



ORDINE  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI  
CONTABILI

Brescia – 15 marzo 2018

## Commissione Consultiva Revisione Legale

# L'applicazione dei Principi di Revisione alle PMI: Gli strumenti di verifica

---

**Dott. Carmelo Di Grado**  
Dottore Commercialista e Revisore legale

---

**Elementi probativi**  
**ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)**



# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

- **Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 500** - Materia MEF A.2.18

## **Elementi probativi**

- **Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 501** - Materia MEF A.2.19

## **Elementi probativi – Considerazioni specifiche su determinate voci**

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

L'Oggetto del Principio 500 è così formulato:

1. Il presente principio di revisione illustra ciò che costituisce un elemento probativo nella **revisione contabile del bilancio** e tratta della responsabilità del revisore nel definire e svolgere **le procedure di revisione** per acquisire **elementi probativi sufficienti e appropriati** che gli consentano di **trarre conclusioni ragionevoli** sulle quali basare il proprio giudizio.

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 500

## Definizione di Elementi probativi:

«Le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio.

Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni contenute nelle **registrazioni contabili** sottostanti il bilancio sia **altre informazioni.**»

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

## Definizione di registrazioni contabili :

- Le registrazioni delle rilevazioni contabili di prima nota e le evidenze di supporto, quali gli assegni e l'evidenza di trasferimenti elettronici di fondi;
- le fatture;
- i contratti;
- la contabilità generale e sezionale;
- le scritture sul libro giornale ed altre rettifiche di bilancio che non sono riflesse in scritture contabili;
- le evidenze come fogli di lavoro e prospetti a supporto dell'allocazione di costi, conteggi, riconciliazioni;
- ed altre informazioni.

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

## LE REGOLE:

- ▶ 1. Elementi probativi sufficienti ed appropriati;
- ▶ 2. Informazioni da utilizzare come elementi probativi;
- ▶ 3. Selezione delle voci da verificare per acquisire elementi probativi;
- ▶ 4. Incoerenza negli elementi probativi o dubbi in merito alla loro attendibilità

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

Da ISA ITALIA 200

**Il bilancio** oggetto di revisione contabile è quello di un'impresa, redatto dalla direzione dell'impresa stessa con la supervisione dei responsabili delle attività di governance.

I **principi** di revisione **non impongono** responsabilità alla direzione o ai responsabili delle attività di governance e **non prevalgono** rispetto alle leggi e ai regolamenti che disciplinano le loro responsabilità.

Tuttavia, una **revisione contabile** conforme ai principi di revisione **si svolge nel presupposto che la direzione e, ove appropriato, i responsabili delle attività di governance abbiano riconosciuto determinate responsabilità fondamentali per lo svolgimento della revisione contabile.**

**La revisione contabile del bilancio non solleva la direzione o i responsabili delle attività di governance dalle loro responsabilità.**

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

## REGOLA 1

**Il revisore deve definire e svolgere procedure di revisione che siano appropriate alle circostanze ai fini dell'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati. (Rif.: Parr. A1-A25)**

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

Procedure che possono includere:

- le indagini,
- l'ispezione,
- l'osservazione,
- la conferma,
- il ricalcolo,
- la riesecuzione
- e le procedure di analisi comparativa,

che spesso vanno in combinazione tra loro.

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

**Un'indagine da sola non fornisce solitamente**

**elementi probativi sufficienti**

- **riguardo l'assenza di un errore significativo a livello di asserzioni, né tantomeno**
- **riguardo l'efficacia operativa dei controlli.**

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

## REGOLA 2

**Nell'attuare le procedure di revisione il Revisore deve considerare la **pertinenza e l'attendibilità** delle informazioni da utilizzare come elementi probativi. (Rif.: Parr. A26-A33)**

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501

## (A.2.18 e A.2.19)

---

### **MAGGIORE ATTENDIBILITA'**

Elementi probativi ottenuti da fonti esterne indipendenti

Elementi probativi ottenuti da fonti interne in presenza di efficaci controlli adottati dall'impresa

Elementi probativi ottenuti direttamente dal revisore

Elementi probativi acquisiti in forma documentale

Elementi probativi costituiti da documenti originali

### **MINORE ATTENDIBILITA'**

Elementi probativi ottenuti all'interno dell'entità assoggettata a revisione contabile

Elementi probativi ottenuti da fonti interne qualora i relativi controlli dall'impresa siano assenti o inefficaci

Elementi probativi ottenuti indirettamente o per deduzione dal revisore

Elementi probativi acquisiti verbalmente

Elementi probativi costituiti da documenti non originali (fotocopie, fax ec

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

## FONTI DI ELEMENTI PROBATIVI.

**Alcuni elementi probativi si acquisiscono svolgendo le procedure di revisione per la verifica delle registrazioni contabili.**

**Mediante lo svolgimento di tali procedure di revisione, il revisore può determinare se le registrazioni contabili siano coerenti tra loro e concordino con il bilancio.**

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

## PROCEDURE DI REVISIONE VOLTE AD ACQUISIRE ELEMENTI PROBATIVI (Par. A10)

“Gli elementi probativi per trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il giudizio del revisore vengono acquisiti mediante lo svolgimento di:

- a) procedure di valutazione del rischio;
- b) procedure di revisione conseguenti, che comprendono:
  - i) procedure di conformità, laddove richieste dai principi di revisione o qualora il revisore abbia scelto di svolgerle;
  - ii) procedure di validità, incluse le verifiche di dettaglio e le procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità.

