

RAPPORTO FINALE DI LAUREA TRIENNALE
ISA 300: PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL
BILANCIO

INDICE GENERALE:

Introduzione.....	pag.1
CAP I: La revisione aziendale.....	2
I.1: Le origini della revisione aziendale.....	2
I.2: Le finalità e l’oggetto della revisione.....	3
I.3: Le fasi della revisione.....	5
I.4: Il rischio di revisione.....	8
I.5: Il programma di revisione.....	10
CAP II: I principi contabili.....	12
II.1: La funzione dei principi contabili nella revisione.....	12
II.2: I principi contabili e la revisione: un’evoluzione parallela.....	14
II.3: Le caratteristiche dei principi contabili.....	16
II.4: Le tipologie dei principi contabili.....	19
CAP III: La pianificazione aziendale (ISA 300).....	23
III.1 Oggetto della pianificazione.....	23
III.2: Il ruolo e la tempistica della pianificazione.....	24

III.3: La strategia di revisione.....	26
III.4: Il piano di revisione.....	29
III.5: Modifica delle decisioni prese in sede di pianificazione durante lo svolgimento della revisione.....	30
III.6: Direzione, supervisione e riesame del lavoro.....	31
III.7: La documentazione della pianificazione.....	32
CONCLUSIONI.....	34
BIBLIOGRAFIA.....	36

INTRODUZIONE

Il seguente rapporto finale si prefissa l'obiettivo di far chiarezza nella mente del lettore in merito alla revisione aziendale in generale (nel primo capitolo), analizzando nello specifico le sue origini, lo scopo che essa si pone e il relativo oggetto, le fasi in cui si articola, il programma che la contraddistingue e il rischio in cui essa incorre in ogni fase del suo svolgimento di attività. Successivamente, nel secondo capitolo, verranno analizzati i principi contabili che disciplinano la revisione aziendale, ponendo particolare attenzione alle loro caratteristiche, alla funzione che svolgono e alla loro evoluzione giuridica. Nel terzo, ed ultimo, capitolo verrà analizzato uno specifico principio (l'ISA 300) che definisce la pianificazione dell'attività revisionale dell'impresa; di quest'ultimo verrà sottolineata l'importanza stessa della pianificazione per il revisore, i due documenti che la compongono e quali sono i motivi che possono spingere un revisore a modificare il programma di pianificazione durante lo svolgimento dell'attività revisionale.

CAPITOLO I: LA REVISIONE AZIENDALE

I.1 LE ORIGINI DELLA REVISIONE AZIENDALE

La revisione contabile è l'attività svolta dai revisori legali che, attraverso l'applicazione di procedure campionarie, consente loro di verificare la veridicità e la correttezza delle poste di un bilancio di esercizio o di un bilancio consolidato.

Nacque nel 1400 quando, nel Regno Unito, appaiono per la prima volta dei soggetti con la funzione di dissuadere i membri delle corporazioni dal compiere irregolarità di gestione¹. Successivamente, nel 1850, nacque anche la figura del revisore dei conti, a causa del verificarsi di numerose operazioni di tipo speculativo e conseguentemente allo sviluppo di associazione di grande respiro commerciale. Verso la fine del 1800 la revisione contabile approda negli Stati Uniti ed è un importante organizzazione professionale dei revisori indipendenti (l'American Institute of Central Public Accountants), a ricoprire un ruolo fondamentale nella formazione e nella statuizione dei principi contabili e di revisione.

In seguito alla crisi del 1929, in particolare nel 1932, la percezione dei vantaggi connessi all'attività di verifica dell'attendibilità del sistema dei valori di bilancio favorisce lo sviluppo della revisione dei conti, ed è proprio in questi anni che inizia

¹ A. NASINI, *La revisione contabile*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2001, p. 3

l'opera di definizione dei principi contabili cui far riferimento nello svolgimento dell'attività di revisione.²

I.2 LE FINALITÀ E L'OGGETTO DELLA REVISIONE

La revisione aziendale è rappresentata dall'insieme dei procedimenti di controllo amministrativo, contabile e gestionale attuati partendo da un'analisi e una valutazione dei sistemi di controllo già esistenti. Le successive verifiche vengono svolte attraverso comparazioni spazio-temporali e/o mediante verifiche sia fisiche che documentali su base campionaria.³

Gli obiettivi di revisione sono definiti dal Principio di Revisione numero 5 e sono distinti in due tipologie⁴:

- *Obiettivo principale* che consiste nella formulazione di un giudizio professionale sull'attendibilità del bilancio nella sua situazione patrimoniale-finanziaria e in una corretta determinazione del risultato economico secondo i Principi Contabili. Questo obiettivo deve essere tenuto in considerazione da qualunque revisore contabile nel corso di tutta l'attività di revisione, indipendentemente dalla natura e dalla dimensione dell'azienda revisionata;

² A. NASINI, *La revisione contabile*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2001, p. 5

³ L. MARCHI, *Principi di revisione contabile*, Giuffrè Editore, Milano, 2005, p. 21

⁴ A. NASINI, *La revisione contabile*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2001, p. 25

- Obiettivi generali che corrispondono agli obiettivi della revisione contabile delle principali componenti dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico riguardanti, quindi, ogni posta dell'attivo, del passivo e del patrimonio netto. Gli obiettivi generali⁵ portano al conseguimento di una ragionevole sicurezza riguardante determinati aspetti che fanno capo a obiettivi particolari, come:
- Esistenza fisica e corretto titolo di proprietà delle attività iscritte nello stato patrimoniale;
 - Completa e corretta esposizione delle passività nello stato patrimoniale;
 - Corretta valutazione delle attività, delle passività e del patrimonio netto rispetto ai principi contabili esistenti.

