

La pianificazione del lavoro di revisione legale dei conti: cenni

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

In tale senso un piano di revisione, dove esistente, diventa efficace se ogni membro del team di revisori:

1. è consapevole delle proprie responsabilità;
2. ha chiari gli obiettivi dell'incarico;
3. concentra l'attenzione sulle aree di revisione ritenute chiave e sui rischi maggiori;
4. garantisce che il lavoro sia svolto in modo efficiente ed efficace;
5. ha dei compiti adeguati ad incoraggiare lo sviluppo professionale.

È ovvio che la pianificazione non si realizza a "fine lavoro" ma dovrebbe essere un processo costante e continuo e dovrebbe avere inizio prima della fine dell'esercizio, in modo che si possano tenere in debita considerazione anche alcune procedure di fine anno come per esempio l'inventario di fine anno o la circolarizzazione.

La pianificazione diventa importante perché è in questa fase, prima di iniziare qualsiasi lavoro di revisione sull'anno in corso, che il revisore dovrà valutare se accettare o meno l'incarico. Infatti in questa fase il revisore analizzerà i rischi connessi alla revisione, ed in base a questo, deciderà se il lavoro può essere svolto.

Infatti tra un anno e l'altro e/o su nuovi clienti, il lavoro potrebbe alterare l'indipendenza del revisore, oppure potrebbe essere svantaggioso dal punto di vista economico.

È questo il caso di 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.

Un aiuto essenziale per sviluppare la strategia di revisione è dato dagli incontri con il cliente, che in generale si svolgono prima della chiusura dell'esercizio. È da queste riunioni che:

- si ottengono informazioni finanziarie più recenti, indispensabili poi per la definizione della materialità e nell'esecuzione del lavoro di analytical review;
- si concordano i tempi del lavoro (inclusa la data dell'inventario) ed altre scadenze;
- ci si accorda sui prospetti e sui dettagli contabili che il cliente dovrà preparare;
- si valutano le azioni correttive intraprese sulla base di eventuali questioni sollevate dalla lettera dei suggerimenti dell'anno precedente;
- si identificano le eventuali aree cruciali per il cliente, allo scopo di esaminarle insieme alle altre questioni da affrontate nel corso della revisione.

Ai fini della pianificazione, di grande aiuto sono le carte di lavoro prodotte durante l'anno precedente e da cui si possono subito trovare eventuali problematiche segnalate come punti da prendere in considerazione nell'anno in corso, aree di revisione per le quali sia possibile attuare un risparmio di costi e tempi, il lavoro che sarebbe superfluo svolgere e qualsiasi altra cosa che potrebbe migliorare l'efficacia della revisione.

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

- *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 significatività (materialità). La determinazione dei livelli di materialità è necessaria in tutti i lavori di revisione, sia per fornire una guida al giudizio di revisione sia per migliorare l'efficienza della revisione stessa. Essa consiste nell'ampiezza di una omissione o di un errore tale per cui diventa probabile che il giudizio di una persona ragionevole cambierebbe o ne sarebbe influenzato. Per la sua determinazione, a livello mondiale vengono utilizzati molteplici approcci, tuttavia la decisione dovrebbe essere presa di volta in volta dal revisore, in base alla propria esperienza.

Di seguito viene riportata una tabella dove si suggeriscono tre modalità alternative per la definizione dei livelli di materialità; si tratta semplicemente di linee guida.

Prima ipotesi di calcolo:	Seconda ipotesi di calcolo:	Terza ipotesi di calcolo:
0,1% - 3% dei Ricavi di V.; 1% dell'Attivo patrimoniale; 1% del Patrimonio netto; 5% del Risult. ante imposte.	0,5% - 1% dei Ricavi di V.; 1% - 2% dell'Attivo patrimon.; 1% - 5% del Patrimonio netto; 5% - 10% del risult. ante imp.	1% - 3% dei Ricavi di vendita; 2% - 5% dell'Attivo patrimon.; 10% - 33% del Patrimonio netto.

Generalmente, insieme alla materialità, vengono anche calcolati altri due riferimenti di significatività che prendono come base di calcolo la significatività stessa: il margine di "errore tollerabile" e il margine di "piccoli errori". Il primo è la soglia sopra il quale un errore o la somma di più errori riferiti ad una singola voce di bilancio porta il revisore ad emettere un giudizio con eccezione; il secondo è la soglia sopra il quale il revisore decide di verificare tutti i saldi che compongono una determinata posta di bilancio. Anche qui per la loro determinazione, a livello mondiale vengono utilizzati molteplici approcci, tuttavia un metodo semplice e immediato è quello di calcolare il margine "errore tollerabile" come il 30 per cento della significatività, mentre il metodo per calcolare il "margine "piccoli errori" come il 30 per cento del margine "errore tollerabile".

Di seguito viene riportata una tabella con un esempio di calcolo di quanto sopra; si tratta semplicemente di linee guida ed esperienza personale.

