

Avvicinamento alla revisione legale dei conti e le relative responsabilità

Secondo il principio di revisione Documento n. 200 - Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio, l'obiettivo principale della revisione è di *dare al revisore la facoltà di esprimere un giudizio sui bilanci nel loro insieme, accertandosi che non contengano false informazioni e siano stati preparati in accordo alle regole di contabilità e ad altri requisiti*¹. Tale obiettivo è valido per qualsiasi revisione di bilancio. In ogni caso, nonostante l'opinione del revisore possa conferire credibilità al bilancio, il management ne rimane sempre comunque responsabile.

Gli obiettivi di ogni revisore legale dei conti sono, senza pretesa di esaustività:

1. effettuare la revisione nel rispetto delle norme etiche emesse dagli ordini professionali locali e del codice etico deontologico per professionisti;
2. attenersi ai principi di revisione, alla legislazione in essere e agli accordi presi con il cliente. I fondamenti etici ed i principi basilari possono variare, ma in generale un revisore dovrà comportarsi con una certa integrità in tutte le relazioni professionali, il che implica onestà, correttezza e sincerità. Dovrà essere obiettivo in ogni giudizio e non permettere a nessun tipo di pregiudizio o interesse di influenzare la propria imparzialità. Sarà tenuto a rispettare la riservatezza di ogni informazione ottenuta dal cliente ed a non divulgare informazioni a terzi, a meno che sia costretto da motivi legali o professionali. Un revisore dovrebbe accettare solo lavori per i quali abbia la competenza e l'esperienza necessaria; inoltre ogni lavoro deve essere svolto con la dovuta cura, capacità e competenza che da lui ci si aspetta;
3. comprendere a fondo il sistema di contabilità e controllo interni, e valutare il rischio intrinseco. Questo serve ad individuare potenziali punti deboli che potrebbero portare a commettere errori, e a collaborare nella pianificazione dei test sostanziali adeguati;
4. attuare tutte le procedure atte ad ottenere elementi probativi sufficienti ed adeguati per stabilire se i bilanci siano privi di inesattezze significative e siano stati redatti nel rispetto della relativa legislazione e dei principi contabili di riferimento;
5. redigere una relazione che spieghi chiaramente il giudizio emesso sul bilancio.

Naturalmente, oltre al rispetto delle norme imposte dalla legge, per dare ai propri servizi il valore aggiunto di cui il cliente necessita e si aspetta, il revisore dovrà

¹ Documento n. 200, Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio, nov. 2006, editrice Giuffrè: "... *L'obiettivo della revisione contabile è di acquisire ogni elemento necessario per consentire al revisore di esprimere un giudizio se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo di riferimento. ... Il revisore deve operare in conformità alle norme di legge, ai principi di revisione e, ove applicabili, alle raccomandazioni emanate dalla Consob. ... Il revisore deve pianificare e svolgere la revisione con un atteggiamento di scetticismo professionale ...*".

assicurarsi di avere capito a fondo il funzionamento dell'azienda sottoposta a revisione, in modo da poter identificare le eventuali possibili migliorie da effettuare e da riportare al cliente.

Durante lo svolgimento della revisione occorre porre in essere tutte le procedure necessarie al fine di raccogliere, nel modo più efficiente ed efficace possibile, tutti gli elementi probativi a conferma del giudizio di revisione.

Le procedure adeguate si possono di seguito sintetizzare in queste fasi:

1. Accettazione e mantenimento del cliente;
2. Fissazione dei termini dell'incarico;
3. Pianificazione della revisione ed esame del controllo interno;
4. Effettuazione dei test di sostanza;
5. Completamento della revisione;
6. Emissione della relazione di revisione.

Per quanto riguarda la **fase 1)**- Accettazione e mantenimento del cliente, si tratta della fase durante la quale vengono avviate le procedure interne di revisione per la valutazione del cliente; fase durante la quale si decide della sua accettazione ovvero mantenimento.

