

La revisione legale

ISA 300: PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

ANTONELLA PUZZO – MATTEO PIZZAGALLI

10 ottobre 2022

Obiettivi, ruolo e tempistica della pianificazione

L'obiettivo del revisore è di pianificare la revisione contabile affinché sia svolta in modo efficace.

La pianificazione della revisione richiede la definizione della strategia generale di revisione per l'incarico e l'elaborazione di un piano di revisione. Una pianificazione adeguata favorisce la revisione del bilancio in diversi modi, tra cui:

- aiuta il revisore a dedicare la dovuta attenzione ad aree importanti della revisione;
- aiuta il revisore a identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;
- aiuta il revisore a organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione affinché sia svolto in modo efficace ed efficiente;
- fornisce supporto nella selezione dei membri del team di revisione con un livello appropriato di capacità e competenze per fronteggiare i rischi attesi, e nell'appropriata assegnazione del lavoro agli stessi;
- facilita le attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro;
- fornisce supporto, ove applicabile, al coordinamento del lavoro svolto dai revisori delle componenti e dagli esperti.

Pianificazione – le regole

- Coinvolgimento dei membri chiave del team di revisione
 - Il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione devono essere coinvolti nella pianificazione della revisione, incluse l'organizzazione e la partecipazione alla discussione tra i membri del team di revisione.
- Attività preliminari dell'incarico
 - a. svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 relativamente al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico specifico di revisione
 - b. valutare il rispetto dei principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220
 - c. comprendere i termini dell'incarico, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210

Pianificazione – le regole

Attività di pianificazione

- Il revisore deve definire una strategia generale di revisione che stabilisca la portata, la tempistica e la direzione della revisione e che guidi l'elaborazione del piano di revisione
- Il revisore deve elaborare un piano di revisione che deve includere una descrizione dei seguenti aspetti:
 - a. la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315;
 - b. la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati (nel seguito anche "procedure di revisione conseguenti") pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330;
 - c. le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione.
- Il revisore deve pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro.

Pianificazione – la strategia generale di revisione

Il processo di definizione della strategia generale di revisione aiuta il revisore a determinare, subordinatamente al completamento delle procedure di valutazione del rischio, aspetti quali:

- le risorse da impiegare in specifiche aree di revisione, quali l'utilizzo di membri del team con appropriata esperienza per aree ad alto rischio o il coinvolgimento di esperti per materie complesse;
- la quantità di risorse da attribuire a specifiche aree di revisione, quali il numero di membri del team assegnati all'osservazione delle conte fisiche delle rimanenze presso i magazzini significativi, l'estensione del riesame del lavoro svolto da altri revisori in caso di revisione di gruppi, o il budget di revisione espresso in ore da assegnare alle aree ad alto rischio;
- quando impiegare tali risorse, se durante una fase di interim ovvero a date prossime a quelle di chiusura;
- come gestire, dirigere e supervisionare tali risorse, con riferimento alla tempistica delle riunioni di organizzazione e di consuntivazione con il team di revisione, alle modalità di svolgimento delle attività di riesame da parte del responsabile dell'incarico e del manager (per esempio presso l'impresa o in un'altra sede) e all'opportunità di eseguire il riesame della qualità dell'incarico.

Pianificazione – il piano di revisione

Il piano di revisione è più dettagliato della strategia generale di revisione, in quanto include la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione che devono essere svolte dai membri del team di revisione. La pianificazione di tali procedure di revisione avviene nel corso della revisione man mano che il piano di revisione relativo all'incarico viene elaborato.

È importante stabilire la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate e delle procedure di revisione conseguenti con riferimento all'informativa, alla luce sia dell'ampia gamma di informazioni sia del livello di dettaglio che può essere compreso in tale informativa. Inoltre, una informativa può contenere informazioni che non provengono dalla contabilità generale e sezionale, che possono influire anche sui rischi identificati e valutati e sulla natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione per fronteggiare tali rischi.

