

# Revisione legale e controllo qualità: budget e consuntivo ore

di Alberto Pesenato (\*)

Il controllo di qualità stabilito dal D.Lgs. n. 39/2010 e basato sui Principi di Revisione ISA: 200 - 220 - ISCQ si riferisce anche alla metodologia applicata per programmare, organizzare e condurre la revisione. Il presente contributo illustra nei fatti le caratteristiche inerenti all'organizzazione dell'intervento e del controllo del tempo impiegato dando utili indicazioni operative sulla loro raccolta ed archiviazione.

## Introduzione

Il principio di revisione 300 relativo alla programmazione della revisione contabile richiede che il lavoro sia adeguatamente pianificato. Lo scopo della pianificazione è quello di predisporre una strategia generale del lavoro che permetta al revisore legale di definire e raggiungere gli obiettivi per ogni aspetto della verifica e, in particolare, l'obiettivo finale di esprimere un giudizio sull'attendibilità del bilancio da esaminare.

Le procedure di pianificazione (1) sono sostanzialmente simili per ogni revisione contabile (2). Tuttavia, la loro estensione può variare in relazione alla dimensione dell'impresa, alla complessità dell'attività svolta dalla medesima, ai limiti di tempo stabiliti, alla qualità del controllo interno e ad altre considerazioni specifiche per ogni azienda.

Generalmente, la check list sulla pianificazione del mandato (3) è sufficientemente dettagliata nel dare adeguate indicazioni per programmare una revisione di larga e articolata difficoltà; chiaramente, tale check list può essere ridotta per essere adattata (tailored) su lavori di minore complessità.

Alcune società di revisione hanno introdotto delle specifiche check list (4) semplificate per facilitare il compito di pianificare anche lavori di semplice conduzione (PMI).

Il revisore può sostituire la check list con commenti che descrivono il lavoro di pianificazione che è stato svolto. La responsabilità

primaria di tutto ciò è del partner e del manager, anche se operativamente può essere delegata a un senior, se questi ha un'esperienza adeguata.

Quando il mandato è stato pianificato riguardo i tempi di intervento, sono stati affrontati in linea generale gli argomenti riportati nella check list citata e i problemi sorti sono stati discussi tra il manager e il senior responsabile del gruppo di lavoro, si passa alla programmazione nel suo dettaglio (5).

## Il budget dei tempi

È dal Principio di Revisione 300 (6) che si

### Note:

(\*) *Revisore legale, Consulente Area D. Lgs. 231/2001, Dottore commercialista in Verona*

(1) P.R. 220 - 230 - 300 - 330 - 520

(2) Per approfondimenti si veda: *Manuale del Revisore Legale - La revisione contabile per imprese industriali commerciali e PMI*, WKI - Ipsa 2011 - IV Edizione - indicato quale Best Practice dal MEF.

(3) Op. Cit. Cap.16

(4) Op. Cit. Argomento sviluppato nelle parti VII VIII e relativo software applicativo nel CD

(5) Chiaramente queste operazioni sono svolte dal revisore legale individualmente nelle PMI.

(6) P.R. 300-9a 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 n. 315;

Appendice - ultimo capoverso: la predisposizione del

trae il concetto di «pianificazione uomo-ora del lavoro» e quindi si può utilizzare la struttura della pianificazione come dal prospetto del budget dei tempi riportato nella Tavola 1. Tale prospetto sarà inserito al punto 11. del dossier generale.

In pratica, il senior o il Revisore legale predisporre un budget per area d'intervento al quale i vari componenti del gruppo di lavoro o egli stesso dovrà attenersi.

Il budget dei tempi è suddiviso in:

- a) riepilogo ore;
- b) parte generale - determinazione Rischio di Revisione e Rischio Intrinseco;
- c) controllo interno determinazione del Rischio di Controllo e Livello di Individuazione:
  - ciclo degli acquisti;
  - ciclo delle retribuzioni;
  - ciclo del magazzino;
  - ciclo delle vendite;
- d) stato patrimoniale;
- e) conto economico.

### **Riepilogo ore**

Nel riepilogo ore è fatta la somma delle ore che saranno spese sull'intera verifica, suddivise per le membri del gruppo di lavoro; perciò, le ore programmate per la revisione intermedia o preliminare saranno suddivise. Il manager si recherà presso il cliente il primo o il secondo giorno e interverrà in chiusura della fase intermedia per eseguire la review e discutere i punti della management letter con la direzione dell'azienda. Tale compito potrà essere operativamente delegato al senior se questi ha una sufficiente esperienza. Una eventuale settimana in più di un assistente servirà per «chiudere» il lavoro: rispondere alle ultime review e sistemare le carte di lavoro, mentre le ore in più del senior saranno utilizzate per svolgere tutti i compiti che non si effettuano presso il cliente: sistemare i dossier in ufficio, pianificare il lavoro, oltre che archivarlo provvisoriamente alla fine della fase intermedia.

### **Parte generale**

In questa parte, il senior (o il revisore legale individuale) suddivide le ore da impiegare per la fase intermedia e quella finale su vari argomenti di carattere generale, come l'aggiornamento (up-dating) del dossier perma-

nente, del dossier delle imposte, ma anche il tempo impiegato nel pianificare (preparazione della check list «pianificazione del mandato») e quello speso nel preparare il prospetto che si sta commentando hanno qui come riferimento un determinato numero di ore per essere eseguiti. Chiaramente vi sono voci dedicate alla determinazione del Rischio Intrinseco, Rischio di Controllo e il definitivo Rischio di Revisione.