Euro		ABC SpA		
		31-12-08	31-12-09	Media
Ricavi di vendita	A	12.419.722	12.308.016	12.363.869
Totale attività	B	11.422.722	10.749.369	11.086.046
Patrimonio Netto	C	1.522.267	2.177.834	1.850.051
	1%	124.197	123.080	123.639
Rischio Alto	2%	228.454	214.987	221.721
	10%	152.227	217.783	185.005
	3%	372.592	369.240	370.916
Rischio Basso	5%	571.136	537.468	554.302
	0,33	507.422	725.945	616.684
		248.394	246.160	247.277
Rischio Medio		399.795	376.228	388.012
		329.825	471.864	400.844
Materialità Rischio Alto		152.227	169.034	172.680
Materialità Rischio Medio-Alto		238.161	240.114	245.162
Materialità Rischio Medio		324.095	311.194	317.644
Materialità Rischio Medio-Basso		397.979	382.274	390.127
Materialità Rischio Basso		471.864	453.354	462.609
Tollerabilità Rischio Alto		45.668	50.710	51.804
Tollerabilità Rischio Medio-Alto		71.448	72.034	73.549
Tollerabilità Rischio Medio		97.228	93.358	95.293
Tollerabilità Rischio Medio-Basso		119.394	114.682	117.038
Tollerabilità Rischio Basso		141.559	136.006	138.783
Errore Rischio Alto		13.700	15.213	15.541
Errore Rischio Medio-Alto		21.434	21.610	22.065
Errore Rischio Medio		29.169	28.007	28.588
Errore Rischio Medio-Basso		35.818	34.405	35.111
Errore Rischio Basso		42.468	40.802	41.635

Quanto sopra, non ci esime comunque dal “miscelare” il dato della significatività con altre informazioni del tipo:

- frodi;
- atti illeciti;
- piccoli importi che potrebbero violare clausole di un contratto significativo.

Ricordo che 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.

Il rischio di revisione. La determinazione del rischio di revisione influenza il tipo e l'ampiezza dei test da effettuare e quindi del lavoro da svolgere.

Si può ritenere che il rischio di revisione può essere così inteso:

R. Revisione = R. Impresa x R. Controllo x R. Inerente x R. Individuazione

In particolare:

- il rischio d'impresa, il revisore lo valuta durante la fase di accettazione e/o di mantenimento del cliente;
- il rischio di controllo, è il rischio che il sistema di controllo interno non riesca ad evitare e/o a scoprire eventuali errori significativi;
- 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.

Il rischio d'impresa, generalmente viene valutato dal revisore durante la fase di accettazione e successivamente di mantenimento, anche con un continuo monitoraggio.

Nella fattispecie, tra le varie attività possibili da mettere in azione, sicuramente spiccano le procedure di analytical review (procedure analitiche). Trattasi di valutazioni su informazioni economico-finanziarie e dati di altra natura raccolti:

- in fase di accettazione e mantenimento del cliente;
- con l'invio di una check list al cliente;
- con interviste al cliente.

Gli obiettivi che si perseguono con tali procedure sono due:

- comprendere meglio l'attività del cliente;
- identificare i saldi di bilancio che possono potenzialmente contenere errori.

Alla fine dell'attività di valutazione di tale rischio, viene rilasciato un documento contenente la valutazione in termini di "score" che ad esempio può andare da un basso, a un medio oppure a un rischio alto.

Di seguito viene riportato un **esempio di bozza di relazione**, intesa come traccia di quanto sopra; si tratta semplicemente di linee guida ed esperienza personale al fine di

determinare il rischio impresa.

Descrizione:

La società opera dagli anni '70 nell'ambito di

Inizialmente come agenzia gestita dal sig. e in seguito a livello industriale con la creazione di una società a carattere familiare.

A partire dagli anni '90 l'azienda inizia la sua espansione a livello europeo e quindi mondiale.

La produzione si compone di realizzati per alcune importanti case, di elettronica delle....., cui si aggiungono le lavorazioni effettuate come, marchio acquisito nel corso del 2007.

La società riveste la forma giuridica di S.p.A. dal e conta alle sue dipendenzedipendenti (31 dicembre 2009).

Oggi la società conta circa 6 società a livello nazionale ed esporta i suoi prodotti anche nei mercati asiatici, medio-orientali e sudamericani.

Annovera altresì tra i suoi clienti più importanti marchi del settore quali

La società si avvale per l'Italia dell'opera di agenti su scala regionale, per i mercati europei dell'area UE di agenti per paese ed infine per i mercati oltre oceano e orientali quali USA, Canada, Giappone, Asia ecc. di importatori.

Punti di forza:

- fascia di prodotto di qualità elevata;
- know how di prodotto e di mercato;
- direzione commerciale e produttiva attenta;
-

Punti di debolezza:

- zona ambientale adibita tipicamente al settore agroalimentare e non di
- consumi che continuano a ristagnare;
- debolezza del Dollaro e dello Yen che rendono le esportazioni poco competitive;
-

Il **rischio di controllo**, è il rischio sicuramente più importante e complicato da verificare e monitorare. Trattasi, come già detto, del rischio che il sistema di controllo interno all'azienda, 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 suo esame e "*cubatura*" avviene attraverso:

- interviste;
- ispezione di documenti;
- osservazione nell'applicazione dei controlli;
- applicazione dei controlli stessi.

