);
- verifica dell'esistenza delle partecipazioni;
- verifica dell'esistenza degli strumenti finanziari, anche derivati;
- informazioni sui settori di attività della società.

• **La rilevazione delle rimanenze di magazzino**

Se le rimanenze di magazzino sono significative in un bilancio, si devono 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 contabilità e di ottenere evidenze circa l'affidabilità di tali procedure.

Quando la partecipazione non è praticamente possibile per la natura o l'ubicazione delle rimanenze, si deve valutare l'ipotesi di svolgere *procedure alternative* per acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti circa l'esistenza e le condizioni delle rimanenze di magazzino e per poter esprimere un giudizio che non contenga rilievi per limiti nello svolgimento delle procedure di revisione. Ad esempio, la documentazione inerente alla vendita successiva di articoli specifici di magazzino, inclusi nel magazzino stesso prima della rilevazione fisica, può fornire un sufficiente ed appropriato elemento probativo.

La società può rilevare le giacenze fisiche di magazzino una volta all'anno, o procedere con un sistema di rilevazione permanente (a rotazione).

Nel primo caso il revisore partecipa alla rilevazione annuale, nel secondo partecipa una o più volte durante l'esercizio. In entrambi i casi egli normalmente presenzierà alle procedure di rilevazione ed effettuerà dei propri conteggi a campione.

¹ Si veda il Principio di revisione n. 501 – *Gli elementi probativi – Considerazioni aggiuntive per casi specifici*.

In ogni caso egli **non farà** l'inventario completamente perché è la Direzione responsabile di ciò, il suo ruolo è solo di verificare l'osservanza delle procedure.

Quando le rimanenze sono situate in diversi luoghi, si devono decidere in quali luoghi sia appropriato presenziare alla rilevazione fisica, considerando la significatività dei valori delle rimanenze e la valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo dei diversi luoghi.

Esaminare e valutare le istruzioni emesse dalla Direzione in merito all'osservazione fisica delle giacenze è molto importante e va fatto 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 dello stato di avanzamento dei beni 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 i movimenti del materiale tra diverse aree, le spedizioni e gli arrivi prima e dopo la data di chiusura della conta.

Per assicurarsi che le procedure indicate dalla Direzione siano adeguatamente seguite, si deve osservare il modo di procedere del personale del cliente ed effettuare rilevazioni a campione. Nello svolgere le verifiche a campione si devono verificare sia la completezza sia l'accuratezza dei documenti di rilevazione confrontando le voci selezionate nei documenti con la rilevazione fisica per successiva verifica delle rilevazioni di questi movimenti.

Si devono anche valutare in quale misura sia necessario farsi rilasciare copie dei documenti di rilevazione per un successivo controllo e confronto.

Si devono, infine, 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 da controllare le rilevazioni contabili di questi movimenti in data successiva.

Un esempio di questionario di verifica del magazzino potrebbe essere il seguente:

PROGRAMMA DI LAVORO PER L'OSSERVAZIONE FISICA E LA CONFERMA DELLE GIACENZE DI MAGAZZINO		
CLIENTE DATA CHIUSURA ESERCIZIO..... DATA DELL'INVENTARIO FISICO..... GIACENZE (CONTO/CLASSIFICAZIONE/LOCALITÀ)..... Numero dei prodotti..... Valore dell'inventario.....		
	Riferimento alle carte di lavoro	Svolto da
FASE 1		
1. <i>Rivedere le istruzioni dell'inventario fisico e notare se sono state propriamente distribuite e se trattano, ove necessario, di quanto segue:</i> 1.1 Identificazione della persona responsabile dei conteggi 1.2 Inclusione di tutti i reparti 1.3 Conteggio completo almeno una volta l'anno 1.4 Definizione delle aree oggetto di conteggi 1.5 Osservanza dei requisiti delle leggi civilistiche, fiscali o di altre norme 1.6 Cooperazione con i revisori interni ed esterni 1.7 Preparazione dei prodotti per il conteggio 1.8 Chiara identificazione dei prodotti non facilmente riconoscibili 1.9 Chiusura dei reparti di ricevimenti e spedizioni merci 1.10 Trattamento delle merci in transito 1.11 Aggiornamento delle schede di magazzino 1.12 Disposizione per minimizzare e controllare il movimento delle merci per prevenire omissioni o doppi conteggi 1.13 Identificazione delle merci non di proprietà del cliente 1.14 Conferma delle merci presso terzi 1.15 Preparazione delle liste di inventario con indicazione degli articoli da contare 1.16 Pre numerazione dei fogli di inventario e dei cartellini 1.17 Controllo sulla emissione e sul loro ritiro 1.18 Accordi per l'osservanza del criterio della competenza (<i>cut-off</i>)		
FASE 2		
2. <i>Durante l'inventario prendere nota circa:</i> 2.1 Il grado di competenza del personale e il modo di svolgimento dell'inventario (in particolare considerare l'indipendenza tra coloro che contano e coloro che gestiscono le scorte, adeguata conoscenza tecnica e osservanza delle istruzioni) 2.2 Effettivo controllo e supervisione dei conteggi 2.3 Accertamento che le registrazioni dei conteggi non possano essere impropriamente alterate 2.4 Tempo di inizio e di termine delle operazioni d'inventario 2.5 Accertamento che tutta la (le) località sia (siano) stata (e) a rilevazione inventariale 2.6 Appropriata identificazione degli articoli (con riferimento al numero dell'articolo, all'ultima fase di lavorazione ecc) 2.7 Stadio di completamento dei semilavorati		

Se le rimanenze di magazzino fossero in custodia o sotto il controllo di terzi, si deve ottenere conferma diretta dai terzi delle quantità e delle condizioni dei beni da loro detenuti per conto della società. A seconda della significatività di questa parte del magazzino, si devono, tra l'altro, considerare:

- l'integrità e l'indipendenza dei terzi;
- se necessaria, la propria partecipazione alla rilevazione finanziaria, 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.

Si può anche procedere a chiedere conferma ai terzi delle giacenze della società presso di loro. Un esempio è il seguente:

LETTERA DI RICHIESTA DI CONFERMA DELLE GIACENZE PRESSO DEPOSITI ESTERNI

(Carta intestata della società ABC SpA)

Spettabile
Depositario XXX SpA
(Indirizzo)

Egregi Signori,

in relazione alla revisione legale del bilancio della nostra società, Vi preghiamo di voler cortesemente inviare direttamente ai nostri revisori

XYZ SpA
(Indirizzo)

un elenco, firmato da un rappresentante legale della Vostra società, di tutte le merci di nostra proprietà giacenti presso di Voi alla data del *(data dell'inventario)*. Vogliate includere nella Vostra risposta:

1. La descrizione degli articoli con i vari elementi di riconoscimento (codice articolo, misura, colore, qualità, ecc).
2. Quantità.
3. Imballaggi o confezioni speciali.
4. Indicazioni di merci danneggiate, avariate o deteriorate.
5. L'indicazione di eventuali vincoli, sulle merci, di cui siate a conoscenza.
6. L'estratto conto delle spese di deposito e di altri eventuali oneri da noi dovuti al *(data dell'inventario o di chiusura del bilancio)*.

Per facilitare la risposta, alleghiamo una busta affrancata ed indirizzata ai nostri revisori.

Nello scusarci per il disturbo che vi arrechiamo, Vi ringraziamo in anticipo per la cortese collaborazione.

Vi informiamo che i dati assunti dalla XYZ SpA, titolare del trattamento, saranno utilizzati esclusivamente ai fini della revisione contabile del nostro bilancio e saranno conservati a cura della stessa in archivi cartacei ed in archivi elettronici nel rispetto delle misure di sicurezza previste dal d.lgs. 196/2003. Si rinvia all'articolo 7 del citato decreto per i diritti spettanti all'interessato a propria tutela.

Distinti saluti
ABC SpA

.....
(Firma del Legale Rappresentante)

(Città, data)

• Richiesta di informazioni ai legali sulle rivendicazioni e sulle cause in corso

Le cause in corso a carico della società possono avere effetti significativi sul bilancio e quindi potrebbe essere necessario fornire adeguata informativa in bilancio e/o costituire fondi rischi a copertura specifica.

