



ORDINE  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI  
CONTABILI

Brescia – 24 novembre 2020

## Commissione Consultiva Revisione Legale

# Le peculiarità della revisione delle nano-imprese

---

**Dott.ssa Elisabetta Casella**

---

**Il piano di lavoro della revisione delle  
piccole imprese**

---



# Il piano di lavoro del revisore e la sua pianificazione

---

Il piano di lavoro del revisore parte dalla pianificazione e nell'ambito dei principi di revisione ISA Italia, troviamo l'ISA 300 dal titolo

## PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

In base al quale **il lavoro di revisione deve essere pianificato**

per raggiungere gli **obiettivi** della revisione

e

determinare i **metodi** più efficaci per perseguirli

# La pianificazione del lavoro

---

La **pianificazione** precede l'**azione** e ne rappresenta il presupposto necessario. Essa domanda tempo, esperienza e conoscenza piena del processo di revisione. Tuttavia, la pianificazione deve essere adattata alla dimensione del cliente, potendo, nelle imprese di minori dimensioni, essere meno ampia e complessa rispetto alle imprese di maggiori dimensioni.

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 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 del lavoro

---

I vantaggi della pianificazione:

- considerando la rilevanza e i rischi, il revisore si concentra su ciò che è importante e soprattutto sulle aree a elevato rischio, che necessitano di particolare attenzione;
- il revisore stabilisce il grado di convincimento da ottenere durante la revisione e stabilisce in anticipo quali saranno le fonti che gli consentiranno di raggiungere questo scopo;
- il revisore considera l'opportunità di una rotazione dell'enfasi nel lavoro di revisione e dell'uso della conoscenza globale del cliente derivante dalla revisione per migliorare l'efficienza del suo lavoro

# Documentazione del piano di revisione

---

Il revisore deve includere nella documentazione della revisione:

- a) la strategia generale di revisione;
- b) il piano di revisione;
- c) qualunque modifica significativa apportata ad essi nel corso dell'incarico di revisione;
- d) le ragioni di tali modifiche.

# Il piano di lavoro del revisore e la sua pianificazione

---

Nella pianificazione della revisione abbiamo

FASE 1

**Definizione della strategia generale di revisione**

FASE 2

**Elaborazione di un piano di revisione**

# Il piano di lavoro del revisore e la sua pianificazione

---

Le due fasi sono **sequenziali**, **iterative** e **complementari**.

Sono **sequenziali** perché la formulazione della strategia precede, in senso logico, la predisposizione del piano.

Sono **iterative** perché il revisore, mano a mano che procede nel proprio incarico, raccoglie ulteriori elementi probativi che possono indurlo a rivedere l'una e l'altra.

Sono **complementari** perché svolgono funzioni differenti, ma che si integrano a vicenda.

# Definizione della strategia generale

---

Lo sviluppo della strategia generale di revisione consente al revisore di definire:

- la portata o ampiezza
- la tempistica
- la direzione della revisione

che poi guideranno l'elaborazione del piano di revisione.

# Definizione della strategia generale

---

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

1. determinare gli **obiettivi** dell'incarico con riferimento all'emissione delle relazioni, per pianificare la tempistica della revisione e la natura delle comunicazioni previste;
2. identificare le **caratteristiche** dell'incarico e quindi la sua ampiezza, con riferimento al quadro normativo e ad eventuali obblighi del settore di appartenenza;
3. individuare un adeguato livello di **significatività**;
4. le aree di rischio e di possibili errori significativi;

# Definizione della strategia generale

---

5. le risorse necessarie per svolgere l'incarico;
6. considerare i risultati delle attività preliminari dell'incarico e, ove applicabile, le conoscenze acquisite nel corso di altri incarichi svolti per l'impresa dal responsabile dell'incarico;
7. determinare la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico.

# Strategia generale della revisione

---

Il contenuto della strategia generale di revisione abbraccia la natura e gli obiettivi dell'incarico, i fattori rilevanti per l'organizzazione e la pianificazione del lavoro nonché le informazioni di cui il revisore già dispone (derivanti dalla fase di accettazione dell'incarico o da altri incarichi).

# Strategia generale della revisione

---

La strategia generale di revisione si sostanzia in un'analisi che:

- mette a fuoco le caratteristiche dell'impresa revisionata;
- consente l'identificazione delle risorse da dedicare all'incarico;
- conduce alla formulazione di una stima preliminare dell'impegno (in termini di tempo) necessario per lo svolgimento dell'incarico.