Di seguito viene riportato un esempio di check list per la determinazione del rischio di controllo interno. Si tratta dell'out-put finale della check list. Il documento completo lo si trova più avanti nella seconda parte del manuale. Anche qui si tratta semplicemente di linee guida ed esperienza personale al fine di determinare il rischio di controllo.

Laddove dall'analisi del sistema di controllo interno emerge che:

1. i controlli non sono pertinenti con gli obiettivi di controllo;
2. i controlli sono stati giudicati inefficaci;
3. è inefficiente valutare l'efficacia dei controlli, si può decidere di seguire una strategia di sostanza, ovvero non fare alcun affidamento sul sistema di controllo interno e di revisionare direttamente i relativi documenti e i conti di bilancio.

... in altri termini si farà molto più lavoro ...

Laddove dall'analisi del sistema di controllo interno emerge che:

1. i controlli sono pertinenti con gli obiettivi di controllo;
2. i controlli sono stati giudicati efficaci;
3. è efficiente valutare l'efficacia dei controlli, si può decidere di seguire una strategia di affidabilità, ovvero fare affidamento sul controllo interno; questo significa anche che bisognerà comprendere più in profondità il sistema di controllo interno.

Allora in tal caso bisognerà:

1. documentare la comprensione del sistema di controllo interno;
2. pianificare e svolgere test di controllo;
3. documentare il livello di rischio di controllo;
4. pianificare e svolgere test di sostanza.

... in altri termini si farà meno lavoro ... ma occorrerà documentarlo bene!

Check list analisi sistemi di controllo interno

<i>Check List Analisi</i> <i>Sistema di Controllo Interno</i>			
Check List Analisi Sistema Controllo Interno			
Cliente:		Data bilancio:	31-dic-05
Completato da:		Rivisto da:	
Data:	20-ott-05	Data:	20-ott-05
1. Ambiente di Controllo			
Integrità e valori etici			
L'efficacia dei controlli non può prescindere dall'integrità e dai valori etici delle persone che creano, gestiscono e controllano i controlli stessi. L'integrità e i valori etici sono elementi essenziali dell'ambiente di controllo, influenzano la progettazione, la gestione e il monitoraggio delle altre componenti. L'integrità e il comportamento etico sono il frutto degli standard comportamentali ed etici dell'impresa, del modo in cui essi sono comunicati e di come essi sono consolidati nella prassi.			
Domande	si/no/ni	Commenti	
Sono state fissate politiche aziendali appropriate riguardanti questioni come le prassi aziendali accettabili, il conflitto di interessi e i codici comportamentali? Sono adeguatamente comunicate?	NI	Le politiche aziendali non risultano adeguatamente formalizzate, data la gestione tipicamente "padronale" dell'azienda.	
Il management dimostra adeguatamente il "clima al vertice", incluse linee guida morali esplicite riguardanti ciò che è giusto e ciò che è sbagliato?	SI	Il management cerca di trasmettere direttamente ed indirettamente tali linee guida ai dipendenti.	
I rapporti quotidiani con i clienti, fornitori, dipendenti e altre parti sono basati su onestà e correttezza?	SI	L'azienda non ha mai avuto particolari problemi nel rapporto con clienti, fornitori e dipendenti.	
Il management documenta o analizza deviazioni dai controlli prestabiliti?	NI	Il management effettua un controllo dell'attività dell'azienda nel suo complesso senza formalizzarlo	
Impegno alla competenza			
La competenza è data dalla conoscenza e dalle abilità necessarie al compimento di lavori che definiscono le mansioni di un individuo. L'impegno alla competenza include la considerazione da parte del management dei livelli di competenza necessari per specifici lavori e il modo in cui questi livelli si traducono in abilità e conoscenze richieste.			
Domande	si/no/ni	Commenti	
L'impresa possiede descrizioni formali o informali o altri strumenti per la definizione delle mansioni (ad esempio nelle assunzioni, addestramenti e promozioni)?	SI	Le descrizioni formali sono state approntate per ottenere la certificazione ISO 9000	
Il management determina in modo adeguato la conoscenza e le abilità necessarie allo svolgimento di particolari lavori?	SI	La conoscenza e l'abilità sono determinati grazie all'esperienza del management nel settore.	
Esiste evidenza che i dipendenti abbiano i requisiti di conoscenza e di abilità per lo svolgimento del loro lavoro?	NO	Non c'è evidenza formale.	

Check List Analisi Sistema Controllo Interno

Cliente:	
Completato da:	
Data:	20-ott-05

Data bilancio:	31-dic-05
Rivisto da:	
Data:	20-ott-05

2. Valutazione del rischio

Valutazione del rischio

Qualunque processo per l'accertamento del rischio dovrebbe prendere in considerazione circostanze interne ed esterne che possono verificarsi e influenzare negativamente la capacità dell'impresa di registrare, elaborare, riepilogare e pubblicare dati economico-finanziari coerenti con le affermazioni del management. Il management dovrebbe avviare piani, programmi o azioni in modo da affrontare rischi significativi ed identificati o da accettare il rischio in rapporto ai costi.

