

La fase di pianificazione

Trattando degli obiettivi e dei limiti della revisione legale si è già precisato che ogni incarico di revisione va preventivamente e attentamente pianificato. Nel presente paragrafo si tratterà questo aspetto in modo un po' più approfondito.

Nell'ipotesi di primo incarico, il processo di pianificazione potrà, ovviamente, richiedere più tempo e ampiezza rispetto alla pianificazione dei controlli effettuata negli esercizi successivi al primo; ciò in quanto la conoscenza dell'impresa è ancora in fase embrionale, mentre negli esercizi successivi essa si rafforza.

Si è già detto che il motivo fondamentale per il quale il lavoro di revisione deve essere pianificato è di poter determinare i modi più efficienti per raggiungere gli obiettivi di verifica.

Si è visto che una pianificazione deve sempre essere basata sulla conoscenza dell'attività del cliente, del suo sistema informativo, contabile e di controllo interno.

La pianificazione deve, inoltre, essere documentata con un memorandum inserito tra i fogli di lavoro e, se necessario, deve essere rivista e modificata nel corso della revisione per tener conto dei fatti nuovi di cui si viene a conoscenza.

Lo scopo primario di ciò è di identificare e chiarire anticipatamente le aree a rischio e l'approccio da adottare nelle verifiche.

Proprio quest'ultimo aspetto di identificazione dei rischi di revisione risulta fondamentale nell'attività di pianificazione, dove per rischio si intende la possibilità che il revisore esprima un giudizio non corretto nel caso in cui il bilancio sia significativamente inesatto¹.

Identificare i rischi di revisione con la pianificazione non è un processo facile e richiede molta esperienza e riflessione, ma esso offre il vantaggio di poter concentrare i controlli in aree ad elevato rischio e che necessitano di particolari attenzioni.

Per redigere una buona pianificazione dell'incarico è indubbio che bisogna disporre di una solida conoscenza globale dell'impresa cliente, del suo tipo di organizzazione e gestione e del modo di elaborare le informazioni contabili o di altra natura. Il risultato di questo processo è un piano strategico, in cui sono delineati l'ampiezza del lavoro previsto per ciascun settore di attività e il modo di affrontare la revisione di ciascun componente del bilancio.

Compatibilmente con le dimensioni dell'impresa, l'attività di pianificazione dovrebbe quindi essere unica o suddivisa in tre fasi, come quelle di seguito evidenziate:

- sviluppo della strategia di revisione;
- pianificazione analitica;

¹ Si veda il Principio di revisione n. 400 – *La valutazione del rischio di revisione* nonché l'apposito capitolo del presente testo.

- preparazione dei programmi di lavoro per aree a rischio.

Vediamo le principali caratteristiche di queste 3 fasi.

1) **Sviluppo della strategia di revisione**

In ipotesi di primo incarico non si dispone di una conoscenza esauriente dell'attività del cliente per cui è necessario ottenere una quantità sufficiente di informazioni relative all'attività del cliente, del suo sistema informativo, contabile e di controllo prima di sviluppare una qualsiasi strategia di revisione.

La strategia di revisione dovrà, quindi, contemplare i seguenti elementi:

- **la conoscenza e l'analisi dell'azienda cliente:** per conoscere l'attività del cliente è necessario innanzitutto considerare la rilevanza dei dati di bilancio nel suo insieme, prendendo in considerazione l'attività del cliente ed i principali rischi inerenti, il sistema informativo, l'ambiente di controllo e la natura delle politiche contabili seguite. Si deve sempre anche considerare la possibilità che esistano rilevanti irregolarità e fatti censurabili o illegali. Tutti questi fattori influenzano in misura notevole le decisioni sull'approccio di verifica da adottare per le unità operative e i componenti del bilancio;
- **la pianificazione delle verifiche inerenti le unità operative:** in questa fase il revisore identifica le unità operative del gruppo o dell'azienda oggetto di revisione. Per unità operative si intendono, ad esempio, le società controllate, le divisioni, le *joint ventures*. Ogni unità operativa dovrebbe, per quanto possibile, essere trattata separatamente nella determinazione dei componenti di bilancio più rilevanti, nella valutazione dei rischi ad essa inerenti, nella definizione dell'approccio al controllo da adottare in termini di natura e ampiezza del lavoro da svolgere. Chiaramente la pianificazione delle unità operative dovrà essere svolta nell'ipotesi in cui le unità stesse rivestano un'importanza significativa nel loro insieme; diversamente e in assenza di un obbligo di revisione specifico per le diverse unità operative, l'attività di pianificazione verrà svolta prescindendo da tale livello di dettaglio;
- **le decisioni preliminari inerenti le più importanti aree ed asserzioni di bilancio:** in questa fase si procede alla suddivisione del bilancio dell'azienda (ovvero delle unità operative, se presenti e rilevanti) in aree significative. Queste aree, vengono definite "componenti". Un componente può essere rappresentato da un importo, da un gruppo di operazioni o da un'informazione riportata nella nota integrativa al bilancio. La prima fase di identificazione dei componenti consiste nell'esame di ciascun importo contenuto nel bilancio o nella nota integrativa, focalizzando l'attenzione sugli elementi rilevanti. In particolare si dovranno considerare:
 - la natura dei sistemi informativo, contabile e di controllo adottati dall'azienda;
 - gli eventi e le operazioni singolarmente significative;
 - le operazioni rilevanti ed insolite o i saldi non riscontrati in precedenza;
 - le aree soggette ad una maggiore discrezionalità di valutazione;
 - gli elementi straordinari rilevanti.