Le procedure in tal caso sono:

- a) ottenere informazioni economico-finanziarie (bilanci, dichiarazioni redditi, ecc.);
- b) indagare presso terzi sull'integrità del potenziale cliente (banche, camera di commercio, ecc.);
- c) analisi carte del revisore precedente;
- d) verificare l'indipendenza rispetto al cliente.

Per quanto riguarda la **fase 2)**- Fissazione dei termini dell'incarico, si tratta della fase durante la quale vengono definiti i termini dell'incarico ovvero:

- a) obiettivi e Responsabilità;
- b) personale;
- c) compensi.

La **fase 3)**- Pianificazione della revisione, è un elemento essenziale per focalizzare il lavoro di revisione. Si tratta in particolare di:

- a) acquisire informazioni sull'attività e il settore in cui il cliente opera;
- b) svolgere procedure analitiche (analytical procedures);
- c) esaminare preliminarmente il sistema di controllo interno;
- d) determinare la significatività e il rischio di revisione;
- e) sviluppare la strategia generale di revisione (Piano Generale di Revisione) e i relativi programmi di lavoro;

- f) definire 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.

La fase 3), è anche la fase durante la quale si procede all'esame del sistema di controllo interno; si tratta della fase durante la quale si cerca di comprendere se esistono e se funzionano i controlli interni ovvero efficaci nell'evitare o nell'individuare errori significativi. In pratica, questo significa che, se da questa prima analisi preliminare i controlli interni:

- “non esistono” (rischio di controllo illimitato), allora si eviteranno i test sui controlli e si procederà direttamente con i test di sostanza (dettaglio massimo);
- “esistono e funzionano” (rischio di controllo variabile dal medio al basso), allora si svolgeranno dei test sui controlli e in base a questi si svolgeranno minori test di sostanza (dettaglio minimo);
- “esistono ma non funzionano” (rischio di controllo variabile dal medio all'alto), allora si svolgeranno minori test sui controlli e maggiori test di sostanza (dettaglio adeguato).

L'effettuazione dei test di sostanza, è la **fase 4)** della revisione legale dei conti, e si tratta della fase durante la quale si svolge il lavoro di revisione vero e proprio con delle procedure più analitiche ed esame dei saldi di bilancio.

In pratica in questa fase è di particolare importanza:

- a) valutare bene il sistema contabile;
- b) eseguire dei test di conformità sui controlli (facoltativo e sulla base dell'esito dell'esame del sistema di controllo interno);
- c) eseguire dei test di sostanza su operazioni e saldi.

Nella seconda parte del manuale, per aiutare i colleghi nello svolgimento della revisione, è riportato un esempio analitico di impostazione di un lavoro di revisione legale dei conti con il dettaglio di programmi di revisione standard. Tuttavia le modalità di lavoro dovrebbero essere adattate di volta in volta in base alle specifiche esigenze di ciascun cliente.

La **fase 5)** consiste nel completamento della revisione. Si tratta della fase durante la quale si valuta se l'evidenza raccolta è sufficiente e si analizzano gli eventi successivi. Nella fase di completamento della revisione, il revisore si assicurerà che tutte le questioni in sospeso siano state chiarite, che il giudizio da esprimere con la relazione finale sia supportato da sufficienti elementi probativi (carte di lavoro) e che le questioni rilevanti siano state identificate.

In questa fase, le attività che il revisore è tenuto a svolgere sono:

- completamento e riesame totale delle carte di lavoro;
- stesura di un memorandum sintetico del lavoro di revisione (conclusioni sul

- lavoro di revisione);
- eventuali raccomandazioni/suggerimenti al cliente.

L'ultima **fase**, la **6**), è relativa all'emissione della relazione di revisione. Si tratta della fase durante la quale si sceglie la forma adeguata della relazione di revisione. Questa, come vedremo più dettagliatamente nella seconda parte del manuale, potrà essere favorevole, non favorevole, con impossibilità di esprimere un giudizio per incertezze, con eccezioni (per mancanza di evidenza, sul rispetto delle leggi, per limiti sul sistema di controllo interno, per deviazioni dalla legge, ecc.).