Domande	si/no/ni	Commenti
L'impresa stabilisce obiettivi generali in merito a ciò che essa si prefigge e sono questi supportati da piani strategici (ad esempio un business plan con dettaglio di prodotti, responsabilità, piani di crescita) ?	NO	Gli obiettivi dell'azienda sono stabiliti dal management di concerto con la direzione commerciale, ma non vengono formalizzati tramite BP
L'impresa possiede un processo di analisi del rischio che includa la stima della significatività dei rischi, che calcoli la probabilità che essi si verifichino e che determini le azioni necessarie per affrontarli (ad esempio riunioni mensili per discutere il budget e i consuntivi con analisi dei fenomeni accaduti)?	NO	Non è stato approntato un sistema di analisi dei rischi.
L'impresa possiede meccanismi che identifichino e reagiscano a cambiamenti che possono influire sulla vita aziendale in maniera netta e generalizzata (ad esempio esame pubblicazioni aziendali, di settore, partecipazione ad associazioni di settore e di categoria, analisi strategiche, ecc.) ?	NI	I cambiamenti del settore vengono monitorati costantemente dal management, ma non esistono meccanismi predefiniti di rilevazione.

3. Attività di controllo

Attività di controllo

Le attività di controllo includono le politiche e le procedure che assicurano che le direttive manageriali siano efficaci nell'elaborazione e

nella predisposizione dei bilanci. Le attività di controllo assicurano che l'obiettivo aziendale di reporting finanziario è perseguito.

Domande	si/no/ni	Commenti
Il management possiede chiari obiettivi in termini di budget, profitto e altri elementi finanziari e operativi ?	NI	Gli obiettivi non sono formalizzati. Tuttavia la società, nelle persone della proprietà e dello staff dirigenziale, monitorano costantemente di persona l'andamento dell'azienda.
Questi obiettivi : sono chiaramente definiti ? Sono comunicati attivamente in ambito aziendale ? Sono controllati attivamente ?	NI	vedi sopra
Il livello manageriale giusto: analizza adeguatamente gli scostamenti ? Intraprende azioni correttive appropriate e tempestive ?	SI	L'andamento delle vendite è analizzato dal management di concerto coi responsabili delle direzioni commerciale e produzione al fine di intraprendere azioni correttive.
Il management ha stabilito delle procedure per prevenire l'accesso non autorizzato a, o la distruzione di documenti, registrazioni, attività, programmi e file di archivio ?	NI	E' in corso di miglioramento tale attività anche in virtù della normativa privacy e quindi del DPS.

4. Informazione e comunicazione

Informazioni

I sistemi informativi registrano, elaborano, riepilogano e pubblicano informazioni. Tra le informazioni rilevanti possono essere incluse quelle settoriali, economiche e normative ottenute da fonti esterne o interne.

Domande	si/no/ni	Commenti
Il sistema informativo fornisce al management i report necessari riguardanti la performance aziendale in relazione agli obiettivi fissati, includendo le informazioni interne ed esterne rilevanti ?	NO	La società ha predisposto la sostituzione del sistema informativo che ad oggi non garantisce le informazioni necessarie.
Le informazioni sono fornite alle persone giuste, con sufficiente grado di dettaglio e in tempo per metterle in grado di esercitare le proprie responsabilità in maniera efficace ?	NI	Con difficoltà vengono fornite alle persone chiave le informazioni necessarie per l'esercizio della loro attività. Vedi sopra.
Lo sviluppo o la revisione dei sistemi informativi riguardanti il bilancio sono svolti in base a un piano strategico ?	NO	vedi sopra

Comunicazioni

Le comunicazioni includono l'ambito entro il quale il personale comprende come le proprie attività nell'ambito del sistema informativo relativo al reporting economico-finanziario si pongono in relazione al lavoro degli altri e i mezzi per riportare le eccezioni a un livello gerarchico adeguato all'interno dell'impresa.

Domande	si/no/ni	Commenti
Il management comunica i compiti dei dipendenti e le responsabilità di controllo in maniera efficace (ad esempio comunicazione durante l'addestramento)?	NI	Sono comunicati in maniera puntuale, anche se non formalizzati.
I canali di comunicazione sono stabiliti in modo tale da permettere alle persone di riportare sospette irregolarità (ad esempio formule anonime direttamente al presidente o vice)?	NI	Le comunicazioni sono informali. Tuttavia la gestione anche grazie all'esempio della proprietà è ispirata all'integrità e buona fede.
Le comunicazioni fluiscono adeguatamente attraverso l'organizzazione in modo che le persone possano svolgere efficacemente le proprie responsabilità ?	NI	Anche se informali le comunicazioni fluiscono con sufficiente regolarità.

5. Monitoraggio

Accertamento del rischio

Il management dovrebbe monitorare il controllo interno durante il normale corso delle attività. Questo monitoraggio include le normali attività di monitoraggio e di supervisione, nonché altre azioni che il personale intraprende durante lo svolgimento dei propri compiti che valuta la qualità del controllo interno.