Concludendo, quindi, l'obiettivo unico della revisione contabile è quello di acquisire elementi probativi⁶ sufficienti e appropriati per consentire al revisore di esprimere un giudizio se il Bilancio sia redatto, in tutti i suoi aspetti, in conformità al quadro normativo di riferimento, ovvero se fornisca una rappresentazione veritiera e corretta rispetto ai Principi Contabili di riferimento.

⁵ A. NASINI, *La revisione contabile*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2001, p. 25

⁶ R. DI PIETRA, *La revisione legale in Italia*, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Milano, 2013, p. 63

I.3 LE FASI DELLA REVISIONE

Il lavoro di revisione si basa su un processo articolato, in un determinato numero di fasi, durante il quale tutto il personale coinvolto nella revisione contabile del bilancio partecipa congiuntamente al raggiungimento di obiettivi, prefissati di volta in volta e correlati a quella fase di revisione.

Lo schema del controllo revisionale prevede⁷:

1. Attività precedente all'incarico: quest'attività viene svolta dal revisore ne caso di accettazione di un nuovo cliente o rinnovo dell'incarico di un cliente abituale. Il revisore sarà tenuto a valutare l'eventuale rischio connesso all'ottenimento dell'incarico da parte di un potenziale cliente e, inoltre, deve essere in grado di determinare le condizioni generali dell'incarico (oggetto, natura, modalità di esecuzione del lavoro e tipo di relazione da emettere). Al termine di questa prima fase il revisore elaborerà la proposta di revisione, da sottoporre all'attenzione della potenziale società cliente, dove saranno contenuti tutte le caratteristiche del lavoro nella loro complessità;
2. Definizione della strategia di revisione: consiste nella definizione delle linee guida del lavoro di revisione, nell'individuazione degli obiettivi critici dell'impresa attraverso un'analisi effettuata dai revisori che si conclude con la relazione di un memorandum sulla strategia dell'impresa di revisione;

⁷ A. NASINI, *La revisione contabile*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2001, p. 21

3. Pianificazione della revisione: è la fase più importante della revisione, basata su quanto definito delle due fasi precedenti. Nello specifico, il revisore pianifica in maniera molto dettagliata, area per area, tutto il lavoro da eseguire, indicando per ognuna il livello di rischio, le procedure di revisione da svolgere e il livello professionale della persona che materialmente svolgerà le procedure indicate. Il documento di revisione⁸ viene predisposto dal dirigente e dal revisore esperto della società di revisione e deve essere approvato dal socio responsabile del lavoro. Nella fase di pianificazione devono essere considerati sia gli aspetti tecnici, logistici e amministrativi, che la preparazione del programma di revisione.
4. Ottenimento di evidenze di revisione: il lavoro svolto va documentato allo scopo di produrre adeguatamente evidenze di revisione. L'arco temporale in cui si svolge l'attività di revisione è di circa sei mesi che sono rappresentabili in tre fasi molto importanti. La prima fase è definita fase interinale dove viene generalmente analizzato il sistema di controllo interno al fine di esprimere un giudizio sull'affidabilità. La seconda fase è quella della partecipazione agli inventari fisici dove viene assicurato l'obiettivo dell'esistenza delle attività aziendali in magazzino per le imprese commerciali o industriali e i titoli in custodia e i titoli di proprietà per le

⁸ A. NASINI, *La revisione contabile*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2001, p. 46

aziende di credito. Infine, abbiamo la fase finale dove vengono analizzate le singole poste di bilancio al fine di verificarne la corrispondenza con i valori contabili e la corrispondenza degli stessi con gli accadimenti dell'esercizio riferiti alla vita aziendale.

5. Valutazione dei risultati: conclusa la fase finale del lavoro, il gruppo di revisori che ha partecipato allo stesso effettua una valutazione delle evidenze di revisione ottenute; queste devono essere corrispondenti a quanto pianificato in termini di contenimento del rischio. Nel caso in cui ci si accorga che in alcune parti del lavoro le procedure pianificate non sono state sufficienti a ottenere forti evidenze di revisione, si deve provvedere a eseguire procedure aggiuntive rispetto a quelle pianificate.
6. Completamento del lavoro: consiste nell'emissione della relazione finale e nella discussione con la direzione della società degli eventuali rilievi emersi nelle fasi interinali (carenze del sistema di controllo interno), di partecipazione all'inventario fisico (eventuali differenze inventariali non recepite o difformità fra valori fisici e contabili in genere) e fase finale (differenze di revisione). La società di revisione attraverso una lettera alla direzione, porterà a conoscenza della società che gli ha conferito l'incarico, e non ai terzi, tutte le problematiche emerse e i relativi suggerimenti volti a migliorare eventuali carenze.

7. Analisi del lavoro svolto⁹: al termine del lavoro il gruppo di revisori che lo ha effettuato insieme con i vertici della società di revisione si riuniscono per trarre conclusioni finali sul lavoro e gli eventuali punti di miglioramento per renderlo più efficiente e per gettare le basi per l'anno successivo.

