



Venerdì 21/02/2014

La pianificazione del lavoro di revisione

A cura di: Studio Dott. Antonio Cavaliere

Il Documento n. 300 - Pianificazione - , riporta che il revisore deve pianificare il lavoro in modo che la revisione sia efficace.

```
.tabella {  
font-family: Arial, Helvetica, sans-serif;  
font-size: 12px;  
}  
.note {  
font-family: Arial, Helvetica, sans-serif;  
font-size: 10px;  
}
```

Questo, in altri termini, vuol dire principalmente che:

- ogni membro del team dei revisori è consapevole delle proprie responsabilità e dei fattori che andranno ad incidere sul lavoro da svolgere;
- gli obiettivi dell'incarico sono definiti e chiari;
- le aree di revisione chiave e significative sono definite e chiare;
- sono stati stabiliti i mezzi da utilizzare per raggiungere gli obiettivi di revisione;
- è garantito lo svolgimento efficiente ed efficace del lavoro di revisione.

Naturalmente la pianificazione non inizia e finisce prima della conclusione del lavoro di revisione, bensì deve essere un "processo a moto costante" che incominci prima della fine dell'esercizio e si protrae fino alla fine del lavoro di revisione, in modo che si possano tenere in debita considerazione anche le eventuali procedure di fine anno, vedi ad esempio l'inventario di fine anno o la circolarizzazione.

Indipendenza

E' buona cosa, prima di iniziare qualsiasi lavoro di revisione, valutare se accettare o meno ovvero continuare l'incarico. Occorrerà quindi analizzare i rischi connessi alla revisione, ed in base a questo, decidere se il lavoro può essere svolto. Pensiamo ad esempio ai casi in cui lo svolgimento del lavoro potrebbe alterare l'indipendenza del revisore ovvero potrebbe essere svantaggioso dal punto di vista economico: clienti che non abbiano ancora saldato conti in sospeso per servizi prestati in passato o che potrebbero non corrispondere gli onorari previsti per il nuovo incarico.



Per quanto riguarda il discorso indipendenza¹, è evidente che il revisore deve essere sempre in una posizione di indipendenza sia formale ma anche e soprattutto sostanziale nell'espletamento del proprio incarico. Nella fattispecie, ipotesi di incompatibilità si potrebbero avere nelle ipotesi in cui il revisore:

- sia parente o affine entro il quarto grado degli amministratori, dei sindaci o dei direttori generali della società che conferisce l'incarico o di altre società o enti che la controllano;
- sia legato, alla società che conferisce l'incarico o ad altre società o enti che la controllano, da rapporti di lavoro autonomo ovvero lo sia stati nel triennio antecedente al conferimento dell'incarico;
- sia amministratore o sindaco della società che conferisce l'incarico o di altre società o enti che la controllano, ovvero lo sia stato nel triennio antecedente al conferimento dell'incarico;
- si trovi in altra situazione che ne comprometta, comunque, l'indipendenza nei confronti della società.

Ragionando per sostanza, il revisore ed i suoi collaboratori devono assumere un atteggiamento mentale indipendente in ogni momento relativo all'incarico di revisione. Il revisore ed i suoi collaboratori debbono svolgere il loro incarico con imparzialità (obiettività) ed onestà intellettuale (integrità) e, nell'assenza di qualsiasi interesse che essi possono avere, direttamente od indirettamente, con l'azienda che ha dato l'incarico con l'azienda il cui bilancio è oggetto di revisione (se diversa), i relativi soci, amministratori e direzioni generali.

Il revisore, deve rifiutare un incarico qualora constati la sussistenza di circostanze o vincoli che possano influenzare il suo giudizio, ovvero quando particolari circostanze possano sollevare nei terzi il fondato dubbio della mancanza di indipendenza.

Non è quindi sufficiente l'onestà intellettuale del revisore, ma è altresì necessaria la condizione obiettiva di essere riconosciuto indipendente dai terzi

Rischio di revisione

Per quanto riguarda il rischio di revisione², lo stesso riflette la possibilità che sorgano irregolarità rilevanti dovuti magari alla loro mancata identificazione attraverso le procedure di revisione applicate. Trattasi cioè del rischio che il revisore esprima un giudizio inadeguato sui bilanci.