Domande	si/no/ni	Commenti
Quanti reclami dai clienti vengono ricevuti in relazione alla fatturazione ? I reclami sono analizzati per quanto concerne le cause sottostanti e sono corrette le deficienze del controllo interno ?	NI	Vengono ricevuti circa 500/600 reclami all'anno. Il controllo interno non è formalizzato.
L'impresa possiede una funzione di revisione interna ?	NO	Tale funzione non è presente.
Le raccomandazioni sul controllo interno fatte dai revisori interni ed esterni sono messe in pratica ?	NI	Non ci sono revisori interni. Il bilancio al 31.12.2005 sarà il primo sottoposto a revisione contabile.
L'impresa conduce valutazioni separate del controllo interno ?	NO	Non è presente la funzione di controllo interno. E' in corso di implementazione di un sistema di controllo gestione interno.

Conclusioni

Memorandum valutazione Sistema Controllo Interno

Rating di valutazione	Score	Affidabilità	Legenda Rating	
1. Ambiente di Controllo	3,83	Medio-Alta	Alto	> 4,5
Integrità e valori etici	4,00	Medio-Alta	Medio-Alto	> 3,5 <= 4,5
Impegno alla competenza	3,66	Medio-Alta	Media	> 2,5 <= 3,5
2. Valutazione del rischio	1,66	Medio-Bassa	Medio-Basso	> 1,5 <= 2,5
Valutazione del rischio	1,66	Medio-Bassa	Basso	< 1,5
3. Attività di controllo	3,50	Media		
Attività di controllo	3,50	Media		
4. Informazione e comunicazione	2,33	Medio-Bassa		
Informazioni	1,66	Medio-Bassa		
Comunicazioni	3,00	Media		
5. Monitoraggio	2,00	Medio-Bassa		
Accertamento del rischio	2,00	Medio-Bassa		
Valutazione complessiva del Sistema di Controllo Interno	2,66	Media		

Alla luce dello score emerso dal check approntato in sede di interim (sopra esposto), sintesi dell'analisi dei cicli in cui si suddivide l'organizzazione e il funzionamento dell'attività aziendale, riteniamo di valutare il livello di affidabilità del sistema di controllo interno MEDIO.

Da sottolineare comunque l'impegno dell'impresa della società a migliorare l'attività di controllo interno (certificazione ISO, l'implementazione del controllo gestione, la certificazione del bilancio, ecc.).

Alla luce di quanto sopra riteniamo ragionevole valutare MEDIO il RISCHIO di CONTROLLO.

In particolare, se ci si affida al sistema di controllo interno, bisognerà fare comunque dei test di controllo per testare il controllo ovvero:

- interviste al personale responsabile;
- analisi documenti, report strumenti elettronici che indicano il risultato della politica o delle procedure;
- osservazione ed applicazione delle politiche e delle procedure.

Una volta analizzato il sistema di controllo interno, questo va documentato per fornire evidenza del lavoro svolto.

In particolare:

- copie di manuali delle procedure aziendali e degli organigrammi;
- memorandum;
- questionari sul controllo interno;
- diagrammi di flusso.

Bisogna anche considerare che, se il revisore può far affidamento sul sistema di controllo interno, questo è possibile anche perché 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.

Ad esempio 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. Cut-off	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

Ricordiamo che gli **obiettivi di controllo**, rispondono a queste domande:

Validità tutte le operazioni registrate sono valide?

Completezza tutte le operazioni sono registrate?

Tempestività tutte le operazioni sono registrate tempestivamente?

Autorizzazione tutte le operazioni sono adeguatamente autorizzate?

Valutazione tutte le operazioni sono adeguatamente valutate?

Classificazione tutte le operazioni sono classificate nel conto giusto?

Contabilizzazione tutte le operazioni sono adeguatamente registrate?

Mentre gli **obiettivi di revisione**, rispondono a queste domande:

Validità le operazioni contabilizzate sono valide/esistono?

Completezza le operazioni esistenti sono contabilizzate?

Cut-off le operazioni sono contabilizzate nell'esercizio di competenza?

Proprietà l'azienda è titolare del diritto di proprietà delle operazioni contabilizzate?

Accuratezza le operazioni contabili sono riportate correttamente nel giornale e nei mastri?

Valutazione le operazioni contabilizzate sono valutate correttamente?

Classificazione le operazioni contabilizzate sono classificate correttamente?

Divulgazione sono fornite tutte le informazioni necessarie?

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. Questo significa che, il buon funzionamento del sistema di controllo interno non esclude la presenza di un errore significativo rispetto al bilancio, ma lo può individuare e portare all'attenzione del revisore; *mentre il cattivo funzionamento o la sua assenza ...*

Quindi l'analisi del sistema di controllo interno iniziale sarà fondamentale non solo per determinare il suo buono o cattivo funzionamento ma anche per crearsi un'aspettativa che *... nel caso di un errore significativo questo sarà individuato, da loro (sistema di controllo interno) o ... da noi (revisore legale dei conti)...*

Il **rischio d'individuazione** è il rischio che con il lavoro di revisione non ci si accorga che esiste un errore significativo nel bilancio. Questo significa che se il rischio di controllo dipende da loro (cliente), il rischio d'individuazione dipende da noi (revisore).