I.4 IL RISCHIO DI REVISIONE

Ogni revisore deve essere consapevole di come la revisione contabile sia sempre influenzata, durante il suo svolgimento, da un livello di rischio. Il rischio di revisione è correlato ai rischi che fronteggiano le imprese nelle loro attività e nel perseguire strategie aziendali nel raggiungimento dei propri obiettivi¹⁰. Tali rischi variano a seconda della natura dell'operatività aziendale e del settore economico di appartenenza, del contesto normativo di riferimento e dalla dimensione e complessità dell'azienda. Precedentemente, con riferimento agli obiettivi della revisione, si è accennato al fatto che il revisore, nell'adempiere al suo lavoro, finalizzato all'espressione di un giudizio professionale sul Bilancio, ha come obiettivo quello di ottenere una "ragionevole sicurezza" che il Bilancio nel suo complesso, non contenga errori significativi. Il concetto di "ragionevole sicurezza" intesa non come sicurezza assoluta, ma come elevato livello di sicurezza, implica

⁹ A. NASINI, *La revisione contabile*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2001, p. 24

¹⁰ R. DI PIETRA, *La revisione legale in Italia*, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Milano, 2013, p. 74

che esista un rischio che il revisore non esprima un giudizio appropriato¹¹. Questo rischio, infatti, nel caso in cui il Bilancio sia significativamente errato, viene definito “rischio di revisione” (o *audit risk*). Al fine di ridurre il rischio di revisione, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati da cui trarre le conclusioni su cui poter basare il giudizio professionale. Nello specifico, la sufficienza degli elementi probativi è la misura della quantità e viene influenzata dalla valutazione da parte del revisore dei rischi e degli errori significativi. Per appropriatezza degli elementi probativi, invece, si intende la misura della loro qualità, ovvero la loro pertinenza e attendibilità nel supportare le conclusioni su cui si basa il revisore.

Basandoci sul rischio di errori significativi possiamo distinguere due tipologie di rischio: una a livello di Bilancio nel suo complesso (rischio pervasivo che influenza più voci di bilancio) e rischio di errori significativi a livello di asserzioni per classi di operazioni, saldi contabili e informativa di Bilancio. Quest’ultimo che stabilisce la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di revisione per le voci di Bilancio, ed è costituito da due componenti¹²:

- Rischio intrinseco: è la suscettibilità delle asserzioni, relativa a una classe di operazioni, un saldo contabile o un’informativa, di contenere un errore

¹¹ R. DI PIETRA, *La revisione legale in Italia*, CEDAM, Milano, 2013, p. 75

¹² R. DI PIETRA, *La revisione legale in Italia*, CEDAM, Milano, 2013, p. 77

significativo, indipendentemente dalla presenza o meno di controlli interni ad essa riferiti;

- **Rischio di controllo:** è il rischio che un errore, riguardante un'asserzione relativa a una classe di operazioni, un saldo contabile, o un'informativa che potrebbe essere significativo, non sia prevenuto o individuato e corretto tempestivamente dal controllo interno dell'impresa.

I.5 IL PROGRAMMA DI REVISIONE

Il programma di revisione documenta la natura, la tempistica e l'ampiezza delle procedure di revisione pianificate necessarie al fine di realizzare il piano generale di revisione e costituisce il complesso di istruzioni per gli assistenti assegnati al lavoro di revisione e lo strumento di controllo e di documentazione di un'adeguata esecuzione del lavoro¹³.

Il programma di revisione deve contenere gli obiettivi della revisione relativi a ciascuna area, le ore previste per le diverse aree, le procedure di revisione. Il programma di revisione si pone determinati obiettivi da raggiungere, come:

- Permettere a chi esamina le carte di lavoro di comprendere al meglio la società e i problemi che essa presenta;

¹³ L. MARCHI, *Principi di revisione contabile*, Giuffrè editore, Milano, 2005, p. 75

- Consentire ai responsabili dell'incarico e allo stesso socio di riferimento un elemento di riflessione che permetta di definire gli obiettivi dell'intervento e il programma di revisione;
- Fornire all'intero personale di lavoro un documento di riferimento per tutta la durata dell'intervento;
- Facilitare la preparazione dell'incarico e la determinazione delle modalità d'intervento negli esercizi futuri.

Predisponendo il programma di revisione è importante considerare sempre la specifica valutazione del rischio intrinseco e del rischio di controllo. In base alle informazioni acquisite e alla conoscenza del cliente, devono essere indicate le procedure di conformità e di validità che si intende svolgere. Il programma di revisione può essere aggiornato in base alle necessità che intervengono durante il corso della revisione; le varie modifiche o gli interventi significativi vanno sempre documentati adeguatamente nelle carte di lavoro.

CAPITOLO II: I PRINCIPI CONTABILI

II.1 LA FUNZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI NELLA REVISIONE

L'attendibilità del bilancio dovrebbe essere giudicata in funzione del grado di approssimazione con il quale tale documento rappresenta l'andamento della gestione osservato nei suoi riflessi economico-finanziari¹⁴. Ne consegue che, il revisore per esprimere il proprio giudizio debba ripercorrere le stesse valutazioni operate dagli amministratori, inserendosi in una specifica situazione aziendale, ponderando le numerose ipotesi alla base del sistema di valori espresso del bilancio allo scopo di appurarne la congruità. Questo, però, risulta essere un processo molto dispendioso dal momento che il revisore non dispone di tutte le informazioni in capo agli amministratori e a coloro che collaborano nella redazione del bilancio. L'attività di audit sarebbe facilitata se il revisore potesse controllare i processi di rilevazione contabile e di valutazione delle loro risultanze di bilancio avvalendosi di termini di confronto convenzionali, cioè i principi contabili. I principi contabili sono quindi delle regole "pratiche" di comportamento riguardanti i criteri di scelta dei fatti da rilevare, di misurazione di questi tramite lo strumento contabile, di

¹⁴ A. QUAGLI, *I principi contabili di derivazione professionale*, CLUEB, Bologna 2007, p. 16

valutazione delle risultanze dei conti di bilancio, di esposizione delle voci di bilancio secondo idonee strutture¹⁵.

