

A.2.12 – Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300

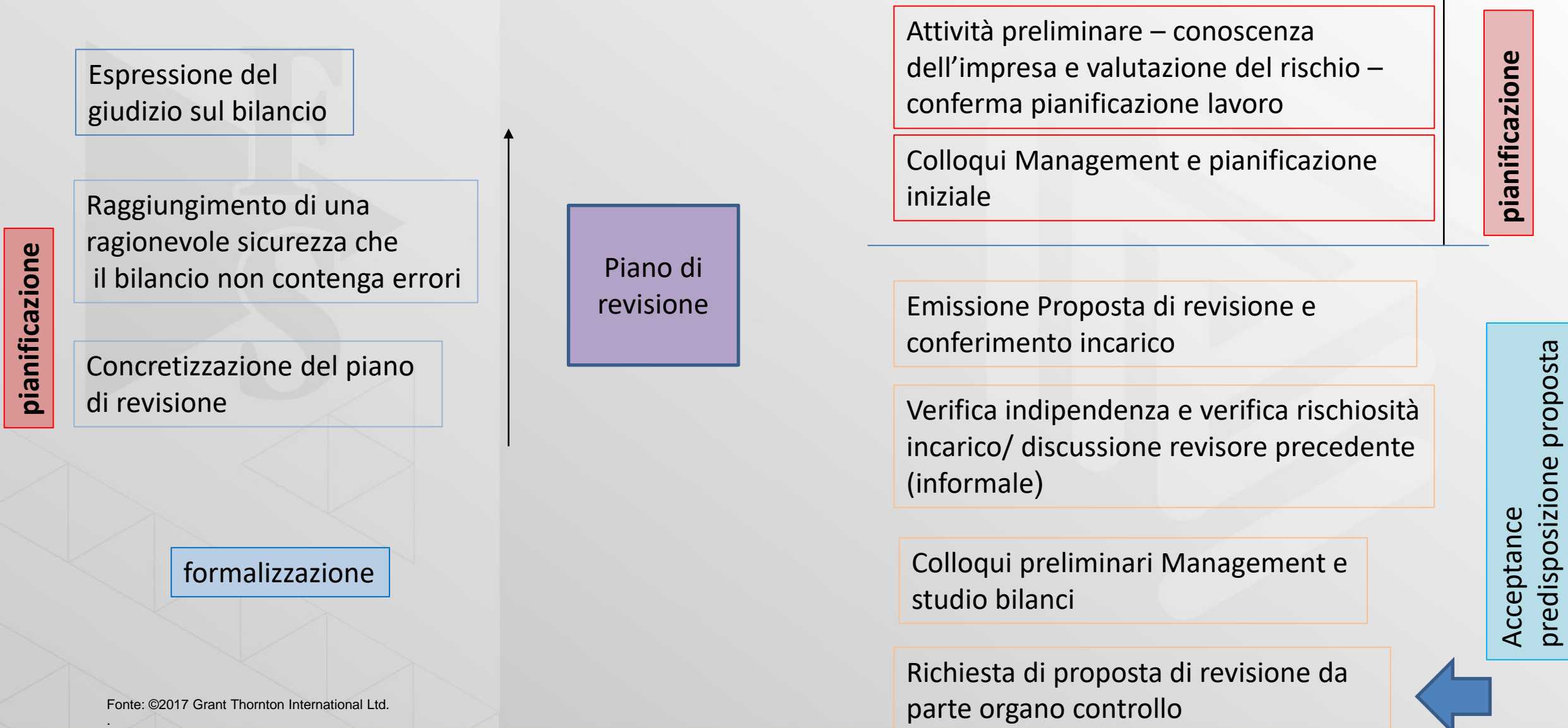
Pianificazione della revisione contabile di bilancio

Oggetto del principio

Il principio di revisione ISA ITALIA 300 riguarda la responsabilità del revisore nel pianificare la revisione contabile del bilancio.

- Il principio fa riferimento ad **incarichi di revisione contabile ricorrenti**. Gli ulteriori aspetti da considerare nel caso di un primo incarico di revisione sono identificati separatamente.
- ISA ITALIA 300 definisce le **regole generali di pianificazione** della revisione contabile affinché sia svolta in modo **efficace**.

Processo di revisione e pianificazione



- La natura e l'estensione delle attività di pianificazione variano in ragione delle **dimensioni e della complessità dell'impresa**, dell'esperienza maturata dai membri chiave del team, e **dei cambiamenti nelle circostanze** che si verificano durante lo svolgimento dell'incarico di revisione.
- La pianificazione non rappresenta una fase separata della revisione ma, al contrario, un processo continuo e iterativo.

