

IL PRESENTE MATERIALE E' STAMPATO DALLA
CASA EDITRICE "DOTT. A. GIUFFRE"

CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCALISTI E
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI

COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE

LE PROCEDURE DI ANALISI COMPARATIVA

Documento n° 520

Ottobre 2002

INDICE

Introduzione

Tipologia e obiettivi delle procedure di analisi comparativa

Le procedure di analisi comparativa nella pianificazione della revisione

Le procedure di analisi comparativa utilizzate quali procedure di validità

Le procedure di analisi comparativa nella fase di riesame generale al termine della revisione

Grado di affidabilità delle procedure di analisi comparativa

Indagine sugli elementi anomali

Introduzione

- 1 Lo scopo del presente documento è di stabilire regole di comportamento e fornire una guida per l'applicazione delle procedure di analisi comparativa nel corso della revisione contabile.
- 2 Il revisore deve applicare le procedure di analisi comparativa nella fase di pianificazione e nella fase di riesame globale del lavoro svolto. Tali procedure possono comunque essere utilizzate anche in altre fasi.
- 3 Per "Procedure di analisi comparativa" si intende l'analisi degli indici e dell'andamento dei dati finanziari, patrimoniali ed economici significativi. Tali procedure includono la conseguente analisi delle fluttuazioni, delle incoerenze rispetto ad altri dati o informazioni rilevanti e degli scostamenti rispetto ai valori previsti.

Tipologia e obiettivi delle procedure di analisi comparativa

- 4 Le procedure di analisi comparativa prevedono il confronto dei dati e delle informazioni finanziarie, patrimoniali ed economiche della società con altri dati comparabili. A titolo esemplificativo le comparazioni si effettuano tra:
 - i dati e le informazioni comparabili relativi a periodi precedenti;
 - i risultati che la società prevede di raggiungere, espressi nei preventivi e nei budget, con le stime effettuate dal revisore, quali, ad esempio, la stima dell'ammontare degli ammortamenti;
 - i dati di settore, quali il confronto tra l'indice di durata dell'esposizione verso clienti della società con l'indice medio di settore o l'indice di società di dimensioni simili nello stesso settore.
- 5 Le procedure di analisi comparativa comprendono anche l'esame di correlazioni quali:
 - quelle esistenti tra dati finanziari, patrimoniali ed economici che è ipotizzabile seguano, in base all'esperienza ed alle conoscenze acquisite, un andamento prevedibile (ad esempio il rapporto tra risultato operativo lordo e ricavi);
 - quelle esistenti tra dati finanziari, patrimoniali ed economici e dati significativi di altra natura, (ad esempio il rapporto tra costo complessivo del lavoro e numero dei dipendenti).
- 6 Per lo svolgimento delle procedure di analisi comparativa è possibile utilizzare varie metodologie che spaziano dal semplice confronto tra dati, alle analisi complesse effettuate con l'utilizzo di avanzate tecniche statistiche. Le procedure possono essere applicate sui bilanci d'esercizio, sui bilanci consolidati di gruppo, sui bilanci delle varie componenti (quali le controllate, le divisioni operative, i settori di attività) e sui singoli dati finanziari, patrimoniali ed economici. La scelta delle procedure, delle metodologie da applicare e la relativa ampiezza dipendono dal giudizio professionale del revisore.
- 7 Le procedure di analisi comparativa sono utilizzate per le seguenti finalità:
 - a) assistere il revisore nella pianificazione della natura, della tempistica e dell'ampiezza delle altre procedure di revisione;

- b) contribuire a ridurre il rischio che non siano rilevati eventuali errori significativi nelle specifiche asserzioni di bilancio, qualora tali procedure siano utilizzate, in aggiunta ad altre procedure di revisione, quali procedure di validità; le procedure di analisi comparativa possono essere utilizzate quali procedure di validità in assenza di altre procedure di revisione, solo in presenza di conti non singolarmente significativi e di una connessa valutazione del rischio intrinseco e di controllo ad un livello basso.
- c) esaminare il bilancio nel suo insieme, nella fase di verifica finale del lavoro di revisione.