Le determinanti del rischio di revisione sono³:

- il rischio d'impresa, il revisore lo valuta durante la fase di accettazione e/o di mantenimento. In tale fase il revisore valuterà le informazioni economico-finanziarie e i dati di altra natura;
- il rischio di controllo, è il rischio che il sistema di controllo interno non riesca ad evitare e/o a scoprire eventuali errori significativi. La comprensione dei controlli interni è uno dei fattori principali per la determinazione della strategia del lavoro di revisione e quindi la natura, i tempi, e l'ambito dei test da



svolgere: "quanto e cosa devo fare";

- il rischio inerente, è la probabilità che una dichiarazione contenga un errore significativo rispetto al bilancio, in assenza o con il cattivo funzionamento del controllo interno;

- il rischio d'individuazione, è il rischio che con il lavoro di revisione non ci si accorga che esiste un errore significativo nel bilancio.

I colloqui con il cliente

Un aiuto essenziale per sviluppare la strategia di revisione è dato dai colloqui con il cliente, che in generale si svolgono durante tutto l'anno. Sarebbe preferibile organizzare un incontro preliminare con il cliente, ma in alcuni casi una conversazione telefonica potrebbe essere sufficiente. Uno degli scopi principali delle discussioni con il cliente è di dare al revisore la possibilità di aggiornare la sua conoscenza.

Il revisore dovrebbe avere una conoscenza dell'attività dell'impresa sufficiente a permettergli di identificare e comprendere eventi e operazioni che possono avere un impatto significativo sul bilancio contabile.

I colloqui con il cliente dovrebbero consentire di:

- ottenere le informazioni finanziarie più recenti, quale aiuto nella definizione dei gradi di materialità (significatività) e nell'esecuzione del lavoro di analytical review (procedure analitiche);

- concordare i tempi del lavoro (inclusa data dell'inventario e delle visite);

- accordarsi sui prospetti e sui dettagli contabili che il cliente dovrà preparare;

- valutare le eventuali azioni correttive intraprese sulla base delle eventuali questioni sollevate dalla lettera dei suggerimenti dell'anno precedente;

- pattuire l'onorario da corrispondere;

- identificare le aree significative per il cliente, allo scopo di esaminarle insieme alle altre questioni da affrontate nel corso della revisione.

Le carte di lavoro prodotte durante l'anno precedente possono essere, anzi sono ..., la base per ricordarsi di:

i. problematiche segnalate come punti da prendere in considerazione nell'anno in corso;

ii. aree di revisione per le quali sia possibile attuare un risparmio di costi e tempi;

iii. eventuali aree di rischio in precedenza non identificate

Il piano generale e i programmi di revisione



I file di revisione devono contenere dei documenti che dimostrino l'adeguatezza della pianificazione. La pianificazione si manifesta attraverso:

- il piano generale di revisione
- i programmi di revisione

Il piano generale di revisione, è preparato allo scopo di descrivere gli obiettivi da raggiungere e di guida della revisione.

In altri termini, si tratta della fase durante la quale si:

- acquisiscono informazioni sull'attività e il settore in cui il cliente opera;
- svolgono procedure analitiche (analytical procedures);
- esamina preliminarmente il sistema di controllo interno;
- determina la significatività e il rischio di revisione;
- definisce la quantità di evidenza rilevante ed affidabile da raccogliere durante la revisione.

In pratica si definiscono le modalità affinché l'incarico sia svolto in maniera efficace ed efficiente, riducendo il rischio di errori materiali a un livello accettabile.

Il piano generale viene preparato dal revisore esperto e poi approvato dal revisore che firma la relazione finale di certificazione del bilancio. Quest'ultimo potrebbe essere coinvolto nella stesura del piano, in particolar modo nelle aree che riguardano la materialità, il rischio e l'ampiezza del campione. Il piano andrebbe completato e approvato prima della stesura del programma di revisione.

I programmi di revisione, vengono preparati in fase di programmazione. Devono stabilire la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione richieste per mettere in atto il piano generale. Lo scopo è quello di fornire una serie di istruzioni al team di lavoro e di permettere il controllo e la registrazione della corretta esecuzione del lavoro. In questa fase è importante considerare le valutazioni specifiche sui rischi intrinseci e quelli inerenti al controllo, nonché il grado di assicurazione da ottenere attraverso le procedure di validità. Generalmente il revisore per l'applicazione pratica di tale fase fa riferimento a dei programmi standard che forniscono degli esempi sui test generalmente utilizzati.

... insieme di procedure di revisione - obbligatorie/facoltative - poste in essere per verificare/controllare le dichiarazioni degli amministratori presenti nel bilancio e raggiungere gli obiettivi di revisione: programmi di lavoro⁴

E' evidente come con il procedere del lavoro, il piano generale di revisione ed i programmi di revisione, andranno progressivamente adattati dove necessario. La pianificazione è un processo continuo; durante il lavoro possono, infatti, insorgere cambiamenti o emergere risultati inaspettati.