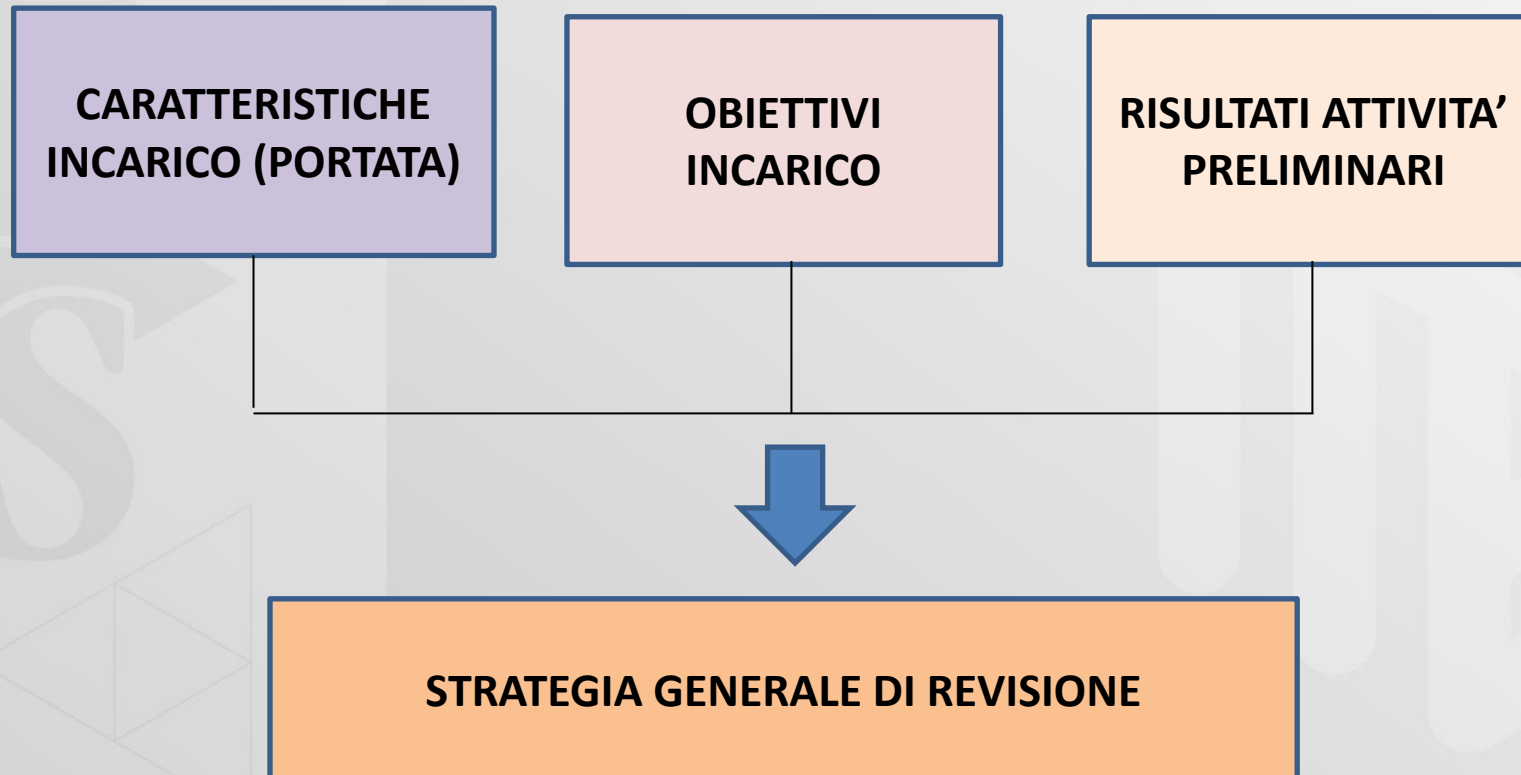
- Il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione sono coinvolti nella pianificazione della revisione per la loro esperienza e conoscenza.
- Il revisore può decidere di discutere con la direzione dell'impresa sugli elementi inerenti la pianificazione al fine di facilitare 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.

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.

Nel definire la **strategia generale di revisione**, il revisore deve:

- a) identificare le **caratteristiche** dell'incarico (la portata);
- b) determinare gli **obiettivi** dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni;
- c) considerare i **fattori** che sono significativi nell'indirizzare il lavoro del team di revisione;
- d) considerare i **risultati** delle attività preliminari e se le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico siano pertinenti;
- e) determinare la **natura**, la **tempistica** e l'**entità delle risorse necessarie** per lo svolgimento dell'incarico.