L'analisi tiene conto di tutte le informazioni possedute e delle procedure svolte fino a quel momento e **definisce le linee generali dell'intero processo di revisione**, che successivamente dovranno essere articolate in un piano di dettaglio.

# Strategia generale della revisione

---

Nella revisione delle nano-impresе, il lavoro può essere interamente svolto da un team di revisione molto ristretto, spesso si tratta di un professionista con un collaboratore, pertanto il coordinamento e la comunicazione tra i suoi membri sono più semplici.

La definizione della strategia generale di revisione per una nano-impresa non rappresenta necessariamente un'attività complessa o laboriosa poiché essa è influenzata dalle dimensioni dell'impresa e può riassumersi con un breve MEMORANDUM.

# Strategia generale della revisione

---

L'appendice del principio Isa 300 suggerisce alcuni degli elementi che il revisore può prendere in considerazione nella definizione della strategia generale

- 1) la conoscenza dell'azienda e della sua attività;
- 2) la valutazione dell'affidabilità del sistema di controllo interno;
- 3) le procedure di analisi comparativa;
- 4) l'identificazione preliminare delle componenti, delle classi di operazioni e dei saldi contabili maggiormente significativi;
- 5) l'identificazione preliminare dei rischi del processo di revisione.

# Il piano di revisione

---

Una volta definita la strategia generale di revisione, si può elaborare un piano di revisione per fronteggiare i diversi aspetti identificati nella suddetta strategia, tenendo conto della necessità di conseguire gli obiettivi di revisione tramite un uso efficiente delle risorse a disposizione del revisore.

La definizione della strategia generale di revisione e del piano di revisione dettagliato non rappresentano necessariamente processi separati o sequenziali, ma sono strettamente correlati dal momento che cambiamenti nell'uno possono determinare conseguenti cambiamenti nell'altro.

# Il piano di revisione

---

Nella fase di valutazione del rischio, il revisore ha la necessità di **comprendere la realtà aziendale** allo scopo di individuare i relativi rischi, deve quindi svolgere procedure di analisi comparativa facendo seguito ai colloqui avuti con la direzione.

L'adeguata comprensione dell'azienda e del contesto in cui opera, rappresenta la fase preliminare dell'attività del revisore, che dovrebbe precedere anche l'analisi delle singole voci di bilancio, poiché potrebbe fornire spunti e suggerimenti circa potenziali carenze, anomalie o errori che una lettura dei dati di bilancio da sola, o anche in combinazione con altre attività, potrebbe non far emergere.

# 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.

# Elaborazione del piano di revisione

---

La pianificazione della revisione precede lo svolgimento delle procedure di revisione.

Le procedure di revisione, infatti, per

- trovare definizione, in termini di natura,
  - essere programmate, per tempistica ed estensione,
- richiedono che sia posta in essere un'attività di pianificazione.

# Elaborazione del 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;

# Elaborazione del piano di revisione

---

- 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.

# Il piano di revisione

---

Il piano di revisione deve includere una descrizione dei seguenti aspetti:

- la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, (principio di revisione internazionale ISA Italia n. 315);
- 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, (principio di revisione internazionale ISA Italia n. 330);

# Il piano di revisione

---

Ogni procedura inclusa nel piano deve essere comunque adattata alle circostanze specificandone la tempistica e l'estensione

ad esempio

- quantificando la numerosità dei campioni da selezionare;
- fissando gli importi “soglia” da utilizzare per la selezione delle operazioni o dei saldi.

# Il piano di revisione

---

- ▶ In fase di **pianificazione delle attività**, in risposta ai rischi identificati e valutati di errori significativi (inclusi i rischi dovuti a frode), il revisore dovrà programmare le attività che ritiene opportune e necessarie al fine di ottenere adeguati elementi probativi.
  
- ▶ Indipendentemente dai rischi identificati e valutati di errori significativi, il revisore deve definire e svolgere le procedure di validità per ciascuna significativa classe di operazioni, saldo contabile ed informativa.

# Il piano di revisione

---

La finalità e l'obiettivo della pianificazione della revisione sono i medesimi, sia che si tratti di un primo incarico o di un incarico ricorrente.

Nel caso di un primo incarico, il revisore può avere necessità di estendere le attività di pianificazione.