Pianificazione – la documentazione

Il revisore deve includere nella documentazione della revisione:

- a. la strategia generale di revisione: l'evidenza delle principali decisioni assunte, considerate necessarie per un'adeguata pianificazione della revisione e per la comunicazione di aspetti significativi al team di revisione. (es. *memorandum* contenente le principali decisioni che riguardano in generale la portata, la tempistica e lo svolgimento della revisione);
- b. il piano di revisione: l'evidenza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate e delle procedure di revisione conseguenti pianificate a livello di asserzioni in risposta ai rischi identificati e valutati. (es programmi di revisione standard ovvero check-list per il completamento del lavoro, opportunamente adattati alle particolari circostanze dell'incarico);
- c. qualunque modifica significativa apportata ad essi nel corso dell'incarico di revisione, e le ragioni di tali modifiche.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

Nella revisione delle imprese di dimensioni minori, il lavoro può essere interamente svolto da un team di revisione molto ristretto. In presenza di un team di revisione ristretto, il coordinamento e la comunicazione tra i suoi membri sono più semplici. La definizione della strategia generale di revisione per un'impresa di dimensioni minori non rappresenta necessariamente un'attività complessa o laboriosa; essa varia a seconda delle dimensioni dell'impresa, della complessità della revisione e della dimensione del team di revisione. Per esempio, un breve memorandum predisposto al completamento della precedente revisione, basato sul riesame delle carte di lavoro e che evidenzia le problematiche identificate nella revisione appena conclusa, aggiornato ai fini dell'incarico in corso sulla base delle discussioni con il proprietario-amministratore, può servire come documentazione della strategia di revisione per l'incarico di revisione in corso.

Se la revisione viene svolta interamente dal responsabile dell'incarico, non insorgono questioni legate alla direzione e supervisione dei membri del team di revisione e al riesame del loro lavoro. In tali casi, il responsabile dell'incarico, avendo personalmente curato tutti gli aspetti del lavoro, sarà consapevole di tutte le problematiche significative. Quando la stessa persona svolge interamente la revisione, può essere difficile, in pratica, che si formi un punto di vista obiettivo sull'appropriatezza dei giudizi maturati nel corso della revisione. In presenza di problematiche particolarmente complesse o inusuali, e se la revisione è svolta da un professionista singolo, può essere opportuno consultare altri revisori di adeguata esperienza ovvero l'ordine professionale di appartenenza.

Ulteriori aspetti da considerare in caso di primi incarichi di revisione

Prima di iniziare il primo incarico di revisione, il revisore deve porre in essere le seguenti attività:

- a) svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 riguardanti l'accettazione del rapporto con il cliente e dello specifico incarico di revisione;
- b) comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili.

Nel caso di un primo incarico, il revisore può avere necessità di estendere le attività di pianificazione in quanto, di norma, non dispone di precedenti esperienze con l'impresa, che sono invece considerate in sede di pianificazione degli incarichi ricorrenti. Ad esempio:

- accordi con il revisore precedente finalizzati, ad esempio, al riesame delle sue carte di lavoro
- eventuali problematiche di maggior rilievo (tra cui l'applicazione di principi contabili, di principi di revisione o le modalità di emissione delle relazioni) discusse con la direzione nella fase iniziale di acquisizione dell'incarico, la comunicazione di tali problematiche ai responsabili delle attività di governance, la loro influenza sulla strategia generale di revisione e sul piano di revisione;
- le procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura;
- altre procedure richieste dal sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione applicabile ai nuovi incarichi di revisione (es. coinvolgimento altro partner per riesame della strategia).

Considerazioni in sede di definizione della strategia generale di revisione – esempi

<p>Caratteristiche dell'incarico</p> <ul style="list-style-type: none">• quadro normativo sull'informazione finanziaria• obblighi di informativa specifici del settore• copertura di revisione (numero e dislocazione componenti)• altri revisori delle componenti• natura dei settori di attività• valute di conto da utilizzare• utilizzo della funzione di revisione interna• l'effetto delle tecnologie informatiche sulle procedure di revisione• disponibilità del personale dell'impresa e delle informazioni.	<p>Obiettivi della relazione di revisione, tempistica della revisione e natura delle comunicazioni</p> <ul style="list-style-type: none">• scadenze dell'impresa per l'informativa periodica• organizzazione degli incontri e delle comunicazioni con la direzione e con i responsabili delle attività di governance• comunicazione con i revisori delle componenti• comunicazioni tra i membri del team di revisione
<p>Natura, tempistica ed entità delle risorse</p> <ul style="list-style-type: none">• selezione del team di revisione e l'assegnazione del lavoro di revisione ai membri del team• predisposizione del budget dell'incarico	<p>Fattori significativi, attività preliminari dell'incarico e conoscenza acquisita in altri incarichi</p> <ul style="list-style-type: none">• determinazione della significatività (ISA Italia 320), inclusa significatività per le componenti• impatto dei rischi di errori significativi identificati• i risultati di precedenti revisioni circa la valutazione dell'efficacia operativa del controllo interno• il volume delle operazioni• importanza attribuita al controllo interno• sviluppi significativi intervenuti nel settore o nell'attività dell'impresa