È importante precisare che, astrattamente, si potrebbe avere una revisione contabile del bilancio anche in assenza dei principi contabili. In questo modo, però, la discrezionalità del revisore si amplierebbe inevitabilmente e una sua riduzione entro termini accettabili comporterebbe un notevole consumo di risorse per acquisire le informazioni necessarie. In fin dei conti fino agli inizi della storia moderna i principi contabili non esistevano ancora, ben presto tuttavia il loro sopraggiungere ha espresso e dimostrato chiaramente la loro utilità, tanto che oggi non ne trae giovamento solo la figura del revisore ma anche tutte le aziende che redigono il bilancio identificando in essi una linea guida. Infatti, una corretta applicazione dei principi contabili comporta una maggiore credibilità delle aziende con conseguente riduzione del rischio dell'investitore e, in ultima analisi, una riduzione del costo dei finanziamenti, oltre a una riduzione dell'asimmetria informativa tra soggetti esterni e l'azienda con conseguente riduzione del divario tra prezzo offerto e prezzo richiesto per i titoli rappresentativi del capitale emessi dalla stessa azienda

¹⁵ A. QUAGLI, *I principi contabili di derivazione professionale*, CLUEB, Bologna 2007, p. 17-18

II.2 I PRINCIPI CONTABILI E LA REVISIONE: UN'EVOLUZIONE PARALLELA

L'evoluzione dei principi contabili in Italia è andata di pari passo con l'istituto della revisione. Infatti, il primo riferimento normativo ai principi contabili si è avuto con il D.P.R. n. 136 del 1975, che istituì l'obbligo della revisione contabile e della certificazione dei bilanci per le società quotate in borsa, attribuendo alle società di revisione iscritte all'albo speciale della Consob le seguenti funzioni di controllo:

- Controllo della regolare tenuta della contabilità sociale;
- Controllo della corrispondenza del bilancio alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti effettuati ai fini revisionali;
- Controllo dell'osservanza delle norme stabilite dall'art. 2423 e successivi del codice civile per la redazione e il contenuto del bilancio e la valutazione del patrimonio sociale;
- Controllo dell'esatta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture secondo "corretti" principi contabili, cioè secondo regole contabili subordinate alla norma legislativa e ispirate ad applicare la corretta tecnica ragionieristica alla redazione del bilancio per aumentarne l'attendibilità.

Nello stesso decreto, inoltre, veniva riconosciuto alla Consob il potere di "raccomandare l'adozione dei principi e criteri per il controllo contabile delle società e per la certificazione del bilancio, richiedendo preventivamente il parere del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (CNDC) e del Consiglio

Nazionale dei Ragionieri (CNR)”¹⁶. Venne istituita la commissione per la statuizione dei principi contabili dal parte del CNDN che, dal 1975, iniziò ad emanare i documenti contabili. La funzione del CNDC venne avallata nel 1981 anche da una delibera Assirevi che imponeva ai suoi associati di effettuare controlli sulla base dei principi contabili emanati dal CNDC. Fu solo nel 1982 che la Consob indicò da un lato i principi emanati dal CNDC come i principi contabili nazionali che avevano il ruolo di integrare e interpretare la norma civilistica e dall’altro indicò gli IAS (emanati dall’*International Accounting Standards Committee*) come regole integrative dei principi nazionali “quando non in contrasto con l’ordinamento vigente”. Con il D.P.R. n. 136/75 all’art. 155 si definiscono chiaramente le funzioni di controllo delle società di revisione iscritte all’albo speciale Consob, che sono:

- 1) Nel corso dell’esercizio, il controllo della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili;
- 2) A fine esercizio, le verifiche sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato per quanto riguarda la corrispondenza alle risultanze delle

¹⁶ L. MARCHI, *Principi di revisione aziendale*, Giuffrè editore, Milano 2005, p. 43-44

scritture contabili e degli accertamenti eseguiti e le conformità alle norme che disciplinano la redazione del bilancio¹⁷.

II.3 LE CARATTERISTICHE DEI PRINCIPI CONTABILI

È importante affermare sin da subito che i requisiti fondamentali dei principi contabili dovrebbero consistere in caratteri che garantiscono l'*efficacia* e l'*efficienza* del processo di comunicazione¹⁸.

L'*efficacia* di un linguaggio, intesa come capacità di favorire la comunicazione, dipende principalmente della generale diffusione del linguaggio stesso, dall'idoneità a esprimere i concetti che si vuol comunicare, nella mancanza di ambiguità sul significato dei simboli.

L'*efficienza* di un linguaggio, intesa come rapporto tra dispendio di energie e risultati ottenuti, ci sembra invece che possa essere intesa come facilità di apprendimento del linguaggio stesso da parte dei soggetti interessati e come ricerca del minor consumo di energie tecniche e umane per attuare il processo di comunicazione.

Si nota, però, come alcuni dei requisiti siano in contrasto tra loro, soprattutto se si confronta il requisito dell'efficienza con quello dell'efficacia; effettivamente, la

¹⁷ L. MARCHI, *Principi di revisione aziendale*, Giuffrè editore, Milano 2005, p. 43-44

¹⁸ A. QUAGLI, *I principi di derivazione professionale*, CLUEB, Bologna 2007, p. 29-30

ricerca nel linguaggio della massima univocità del significato dei termini richiede un ampio processo di specificazione semantica e sintattica che contrasta con la facilità di apprendimento e il dispendio di energie impiegate nel processo di comunicazione. Esistono, oltre all'efficacia e l'efficienza, degli altri requisiti¹⁹ che contraddistinguono i principi contabili, che sono: generale accettazione, attendibilità, oggettività, analiticità, applicabilità.