Il team di lavoro

Disporre di un team di persone adeguato è fondamentale se si vuole che la revisione venga svolta efficacemente e che il team di lavoro tragga il massimo beneficio per il proprio sviluppo professionale. In genere nel briefing di lavoro iniziale si dovrebbe far riferimento:

- le responsabilità;
- comunicare tutte le informazioni utili;
- assicurarsi che tutti i membri del team capiscano gli obiettivi di revisione.

Per il successo di un briefing iniziale, è fondamentale disporre di piani di revisione chiari e completi e di programmi di lavoro adeguati. Spesso sarà anche necessario organizzare dei meeting preliminari per sottolineare le questioni fondamentali e risolvere ogni dubbio.

Un'adeguata pianificazione si basa quindi sui seguenti "pilastri"5:

- Stima e successiva determinazione della significatività;
- Determinazione del rischio di revisione;
- Svolgimento di procedure di analytical review;
- Esame preliminare del sistema di controllo interno;
- Definizione di un piano di revisione e del programma di lavoro.

La materialità

L'obiettivo del revisore, è quello di valutare, in base alla significatività, se il bilancio revisionato è stato preparato nel rispetto della normativa in vigore. Secondo il Documento n. 320, Il concetto di significatività nella revisione, un elemento è significativo se la sua omissione o esposizione inesatta può influenzare le decisioni economiche di chi ne fa uso, attraverso la consultazione del bilancio. Il grado di significatività (materialità) di un fatto dipende dalla grandezza della voce o dell'errore, giudicati nella particolare circostanza in cui avviene l'omissione o l'errata esposizione. La materialità può essere definita sulle singole appostazioni incluse in bilancio oppure sulle singole voci che ne fanno parte. Si tratta tuttavia di un valore relativo, che deve essere giudicato caso per caso, in base al giudizio professionale.

Determinare il valore della materialità significa:

- avere un aiuto, insieme alla valutazione dei rischi, a stabilire la natura, i tempi di lavoro e l'ampiezza dei



test di validità;

- individuare le operazioni da sottoporre a verifica;
- valutare errori potenziali o effettivi

I metodi per la sua determinazione, abbondano in dottrina e nella prassi. Di seguito si riportano tre metodi alternativi⁶ ad esempio.

Prima ipotesi di calcolo:

0,1% - 3% dei Ricavi di V.;

1% dell'Attivo patrimoniale; 1% del Patrimonio netto;

5% del Risult. ante imposte.

Seconda ipotesi di calcolo:

0,5% - 1% dei Ricavi di V.;

1% - 2% dell'Attivo patrimon.;

1% - 5% del Patrimonio netto;

5% - 10% del Risult. ante imp.

Terza ipotesi di calcolo:

1% - 3% dei Ricavi di vendita;

2% - 5% dell'Attivo patrimon.;

10% - 33% del Patrimonio netto.

Il principio di revisione Documento n. 320, riporta che un elemento è rilevante se la sua omissione o esposizione inesatta può influenzare le decisioni economiche di chi ne fa uso, attraverso la consultazione del bilancio.

Naturalmente il revisore dovrà documentare le ragioni che lo hanno portato alla scelta di un determinato grado di materialità.

L'analisi del sistema di controllo interno

Il sistema di controllo interno può essere definito come l'insieme delle procedure, scritte e non scritte adottate in azienda allo scopo di raggiungere gli obiettivi.



Gli elementi principali del sistema di controllo interno sono:

- Ambiente dei controlli
- Sistema contabile (incluso l'ambiente del computer)
- Procedure di controllo

L'esigenza del revisore legale dei conti è quella di comprendere il sistema di controllo interno, descrivere il flusso informativo ed i controlli adottati dalla società mediante:

- note descrittive
- diagrammi di flusso

al fine di valutarlo per garantire la correttezza del sistema informativo in oggetto.
Comprendere il sistema di controllo interno significa:

- individuare le applicazioni, le transazioni e le informazioni pertinenti l'applicazione
- individuare le procedure automatiche
- individuare gli archivi che contengono i dati significativi
- individuare le tecniche di controllo
- descrivere il flusso delle informazioni

Dall'analisi del sistema di controllo interno può emergere che:

- i controlli esistono e funzionano;
- i controlli esistono e non funzionano;
- i controlli non esistono

Nel primo caso, sub 1.), si potrà procedere con una strategia di revisione votata a fare affidamento sul sistema di controllo interno ricorrendo a test di conformità.

Nel terzo caso, sub 3.), si procederà invece con test di validità senza fare nessun affidamento sul sistema di controllo interno.

Nel secondo caso, sub 2.) invece si procederà con una strategia mista.



E' qui il caso di precisare che, gli "obiettivi di revisione", e quindi del revisore, possono essere identici in parte e simili in alcuni casi agli "obiettivi di controllo" dell'azienda cliente.