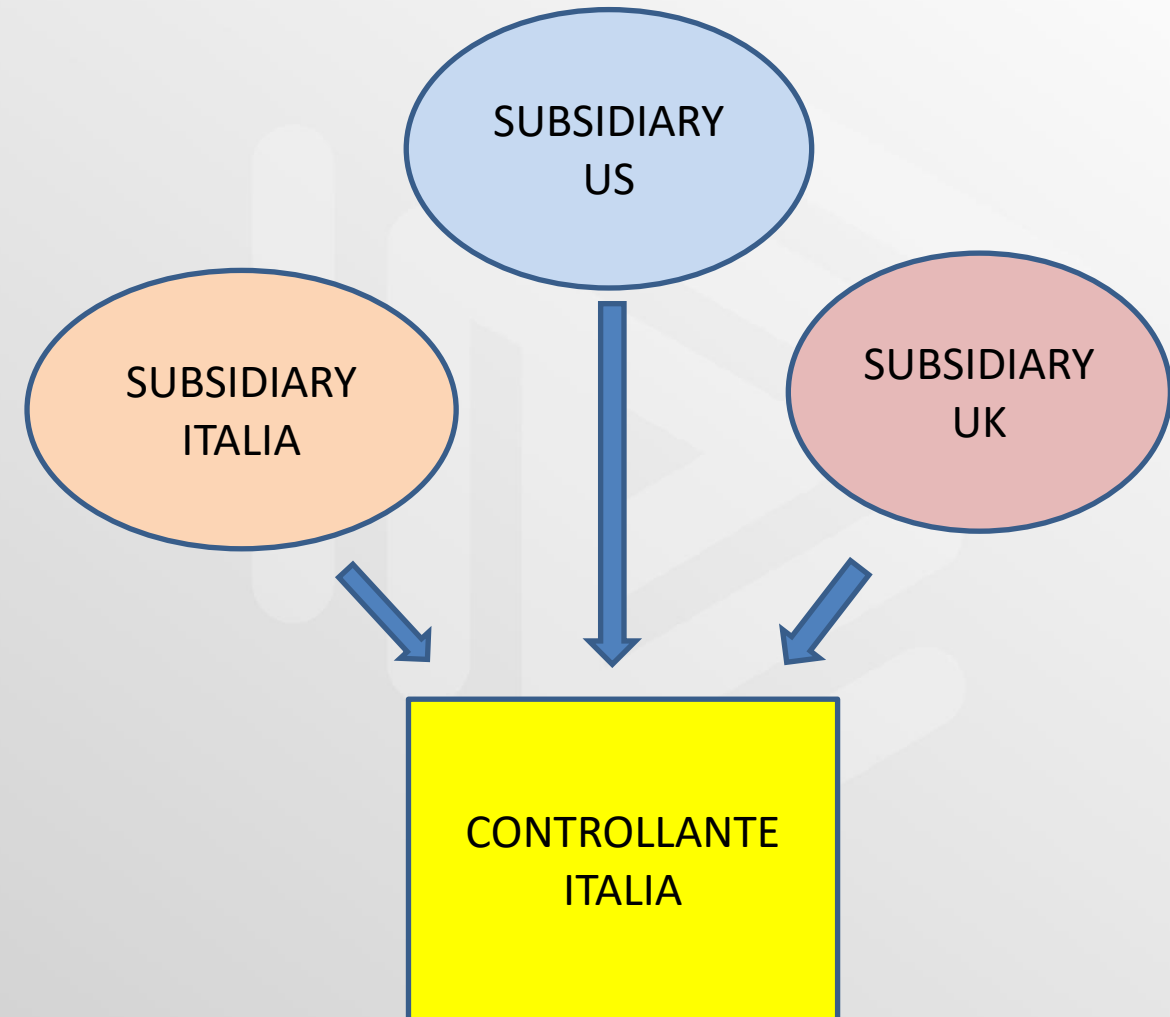
Attività di pianificazione



Esempio pianificazione

Strategia preliminare :

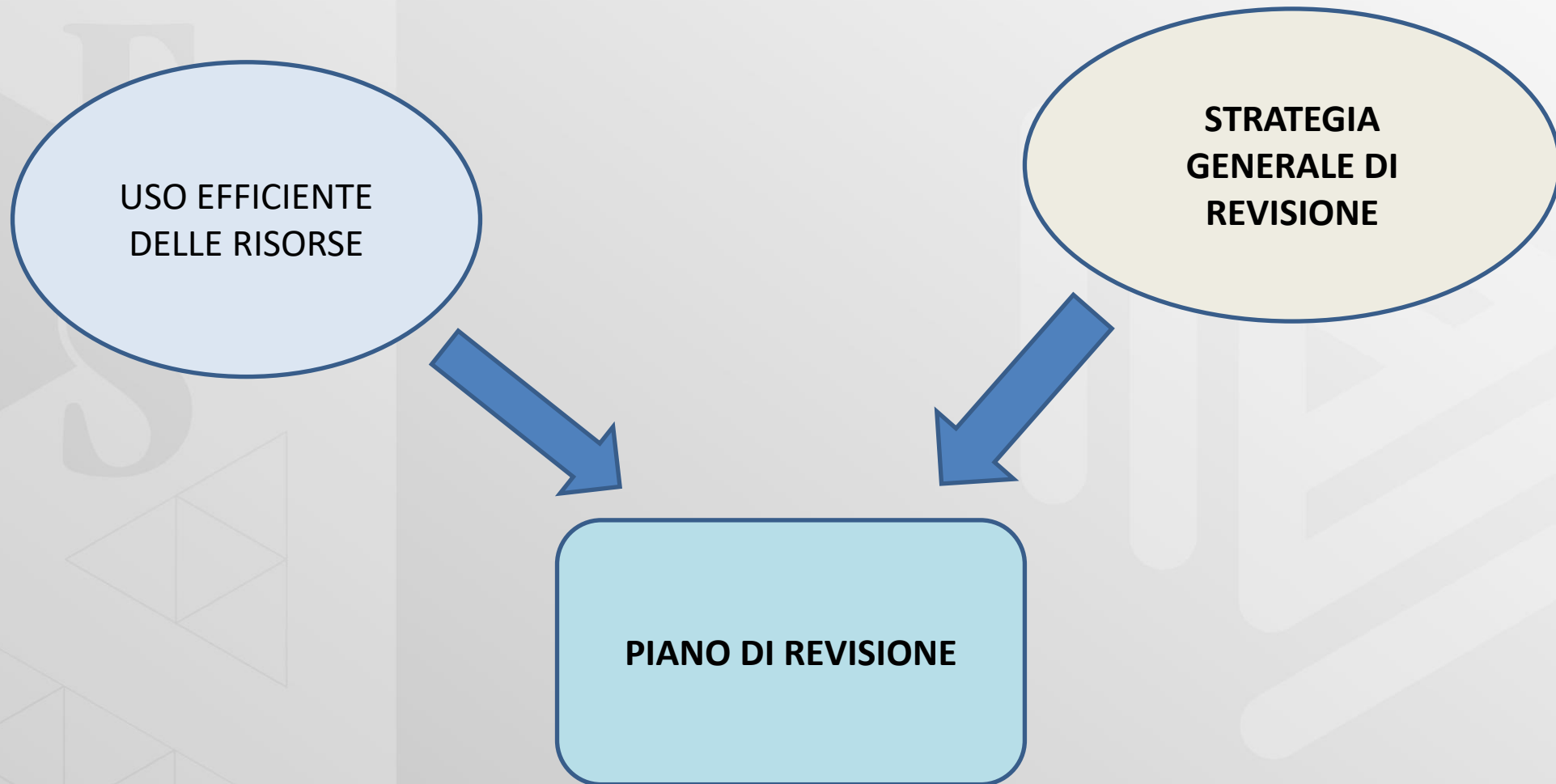
- Analisi pianificazione sulla base delle tempistiche chiusure civilistico / consolidato
- Review carte revisore precedente (se primo incarico)
- Scelta team Italiano e pianificazione interventi (interim, final ...)
- Pianificazione e Piano revisione
- Utilizzo degli esperti;
- Sub UK rilevante: full audit – istruzioni ISA 600 (oppure lavoro svolto team Italiano – no statutory)
- Sub US rilevante: full audit - istruzioni ISA 600
- Sub Italiana non rilevante: limited review scelta team
- Pianificazione inventari
- ETC...



