

Come valutare se gli elementi probativi sono adeguati e sufficienti

L'individuazione e la valutazione degli elementi probativi adeguati e sufficienti è demandata al giudizio professionale del revisore che tiene conto di fattori quali:

- la valutazione della natura e del grado di rischio 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 contabili e di controllo interno e la valutazione del rischio;
- la significatività della voce di bilancio o della operazione esaminata;
- l'esperienza acquisita in precedenti revisioni;
- i risultati delle procedure di revisione, inclusa l'eventuale rilevazione di operazioni frodi o di errori;
- le fonti e l'affidabilità delle informazioni disponibili.

FATTORI IMPORTANTI PER VALUTARLI	
<ul style="list-style-type: none"> • Natura e rischio di errore sia sul bilancio sia per area/conto • Natura dei sistemi contabili e di controllo • Significatività della voce 	<ul style="list-style-type: none"> • Esperienza acquisita in precedenti revisioni • Risultati delle procedure di revisione, incluse le frodi • Fonti e affidabilità delle informazioni disponibili

Gli aspetti del sistema contabile e di controllo interno che possono garantire adeguati elementi probativi sono:

- la configurazione dei sistemi stessi, cioè se i sistemi contabili e di controllo interno sono adeguatamente configurati per prevenire, rilevare e correggere errori significativi;
- l'operatività, cioè se tali sistemi abbiano effettivamente funzionato in modo efficace durante il periodo di riferimento.

L'attendibilità degli elementi probativi è influenzata dalla loro origine, che può essere interna od esterna alla società oggetto del controllo, nonché dalla loro natura, che può essere visiva, documentale o verbale.

Di seguito si propongono alcuni criteri generali, utili per valutare il grado di attendibilità, tra cui:

- 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 oggetto di verifica;
- gli elementi probativi ottenuti da fonti interne sono più attendibili quando i sistemi contabili e di controllo interno sono efficienti (ad esempio la redazione delle fatture

- di vendita che sono preparate all'interno della azienda);
- gli elementi probativi ottenuti direttamente dal revisore sono più attendibili di quelli ottenuti dalla società oggetto di verifica (osservazione delle procedure di rilevazione delle giacenze);
 - gli elementi probativi ottenuti sotto forma di documenti e attestazioni scritte sono più attendibili di quelli ottenuti in forma verbale.

GERARCHIA DEGLI ELEMENTI PROBATIVI	
+ attendibili se provengono da	- attendibili se provengono da
Fonte esterna	Fonte interna
Revisore	Società revisionata
Forma scritta	Forma verbale
Fonte interna <i>(con sistema di controlli interni efficiente)</i>	Fonte interna <i>(con sistema di controlli interni poco efficiente)</i>

Gli elementi probativi sono più convincenti se varie evidenze provenienti da diverse fonti o di diversa natura sono tra loro concordanti. In tutti questi casi si determina un grado complessivo di affidabilità maggiore di quello ottenibile dai diversi elementi probativi singolarmente considerati. Al contrario, se un elemento probativo ottenuto da una fonte risulta incoerente con un altro ottenuto da una fonte diversa, si rende necessario svolgere ulteriori procedure per accertare i motivi di tale incoerenza.

Prima di analizzare gli elementi probativi, è utile ricordare le loro relazioni con i principi di revisione e i fattori che intervengono nelle scelte dei controlli da svolgere.

Ad esempio, l'evidenza documentale derivante dall'osservazione diretta delle giacenze fisiche di magazzino a fine esercizio, si riferisce soltanto al momento specifico in cui tali procedure sono state effettuate (al 31 dicembre in quanto il mese dopo i dati sono ben diversi!). Il revisore può sempre decidere di svolgere ulteriori procedure di conformità per ottenere evidenza dell'applicazione del controllo anche in altri momenti periodi di tempo.

Quando si deve scegliere quali elementi probativi da portare a sostegno delle conclusioni raggiunte relativamente al rischio di controllo, si possono utilizzare gli elementi raccolti in anni precedenti. Ad esempio, se si dovesse verificare l'area mutui e finanziamenti passivi di una banca, composta dai mutui e finanziamenti in essere ed essi non fossero variati rispetto all'esercizio precedente (salvo gli incassi delle rate maturate), non si dovranno rivedere ogni volta i contratti originali.

Questi documenti furono analizzati in esercizi precedenti quando i finanziamenti furono concessi la prima volta.

Negli incarichi pluriennali, il revisore acquisisce una conoscenza di base dei sistemi contabili e di controllo interno anche grazie al lavoro svolto in anni precedenti che vanno sempre aggiornati e valutati per vedere se sia necessario ottenere ulteriori elementi probativi.

È anche importante sapere se i controlli interni siano stati operativi per tutto il periodo di riferimento. Se in momenti diversi furono utilizzati controlli sostanzialmente differenti, il revisore deve considerare questo periodo separatamente.

La sospensione di un controllo interno in uno specifico momento comporta la necessità di svolgere considerazioni diverse sulla natura, sulla tempistica e sull'ampiezza delle procedure di revisione da applicare alle varie operazioni e agli eventi del periodo.

Si può decidere di effettuare alcune procedure di conformità ad una data anteriore alla chiusura dell'esercizio di riferimento.

Come già visto, in tal caso non si può fare affidamento sui risultati ottenuti senza effettuare ulteriori procedure che coprano il periodo temporale residuo. Se, ad esempio, è stata effettuata la verifica dei ricavi fino al 30 settembre di un certo anno in fase interinale, a fine esercizio, occorrerà completare la verifica di conformità dei ricavi dal 1° ottobre al 31 dicembre in fase di finale dopo la fine esercizio.

I fattori da considerare per valutare l'ampiezza delle verifiche nel periodo residuale sono:

- i risultati ottenuti dalle verifiche effettuate prima della fine dell'esercizio (nell'esempio, fino al 30 settembre);
- l'ampiezza del periodo residuo (nell'esempio, tre mesi);
- eventuali cambiamenti intervenuti nei sistemi contabile o di controllo interno nel periodo residuo (si suppone che non ve ne siano);
- la tipologia e l'entità delle operazioni e degli eventi che confluiscono nei conti di bilancio interessati;
- l'ambiente dei controlli, con particolare riferimento ai controlli di supervisione;
- le procedure di validità pianificate e ancora da eseguire.