La generale accettazione sfocia, come requisito, nel concreto uso dei principali contabili stessi e concretamente vengono considerati quei principi che possono essere definiti "generalmente accettati". Va tuttavia rilevato che, a prescindere dalle modalità in cui si è giunti alla generale accettazione, il revisore di fronte alla scelta se optare per un set di principi contabili già generalmente accettati ed un altro corpus di principi non accettati, finirà, a parità di altre condizioni, per scegliere quello più in uso, dal momento che facilitano più di altri il processo di comunicazione. D'altronde, un revisore avrà meno bisogno di giustificare la propria scelta nel caso in cui si affidi a principi già entrati nell'uso di quanto non sia tenuto a fare nell'ipotesi in cui ne proponga di nuovi o di insoliti in relazione al contesto esaminato.

L'oggettività garantisce un termine di paragone per il controllo dei bilanci rendendoli il più possibile univoci, non suscettibili a interpretazioni e conseguenti

¹⁹ A. QUAGLI, *I principi di derivazione professionale*, CLUEB, Bologna 2007, p. 30

applicazioni difformi e riducano i margini di discrezionalità al redattore del bilancio stesso. L'oggettività deve essere specificata in due aspetti fondamentali: come riduzione o assenza di trattamenti contabili consentiti e tra loro alternativi e come chiarezza delle prescrizioni contenute nel principio. L'assenza o la tendenza verso la riduzione delle alternative contabili consentite favorisce indubbiamente la comparabilità dei bilanci aziendali nel tempo (rispettivamente ai bilanci successivi) e nello spazio (relativamente ad altre aziende). L'oggettività, può essere intesa anche come *chiarezza*, nel senso di non ambiguità nei termini impiegati. Tale requisito, inoltre, presenta il rischio che la riduzione di alternative penalizzi la possibilità di rappresentare significativamente la realtà aziendale.

L'*analiticità*, implica il grado di dettaglio che caratterizza un principio contabile ed è strettamente collegata al tema dell'oggettività, intesa come chiarezza della disposizione; infatti quanto maggiore è il grado di dettaglio nella precisazione del trattamento contabile, tanto maggiore il principio sarà "oggettivo", e quindi in grado di ridurre la discrezionalità dei redattori del bilancio. Il criterio dell'analiticità può riguardare anche un altro aspetto, cioè quello dell'applicazione selettiva dei principi per settore produttivo o per dimensione aziendale, nel senso che può essere conveniente emanare principi contabili specifici per aziende appartenenti ad un settore caratterizzato da problematiche contabili molto particolari e per aziende contraddistinte da dimensioni notevolmente diverse. Pertanto, saranno analitici quei

principi che terranno in considerazione nella loro disciplina delle peculiarità settoriali e dimensionali.

L'*applicabilità*, deve essere facilmente riscontrata nelle regole di contabilizzazione da parte delle aziende e da parte dei revisori, per ridurre i costi di connessione alla loro adozione ed alla loro verifica. Tutti gli operatori della professione contabile sono concordi nel sostenere che un principio è da ritenersi valido quando i benefici derivanti dalla sua applicazione superano i relativi costi. La semplicità applicativa di un principio rappresenta un elemento che favorisce la generale accettazione del principio stesso.

II.4 LE TIPOLOGIE DEI PRINCIPI CONTABILI

Esistono numerose tipologie di principi contabili che vengono distinte per la fonte dalla quale esse provengono, in base all'oggetto specifico o al campo di applicazione in termini di aziende interessate. In base alla fonte dalla quale provengono, distinguiamo fondamentalmente cinque macro-categorie al cui interno sono individuabili ulteriori specificazioni. Esse sono²⁰:

1. *Principi contabili emanati da istituzioni pubbliche*: questi principi sono contenuti in norme di legge (in Italia facciamo riferimento a legislazione civile e fiscale) o in altri atti emanati da enti appartenenti alla pubblica

²⁰A. QUAGLI, *I principi contabili di derivazione professionale*, CLUEB, Bologna 2007, p. 40

amministrazione (in Italia ci riferiamo a decreti e regolamenti ministeriali, provvedimenti di enti coinvolti nell'amministrazione dell'economia, come Consob, Banca Italia, etc.). All'interno di questa categoria vanno inclusi anche i principi contabili contenuti in provvedimenti emanati da enti pubblici a carattere sovranazionale, come direttive dell'Unione Europea o, in misura minore, provvedimenti presi da organi dipendenti dall'ONU;

2. *Principi contabili contenuti in provvedimenti emanati da associazioni professionali indipendenti*, cioè non gerarchicamente subordinate ad organi pubblici, né a singole aziende o categorie di aziende. Questi possono essere, ad esempio, i principi contabili emanati dallo ISAC per il contesto internazionale, dal FASB per il contesto statunitense o dal CNDC-CNR per il contesto italiano;
3. *Principi contabili derivanti da provvedimenti adottati dalle singole aziende utilizzatrici o da gruppi di aziende*, come ad esempio i principi contabili utilizzati dall'ENI per la redazione dei bilanci delle aziende consociate;
4. *Principi contabili derivanti dalla dottrina ragionieristica*;
5. *Principi contabili derivanti dalla prassi*.