Procedure di analisi comparativa nella pianificazione della revisione

- 8 Il revisore deve applicare le procedure di analisi comparativa nella fase di pianificazione per approfondire la conoscenza dell'impresa e identificare le aree di rischio potenziale. Tali procedure possono porre in rilievo aspetti dell'attività della società dei quali il revisore non era a conoscenza e possono quindi contribuire alla definizione della natura, della tempistica e dell'ampiezza di altre procedure di revisione.
- 9 Nella fase di pianificazione della revisione, nello svolgimento delle procedure di analisi comparativa il revisore può utilizzare sia informazioni finanziarie, patrimoniali ed economiche che dati di altra natura quali, ad esempio il rapporto tra i ricavi e la superficie dell'area di vendita o il volume delle merci vendute.

Le procedure di analisi comparativa utilizzate quali procedure di validità

- 10 L'affidamento che il revisore pone sulle procedure di validità per ridurre il rischio che non siano rilevati errori significativi relativi a specifiche asserzioni di bilancio (rischio di individuazione), può derivare da verifiche di dettaglio, da procedure di analisi comparativa o da una combinazione di entrambe. La scelta delle procedure da utilizzare per raggiungere un determinato obiettivo di revisione dipende dal giudizio professionale del revisore sull'efficacia delle procedure idonee a ridurre il rischio di individuazione relativo a specifiche asserzioni di bilancio.
- 11 Di norma, il revisore richiede alla Direzione informazioni sulla disponibilità ed affidabilità dei dati necessari per svolgere le procedure di analisi comparativa e sui risultati di procedure simili eventualmente eseguite dalla società. L'utilizzo di dati forniti dalla società può risultare efficiente a condizione che questi siano stati adeguatamente predisposti
- 12. Qualora il revisore intenda utilizzare le procedure di analisi comparativa, deve prendere in considerazione diversi fattori, quali ad esempio:
 - gli obiettivi delle procedure di analisi comparativa e l'affidabilità dei loro risultati (paragrafi 14-16);
 - il tipo di unità operativa oggetto di analisi ed i possibili livelli di disaggregazione delle informazioni; ad esempio, le procedure di analisi comparativa potranno risultare più efficaci se svolte su informazioni e dati finanziari, patrimoniali ed economici inerenti a singoli settori di attività ed a bilanci di singole componenti di una società con attività diversificate, piuttosto che svolte sul bilancio della società complessivamente considerata;

- la disponibilità delle informazioni, sia finanziarie, patrimoniali ed economiche (quali i budget o le previsioni), che di altra natura (quali le quantità prodotte o vendute);
- l'attendibilità delle informazioni disponibili; ad esempio se i budget e i preventivi siano stati preparati con sufficiente accuratezza;
- la rilevanza delle informazioni disponibili; ad esempio, se i budget siano stati predisposti in termini di risultati attesi piuttosto che di obiettivi da raggiungere;
- la fonte dei dati disponibili; ad esempio, le fonti esterne indipendenti dalla società sono generalmente più affidabili di quelle interne;
- la comparabilità delle informazioni disponibili; ad esempio, i dati aggregati di settore possono richiedere integrazioni per poter essere confrontabili con quelli di singole unità operative che producono e vendono prodotti speciali;
- la conoscenza acquisita nei lavori di revisione di anni precedenti, unitamente alla comprensione dell'efficacia dei sistemi contabile e di controllo interno e delle eventuali problematiche che, in periodi precedenti, hanno causato rettifiche contabili.

Le procedure di analisi comparativa nella fase di riesame generale al termine della revisione

13. Il revisore deve svolgere le procedure di analisi comparativa nella fase finale del lavoro di revisione, al fine di verificare se il bilancio nel suo insieme sia con le conoscenze acquisite dal revisore sull'attività del cliente. Tali procedure sono svolte al fine di confermare, con i loro risultati, le conclusioni emerse dallo svolgimento della revisione sulle singole voci di bilancio e per contribuire alla formazione di un giudizio complessivo circa l'attendibilità del bilancio stesso. Tali procedure consentono peraltro di identificare le aree che necessitino lo svolgimento di ulteriori indagini.