# Il piano di revisione

---

Per la predisposizione del piano di revisione, possono essere utilizzati programmi di revisione standard o check-list redatte sulla base del presupposto di un numero ridotto di attività di controllo pertinenti, come è probabile si verifichi in un'impresa di dimensioni minori, purché siano adattati alle circostanze dell'incarico, incluse le valutazioni del rischio da parte del revisore.

# Piano di revisione e tempistiche

---

Le procedure di revisione possono essere condotte in una fase intermedia, definita INTERIM o al termine dell'esercizio, definita FINAL.

Si pensi ad un bilancio che chiude al 31/12 le **procedure preliminari di tipo analitico-comparativo** si svolgono generalmente nel mese di maggio- giugno (a ridosso dei risultati del primo semestre).

I **test di controllo** si svolgono in un periodo compreso tra luglio e settembre.

I **test di sostanza** veri e propri nel periodo che intercorre tra novembre e febbraio dell'anno successivo.

# Piano di revisione e tempistiche

---

I **test di controllo** si svolgono generalmente nella fase di interim e, qualora i controlli non stiano operando in modo efficiente, ciò permette al revisore di avere più tempo per riconsiderare il rischio di controllo e modificare la pianificazione del lavoro di revisione.

Questo permette che eventuali errori possano essere identificati e corretti tempestivamente.

# Decisioni preliminari e componenti di bilancio

---

Il bilancio dell'impresa deve essere suddiviso in parti ragionevoli ai fini della gestione della revisione.

Queste parti, in cui è suddiviso il bilancio, sono definite componenti. Di ciascuna componente si valutano i rischi intrinseci e quelli inerenti al controllo, utilizzando la conoscenza globale derivante dalla revisione e le informazioni raccolte durante la pianificazione strategica.

# Pianificazione dettagliata

---

La finalità di una **pianificazione analitica** è la selezione di procedure di revisione specifiche, in tal senso

- ▶ procedure di conformità: si intendono esami svolti al fine di acquisire gli elementi probativi sull'adeguatezza della progettazione e sull'efficace funzionamento dei sistemi contabile e di controllo interno Sono svolte durante tutto l'anno (es. richieste informazioni, osservazioni, analisi documentali).
- ▶ procedure di validità: si intendono esami svolti al fine di acquisire gli elementi probativi per individuare significativi errori nel bilancio, esami che sono di due tipi:
  - verifiche di dettaglio sulle operazioni e sui saldi di bilancio
  - procedure di analisi comparativa.

# DEFINIZIONI

---

- ▶ procedure di analisi comparativa: si intendono esami svolti al fine di acquisire valutazioni dell'informazione finanziaria mediante analisi di **relazioni plausibili** tra dati sia di natura finanziaria che no (comparazione di ciò che ragionevolmente ci si aspetta con ciò che viene effettivamente riscontrato).

Il revisore deve applicare le **procedure di analisi comparativa** nella fase di pianificazione, per approfondire la conoscenza dell'impresa e identificare eventuali aree di rischio potenziale.

# Il piano di revisione

---

Procedure principali: sono le procedure applicate normalmente, con estensione contenuta, quando la valutazione dei rischi è bassa e con estensione più ampia quando la valutazione dei rischi è alta.

Altre procedure: sono alcune procedure applicate con minore frequenza e comprendono possibili procedure addizionali da includere nel piano quando la valutazione dei rischi è alta.

# Piano di lavoro della revisione

---

## **UNO/DUE MESI DOPO LA NOMINA**

Incontro con il management

Questionario sul contesto in cui l'impresa opera

Definizione del piano di revisione

Reperire documenti/informazioni per creare un fascicolo

"Permanent"

# Piano di lavoro della revisione

---

Le procedure di revisione scelte in fase di pianificazione analitica costituiscono la base del piano di lavoro.

Descrivono in termini generali le modalità con le quali il revisore intende raggiungere il livello di convincimento desiderato.

In alcuni casi, una procedura di revisione potrà richiedere semplicemente una descrizione delle idonee fonti di documenti; in altri, invece, potrà essere necessario definire una serie di fasi dettagliate, che stabiliscano le modalità di esecuzione della procedura

# Piano di lavoro della revisione

---

I programmi dovrebbero essere personalizzati per adattarsi alle condizioni specifiche di ciascun cliente, ma dovranno anche avere una standardizzazione di massima in modo tale da consentirne l'impiego anche in anni successivi.