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

## REGOLA N. 3

**Selezione delle voci da verificare per acquisire elementi probativi:**

**Nel definire le procedure di conformità e le verifiche di dettaglio, il revisore deve determinare modalità di selezione delle voci da verificare che siano efficaci per raggiungere lo scopo della procedura di revisione (Par. A52-A56).**

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

Al fine di attuare il requisito della sufficienza,

«I metodi a disposizione del revisore per selezionare le voci da sottoporre a verifica sono (secondo la **voce A53** delle linee guida)

- selezione di tutte le voci (esame al 100%);
- selezione di voci specifiche;
- campionamento di revisione.»

*Il Revisore deve decidere come selezionare le voci, considerando alcuni fattori che includano:*

*la “COMPRESIONE dell’impresa*

*I RISCHI IDENTIFICATIVI E*

*LE CARATTERISTICHE DELLA POPOLAZIONE (intesa in termini statistici) DA VERIFICARE.*

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

## REGOLA 4

“Incoerenza negli elementi probativi o dubbi in merito alla loro attendibilità.

Ciò potrebbe verificarsi qualora:

a) gli elementi probativi acquisiti da una fonte siano incoerenti con quelli acquisiti da un'altra fonte; ovvero

b) il revisore abbia dei dubbi sull'attendibilità delle informazioni da utilizzare come elementi probativi,

il revisore deve determinare quali modifiche alle procedure di revisione o quali ulteriori procedure di revisione siano necessarie a risolvere tale aspetto e deve considerare l'eventuale effetto su altri aspetti della revisione. (Rif.: Par. A57)

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 501

ELEMENTI PROBATIVI

– CONSIDERAZIONI SPECIFICHE SU DETERMINATE VOCI

«**Tratta delle considerazioni specifiche che il revisore deve svolgere** nell'ambito della revisione contabile del bilancio, al fine di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) n. 330, n. 500 e ad altri principi di revisione pertinenti, **con riferimento a particolari aspetti riguardanti**

**le rimanenze, i contenziosi e le contestazioni**

**che coinvolgono l'impresa e l'informativa in merito ai settori di attività dell'impresa.»**

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

L'obiettivo del revisore è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti:

- a) l'esistenza e le condizioni delle **rimanenze**;
- b) la completezza dei **contenziosi** e delle **contestazioni** che coinvolgono l'impresa;
- c) la presentazione e **l'informativa di bilancio** in merito ai settori di attività dell'impresa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501

## (A.2.18 e A.2.19)

---

Secondo l'Articolo 2424 del c.c. troviamo che le rimanenze nello schema di bilancio sono collocate nell'attivo circolante alla voce "C I"

### **C) Attivo circolante:**

#### **I - Rimanenze:**

- 1) materie prime, sussidiarie e di consumo**
- 2) prodotti in corso di lavorazione e semilavorati**
- 3) lavori in corso su ordinazione**
- 4) prodotti finiti e merci**
- 5) acconti**

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

**In ogni caso, quando si tratta delle rimanenze, ricordiamo che c'è sempre un significativo rischio intrinseco elevato nei dati che le rimanenze contengono.**

**E va sempre tenuto conto che alla dimensione del rischio intrinseco si collega la differente dimensione dell'impresa.**

**Vedi anche il riferimento al tipo di attività esercitata**

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

## REGOLE RIFERITE ALLE RIMANENZE:

- ❑ Presenza alla conta fisica delle rimanenze;
- ❑ Conta fisica delle rimanenze svolta ad una data diversa dalla data di riferimento del bilancio;
- ❑ Presenza alla conta fisica delle rimanenze non fattibile;
- ❑ Rimanenze detenute presso soggetti terzi.

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

**Regola 1 - La presenza alla conta fisica delle rimanenze comporta:**

- **l'ispezione** delle stesse per accertarne l'esistenza e valutarne le condizioni e lo svolgimento di conte di verifica sulle rimanenze;
- **la verifica mediante osservazione** della conformità alle istruzioni impartite dalla direzione e dello svolgimento delle procedure per la registrazione ed il controllo dei risultati della conta fisica;
- **l'acquisizione di elementi probativi** sull'affidabilità delle **procedure** di conta predisposte dalla direzione

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

## Pianificazione della presenza alla conta fisica delle rimanenze.

Le linee guida elencano in un esempio:

- i rischi di errori significativi relativi alle rimanenze;
- la natura del controllo interno relativo alle rimanenze;
- se ci si attende che, ai fini della conta fisica delle rimanenze, le procedure stabilite siano adeguate e che le istruzioni impartite siano corrette;
- la tempistica della conta fisica delle rimanenze;
- se l'impresa abbia un sistema di inventario permanente;
- i luoghi in cui sono detenute le rimanenze, inclusa la significatività delle rimanenze stesse ed i rischi di errori significativi nei diversi luoghi.
- se è necessaria l'assistenza di un esperto del revisore

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

## MOMENTO DELLA CONTA FISICA

5. «Qualora la conta fisica delle rimanenze sia svolta ad una **data diversa dalla data di riferimento del bilancio**, il revisore, in aggiunta alle procedure richieste al paragrafo 4, deve svolgere procedure di revisione al fine di acquisire elementi probativi sul fatto se **le variazioni delle rimanenze intervenute tra la data della conta e la data di riferimento del bilancio siano correttamente registrate.**» (Rif.: **Parr.A9-A11**)

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

Procedure svolte ad una data intermedia:

Occorre verificare che, con l'acquisizione di adeguati elementi probativi, si includano:

- il fatto se le **registrazioni** dell'inventario permanente siano **correttamente rettificate**;
- **l'attendibilità** delle registrazioni dell'inventario permanente;
- **le motivazioni delle differenze** significative tra le informazioni acquisite durante la conta fisica e le registrazioni dell'inventario permanente

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

## VERIFICA DELLA PROPRIETA' DELLE RIMANENZE:

- ❖ **MERCI DI PROPRIETA' MA IN  
GIACENZA PRESSO TERZI;**
- ❖ **BENI DI TERZI PRESSO L'AZIENDA**

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

**Durante le operazioni di inventariazione non si DOVREBBERO movimentare merci.**

**Se una situazione del genere non potrà essere realizzata, allora bisogna attivarsi con la separazione**

- **Dei beni pervenuti in magazzino ma non di competenza**
- **Di beni che vanno consegnati prima di fine esercizio**
- **Dei beni che saranno immessi in produzione prima di fine esercizio.**

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

Verifica del principio sulla competenza economica.

## *TEST DI CUT OFF*

Esempio su possibili errori che si potrebbero verificare:

- Non si registrano costi di acquisto riferiti **alle merci giunte prima della data di chiusura dell'esercizio con mancato ricevimento della fattura;**
- Si è **emessa fattura per delle merci che non sono state spedite** entro la fine dell'esercizio.
- Una errata contabilizzazione di **anticipi a fornitori portati fra i costi**
- Incasso di **anticipazioni da clienti che sono stati registrati fra i ricavi.**

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

## CONTENZIOSO E CONTESTAZIONI

I contenziosi e le contestazioni che coinvolgono l'impresa possono avere un effetto significativo sul bilancio .

Occorre procedere con:

- **Indagini presso la direzione**
- **Riesame dei verbali delle riunioni**
- **Riesame dei conti relativi alle spese legali.**

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

**Onere al quale il revisore non deve sottrarsi:**

**«Il Revisore deve richiedere alla direzione o ai responsabili delle attività di governance, di fornire attestazioni scritte che tutti i contenziosi e le contestazioni noti, siano essi in corso o solo potenziali, i cui effetti dovrebbero essere considerati nella redazione del bilancio, siano stati portati a conoscenza del revisore, contabilizzati e oggetto di informativa in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile».**

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)

---

## «INFORMATIVA IN MERITO AI SETTORI DI ATTIVITÀ DELL'IMPRESA»

Devono essere acquisiti elementi probativi sulla **presentazione** e sulla **informativa** di bilancio.

All'impresa è consentito esporre in bilancio l'informativa in merito ai propri settori di attività.

Va comunque evidenziato che la responsabilità del revisore riguarda il bilancio nel suo complesso per cui non gli viene richiesto di svolgere procedure che sarebbero necessarie per l'espressione di un giudizio su tale informativa.

# Elementi probativi - ISA 500 e ISA 501

## (A.2.18 e A.2.19)

---

**Il Revisore raccoglie elementi probativi ( SEMPRE sufficienti e appropriati) sulla presentazione e sulla informativa di bilancio mediante:**

**a) l'acquisizione della comprensione dei metodi utilizzati dalla direzione nel determinare l'informativa in merito ai settori di attività dell'impresa, nonché: (Rif.: Par.A27)**

**i) valutando se tali metodi possano essere adeguati a fornire una informativa conforme al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;**

**ii) verificando l'applicazione di tali metodi, ove appropriato;**

**b) lo svolgimento di procedure di analisi comparativa ovvero di altre procedure di revisione appropriate alle circostanze.**



ORDINE  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI  
CONTABILI

Brescia – 15 marzo 2018

## Commissione Consultiva Revisione Legale

# L'applicazione dei Principi di Revisione alle PMI: Gli strumenti di verifica

---

**Dott. Carmelo Di Grado**

Dottore Commercialista e Revisore legale

---

**Elementi probativi  
ISA 500 e ISA 501 (A.2.18 e A.2.19)**