Pianificazione



Pianificazione



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.

1. Indipendenza (valutazione preliminare: questionari di autovalutazione, analisi, autodichiarazione, valutazione corrispettivo)
2. Valutazione preliminare del rischio (analisi di bilancio)
3. Calcolo della significatività
4. Programmazione del lavoro (procedure)

1. Indipendenza (valutazione preliminare: questionari di autovalutazione, analisi, autodichiarazione, valutazione corrispettivo)

Indipendenza: questionari di auto-valutazione

1	Esistenza di relazioni dirette / indirette tra il revisore e la Società incaricante					SI	NO	diretta/indiretta
1.1	Relazioni di affari, incarichi di consulenza, altri servizi a pagamento						X	
	(Se SI, specificare: tipo di incarico, data, durata, importo, altre notizie)							
	tipo incarico	data	durata	importo	altre notizie			
1.2	Relazioni di lavoro diverse da quelle indicate al punto 1.1						X	
	(Se SI, specificare quali)							
	tipo di lavoro	data	durata	importo	altre notizie			
1.3	Relazioni familiari, di amicizia, conoscenza e regolare frequentazione:							
	Organo Societario	tipo di relazione		specifica				
	Soci/Azionisti	nessuna					X	
	Consiglio di Amministrazione	nessuna					X	
	Direzione Generale	nessuna					X	
	Direzione Amministrativa	nessuna					X	
	Altre funzioni apicali	nessuna					X	
	(Se SI, specificare quali e se dirette o indirette)							

- Assetto proprietario
- Composizione Organi
- Parenti, affini, amici, conoscenti

Indipendenza: questionari di auto-valutazione

2	Esistenza di relazioni dirette / indirette tra la "rete" di rapporti riferibili al revisore e la Società incaricante					SI	NO	diretta/indiretta
2.1	Relazioni di affari, incarichi di consulenza, altri servizi a pagamento						X	
	(Se SI, specificare: tipo di incarico, data, durata, importo, altre notizie)							
	tipo incarico	data	durata	importo	altre notizie			
2.2	Relazioni di lavoro diverse da quelle indicate al punto 1.1						X	
	(Se SI, specificare quali)							
	tipo di lavoro	data	durata	importo	altre notizie			
2.3	Relazioni familiari, di amicizia, conoscenza e regolare frequentazione:							
	Organo Societario	tipo di relazione		specificata				
	Soci/Azionisti	nessuna					X	
	Consiglio di Amministrazione	nessuna					X	
	Direzione Generale	nessuna					X	
	Direzione Amministrativa	nessuna					X	
	Altre funzioni apicali	nessuna					X	
	(Se SI, specificare quali e se dirette o indirette)							

- Assetto proprietario
- Composizione Organi
- Parenti, affini, amici, conoscenti
- Colleghe Studio Associato / Stp

Indipendenza: questionari di auto-valutazione

3	Esistenza di relazioni dirette / indirette diverse da quelle indicate ai punti precedenti tra il revisore e la Società incaricante					SI	NO	diretta/indiretta
							X	
(Se SI, specificare quali)								
	tipo di relazione	data	durata	importo	altre notizie			
4	Esistenza di relazioni dirette / indirette diverse da quelle indicate ai punti precedenti tra la "rete" di rapporti riferibili al revisore e la Società incaricante					SI	NO	diretta/indiretta
							X	
(Se SI, specificare quali)								
	tipo di relazione	data	durata	importo	altre notizie			

- Assetto proprietario
- Composizione Organi
- Parenti, affini, amici, conoscenti
- Collegi Studio Associato / Stp

Indipendenza: esito valutazione

rischi di **auto-riesame** (controllo di dati che il **revisore stesso** o altri soggetti appartenenti alla sua **rete** hanno contribuito a determinare)

interesse personale (conflitto di interessi)

esercizio di **patrocinio legale** (sia a **favore** che **contro** il soggetto sottoposto a revisione)

familiarità ovvero di **intimidazione** derivanti da relazioni **finanziarie**, **d'affari**, di **lavoro**, **personali** o di ogni **altro genere** instaurate tra la **società** da assoggettare a revisione legale e il **revisore** o la sua **rete** e dalle quali un **terzo soggetto**, informato, obiettivo e ragionevole, trarrebbe la **conclusione** che l'**indipendenza** del revisore risulti **compromessa**

compenso adeguato all'impegno richiesto

Indipendenza: adeguatezza compenso

Indipendenza preventiva - verifica dell'adeguatezza del corrispettivo

Incaricante	Società "Alfa" S.p.A.		Data	27/09/2021
-------------	-----------------------	--	------	------------

n. ordine	Attività da svolgere	n.	impegno in ore	totale ore
1	Attività generali in fase di accettazione e svolgimento incarico			
1.1	Verifica dell'indipendenza, analisi del rischio	1	4	4
1.2	Pianificazione e programmazione del lavoro	1	8	8
1.3	Definizione e revisione delle procedure	2	8	16
1.4	Monitoraggio della qualità del lavoro	1	4	4
	Parziale			32