È evidente come per questo rischio non esistono check list! poiché dipende solo ed esclusivamente dal revisore ...

... ovvero ...

... dalla qualità e quantità di lavoro che svolgeremo, dalla nostra professionalità, preparazione tecnica, indipendenza e ...

... dal nostro sano scetticismo da revisore ...

Per quanto più sopra esposto, è palese che per la determinazione del rischio impresa, vengono presi in considerazione sia i rischi per l'impresa nel suo insieme che i rischi di ogni singola area di revisione.

Naturalmente la valutazione iniziale del rischio deve avvenire in fase di pianificazione, identificando i rischi chiave attribuibili all'impresa. La stessa andrà aggiornata in base agli elementi probativi raccolti durante il lavoro di revisione.

L'analytical review. Questa può essere eseguita in varie modalità. Si tratta di valutazioni su informazioni economico-finanziarie (bilanci) e dati di altra natura (di carattere gestionale). In pratica, avvalendosi degli indici aziendali chiave, si cerca di migliorare la conoscenza dell'impresa e come mezzo per focalizzare l'attenzione sulle aree chiave della

revisione. L'analytical review consiste nell'analisi di cifre rilevanti, indici e tendenze, e nel conseguente esame di fluttuazioni e dati contrastanti, oppure che si allontanano dalle cifre o dagli schemi previsti. Il principio di revisione Documento n. 520, riporta che *il ricorso alle procedure analitiche è obbligatorio in tutte le fasi di pianificazione e nelle varie fasi di ogni revisione*. Le tecniche dell'analytical review possono essere usate anche come test sostanziali, a condizione che si basino sul principio dell'efficacia dei costi.

Le possibili fonti di informazioni utili all'analytical review possono essere:

- informazioni sull'industria ottenute da quotidiani o pubblicazioni industriali;
- bilanci degli anni precedenti;
- informazioni sulla gestione (bilanci predisposti dal management, budget, flussi monetari e previsioni);
- mastro di cassa;
- scheda conto merci dettagliato;
- dichiarazione dei redditi;
- dati di natura non finanziari (per esempio, numero di dipendenti).

Alla fine di ogni revisione, bisognerebbe aggiornare i risultati dell'esame analitico iniziale, valutare i motivi delle variazioni significative rilevate, e mettere a confronto i risultati analitici con le altre evidenze della revisione.

Il sistema di controllo interno. In merito si rinvia a quanto già detto nel paragrafo precedente.

A titolo di sintesi e riepilogo vale quanto riportato in tabella che segue in merito:



Il piano di revisione e il programma di lavoro. È preparato allo scopo di descrivere gli obiettivi da raggiungere e di guida della revisione. È consigliabile suddividere il piano in varie parti, come ad esempio:

- strategia di revisione;
- gestione del lavoro;
- budget.

Il piano generale va completato e approvato prima della stesura del programma di revisione.

In particolare in un piano di revisione si riportano, come si vedrà anche meglio più avanti, le seguenti informazioni, la cui ampiezza dipenderà poi dalle dimensioni dell'azienda e

dalla sua specifica attività:

1. Informazioni generali

- Denominazione sociale;
- Sedi legale e secondarie, indirizzi postali, telefonici e di posta elettronica;
- Sedi presso le quali sono situati i magazzini;
- Composizione degli organi societari (Consiglio di Amministrazione, Collegio dei Sindaci, ecc.);
- Elenco delle persone chiave e delle loro responsabilità (nell'amministrazione, nella tesoreria, nel personale, nella produzione, nella gestione dei sistemi informativi, ecc.);
- Elenco dei più importanti consulenti fiscali e legali e brevi cenni sui più significativi contenziosi in essere (breve descrizione e loro stato attuale);
- Elenco delle società controllate e collegate con l'indicazione della percentuale di possesso, delle attività da queste svolte e dei principali dati di bilancio (fatturato, totale attivo, ecc.);
- Elenco delle ulteriori eventuali parti "correlate" e delle operazioni intercorrenti fra queste e l'impresa, nonché dei volumi che esse assumono;
- Eventuali obblighi informativi che derivano all'impresa nei confronti di terzi (Autorità, Associazioni, Enti governativi, ecc.);
- Eventuali obblighi organizzativi derivanti da norme e regolamenti di mercato o associative (Manuali di qualità, identificazione di ruoli e funzioni di controllo interno, ecc.);
- Ecc.

2. Informazioni sull'incarico di revisione

- Data di conferimento dell'incarico;
- Periodo per il quale l'incarico è conferito;
- Ore lavoro previste per l'esecuzione dei lavori;
- Identificazione del gruppo di lavoro per la revisione;
- Data di chiusura del bilancio oggetto di revisione;
- Data (o periodo) prevista per le riunioni del CdA e dell'Assemblea in materia di bilancio di esercizio;
- Periodo previsto per lo svolgimento delle attività di revisioni interinali;
- Data prevista per le osservazioni inventariali;
- Data di riferimento per la richiesta di conferme a terzi specifica per banche, clienti, fornitori, consulenti legali e fiscali, depositanti e depositari di titoli e/o merci, altri);
- Ecc.

