

## Le procedure di validità

Le procedure di validità sono finalizzate ad individuare errori significativi a livello di asserzioni e includono le verifiche di dettaglio su classi di operazioni, su saldi contabili e sull'informativa, nonché le cd. "procedure di analisi comparativa".

La principale differenza tra tali procedure e le procedure di conformità prima illustrate, consiste nel fatto che queste ultime mirano a verificare l'efficacia di un controllo, mentre le prime mirano a verificare la "correttezza" di un'operazione, di un saldo o di una informazione.

Occorre, tuttavia, considerare che l'assenza di errori significativi riscontrata dallo svolgimento di procedure di validità non fornisce normalmente elementi probativi sufficienti a valutare se un controllo è svolto in modo efficace. Tuttavia, un errore riscontrato da una procedura di validità può essere un sintomo di una carenza nel sistema di controllo interno.

Riprendendo l'esempio delle riconciliazioni bancarie, se effettuando l'analisi dei sospesi (svolgendo procedure di validità), il revisore si accorgesse che emergono errori, la prima conclusione che trarrebbe sarebbe di un ragionevole dubbio che la società effettui realmente un controllo sui sospesi, limitandosi di fatto a compilare meccanicamente i prospetti di riconciliazione.

Inoltre, è fondamentale sapere che le procedure di validità sono spesso "scollate" dalla valutazione del rischio di errori significativi.

Vi sono, infatti, procedure di validità che il revisore deve obbligatoriamente svolgere, a prescindere dall'esistenza o meno di un rischio.

Un primo esempio di tali procedure attiene alla "significatività" di una classe di operazioni, di un saldo o di una informativa. In altre parole, il revisore deve comunque svolgere delle procedure di validità. Ciò vale per due ordini di motivi:

- la valutazione del rischio è un esercizio di tipo "soggettivo" ed inoltre il revisore si potrebbe anche sbagliare;
- ogni sistema di controllo interno soffre di alcune limitazioni intrinseche, quali la possibilità che la direzione "forzi" di fatto i controlli.

Ad esempio, una procedura da effettuare sempre in sede di revisione legale di un bilancio è rappresentata dalla verifica delle cd. "**transazioni significative**".

Questa procedura prevede che estraendo i dati dal libro giornale di tutte le operazioni più rilevanti (in termini di importo) dell'anno se ne verifichi, a campione, la natura e l'inerenza.

In altre parole, bisogna accertarsi che tutte le operazioni più significative dell'esercizio

siano “inerenti” all’oggetto sociale dell’impresa. Se ciò non avvenisse si potrebbe supporre un rischio di frode.

Si pensi, ad esempio, al caso di una società che fabbrica automobili che, durante l’anno, compra e rivende imbarcazioni di grossa taglia (es. *yacht*), ad una società di gestione del risparmio (cd. “SGR”) che compra e vende immobili a fini di *trading* o, ancora, ad una fabbrica di cosmetici che concede finanziamenti di grosso importo ad altre società.

Tutti questi sono esempi di operazioni effettuate al di fuori dell’oggetto sociale per il quale le società sono state autorizzate ad operare. In questi casi, gli amministratori di queste società stanno utilizzando i soldi dei soci a fini estranei a quelli per i quali i soci hanno finanziato l’iniziativa.

Ciò può rappresentare un rischio di frode che si può intercettare solo svolgendo alcune procedure, come quella esaminata, senza la quale tali operazioni difficilmente emergerebbero, in quanto iniziate e concluse in corso d’anno.

Un altro esempio di procedure di validità “obbligatorie” da svolgere a fine anno riguarda:

- il controllo della corrispondenza del bilancio con le scritture contabili. Tale controllo è reso obbligatorio proprio dato che il bilancio deve riflettere tutti i fatti aziendali;
- l’esame delle registrazioni contabili e delle altre scritture di chiusura significative eseguite in sede di redazione del bilancio: l’estensione dell’esame di tali registrazioni e scritture di chiusura dipendono dalla natura e dalla complessità del processo di formazione del bilancio e dai suoi rischi di errori significativi.

In relazione alla natura delle procedure di validità, abbiamo già visto che le stesse includono sia verifiche di dettaglio che procedure di analisi comparativa.

Nello stabilire le procedure di analisi comparativa da svolgere come procedure di validità, il revisore deve considerare i seguenti aspetti:

- l’adeguatezza dell’utilizzo di procedure di analisi comparativa in relazione alle asserzioni da esaminare;
- l’attendibilità dei dati, interni o esterni, sulla cui base si sviluppano le previsioni e gli indici di bilancio;
- se la precisione delle previsioni sia sufficiente ad identificare errori significativi al livello di sicurezza desiderato;
- se l’ammontare di un’eventuale differenza tra dati contabili e valori attesi sia da considerarsi accettabile.

Normalmente, le procedure di analisi comparativa sono più adatte nel caso di grandi volumi di operazioni che tendono ad essere “prevedibili” nel tempo.

Facciamo un esempio.