Indipendenza: adeguatezza compenso

Indipendenza preventiva - verifica dell'adeguatezza del corrispettivo

Incaricante	Società "Alfa" S.p.A.		Data	27/09/2021
2	Attività periodiche durante lo svolgimento dell'incarico			
2.1	Verifiche trimestrali	4	4	16
2.2	Verifiche per l'emissione della relazione di bilancio	2	4	8
2.3	Verbalizzazione verifiche e relazione di bilancio	1	8	8
2.4	Ispezioni, osservazioni, verifiche non programmate	4	2	8
2.5	Interviste e colloqui con l'area operativa	2	2	4
2.6	Interviste e colloqui con i responsabili della governance	2	2	4
2.7	Partecipazioni alle sedute dell'organo amministrativo	2	2	4
2.8	Partecipazioni alle sedute dell'Assemblea	2	2	4
	Parziale			56

Indipendenza: adeguatezza compenso

Indipendenza preventiva - verifica dell'adeguatezza del corrispettivo

Incaricante	Società "Alfa" S.p.A.		Data	27/09/2021
3	Attività periodiche di gestione e archiviazione fascicoli			
3.1	Verifica della completezza della documentazione	2	1	2
3.2	Chiusura e archiviazione del fascicolo di revisione	1	1	1
	Parziale			3
	Totale preventivo impegno in ore per attività programmate			91
	Stima delle attività non previste / non programmate	5%		5
	TOTALE IMPEGNO IN ORE STIMATO			96
	Compenso / corrispettivo proposto / deliberato			5.000,00 €
	Compenso orario corrispondente all'impegno stimato			52,08 €
	Compenso orario minimo per la verifica di adeguatezza			50,00 €
	Esito della verifica del compenso / corrispettivo			adeguato

All'esito ed analisi dei questionari di autovalutazione opportunamente documentati, **Autodichiarazione del revisore** in merito a:

- **Assenza di situazioni** in grado di minacciare o ledere l'indipendenza

In alternativa, se tali situazioni esistono

- **Valutazione del rischio e misure adottate** per il suo contenimento (adeguate e documentate)

2. Valutazione preliminare del rischio (analisi di bilancio)

In pratica: info generali e «criticità» di bilancio

Partiamo dal
bilancio xbrl

Società «Alfa» S.p.A.
Bilancio di esercizio al 31-12-2019

Dati anagrafici

Sede in	
Codice Fiscale	
Numero Rea	
P.I.	
Capitale Sociale Euro	260.000 i.v.
Forma giuridica	SPA
Settore di attività prevalente (ATECO)	721909
Società in liquidazione	no
Società con socio unico	no
Società sottoposta ad altrui attività di direzione e coordinamento	si
Denominazione della società o ente che esercita l'attività di direzione e coordinamento	SRL
Appartenenza a un gruppo	no

- S.p.A.
- Capitale 260.000 €
- Controllata da una SRL
- Attività Ateco 72.19.09:
- Ricerca e sviluppo sperimentale nel campo delle altre scienze naturali e dell'ingegneria

In pratica ...

	31-12-2019	31-12-2018
Stato patrimoniale		
Attivo		
B) Immobilizzazioni		
I - Immobilizzazioni immateriali	52.236	107.320
II - Immobilizzazioni materiali	588.767	627.289
III - Immobilizzazioni finanziarie	53.881	53.920
Totale immobilizzazioni (B)	694.884	788.529
C) Attivo circolante		
I - Rimanenze	525.430	794.304
II - Crediti		
esigibili entro l'esercizio successivo	2.716.091	2.036.385
Totale crediti	2.716.091	2.036.385
IV - Disponibilità liquide	210.497	221.459
Totale attivo circolante (C)	3.452.018	3.052.148
D) Ratei e risconti	42.081	27.022
Totale attivo	4.188.983	3.867.699

- Immobilizzazioni
- **Rimanenze**
- **Crediti**
- Disponibilità
Liquide

In pratica ...

Passivo		
A) Patrimonio netto		
I - Capitale	260.000	260.000
IV - Riserva legale	52.000	52.000
V - Riserve statutarie	268.459	268.459
VI - Altre riserve	753.906	855.307
VIII - Utili (perdite) portati a nuovo	(72.021)	(259.503)
IX - Utile (perdita) dell'esercizio	382.009	187.482
X - Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio	(22.100)	(113.688)
Totale patrimonio netto	1.622.253	1.250.057
C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato		
	806.276	803.013
D) Debiti		
esigibili entro l'esercizio successivo	1.606.168	1.503.948
esigibili oltre l'esercizio successivo	154.286	310.681
Totale debiti	1.760.454	1.814.629
Totale passivo	4.188.983	3.867.699

- Patrimonio Netto
- **Debiti**
- **T.F.R.**



Indicatori e criticità

- **Copertura immobilizzazioni**
- **Disponibilità (liquidità)**

In pratica ...

	31-12-2019	31-12-2018
Conto economico		
A) Valore della produzione		
1) ricavi delle vendite e delle prestazioni	5.095.772	4.118.282
2), 3) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti e dei lavori in corso su ordinazione	(268.874)	(211.832)
3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione	(268.874)	(211.832)
5) altri ricavi e proventi		
contributi in conto esercizio	7.000	438.983
altri	164.038	136.658
Totale altri ricavi e proventi	171.038	575.641
Totale valore della produzione	4.997.936	4.482.091

- Ricavi v. e p.
- **Rimanenze**
- **Altri ricavi**



Indicatori e criticità

- **Crediti / Ricavi**
- **Valutazione lavori in corso**
- **Variazioni significative**

In pratica ...