3. Informazioni sul settore in cui opera l'azienda cliente

- Tipo di attività svolta, analisi di fatturato/produzione per area geografica, per prodotto, ecc.;
- Tabella di raffronto fra dati patrimoniali ed economici degli ultimi esercizi e identificazione e spiegazione di eventuali anomalie;

- Andamento previsto del fatturato/produzione nel breve-medio periodo (con informazioni tratte da budget aziendali regolarmente discussi e approvati);
- Analisi del portafoglio ordini;
- Presenza di rischi commerciali per particolari clienti che assorbono una parte significativa o preponderante del fatturato;
- Termini medi di incasso da clienti e di pagamento a fornitori e eventuali casi anomali;
- Aree considerate critiche ai fini della revisione contabile sulla base delle precedenti esperienze in quanto particolarmente complesse;
- Recenti eventuali acquisizioni, cessioni di rami di azienda e riferimenti a normative nazionali particolari;
- Rapporti in essere con il sistema creditizio (analisi degli affidamenti concessi all'impresa dai vari istituti, delle garanzie offerte e degli utilizzi medi e/o più recenti);
- Cenni sul livello generale di competenza e preparazione del personale chiave e del management.

4. I rischi intrinseci

- Analizzare e formalizzare l'integrità, la capacità e la competenza del management e delle persone che hanno un ruolo chiave nell'impresa;
- Fatti o circostanze di carattere esterno o interno che possono influenzare la politica della società nella formulazione del bilancio;
- I conti più rappresentativi che il bilancio espone illustrando per ciascuno di essi l'esistenza o meno di situazioni che possano influenzarne la corretta e prudente determinazione, quali difficoltà più o meno oggettive ad effettuare stime di passività potenziali per i fondi rischi o di svalutazione, l'accertamento della competenza temporale di "riserve" su commesse per lavori in corso a fine anno, ecc.

5. Il rischio di controllo

- Identificare i cicli aziendali per i quali si ritiene opportuno fare affidamento sui controlli individuati nel sistema interno aziendale;
- Identificare il livello di rischio di controllo – alto (5-4-3), medio (4-3-2), basso (3-2-1) evidenziato dalla valutazione del sistema per le varie aree/conti interessati.

6. Il rischio di individuazione

- Identificare il rischio di individuazione (basso, medio o alto) che il revisore è disposto ad accettare facendo altresì riferimento al programma di lavoro dettagliato per area di bilancio.

7. La significatività

- Identificare il livello di significatività (materialità);
- Indicare le motivazioni per la scelta del livello finale facendo gli opportuni riferimenti ai livelli di rischio intrinseci, di controllo e di individuazione.

8. La continuità aziendale

- Identificare le eventuali condizioni aziendali che possono rappresentare elementi di criticità sulla continuità aziendale.

9. Frodi ed errori

- Identificare le eventuali condizioni aziendali che possono rappresentare elementi di criticità su aspetti di frodi ed errori. Ad esempio il principio di revisione n. 240¹ riporta la seguente tabella per l'individuazione di frodi ed errori:

Condizioni o circostanze che aumentano il rischio di esistenza di frodi o errori	La fattispecie ricorre? SÌ/NO	Se Sì riferimento fogli di lavoro per eventuali analisi
La Direzione dell'azienda è di fatto accentrata in una sola persona		
La Direzione non si dimostra normalmente sensibile al lavoro di revisione ed ai suoi risultati con particolare riferimento a commenti e raccomandazioni		
Alcuni elementi della Direzione o elementi chiave della struttura aziendale sono remunerati a risultato		
Nel settore contabilità e finanza c'è un elevato turnover di persone chiave		
Il personale in amministrazione è sottodimensionato		
C'è un anomalo avvicendamento di consulenti legali ed amministrativi e di sindaci		
Il capitale proprio è insufficiente per i volumi di attività		
L'azienda ha investito in settori soggetti a rapidi mutamenti organizzativi, di mercato, tecnologici		
La società dipende fortemente da pochi clienti o pochi prodotti		
La società ha bisogno di operazioni di "abbellimento" di bilancio per banche, possibili acquirenti, ecc.		
I margini operativi sono contenuti per il settore di attività o risultano più contenuti rispetto al passato		
Nuovi clienti sono stati acquisiti sacrificando margini commerciali		
Vi sono operazioni anomale di fatturato a fine esercizio (esempio con consegne da effettuare in data successiva)		
Vi sono particolari operazioni per complessità per significatività di importo, per anomalia rispetto all'attività svolta concentrate a fine esercizio		
Vi sono operazioni significative con parti correlate		
Vi sono significativi rapporti e pagamenti con consulenti (legali, agenti, procacciatori, di affari, ecc.) a fronte di servizi effettivamente resi		
La preparazione del bilancio avviene in tempi molto brevi e senza possibilità di attente verifiche di dati immessi nel sistema da parte di supervisori amministrativi		
La documentazione contabile non è correttamente e ordinatamente archiviata		
I documenti che hanno originato registrazioni contabili sono privi di autorizzazioni, visti per controllo incompleti		
Il personale di contabilità non collabora adeguatamente nel reperimento di documenti, analisi ed informazioni utili alla revisione		
Le risposte fornite dalle persone chiave e dalla Direzione sulle questioni di revisione sono evasive, incomplete, fuorvianti, non chiare		
Gli indici applicati sui bilanci degli ultimi esercizi hanno andamenti anomali		
I rapporti con i terzi (banche, clienti, fornitori, magazzini e titoli presso terzi, ecc.) non sono adeguatamente e periodicamente riconciliati		