Alla luce di quanto più sopra riportato, risulta evidente quanto importante sia la fase della pianificazione del lavoro di revisione, e quindi:

- 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 del programma di lavoro.

In termini di responsabilità, tutti coloro che prendono parte a un lavoro di revisione hanno delle responsabilità:

- mantenere alti standard di etica e professionalità oltre che un “pacifico” e “scontato” atteggiamento di professionale distacco;
- sviluppare una adeguata conoscenza del cliente, del suo funzionamento e di eventuali problemi particolari;
- mantenere e sviluppare buone relazioni con il cliente;
- completare il lavoro nei limiti del budget e dei tempi stabiliti;
- suggerire potenziali risparmi di tempo nel processo di revisione;
- addestrare il team attraverso dei briefing, con un adeguato tirocinio sul posto di lavoro, e una valutazione obiettiva al termine della revisione;
- effettuare un esame strategico dei fattori chiave dell'impresa.

I PILASTRI... DELLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

Significatività: ampiezza di un'omissione o di un errore tale per cui diventa probabile che il giudizio di una persona ragionevole cambierebbe o ne sarebbe influenzato.

Rischio di revisione: rischio che il revisore non cambi la propria opinione inconsapevolmente sui bilanci che contengono errori significativi.

Evidenza: nella fase di PIANIFICAZIONE si predispongono un PROGRAMMA DI LAVORO votato ad ottenere EVIDENZA (formalizzata nelle carte di lavoro) delle dichiarazioni degli amministratori e collaboratori contenute nel bilancio.

PROGRAMMA DI LAVORO ⇔ **EVIDENZA** ⇔ **RILEVANTE e AFFIDABILE** ⇔

OBIETTIVI DI REVISIONE

Campionamento: la dimensione del CAMPIONE è inversamente proporzionale alla SIGNIFICATIVITÀ e/o al RISCHIO DI REVISIONE ACCETTABILE.

In termini di responsabilità, tutti coloro che prendono parte a un lavoro di revisione hanno delle responsabilità:

- mantenere alti standard di etica e professionalità oltre che un “pacifico” e “scontato” atteggiamento di professionale distacco;
- sviluppare una adeguata conoscenza del cliente, del suo funzionamento e di eventuali problemi particolari;
- mantenere e sviluppare buone relazioni con il cliente;
- completare il lavoro nei limiti del budget e dei tempi stabiliti;
- suggerire potenziali risparmi di tempo nel processo di revisione;
- addestrare il team attraverso dei briefing, con un adeguato tirocinio sul posto di lavoro, e una valutazione obiettiva al termine della revisione;
- effettuare un esame strategico dei fattori chiave dell'impresa.

Naturalmente, chi firma la relazione ha la responsabilità principale di gestire la stessa con il cliente e la responsabilità generale di assicurarsi che l'approccio alla revisione fornisca gli elementi probativi necessari a supportare il suo giudizio espresso ed i necessari consigli aziendali.

Tuttavia il revisore che firma la relazione ha anche delle responsabilità specifiche che vanno dalla pianificazione (discussione preliminare con il team, contatto con il cliente, individuazione degli obiettivi dell'incarico, determinazione di un piano di revisione che includa rischi, grado di materialità e budget, e apposizione della relativa firma, ecc.) alla revisione del lavoro svolto (esame dettagliato del bilancio, del piano di lavoro, dei tempi, costi e budget di spesa, ecc.), dal controllo dettagliato di tutta la documentazione che verrà spedita al cliente (lettera di attestazione, lettera dei suggerimenti (o relazione sui controlli interni), fattura e relativa lettera di accompagnamento, ecc.) alla discussione finale del bilancio con il cliente.