B) Costi della produzione		
6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	76.962	108.903
7) per servizi	1.957.442	1.686.554
8) per godimento di beni di terzi	368.432	357.155
9) per il personale		
a) salari e stipendi	1.383.095	1.361.496
b) oneri sociali	414.171	417.918
c), d), e) trattamento di fine rapporto, trattamento di quiescenza, altri costi del personale	131.408	129.023
c) trattamento di fine rapporto	111.259	110.690
e) altri costi	20.149	18.333
Totale costi per il personale	1.928.674	1.908.437
10) ammortamenti e svalutazioni		
a), b), c) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali, altre svalutazioni delle immobilizzazioni	121.012	140.821
a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	55.084	78.945
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali	65.928	61.876
Totale ammortamenti e svalutazioni	121.012	140.821
14) oneri diversi di gestione	55.370	79.661
Totale costi della produzione	4.507.892	4.281.531
Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)	490.044	200.560

- Costi per servizi
- **God. Beni di terzi**
- **Personale**



Indicatori e criticità:

- **Valore Aggiunto**
- **Margine Operativo Lordo**

In pratica ...

C) Proventi e oneri finanziari

16) altri proventi finanziari

a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni

altri	0	1.707
-------	---	-------

Totale proventi finanziari da crediti iscritti nelle immobilizzazioni	0	1.707
---	---	-------

d) proventi diversi dai precedenti

altri	29	25
-------	----	----

Totale proventi diversi dai precedenti	29	25
--	----	----

Totale altri proventi finanziari	29	1.732
----------------------------------	----	-------

17) interessi e altri oneri finanziari

altri	1.321	3.500
-------	-------	-------

Totale interessi e altri oneri finanziari	1.321	3.500
---	-------	-------

17-bis) utili e perdite su cambi	(92)	2.473
----------------------------------	------	-------

Totale proventi e oneri finanziari (15 + 16 - 17 + - 17-bis)	(1.384)	705
--	---------	-----

- **Oneri finanziari**
- **Utili e perdite su cambi**



Indicatori e criticità:

- **Oneri fin./ Debiti**
- **Operazioni con l'estero**

In pratica ...

D) Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie		
19) svalutazioni		
a) di partecipazioni	53.035	0
Totale svalutazioni	53.035	0
Totale delle rettifiche di valore di attività e passività finanziarie (18 - 19)	(53.035)	0
Risultato prima delle imposte (A - B + - C + - D)	435.625	201.265
20) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate		
imposte correnti	53.616	13.783
Totale delle imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	53.616	13.783
21) Utile (perdita) dell'esercizio	382.009	187.482

- Svalutazioni
- Risultato
- Imposte



Indicatori e criticità:

- Perdite da partecipazioni
- Fiscalità
- Redditività

In pratica ...

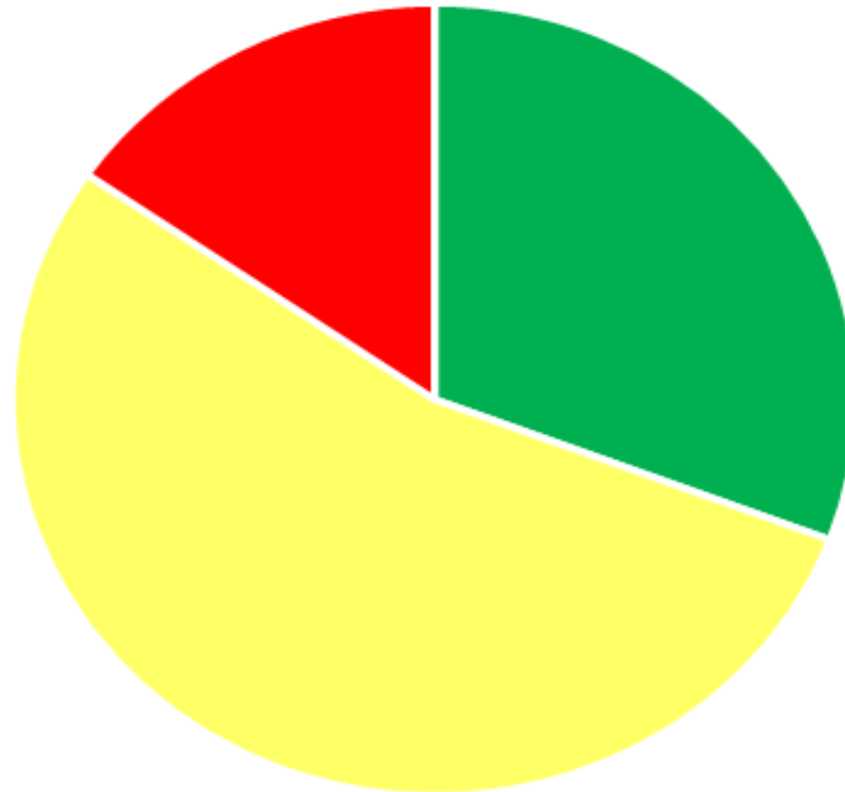
voce di bilancio / indicatore / criticità	valore	rischio di bilancio			annotazioni
		basso	moderato	alto	
Capitale Sociale	260.000	x			minimo 50.000
Società controllata da una S.r.l.			x		acquisire dati e info
Rimanenze	525.000		x		verifica criteri
Crediti	2.716.000		x		verifica solvibilità
Debiti	1.760.000		x		verifica natura
T.F.R.	806.000		x		scarso incremento
Rapporto di copertura immobilizzazioni	2,333813	x			solidità patrimoniale
Indice di liquidità	0,123095			x	insufficiente
Indice di disponibilità	1,961364		x		appena sufficiente
Crediti / Ricavi	0,543417			x	troppo elevato
Costi per godimento beni di terzi	368.000		x		acquisire dati e info
Valore Aggiunto	2.539.730	x			buono
Margine Operativo Lordo	666.426	x			buono
RIEPILOGO		4	7	2	RISCHIO MODERATO

È possibile svolgere una prima analisi che consente di valutare il rischio di bilancio

La valutazione del rischio è utilizzabile per l'accettazione dell'incarico e per la pianificazione del lavoro

In pratica ...