¹ Documento n. 240, ott. 2006, ed. Giuffrè.

Il programma di lavoro deve essere preparato in fase di programmazione. Deve stabilire la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione richieste per mettere in atto il piano generale. Lo scopo del programma è di fornire una serie di istruzioni al team di lavoro e di permettere il controllo e la registrazione della corretta esecuzione del lavoro.

In fase di preparazione del programma di revisione, è importante considerare le valutazioni specifiche sui rischi intrinseci e quelli inerenti al controllo, nonché il grado di assicurazione da ottenere attraverso le procedure sostanziali.

Nella seconda parte del manuale, sono riportati dei programmi standard e che forniscono degli esempi sui test generalmente utilizzati. Tuttavia, i modelli proposti devono essere opportunamente modificati con aggiunte o tagli, dove necessario.

*... 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 lavoro**.*

Prima della traduzione degli ISA (International Standard of Auditing) le procedure obbligatorie di revisione erano quelle relative a:

1. ottenimento della lettera di attestazione;
2. valutazione del sistema di controllo interno.

Non comprendere tutte le procedure obbligatorie nei programmi di lavoro poteva comportare l'accusa di negligenza ...

Di seguito è fornito un elenco delle statuite procedure di revisione che erano contenute nei passati principi di revisione dei CNDCeR.

Ex principio di revisione CNDCeR	Area	Statuite procedure di revisione obbligatorie
n. 8 paragrafo 5 n. 16 paragrafo 6	BANCHE	Richiesta di informazioni scritte dalle banche, normalmente tutte le banche
n. 6 paragrafo 5 n. 16 paragrafo 5	MAGAZZINO	Controllo delle giacenze fisiche di magazzino
n. 7 paragrafo 6	CREDITI	Richiedere conferma scritta dei crediti
n. 4 capitolo 2.3.4 n. 16 capitolo 6	PASSIVITÀ POTENZIALI	Ottenere un elenco delle controversie
n. 11 paragrafo 5 n. 16 paragrafo 6	TITOLI	Controllo dell' esistenza fisica dei titoli
n. 16 capitolo 6	DEBITI a M/L	Richieste di conferma per debiti a lungo termine

n. 11 paragrafo 5	CONSOLIDATO	Revisione nell'estensione che si rende necessaria, del bilancio delle società controllate e collegate
n. 12 paragrafo 6	FORNITORI	Richiesta ai creditori dell'azienda (fornitori)
n. 8 paragrafo 5	CASSA	Conteggio fisico delle giacenze di cassa
n. 9 paragrafo 5	IMMOB. TECNICHE	Controllo delle rivalutazioni di immobilizzazioni tecniche
n. 5 paragrafo 5.4	CONTROLLO CONTABILITÀ	Controllo della corretta registrazione delle scritture di chiusura e delle corrispondenti scritture di apertura
n. 5 paragrafo 5.4	CONTROLLO CONTABILITÀ	Controllo dei conti non compresi nella verifica delle singole voci di bilancio
n. 5 paragrafo 5.4	CONTROLLO CONTABILITÀ	Controllo a campione delle operazioni rilevate nel giornale
n. 5 paragrafo 5.4	CONTROLLO CONTABILITÀ	Controllo a campione della corrispondenza tra le registrazioni sulle schede contabili e quelle sul giornale
n. 5 paragrafo 5.4	CONTROLLO CONTABILITÀ	Analisi a campione delle operazioni rilevate nel periodo successivo alla chiusura del bilancio

Con l'introduzione dei nuovi principi di revisione le procedure di revisione non sono più "obbligatorie" per tutti i lavori di revisione. Sono obbligatorie soltanto laddove il revisore lo ritenga opportuno per l'ottenimento di un adeguato livello di assicurazione laddove il rischio di controllo e intrinseco sia elevato.

La prassi tuttavia VIVAMENTE RACCOMANDA di applicare le PROCEDURE DI REVISIONE SU TUTTI I LAVORI DI REVISIONE.

Con il procedere del lavoro, il piano generale di revisione ed il programma di revisione, andranno progressivamente adattati dove necessario. La pianificazione è un processo continuo; durante il lavoro possono, infatti, insorgere cambiamenti o emergere risultati inaspettati.