La pianificazione è un processo continuo, che dipende dal cambiamento delle condizioni o dal verificarsi di risultati inattesi (es. Covid).

Naturalmente le ragioni di cambiamenti significativi al piano generale e al programma di revisione devono essere adeguatamente documentate nelle carte di lavoro.

# Piano di lavoro della revisione

---

Il lavoro del revisore viene svolto in molti casi su base ricorrente. Spesso la rotazione dell'enfasi fra le varie unità operative e i vari componenti del bilancio è parte integrante della pianificazione della revisione.

Dove **rotazione dell'enfasi** sta a indicare che viene data maggiore importanza a certe procedure di revisione rispetto che ad altre che verranno eseguite in un momento successivo.

L'opportunità di una rotazione dell'enfasi è direttamente proporzionale alla solidità dei controlli e dell'ambiente di controllo.

# Piano di lavoro della revisione

---

I piani di rotazione devono comunque essere integrati da un certo numero minimo di procedure di revisione che comprendono:

- a) elementi probativi dell'esistenza del controllo: è necessario esaminare e controllare l'applicazione con sondaggi e valutare certi controlli delle funzioni computerizzate;
- b) elementi probativi sostanziali: ogni anno è necessario ottenere un certo livello di elementi probativi ricavati sia mediante controlli tramite comparazioni e indici, sia da controlli dettagliati di operazioni e saldi.

# Piano di lavoro della revisione

---

## **PRIMA VERIFICA / SUCCESSIVAMENTE ALL'APPROVAZIONE DEL BILANCIO**

Verifiche a campione: cassa, riconciliazioni bancarie, clienti, fornitori, acquisti e vendite

Verifica aggiornamento registri IVA/contabilità

Informazioni su finanziamenti, piani ammortamento e andamento dei pagamenti

Verifica versamento imposte dirette/indirette/contributi

Verifica adempimenti fiscali in scadenza/scaduti

Aggiornamento libri sociali

Informazioni sui rapporti intercompany

# Piano di lavoro della revisione

---

## **SECONDA VERIFICA (settembre/ottobre)**

Analisi procedure vendite e acquisti: verifica della procedura a campione

Verifica a campione liquidità: cassa, riconciliazioni bancarie

Verifica aggiornamento registri IVA/contabilità

Se ci sono dipendenti: verifica procedure rilevazione paghe, versamento ritenute, contributi, pagamento stipendi, eventuale regolarità contributiva

Se contabilità esterna: lettera dal fornitore del servizio/verifica flussi

# Piano di lavoro della revisione

---

## **TERZA VERIFICA (dicembre)**

Verifica procedura di magazzino

Partecipazione all'inventario di fine anno

# Piano di lavoro della revisione

---

## **QUARTA VERIFICA (avvio revisione bilancio)**

determinazione livello di significatività

invio lettere circolarizzazione a banche, consulenti, assicurazioni

verifiche su area dipendenti, adempimenti fiscali correlati

verifica versamento imposte dirette/indirette/contributi

verifica adempimenti fiscali in scadenza/scaduti

Informazioni su finanziamenti, piani ammortamento e andamento dei pagamenti

# Piano di lavoro della revisione

---

## REVISIONE BILANCIO

analisi comparativa

procedure di validità sui saldi di fine anno

analisi risposte clienti fornitori a circolarizzazioni inviate

verifica saldo cassa, riconciliazioni bancarie

verifiche su area dipendenti, TFR, ratei

# Piano di lavoro della revisione

---

- ▶ Per ogni affermazione dovrebbe essere posta una spunta nella colonna appropriata:

SI = la disposizione è applicabile/l'informativa è stata data;

NO = la disposizione non è stata applicata/l'informativa non è stata data, anche se è obbligatoria per l'entità;

N/A = la disposizione/l'informativa non è applicabile all'entità oppure non è obbligatoria.

- ▶ Ogni risposta NO dovrebbe essere accompagnata da una esauriente spiegazione o da un riferimento alle carte di lavoro in cui il problema è stato esaminato.



ORDINE  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI  
CONTABILI

Brescia – 24 novembre 2020

## Commissione Consultiva Revisione Legale

**Dott.ssa Elisabetta Casella**

---

**Si ringrazia per l'attenzione**

---

---

---