Rischio di bilancio



■ basso ■ moderato ■ alto

È possibile svolgere una prima analisi che consente di valutare il rischio di bilancio

La valutazione del rischio è utilizzabile per l'accettazione dell'incarico e per la pianificazione del lavoro

3. Calcolo della significatività

- Obiettivo della revisione legale è quello verificare che il bilancio e l'informativa finanziaria nel suo complesso non siano viziati da errori significativi
- Per «significativo» si intende un errore (o più errori) tali da poter indurre un soggetto terzo (obiettivo, informato e ragionevole) a trarre conclusioni erranee rispetto alla reale situazione finanziaria, economica e patrimoniale

- Possiamo dedurre che un errore o più errori siano significativi quando la loro entità quantitativa e qualitativa assume una rilevanza tale da generare un disallineamento non riconoscibile tra situazione rappresentata nell'informativa finanziaria e situazione reale
- La significatività può quindi essere intesa come la soglia qualitativa superata la quale un errore diviene significativo

- Il calcolo della significatività è un'operazione complessa, che deve essere necessariamente contestualizzata. Al riguardo devono essere applicati alcuni principi specifici:
 1. Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 315 – L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera
 2. Principio di revisione internazionale (ISA Italia) 320 – Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile

In pratica: individuare le voci «significative»

	31-12-2019	31-12-2018
Stato patrimoniale		
Attivo		
B) Immobilizzazioni		
I - Immobilizzazioni immateriali	52.236	107.320
II - Immobilizzazioni materiali	588.767	627.289
III - Immobilizzazioni finanziarie	53.881	53.920
Totale immobilizzazioni (B)	694.884	788.529
C) Attivo circolante		
I - Rimanenze	525.430	794.304
II - Crediti		
esigibili entro l'esercizio successivo	2.716.091	2.036.385
Totale crediti	2.716.091	2.036.385
IV - Disponibilità liquide	210.497	221.459
Totale attivo circolante (C)	3.452.018	3.052.148
D) Ratei e risconti	42.081	27.022
Totale attivo	4.188.983	3.867.699

- Rimanenze
- Crediti

In pratica ...

B) Costi della produzione		
6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	76.962	108.903
7) per servizi	1.957.442	1.686.554
8) per godimento di beni di terzi	368.432	357.155
9) per il personale		
a) salari e stipendi	1.383.095	1.361.496
b) oneri sociali	414.171	417.918
c), d), e) trattamento di fine rapporto, trattamento di quiescenza, altri costi del personale	131.408	129.023
c) trattamento di fine rapporto	111.259	110.690
e) altri costi	20.149	18.333
Totale costi per il personale	1.928.674	1.908.437
10) ammortamenti e svalutazioni		
a), b), c) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali, altre svalutazioni delle immobilizzazioni	121.012	140.821
a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	55.084	78.945
b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali	65.928	61.876
Totale ammortamenti e svalutazioni	121.012	140.821
14) oneri diversi di gestione	55.370	79.661
Totale costi della produzione	4.507.892	4.281.531
Differenza tra valore e costi della produzione (A - B)	490.044	200.560

- **Costi per servizi**
- **God. Beni di terzi**
- **Personale**



Indicatori e criticità:

- **Valore Aggiunto**
- **Margine Operativo Lordo**

In pratica ...

D) Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie		
19) svalutazioni		
a) di partecipazioni	53.035	0
Totale svalutazioni	53.035	0
Totale delle rettifiche di valore di attività e passività finanziarie (18 - 19)	(53.035)	0
Risultato prima delle imposte (A - B + - C + - D)	435.625	201.265
20) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate		
imposte correnti	53.616	13.783
Totale delle imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate	53.616	13.783
21) Utile (perdita) dell'esercizio	382.009	187.482

- **Risultato Lordo**
- **Risultato Netto**

Stima delle variazioni

voci significative	valore	variaz. %	variaz. +	variaz. -
Rimanenze	525.430	5,00%	26.272	-26.272
Crediti	2.716.091	3,00%	81.483	-81.483
Costi per servizi	1.957.442	3,00%	58.723	-58.723
Costi per god.beni di di terzi	368.432	5,00%	18.422	-18.422
Costi del personale	1.928.674	5,00%	96.434	-96.434
Totali e media variazioni	7.496.069	3,75%	281.334	-281.334

Incidenza delle variazioni

Indicatore	valore	variaz. +	variaz. -	variaz. %
Valore Aggiunto	2.539.730	2.310.940	2.768.520	9,01%
Margine Operativo Lordo	666.426	437.636	895.216	34,33%
Risultato prima delle imposte	435.625	206.835	664.415	52,52%
Risultato dopo le imposte	382.009	134.443	431.870	13,05%
Valore della produzione	4.997.936	5.024.208	4.971.664	-0,53%

- Soglia di significatività:**
- Minima 3%
 - Massima 5%
 - **Media 3,75%**

4. Programmazione del lavoro (procedure)

Definire le procedure

- La strategia di revisione, nell'esempio, è mirata alla verifica particolare delle voci individuate come maggiormente significative:
 1. Rimanenze
 2. Crediti
 3. Costi per servizi
 4. Costi per god. Beni di terzi
 5. Costi del personale
- Deve tenere conto anche:
 - a. Della verifica di tutte le altre voci
 - b. Della qualità nello svolgimento del lavoro

Definire le procedure

Devono essere definite adeguate procedure:

- **di conformità**, per accertare l'attendibilità del sistema di controllo interno (separazione dei compiti, competenze, esistenza procedure ed effettivo utilizzo, formazione e aggiornamento del personale, strutture hardware e software adeguate...)
- **di validità**, per ottenere conferma dell'esattezza dei dati contabili e delle informative (osservazioni, ispezioni, conte fisiche, campionamenti, conferme esterne, circolarizzazioni)

Modifiche al piano di revisione

Il revisore deve aggiornare e modificare la strategia generale di revisione e il piano di revisione secondo quanto necessario nel corso dello svolgimento della revisione.