Grado di affidabilità delle procedure di analisi comparativa

- 14 L'applicazione di procedure di analisi comparativa presuppone l'esistenza di correlazioni tra i dati nonché, in assenza di elementi che dimostrino il contrario, la persistenza nel tempo di tali correlazioni. L'esistenza di simili correlazioni fornisce elementi probativi sulla completezza, l'accuratezza e la validità dei dati generati dal sistema contabile. Tuttavia, l'affidabilità dei risultati delle procedure di analisi comparativa dipende altresì dalla valutazione, da parte del revisore, del rischio che la loro applicazione possa evidenziare le correlazioni attese pur in presenza di significative inesattezze in bilancio.
- 15 Il livello di affidabilità che il revisore attribuisce ai risultati ottenuti dallo svolgimento di tali procedure dipende dai seguenti fattori:
- a) la significatività degli elementi esaminati; ad esempio, se le rimanenze di fine esercizio sono significative nel contesto del bilancio, il revisore non farà affidamento solo sulle procedure di analisi comparativa per trarre le sue conclusioni;
 - b) le altre procedure di revisione svolte con lo stesso obiettivo; ad esempio, quelle svolte per esaminare l'esigibilità dei crediti, come l'esame degli incassi successivi, possono confermare o dissipare dubbi sorti dallo svolgimento di procedure di analisi comparativa sullo scadenzario dei clienti;

- c) l'accuratezza con la quale è possibile prevedere i risultati attesi dalle procedure di analisi comparativa. Ad esempio, dovrebbe normalmente emergere una maggior coerenza dal confronto tra margini lordi di profitto relativi a due periodi piuttosto che dal confronto tra spese variabili quali, ad esempio, ricerca o pubblicità;
 - d) la valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo; ad esempio, se il controllo interno sulla elaborazione degli ordini di vendita è debole e pertanto il rischio di controllo è elevato, è necessario fare più affidamento sulle verifiche di dettaglio delle singole transazioni o dei singoli saldi, che sulle procedure di analisi comparativa.
- 16 Il revisore deve considerare la necessità di sottoporre a verifica i controlli, se ve ne sono, sulla preparazione dei dati e delle informazioni utilizzati per lo svolgimento delle procedure di analisi comparativa. Laddove tali controlli siano adeguati il revisore potrà porre maggiore affidamento nella attendibilità dei dati e delle informazioni e pertanto nei risultati delle procedure di analisi comparativa. I controlli sulle informazioni e sui dati non finanziari possono spesso essere verificati congiuntamente ai correlati controlli attinenti il sistema contabile. Ad esempio la società, nella definizione delle procedure e dei controlli interni relativi all'elaborazione delle fatture di vendita, può aver previsto anche i controlli relativi alla rilevazione delle quantità vendute. In tale circostanza, il revisore può accertare contemporaneamente la validità dei controlli interni sulla rilevazione delle quantità vendute e sulla elaborazione delle fatture di vendita.

Indagine sugli elementi anomali

17. Quando le procedure di analisi comparativa individuano significative fluttuazioni o relazioni non coerenti con altri dati e informazioni rilevanti o che si discostano dai risultati attesi, il revisore deve svolgere ulteriori indagini e ottenere adeguate spiegazioni nonché appropriati elementi probativi.
- 18 Normalmente tale indagine prende avvio con richieste di informazioni alla Direzione, a seguito delle quali il revisore deve:
- a) ricercare conferme sulla validità delle risposte della Direzione; ad esempio mettendo a confronto le risposte con la conoscenza acquisita dal revisore sull'attività della società e con gli altri elementi probativi ottenuti durante lo svolgimento della revisione;
 - b) in base ai risultati di tali richieste, valutare la necessità di svolgere altre procedure di revisione, nell'ipotesi in cui la Direzione non sia in grado di fornire una spiegazione o se la spiegazione non sia ritenuta adeguata.

COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUIZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE CHE HA FORMULATO IL DOCUMENTO

- ** Rondelli Michelangelo - Presidente
- * Loli Giorgio - Vice Presidente
- ** Portaluppi Pietro - Vice Presidente

- | | |
|------------------------|------------------------|
| * Adami Gianna | * Ferrarese Giuseppe |
| * Badalotti Claudio | * Gallassi Fabio |
| ** Baudo Sebastiano | * Insaudo Gaspare |
| * Bauer Riccardo | * Officio Gianluca |
| * Caratozzolo Matteo | ** <i>Palma Emilio</i> |
| ** Cassandrelli Sergio | ** Pulcini Massimo |
| ** Ciarcia Ulderico | ** Serafini Maurizio |
| * Colombo Dario | * Tedde Vittorino |
| ** Cossu Giovanni | * Zanzi Ambrogina |

Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:

De Vecchi Lino

Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:

Bond Giuliano

- * Iscritti agli Albi dei Dottori Commercialisti
- ** Iscritti agli Albi dei Ragionieri

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi di Revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri.

Il Documento è stato ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 18 ottobre 2002 e 23 ottobre 2002.