In alcuni casi sarà necessario procedere alla scomposizione degli importi iscritti in bilancio

(ad esempio, nell'area "crediti commerciali" si potrà procedere alla scomposizione della voce evidenziando separatamente i crediti secondo la diversa tipologia di clientela come clienti all'ingrosso o al dettaglio), per meglio apprezzare la natura e la rischiosità delle voci stesse. Nell'esempio dei crediti la scomposizione tra crediti commerciali nei confronti di clienti all'ingrosso e al dettaglio, può essere utile data la diversa natura e rischiosità delle due tipologie di credito. Per ciascun componente individuato si dovranno valutare i rischi intrinseci e di controllo. Trattandosi di una valutazione soggettiva, è possibile che la valutazione dei rischi venga rivista nella fase di pianificazione analitica.

2) **Pianificazione analitica**

Questa pianificazione si accompagna a quella generale ed è necessaria quando:

- le aree individuate presentano un livello di rischio elevato o particolarmente rilevante per lo svolgimento dell'incarico di revisione;
- le aree individuate sono stati influenzate da modifiche rilevanti apportate sui connessi sistemi informativi, contabili e di controllo;
- si tratta del primo incarico di revisione legale.

In tutti gli altri casi in cui attraverso la pianificazione strategica si può procedere alla stesura di un programma di lavoro, la pianificazione analitica non sarà necessaria. Infatti, non tutti gli aspetti inerenti la pianificazione analitica devono essere applicati a tutte le aree.

La pianificazione analitica consiste:

- nella raccolta delle ulteriori informazioni necessarie all'espletamento dell'incarico. Ad esempio, nel caso in cui per un componente del bilancio non è sufficiente a stabilire la tipologia di controlli da adottare, ed è quindi necessario raccogliere ulteriori informazioni per la valutazione dei rischi e l'identificazione dei controlli da effettuare;
- nell'identificazione dei controlli chiave. Le modalità pratiche di raccolta di queste informazioni variano da caso a caso, tuttavia è necessario avere una buona conoscenza del sistema informativo aziendale per poter identificare i controlli chiave;
- nella selezione delle procedure di revisione. È la fase finale della procedura di pianificazione analitica e consiste nella selezione delle migliori procedure di revisione da adottare nelle circostanze.

3) **La preparazione dei programmi di lavoro**

La fase di preparazione del programma di lavoro per ogni componente o area di bilancio comporta la selezione delle procedure di controllo per il soddisfacimento degli obiettivi individuati nelle fasi precedenti della pianificazione. La preparazione dei programmi di lavoro va fatta prima di iniziare qualsiasi verifica operativa e prevede:

- la suddivisione del bilancio in componenti;
- l'identificazione degli obiettivi del controllo per ogni componente;
- la rotazione nell'enfasi di revisione. Questo significa una situazione nella quale gli elementi probativi emersi in anni precedenti rappresentano una fonte ancora valida di verifiche da considerare nella fase di sviluppo della pianificazione relativa al

controllo per l'anno in corso².

In altre parole, gli elementi probativi emersi nel corso dei controlli effettuati negli esercizi precedenti, vengono ritenuti validi anche per i controlli dell'esercizio in corso. Poiché l'affidabilità di tali elementi probativi diminuisce con il tempo, sarà necessario verificare di volta in volta la necessità di adeguare le procedure di conformità per mantenere l'efficacia dei controlli. Nel piano di rotazione dell'enfasi, l'ampiezza e la natura delle procedure che si applicheranno per ottenere gli elementi probativi dei controlli potranno variare da situazioni nelle quali il lavoro includerà un esame minuzioso dei documenti, a situazioni nelle quali il lavoro consisterà nel solo aggiornamento delle procedure di controllo per confermare le conoscenze ricavate nello svolgimento delle revisioni effettuate negli anni precedenti;

– la scelta delle procedure di revisione più idonee.

² Si pensi alla verifica di un prestito a medio termine acquisito tre anni fa. Nell'anno dell'acquisizione del prestito si esamina il relativo contratto, mentre negli anni successivi sarà sufficiente verificare i pagamenti delle rate stesse o le variazioni nei tassi, se il contratto rimane valido (sarebbe inutile, infatti, controllarlo nuovamente).