A causa di **eventi inattesi**, o di **cambiamenti nelle condizioni**, o di **elementi probativi acquisiti** dai risultati delle procedure di revisione, il revisore può avere la necessità di **modificare la strategia generale di revisione** e il **piano di revisione** e, quindi, la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti pianificate, sulla base della **riconsiderazione dei rischi identificati e valutati**. Ciò si può verificare nel caso in cui il revisore venga a conoscenza di informazioni che divergono significativamente da quelle disponibili all'epoca della pianificazione delle procedure di revisione.

(esempio: nel mese di novembre, dopo aver svolto la fase di preliminary, emerge che la società non rispetterà a fine anno i *covenants* finanziari su un finanziamento e l'istituto di credito eserciterà la facoltà di richiedere il rimborso anticipato dell'intero finanziamento entro il mese di giugno $x+1$ → modifica piano di revisione in relazione alle procedure di *going concern*).

Attività di direzione e supervisione

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.



La natura, la tempistica e l'estensione della direzione e supervisione dei membri del team di revisione, e del riesame del loro lavoro, dipendono da molti fattori quali:

- le dimensioni e la complessità dell'impresa;
- l'area della revisione;
- i rischi identificati e valutati di errori significativi;
- le capacità e la competenza dei singoli membri del team che svolgono il lavoro di revisione.

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 contiene ulteriori linee guida in merito alla direzione, alla supervisione e al riesame del lavoro di revisione.

Documentazione

Il revisore deve includere nella documentazione della revisione

1

a) la **strategia generale** di revisione

2

b) il **piano** di revisione

3

c) **qualunque modifica significativa** apportata ad essi nel corso dell'incarico di revisione, e le ragioni di tali modifiche

a) La strategia generale di revisione

La documentazione della strategia generale di revisione rappresenta l'evidenza delle principali decisioni assunte dal revisore, considerate necessarie per un'adeguata pianificazione della revisione e per la comunicazione di aspetti significativi al team di revisione. Ad esempio, **il revisore può riepilogare la strategia generale di revisione in forma di memorandum** contenente le principali decisioni che riguardano in generale la portata, la tempistica e lo svolgimento della revisione.

→ Nel caso di azione di responsabilità nei confronti del revisore/controllo qualità è fondamentale documentare il lavoro svolto per dimostrare la sua compliance con gli ISA

b) Il piano di revisione

La documentazione del piano di revisione rappresenta l'evidenza della natura, della tempistica e dell'estensione delle procedure di valutazione del rischio e delle procedure di revisione pianificate a livello di asserzioni, in risposta ai rischi identificati e valutati.

Deve quindi rappresentare **l'evidenza dell'adeguata pianificazione** delle procedure di revisione e consente il riesame e l'approvazione delle stesse prima del loro svolgimento.

Il revisore può utilizzare programmi di revisione standard (check-list) per il completamento del lavoro, adattati alle circostanze dell'incarico.

c) Modifiche significative apportate

Nello svolgimento delle attività di revisione è **possibile che vengano acquisiti dati e informazioni tali da rendere necessario modificare la strategia ed il piano di revisione adottati**. Di conseguenza, queste modifiche produrranno cambiamenti anche nella natura, nella tempistica e nell'estensione delle procedure di revisione pianificate in precedenza. In questi casi è necessario che il revisore produca una opportuna **evidenza documentale in merito alle modifiche apportate**:

- **alla strategia ed al piano di revisione**, spiegandone le motivazioni;
- alla strategia generale ed al piano di revisione definitivamente adottati dopo le modifiche apportate.

Tale evidenza servirà a documentare anche la risposta appropriata, da parte del revisore, ai cambiamenti significativi che si sono verificati e che ha riscontrato durante la revisione

La definizione della strategia generale di revisione per l'impresa di dimensioni minori non rappresenta necessariamente un'attività complessa o laboriosa: un memorandum redatto al completamento della precedente revisione, aggiornato ai fini dell'incarico in corso, può servire come documentazione della strategia di revisione.

Imprese di dimensioni minori

- **Per il piano di revisione possono essere utilizzati programmi di revisione standard o check-list**, redatti sulla base del presupposto di un numero ridotto di attività di controllo pertinenti purché siano adattati alle circostanze dell'incarico, incluse le valutazioni del rischio da parte del revisore
- 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
- **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.

Ulteriori aspetti da considerare

Gli ulteriori aspetti che il revisore può considerare nella definizione della strategia generale di revisione e del piano di revisione, nel caso di un primo incarico, comprendono:

- **colloqui con il revisore precedente** finalizzati, ad esempio, al riesame delle sue carte di lavoro (ISA 510);
- eventuali **problematiche di maggior rilievo 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** (ISA 510);
- altre procedure richieste dal sistema di controllo della qualità del soggetto incaricato della revisione applicabile ai nuovi incarichi di revisione.