Le prime tre categorie sono caratterizzate dall'emanazione di principi rigidamente codificati ed a carattere normativo. Per carattere normativo si intende un principio contabile esplicitamente formulato nelle sue disposizioni e, come tale, dovrebbe esser caratterizzato da un ridotto grado di ambiguità, rendendo chiara la sua

interpretazione da parte dei vari utenti. Rappresentano, quindi, regole di comportamento che, però, impongono determinate soluzioni ai vari utilizzatori sulla base di ragionamenti più o meno esplicitati dagli enti emananti. All'interno di queste tre categorie possiamo ulteriormente individuare delle altre caratteristiche; si può generalmente dire che queste tipologie sono caratterizzate da un certo ordinamento gerarchico, nel senso che i principi contabili provenienti da disposizioni del legislatore o da altre istituzioni pubbliche tendono ad imporsi, in virtù del carattere cogente della legge e degli altri provvedimenti, sugli altri, che rappresentano quindi delle interpretazioni e delle integrazioni prime.

Bisogna sottolineare come i principi appartenenti alla prima categoria non siano rintracciabili in ogni Paese, in alcuni Paesi, quelli che gli esperti definiscono **codified roman** (cioè paesi di cultura latina), i principi contabili della prima categoria assumono un peso determinante. Questa tendenza poi a sfociare invece nei paesi in cui la matrice giuridica è di estrazione anglosassone, nei quali si tende ad affidare a regolamentazioni "privatistiche" la materia contabile e quindi assumerà maggior peso la seconda categoria di principi. Un'ultima distinzione operabile nelle prime tre categorie di principi è quella dell'interesse tutelato dalla normativa dei principi contabili. Si è detto in precedenza che il principio contabile serve a tre categorie di soggetti: aziende redattrici di bilanci, revisori, destinatari dell'informativa economico-finanziaria. Ad oggi, si può quindi dire che l'evoluzione della materia ha fatto sì che i principi contabili della prima e della

seconda categoria tendono a privilegiare esplicitamente la categoria dei destinatari del bilancio nel loro complesso, avendo riguardo pertanto al pubblico interesse. Al contrario, i principi della terza categoria curano come interesse specifico le aziende redattrici del bilancio.

Per quanto riguarda le ultime due categorie va subito sottolineato che i principi contabili derivanti dalla dottrina e dalla prassi non rappresentano necessariamente categorie diverse dalle precedenti. I principi contabili contenuti nei contributi dottrinali a differenza dei precedenti non hanno generalmente carattere rigidamente codificato, né necessariamente normativo. Effettivamente, nei testi dottrinali la questione è posta in termini più problematici, presentando spesso diverse alternative o contestualizzando le soluzioni proposte e quindi riducendo il carattere prescrittivo. Infine, va considerata la categoria dei principi contabili derivanti dalla prassi operativa che può essere considerata come la classe più antica dei principi contabili che si basava su consuetudini e sull'osservazione di quanto applicato in contesti simili. Il fatto che questi principi derivino da applicazioni concrete costituisce al tempo stesso una potenzialità e un limite: la potenzialità consiste nel fatto che, in quanto impiegati nella pratica, essi hanno già superato lo scoglio della loro accettazione da parte di una certa classe di utenti; il limite deriva dalla circostanza che non è immediatamente osservabile da un operatore esterno la logica sulla quale questi criteri si fondano, le premesse assunte e l'articolazione successiva del ragionamento.

CAPITOLO III: LA PIANIFICAZIONE AZIENDALE (ISA 300)

III.1 OGGETTO DELLA PIANIFICAZIONE

L'ISA 300 è quel principio di revisione che tratta della responsabilità del revisore nel pianificare la revisione contabile del bilancio. Lo scopo di questo documento è quello di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida per comprendere l'impresa e il contesto in cui opera, incluso il suo controllo interno, nonché per valutare i rischi di errori significativi nella revisione contabile del bilancio²¹.

Questo principio di revisione è entrato in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che sono iniziati dal 1 gennaio 2015 o negli anni successivi.

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

- Aiuta il revisore a rivolgere le dovute attenzioni alle aree importanti di revisione;
- Permette al revisore a identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;

²¹ CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Principi di revisione*, Giuffrè editore, Milano, 2007, pg. 151

- Fa in modo che il revisore sia in grado di organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione affinché questo 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, quando necessario, al coordinamento del lavoro svolto dai revisori delle componenti e dagli esperti.

III.2 IL RUOLO E LA TEMPISTICA DELLA PIANIFICAZIONE

La natura e l'estensione delle attività di pianificazione variano in virtù delle dimensioni e della complessità dell'impresa, dell'esperienza maturata dai membri chiave del team di revisione durante lo svolgimento dei precedenti incarichi presso l'impresa, e dei cambiamenti nelle circostanze che si verificano durante lo svolgimento dell'incarico di revisione.

La pianificazione rappresenta un processo continuo e iterativo che spesso inizia subito dopo, o in coincidenza, con la conclusione della precedente revisione. Prosegue, poi, sino alla conclusione dell'incarico di revisione in corso.

Tuttavia, la pianificazione implica la considerazione della tempistica di determinate attività e procedure di revisione che è necessario completare prima di procedere con le altre attività di revisione. Ad esempio, la pianificazione implica la necessità di considerare, prima dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi da parte del revisore, alcuni aspetti come:

- Le procedure di analisi comparativa da utilizzare come procedure di valutazione del rischio;
- Le attività da svolgere per acquisire una comprensione generale del quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa e di come l'impresa lo rispetti;
- La determinazione della significatività;
- Il coinvolgimento di esperti;
- Lo svolgimento di altre procedure di valutazione del rischio.