Supponiamo che si debba analizzare la composizione delle “**spese amministrative**” del conto economico di una società dell’anno 20X-1 per stabilirne la relativa ragionevolezza ed il corretto periodo di competenza:

Spese amministrative	Anno
	20X-1
Affitti	1.000
Spese di pulizia locali	200
Spese di cancelleria	150
Spese postali	50
Consulenze legali	2.500

In una situazione di questo tipo, si potranno percorrere due strade:

1. verificare, a campione, un numero sufficiente di fatture per ciascuna sottoclasse della voce “spese amministrative” oppure
2. effettuare una procedura di analisi comparativa, mettendo a confronto i saldi delle sottovoci per due anni consecutivi per giudicarne la ragionevolezza.

Nel caso si decida per la seconda strada, supponiamo che ci si trovi di fronte alla seguente situazione:

Spese amministrative	Anno
	20X-1
Affitti	1.000
Spese di pulizia locali	200
Spese di cancelleria	150
Spese postali	50
Consulenze legali	2.500

Applicando una procedura di analisi comparativa, il revisore procederà al calcolo delle differenze in valore assoluto e in percentuale dei saldi delle sottovoci da un esercizio all'altro. Da questo esercizio immaginiamo ottenga la seguente situazione:

Spese amministrative	Anno
	20X-1
Affitti	1.000
Spese di pulizia locali	200
Spese di cancelleria	150
Spese postali	50
Consulenze legali	2.500

A questo punto, si interpreteranno i risultati ottenuti come di seguito illustrato, ottenendo un notevole risparmio di tempo e di energie:

- per tutte quelle sottovoci delle spese amministrative di tipo “**ricorrente**” e, quindi, caratterizzate da un certo grado di prevedibilità nel tempo, potrebbe essere utile una semplice verifica degli scostamenti;
- per le altre voci, si potrebbe effettuare delle verifiche con procedure di validità.

Riprendendo il nostro esempio, si avrà:

Spese amministrative	Anno
	20X-1
Affitti	1.000
Spese di pulizia locali	200
Spese di cancelleria	150
Spese postali	50
Consulenze legali	2.500

Per le spese di tipo “ricorrente” sarebbe molto inefficiente procedere con la verifica delle fatture.

Si pensi, ad esempio, agli “affitti”. Se da un anno all’altro la società non ha cambiato sede, o non ha affittato nuovi piani del palazzo in cui risiede, non vi è motivo per cui le spese per “affitto” debbano subire un incremento superiore a quello dell’inflazione. Pertanto, basterà accertare che la variazione percentuale della voce si mantenga entro un ambito di variazione “ragionevole”.

Stesso discorso vale per le altre spese ricorrenti dell’esempio, come le spese di pulizia dei locali. Se i locali fossero sempre gli stessi, le spese dovrebbero mantenersi in linea da un anno all’altro.

Tuttavia la stessa procedura non può essere utilizzata nel caso delle spese per consulenze. Tali spese, infatti, non possono essere considerate come “ricorrenti” in quanto in un esercizio può essere necessaria una consulenza legale (per una causa) mentre nell’anno successivo potrebbe non essere necessaria alcuna consulenza. Ancora, in un anno la società potrebbe necessitare di una consulenza fiscale, mentre l’anno successivo di una consulenza amministrativa, e via dicendo.

Se si analizzasse la sottovoce “consulenze” con la tecnica delle procedure di analisi comparativa si otterrebbe un risultato assolutamente “inutile” ed anzi, fuorviante, ai fini della revisione, in quanto l’analisi delle variazioni non ha significato.

In questo caso è molto meglio utilizzare una procedura di validità sul saldo finale dell’esercizio che confermi l’asserzione oggetto di verifica, ad esempio l’inerenza e la “competenza” del costo dell’esercizio in conto economico.

L’esempio sopra analizzato porta anche a capire come spesso può essere necessaria un *mix* di procedure di validità tra loro, o di procedure di validità con procedure di conformità, adottando la soluzione più adeguata nelle circostanze.

Per la tempistica delle procedure di validità si osserva che queste possono essere svolte solo ad una data di *interim* (es. solo fi no al mese di ottobre).

Ciò, tuttavia, aumenta il rischio che non siano individuati errori che possano sussistere tra tale data e la fine dell'esercizio. Tale rischio si incrementa all'aumento della lunghezza del periodo rimanente.

Nel considerare se svolgere o meno le procedure di validità ad una data interinale bisogna considerare alcuni fattori tra cui:

- l'ambiente di controllo;
- la disponibilità di avere ad una data successiva le informazioni utili per applicare le procedure di revisione;
- l'obiettivo delle procedure di validità;
- il rischio identificato e valutato di errori significativi;
- la natura della classe di operazioni, del saldo contabile e delle relative asserzioni;
- la possibilità di svolgere appropriate procedure di validità o procedure di validità con procedure di conformità per il periodo residuo per ridurre il rischio di errori a fine esercizio.

L'effettuazione di procedure in data interinale ha comunque il pregio di consentire un'eventuale "cambiamento di rotta" al revisore che avesse identificato problematiche durante il loro svolgimento.

Il revisore potrà cioè modificare la propria valutazione del rischio e, di conseguenza, la propria strategia di revisione.