Il revisore deve svolgere le procedure necessarie per acquisire un'adeguata conoscenza di ogni causa in corso che coinvolga (o possa coinvolgere) la società e che possa avere un effetto significativo sul bilancio. Tali procedure comprendono:

- appropriate indagini presso la direzione, incluse specifiche attestazioni scritte;
- riesame dei verbali delle riunioni degli organi sociali e della corrispondenza con i legali della società;
- esame dei conti relativi alle spese legali;
- valutazione di ogni informazione ottenuta sull'attività della società, incluse le informazioni ottenute nel corso di incontri con i suoi uffici legali.

Per ottenere elementi probativi adeguati e sufficienti in merito all'esistenza o alla potenziale esistenza di cause in corso e di rivendicazioni, in certi casi è opportuno mettersi in contatto direttamente con i legali della società per avere conferma scritta della completezza e correttezza delle informazioni acquisite. In particolare le lettere di richiesta, che devono essere stampate su carta intestata della società revisionata – e sottoscritte dal suo legale rappresentante – ma inviate dal revisore con propria busta, devono richiedere ai legali di comunicare direttamente la risposta al revisore.

È necessario considerare lo stato delle cause legali fino alla data della relazione emessa dal revisore.

Se la Direzione si rifiuta di fornire il permesso di comunicare con i legali della società, ciò rappresenta una grave limitazione allo svolgimento della revisione che normalmente lo porterà ad esprimere un giudizio con rilievi o a dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio, oltre a valutare l'ipotesi di ricorrere all'art. 29 – *Impedito controllo* del d.lgs. 39/2010².

Se invece fosse il legale a rifiutarsi di rispondere in modo adeguato, o a non rispondere, e il revisore non fosse in grado in altro modo di ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi svolgendo procedure alternative, bisogna che valuti se sussistono gli estremi 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.

Un esempio di richiesta di conferma ai legali per cause in corso potrebbe essere il seguente:

² Art. 29 del d.lgs. 39/2010.

1. I componenti dell'organo di amministrazione che, occultando documenti o con altri idonei artifici, impediscono o comunque ostacolano lo svolgimento delle attività di revisione legale sono puniti con l'ammenda fino a settantacinquemila euro.

2. Se la condotta di cui al comma 1 ha cagionato un danno ai soci o a terzi, si applica la pena dell'ammenda fino a settantacinquemila euro e dell'arresto fino a diciotto mesi.

3. Nel caso di revisione legale di enti di interesse pubblico, le pene di cui ai commi 1 e 2 sono raddoppiate.

4. Si procede d'ufficio".

LETTERA DI RICHIESTA AI LEGALI PER CAUSE

(Carta intestata della società ABC SpA)

Spettabile
Studio legale XXX
(Indirizzo)

Egregio Avvocato,

in relazione alla revisione legale del bilancio della nostra società, Vi preghiamo di voler cortesemente inviare direttamente ai nostri revisori

XYZ SpA
(indirizzo)

le seguenti informazioni:

1. Un elenco di tutte le controversie e cause in corso, delle controversie intime o di imminente inizio (incluse quelle di natura tributaria), sia in relazione ad azioni di terzi contro la società che della società contro terzi, e di ogni altra passività potenziale (come, ad esempio, esistenza di dati di fatto, sulla base dei quali si potrebbe ragionevolmente ritenere che la società possa essere soggetta a pretese di terzi), o attività potenziale di cui Lei è a conoscenza quale consulente legale della società.

La preghiamo di indicare per ogni pratica elencata le seguenti informazioni aggiornandole alla data della Sua risposta:

(a) la descrizione della controversia, della passività potenziale, ovvero della attività potenziale, ecc;

(b) la situazione attuale (causa iniziata, sentenza appellata, ecc);

(c) la Sua opinione circa la passività finale probabile (incluso le spese processuali, le spese legali, ecc.) e l'adeguatezza della copertura assicurativa, nel caso esista, ovvero la Sua opinione circa la potenziale sopravvenienza attiva.