Il revisore può decidere di discutere con la direzione dell'impresa sugli elementi inerenti la pianificazione al fine di agevolare lo svolgimento e la gestione dell'incarico di revisione. Sebbene queste discussioni possano essere frequenti, il revisore ha, comunque, la responsabilità della strategia generale di revisione e del piano di revisione. In occasione di discussioni riguardanti aspetti inclusi nella

strategia generale di revisione o nel piano di revisione, è necessario fare attenzione a non compromettere l'efficacia della revisione. Ad esempio, la discussione con la direzione sulla natura e sulla tempistica delle procedure di revisione di dettaglio può compromettere l'efficacia della revisione rendendo le procedure di revisione eccessivamente prevedibili.

III.3 LA STRATEGIA DI REVISIONE

La prima cosa da definire quando parliamo di pianificazione è la strategia generale di revisione che viene presentata dal revisore. La strategia generale di revisione stabilisce l'ampiezza, la tempistica e la direzione della revisione e guida lo sviluppo del più dettagliato piano di revisione. La strategia deve includere tre aspetti fondamentali²²:

- La definizione delle caratteristiche dell'incarico e la relativa ampiezza, l'individuazione del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e su eventuali obblighi informativi di settore, e, infine, la localizzazione delle componenti dell'impresa o del gruppo;
- La definizione degli obiettivi dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica del lavoro e la natura delle

²² CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Principi di revisione*, Giuffrè editore, Milano, 2007, pg. 153

comunicazioni previste, tra cui le scadenze delle eventuali relazioni in fase di interim e della relazione finale, e in aggiunta, le date dei principali incontri previsti con la direzione e con i responsabili delle attività di governance;

- La considerazione di fattori rilevanti che determinano la focalizzazione del lavoro del team di revisione, come la determinazione di un appropriato livello di significatività, l'identificazione preliminare delle aree dove il rischio di errori significativi può essere più elevato, l'identificazione preliminare di componenti e saldi contabili significativi, la considerazione sull'opportunità di pianificare di ottenere elementi probativi sull'efficacia del controllo interno e l'identificazione di eventuali significativi sviluppi riguardo il quadro normativo applicabile dall'impresa, al settore, all'informativa finanziaria o ad altri aspetti pertinenti la revisione.

Nello sviluppare le strategie di revisione, il revisore definirà la natura, la tempistica, e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'intero incarico, al fine di permettere alla strategia di revisione di definire con chiarezza i seguenti aspetti:

- 1) Le risorse da dedicare a specifiche aree di revisione, come l'utilizzo del personale adeguatamente esperto per le aree a elevato rischio o il coinvolgimento di esperti per le materie più complesse;

- 2) La quantità di risorse da attribuire alle diverse aree di revisione, quali il numero dei membri del team che dovranno essere presenti alle conte fisiche delle rimanenze presso i principali magazzini, l'ampiezza del riesame del lavoro svolto da altri revisori in caso di revisione di gruppi, o il budget di revisione in ore da assegnare alle aree ad alto rischio;
- 3) Quando impiegare tali risorse e quindi decidere se farlo durante una fase di interim o a date prossime a quelle di chiusura;
- 4) 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 del riesame da parte dei responsabili del lavoro ed alla modalità del controllo di qualità del lavoro svolto.

Definita la strategia di revisione si potrà procedere con la seconda parte della pianificazione che consiste nello sviluppare un piano di revisione dettagliato per gli aspetti significativi nella strategia, sulla base della necessità di raggiungere gli obiettivi della revisione tramite un uso efficiente di risorse.

III.4 IL PIANO DI REVISIONE

Il revisore deve sviluppare un piano di revisione al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso²³. Il piano di revisione è più dettagliato della strategia di revisione e deve includere le indicazioni sulla natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione che devono essere svolte dai membri del team per ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi tali, appunto, da permettere la riduzione del rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso. La documentazione del piano di revisione serve anche a dare evidenza dell'adeguata pianificazione e dello svolgimento delle procedure di revisione che possono essere riviste ed approvate prima dello svolgimento delle procedure di revisione conseguenti. Il piano di revisione deve contenere:

- Una descrizione della natura, tempistica ed estensione delle procedure pianificate per la valutazione dei rischi di errori significativi, come osservato dal documento n. 135 “La comprensione dell’impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi”;
- Una descrizione della natura, tempistica ed estensione delle conseguenti procedure di revisione pianificate a livello di asserzioni per ogni classe di

²³ CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Principi di revisione*, Giuffrè editore, Milano, 2007, pg. 155

operazioni, saldo contabile ed informativa, come richiesto dal documento n. 330 “Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati”;

- Le altre procedure di revisione che è necessario svolgere per le finalità dell’incarico in conformità ai principi di revisione.

La pianificazione di queste procedure di revisione avviene durante lo svolgimento della revisione contabile, in base all’avanzamento del piano di revisione. Tuttavia, la pianificazione della natura, tempistica ed estensione di specifiche procedure di revisione conseguenti dipende dal risultato delle procedure di valutazione dei rischi.

III.5 MODIFICA DELLE DECISIONI PRESE IN SEDE DI PIANIFICAZIONE DURANTE LO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE

La strategie generale di revisione e il piano di revisione devono essere aggiornati e modificati secondo le necessità che intervengono durante lo svolgimento della revisione²⁴. La pianificazione, infatti, come già detto, rappresenta un processo continuo e iterativo durante lo svolgimento della revisione contabile. A causa di eventi inattesi, o di cambiamenti di condizioni, o di elementi probativi ottenuti dallo svolgimento delle procedure di revisione, il revisore può avere la necessità di modificare la strategia di revisione e il piano di revisione aggiornandoli in base alle

²⁴ CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Principi di revisione*, Giuffrè editore, Milano, 2007, pg. 155-156

nuove esigenze sopravvenute in risposta ai rischi identificati e valutati, modificando di conseguenza la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione pianificate.