La tabella sottostante mostra il rapporto tra gli obiettivi di controllo (azienda cliente) e gli obiettivi di revisione (revisore):

Obiettivi di Revisione
Obiettivi di Controllo
Rapporto

1. Validità

1. Validità

Relazione di Identità

2. Completezza

2. Completezza

Relazione di Identità

3. Cutoff

3. Tempestività

Relazione di Similitudine.

4. Proprietà

4. Autorizzazione

Similitudine Limitata.

5. Accuratezza

5. Contabilizzazione

Relazione di Identità

6. Valutazione

6. Valutazione

Relazione di Identità

7. Classificazione

7. Classificazione

Relazione di Identità



8. Divulgazione

Inesistente nel controllo.

Questo significa, che se il revisore valuta il sistema di controllo interno affidabile, può far ricorso ai controlli posti in essere dall'azienda per le carte di lavoro anziché farne di propri. Nel caso opposto dovrà fare da se i test di verifica (validità).

Con l'analisi del sistema di controllo interno, si arriverà alla "mappatura" del sistema azienda spaccettandola in cicli (Attivo, Passivo, Tesoreria, Cespiti, ecc.) che la costituiscono e soprattutto con l'individuazione dei rischi inerenti agli stessi e del più generale rischio di controllo interno.

Il campionamento

La valutazione del rischio connesso alla revisione e la scelta delle procedure da seguire per ridurlo ad un livello accettabile, dipendono dal giudizio professionale del revisore. Nel programmare le procedure da seguire, il revisore dovrà ricorrere ai mezzi adeguati per effettuare la scelta degli elementi da testare:

- Selezionare tutti gli elementi di una popolazione (per esempio, quando la popolazione comprende pochi elementi di valore elevato);
- Selezionare degli elementi specifici in base al proprio giudizio professionale, formato attraverso la conoscenza dell'impresa, oppure selezionare gli elementi chiave di una popolazione o quelli che eccedono un determinato valore;
- Campionamento. Il revisore può ricorrere al campionamento di un saldo o di una classe di operazioni utilizzando un metodo di campionamento sia statistico sia non statistico.

Per campionamento s'intende l'applicazione di test di sostanza o di conformità ad una percentuale inferiore al 100% delle voci di un saldo, classe di operazioni o altre popolazioni rappresentative. Questo metodo permette di ottenere e valutare sufficienti elementi probativi riguardanti alcune caratteristiche della popolazione scelta, ed assiste nell'elaborazione delle conclusioni estendibili all'intera popolazione.

In base al Documento n. 530 (principio di revisione), Campionamento di revisione ed altre procedure di verifica con selezione delle voci da esaminare, il revisore, sia ricorra a procedure di campionamento statistico sia non statistico, è tenuto ad individuare e selezionare un campione, sottoporlo alle procedure di revisione e valutare i risultati, allo scopo di fornire sufficienti elementi probativi.

La dimensione del campione è comunque inversamente proporzionale al rischio di revisione che si è disposti ad accettare

Quindi riepilogando, e in sintesi, la scelta del campione può essere del tipo:

- Tutto - esame 100%;



- Voci specifiche;
- Campionamento.

Il campionamento (sub 3.) può essere ottenuto:

- attraverso dei software all'uopo preparati;
- con un approccio sistematico (ad esempio 1 ogni due partendo dal primo; oppure ne vogliamo 3, dividiamo la popolazione per 3 e prendiamo il primo, ...; ecc.);
- in modo accidentale (ad esempio item > a ...; items specifici; items = 0; items < 0; ecc.)

E' chiaro che nell'ipotesi sub 2. e sub 3.2. e 3.3. giocherà un ruolo decisivo il giudizio professionale del revisore.

Note:

1 Il Documento nr. 100 (Principi di Revisione) prende in considerazione l'indipendenza del revisore legale dei conti rispetto all'azienda cliente "da revisionare" e recepisce la Raccomandazione della Commissione Europea del 16 maggio 2002 intitolata "L'indipendenza dei revisori legali dei conti nell'UE: un insieme di principi fondamentali".

2 Documento nr. 200, Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio, Nov. 2006, Editrice "dott. A.Giuffre

3 "Manuale pratico di revisione legale dei conti", Antonio Cavaliere, 2010, Ed. Maggioli

4 "Manuale pratico di revisione legale dei conti", Antonio Cavaliere, 2011, Ed. Maggioli 5 Ibidem

6 "Manuale pratico di revisione legale dei conti", Antonio Cavaliere, 2010, Ed. Maggioli

Dott. Antonio Cavaliere