2. L'importo dei Suoi onorari e delle spese maturate al 200X (data di chiusura del bilancio) a carico nostro.

La informiamo che i dati assunti dalla XYZ SpA, titolare del trattamento, saranno utilizzati esclusivamente ai fini della revisione contabile del nostro bilancio e saranno conservati a cura della stessa in archivi cartacei ed in archivi elettronici nel rispetto delle misure di sicurezza previste dal d.lgs. 196/2003. Si rinvia all'articolo 7 del citato decreto per i diritti spettanti all'interessato a propria tutela.

Distinti saluti

ABC SpA

.....
(Firma del Legale Rappresentante)

(Città, data)

- **Valutazioni e informativa sugli investimenti in immobilizzazioni finanziarie**

Se il valore attribuito alle immobilizzazioni finanziarie rappresenta una voce significativa del bilancio nel suo complesso, come nel caso di una *holding* di partecipazioni, si devono ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi sul criterio di valutazione adottato e sull'informativa di bilancio.

Le procedure di revisione delle immobilizzazioni finanziarie solitamente mirano ad accertare se la società desideri continuare a mantenere l'investimento nel lungo termine, a discuterne con la direzione aziendale e ad ottenere attestazioni scritte al riguardo.

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 talvolta 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.

Se tali valori sono da tempo inferiori ai valori contabili, si deve esaminare la necessità di una svalutazione per *impairment*. Se si applicano principi contabili internazionali e la perdita di valore non fosse durevole, si deve considerare se sia necessaria una rettifica di bilancio e/o se debba essere fornita adeguata informativa in bilancio.

- **Verifica dell'esistenza delle partecipazioni**

Il revisore deve ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi relativamente all'esistenza e alla condizione di disponibilità delle partecipazioni e dei titoli di proprietà della società oggetto del controllo. Qualora il valore delle partecipazioni e dei titoli in bilancio sia significativo, la loro esistenza deve essere verificata, alla data di chiusura dell'esercizio, con un inventario fisico a campione dei titoli depositati presso la società e attraverso le richieste di conferma ai depositari o l'osservazione diretta dei titoli³.

- **Verifica dell'esistenza degli strumenti finanziari, anche derivati**

È necessario ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi circa l'esistenza e la libera disponibilità degli strumenti finanziari, anche derivati, della società revisionata e di terzi, in deposito presso la stessa società e/o presso terzi.

Per far ciò è necessario acquisire dalla società la documentazione relativa a tutte le posizioni in essere in strumenti finanziari, sia proprie che di terzi, incluse quelle in contratti derivati, e valutarne con attenzione i rischi relativi. Tali posizioni includono gli impegni sottoscritti per operazioni o contratti non ancora scaduti o liquidati alla fine dell'esercizio.

Il riscontro di dette evidenze avviene con richiesta di conferma ai depositari e alle controparti alla data di chiusura dell'esercizio.

³ Si veda il Principio di revisione n. 505 – *Le conferme esterne*.

Solo se si è in presenza di un livello dei rischi di controllo e intrinseco giudicato “basso”, per tutti strumenti finanziari, fatta eccezione per gli strumenti finanziari derivati per i quali la conferma deve riguardare tutte le posizioni in essere, la richiesta di conferma può essere effettuata solo per le posizioni più significative alla chiusura dell’esercizio.

• **Informazioni sui settori di attività della società**

Se le informazioni sui “settori di attività” sono significative, si devono ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi in merito alla conformità delle informazioni fornite nel bilancio con i criteri generali di redazione dello stesso. Tali informazioni di settore vanno considerate in relazione al bilancio nel suo complesso e, di solito, non si devono applicare tutte le procedure di revisione che sarebbero invece necessarie per esprimere un giudizio sulle stesse informazioni se fossero singolarmente considerate.

Per valutarne la significatività si considerano fattori sia qualitativi che quantitativi.

Le procedure di revisione più frequenti normalmente consistono in procedure di analisi comparativa e in altre verifiche a campione.

Si devono 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.

Saranno prese in considerazione le vendite, i trasferimenti e gli addebiti tra i diversi settori, l’eliminazione delle operazioni tra settori, i confronti con i *budget* e con altri risultati attesi (per esempio, il risultato operativo in percentuale sulle vendite), la suddivisione dei ricavi e dei costi tra i diversi settori considerando anche la coerenza con i periodi precedenti e l’adeguatezza delle informazioni sugli scostamenti.