III.6 DIREZIONE, SUPERVISIONE E RIESAME DEL LAVORO

Il revisore deve pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle attività direttive e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro²⁵. La natura, la tempistica e l'estensione delle attività direttive e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro dipendono da molti fattori, tra cui la dimensione e la complessità dell'impresa, le aree di revisione, il rischio di errori significativi e la capacità e competenza del personale che svolge l'attività di revisione. Il revisore pianifica la natura, tempistica ed estensione delle attività direttive e di supervisione dei membri del team di revisione sulla base della valutazione dei rischi di errori significativi. Al crescere del rischio valutato di errori significativi, il revisore di regola aumenta, per le aree a rischio, l'estensione e la frequenza delle attività di direzione e di supervisione dei membri del team e svolge un riesame più approfondito del lavoro.

²⁵ CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Principi di revisione*, Giuffrè editore, Milano, 2007, pg. 156

La revisione di imprese minori può essere svolta interamente dal responsabile dell'incarico di revisione; in queste circostanze non si pone il problema della direzione e della supervisione dei membri del team di revisione e del riesame del loro lavoro, in quanto il responsabile della revisione, avendo personalmente curato tutti i dettagli in tutti gli aspetti del lavoro, è informato di tutte le problematiche significative. Nonostante questo, comunque, il responsabile dell'incarico deve assicurarsi che la revisione sia svolta in conformità dei principi di revisione.

III.7 LA DOCUMENTAZIONE DELLA PIANIFICAZIONE

Il revisore deve documentare la strategia generale di revisione ed il piano di revisione, incluso in ogni cambiamento significativo apportato durante lo svolgimento dell'incarico. La documentazione della strategia generale di revisione predisposta deve comprendere²⁶ le decisioni principali necessarie per un'adeguata pianificazione della revisione e per la comunicazione di aspetti rilevanti al team di revisione. Tutta la documentazione deve essere sufficiente a dimostrare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, e delle procedure di revisione conseguenti pianificate, a livello di asserzioni, per ogni significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa in risposta ai rischi

²⁶ CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Principi di revisione*, Giuffrè editore, Milano, 2007, pg. 157

identificati e valutati. Il revisore per predisporre tutta la documentazione della strategia generale di revisione può avvalersi di programmi di lavoro standard o check-list opportunamente adatti alle particolarità dell'incarico. Le eventuali modifiche alla strategia generale di revisione o al piano di revisione inizialmente pianificati devono essere significativamente motivate, come anche le risposte del revisore agli eventi, condizioni o risultati delle procedure di revisione che hanno determinato tali cambiamenti. La forma e l'estensione della documentazione dipendono da circostanze come la dimensione e la complessità dell'impresa e le circostanze che caratterizzano lo specifico incarico di revisione.

CONCLUSIONI

All'interno di questo rapporto finale è emersa l'importanza fondamentale che ricopre la revisione aziendale per tutto il sistema economico-aziendale e di conseguenza, nello specifico, per le singole imprese. La revisione aziendale permette all'impresa di operare in estrema chiarezza e sicurezza, tant'è che essa viene definita come "un processo articolato di indagini documentali, effettuato dal revisore, nel rispetto di norme etico-professionali, al fine di formulare un giudizio professionale, indipendente e responsabilizzato sull'attendibilità del bilancio".

I principi contabili, dal canto loro, sono linee guida per la revisione e per il revisore stesso che è tenuto a svolgerla; sono stati normativamente introdotti per massimizzare l'efficacia dell'incarico di revisione e devono essere rispettati in tutto e per tutto da ogni soggetto che attua l'analisi revisionale.

È importante porgere particolare attenzione al principio che definisce la pianificazione (ISA 300). Essa è necessaria ai fini di tutta la revisione; un'adeguata pianificazione preliminare è in grado, infatti, di definire la strategia generale di revisione e l'elaborazione di un piano di revisione senza i quali la revisione non può neanche essere messa in atto. A dimostrazione dell'importanza e della significatività della pianificazione, vi è l'esistenza dei moltissimi vantaggi che si possono trarre da essa; riepilogando, infatti, quanto definito nel terzo capitolo, i vantaggi che ne derivano sono: un aiuto per il revisore ad individuare le aree aziendali che necessitano di maggiori attenzioni, permette di individuare e

correggere tempestivamente errori significativi all'interno del bilancio, permette al revisore di organizzarsi nel gestire al meglio l'incarico di revisione facendo in modo che venga svolto in modo efficace ed efficiente, facilita le attività di direzione e di supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro e, infine, fornisce supporto al coordinamento del lavoro svolto dai revisori delle componenti e dagli esperti.

BIBLIOGRAFIA:

- ALBERTO QUAGLI, *I principi contabili di derivazione professionale nella revisione del bilancio d'esercizio*, CLUEB, Bologna, 2007
- LUCIANO MARCHI, *Principi di revisione contabile: un approccio per cicli operativi*, Giuffrè Editore, Milano, 2005
- ANDREA NASINI, *La revisione contabile: analisi e procedure*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2001
- ROBERTO DI PIETRA, *La revisione legale in Italia: indagine sulle relazioni di revisione rilasciate dal 1993 al 2011*, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Milano, 2013
- CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Principi di revisione*, Giuffrè editore, Milano, 2007