In questa parte si trova anche la colonna «viaggi»; infatti, se il cliente ha sede in una località non raggiungibile nel normale tempo che un qualsiasi dipendente dell'azienda impiega per arrivare al proprio posto di lavoro, dovrà essere assegnato un sufficiente numero di ore al personale del team come viaggio (normalmente il tempo massimo che un dipendente impiega per recarsi al posto di lavoro è stabilito in un limite che va da 30 minuti a un'ora; oltre questo tempo il viaggio è a carico della società cliente).

### **Controllo interno e Rischio di Controllo**

Oltre a programmare il tempo da utilizzare per l'analisi comparativa del conto economico (7), il senior deve stabilire i tempi da impiegare per aggiornare e predisporre l'I.C.Q. o/e i flow chart e la predisposizione dei programmi di lavoro (8). Per i vari cicli saranno ipotizzati dei tempi per condurre tutte le verifiche che il senior avrà stabilito di eseguire.

### **Stato patrimoniale e conto economico**

Le ultime due parti, D-E, riguardano la fase finale: i tempi cioè da impiegare per la verifica delle varie voci dello stato patrimoniale e del conto economico (9).

Infine, le sezioni D ed E riportano il tempo ipotizzato per la verifica dello stato patrimoniale e del conto economico.

Le ore imposte come budget di intermedia riguardano la predisposizione dell'audit pro-

---

#### **Note:**

(continua nota 6)

budget dell'incarico, inclusa l'assegnazione di tempi adeguati per le aree in cui possono esistere rischi più elevati di errori significativi.

(7) Op. Cit. Cap. 24.

(8) Op. Cit. Parte III. Per le PMI VII e VIII.

(9) Op. Cit. Parte IV e V.

Tavola 1 - Budget dei tempi: prospetto semplificato

	Senior	Manager	Effettivo anno precedente			Budget anno corrente			Effettivo anno corrente			Scostamenti					
	Sigla ..... N° ..... Bilancio al .....	Sigla ..... Data .....	Intermedia	Finale	Totale	Intermedia	Finale	Totale	Intermedia	Finale	Totale		Senior	Assistente 1°	Assistente 2°	Assistente 3°	Tot. settimana
<b>A. Riepilogo ore</b>	Totale																
	Partner																
	Manager																
	Senior																
	Altri Senior																
	Staff e assistenti																
	Altro																
<b>B. Parte generale</b>	Contatti preliminari																
	Budget tempi																
	Dossier Imposte																
	Lettera alla direzione																
	Dossier permanente																
	Viaggi																
	Libri sociali e assicur.																
	Indici/analisi comp.																
	Conferme																
	Relazione di revisione																
	Review carte di lavoro																
Altro																	
	Rischio di Revisione																
	Rischio Intrinseco																
	Rischio di Controllo																
	(Rischio) Livello di Individuazione																
<b>Controllo procedure</b>	Flow chart																
	I.C.Q.																
	I.T.																
	Programmi di lavoro																
	Altro																
<b>C. Controllo interno</b>	Ciclo acquisti	Ordini fornitori															
		Fatture															
		Pagamenti															
		Altro															
	Ciclo retribuz.	Costo del lavoro															
		TFR															

(segue)

(continua)

Cliente ..... N° ..... Bilancio al .....	Senior	Manager	Effettivo anno precedente			Budget anno corrente			Effettivo anno corrente			Scostamenti	Senior	Assistente 1°	Assistente 2°	Assistente 3°	Tot. settimana
	Sigla ..... Data .....	Sigla ..... Data .....	Intermedia	Finale	Totale	Intermedia	Finale	Totale	Intermedia	Finale	Totale						
	Ciclo magazz.	Contabilizz. Valutazione Inventario fisico															
	Ciclo vendite	Spedizione fatturazione Clienti Incassi															
D. Stato patrimoniale	Bilancio d'apertura																
	Bilancio di verifica																
	Cassa																
	Banca - c/c postali																
	Effetti attivi																
	Clienti e f.do svalut. crediti																
	Crediti diversi																
	Crediti v/società del gruppo																
	Altre attività																
	Titoli - Partecipazioni																
	Ratei/risconti attivi																
	Immobilizzaz. e ammort.																
	Valutazione Rimanenze																
	Effetti passivi																
	Fornitori																
	Debiti diversi																
	Ratei/risconti pass.																
	Accantonamento imposte																
	Finanziamenti																
	TFR																
Accantonamenti diversi																	
Capitale proprio																	
Conti d'ordine																	
E. Conto econ.	Conto economico																
	Vendite																
	Acquisti																
	Costi del personale																

Questo prospetto va ripetuto ex novo ogni anno

**Tavola 2 - Proposta di quantificazione dei tempi impiegati - SAF ODCEC Milano**

3.1. I tempi vengono definiti sulla base della media aritmetica delle ore determinate sulla base del fatturato (voce A1 del conto economico) e di quelle determinate sulla base del totale attivo (esclusi i conti d'ordine) dell'ultimo bilancio approvato, prima della data fissata per l'assemblea che conferisce l'incarico, sulla base della seguente tabella:

3.2. Per i livelli di fatturato e di totale attivo intermedi rispetto alle fasce della tabella, le ore corrispondenti si calcolano in modo proporzionale.

3.3. La tabella è relativa a società a prevalente attività produttiva (manifatturiere, delle costruzioni, di trasformazione agroalimentare, di servizi, ecc.). Per le società manifatturiere che operano con commesse a lungo termine, alle ore così determinate si applica una maggiorazione del 10%. Per le società diverse da quelle a prevalente attività produttiva (commerciali, ecc.), alle ore determinate secondo la tabella si applica una riduzione del 15%. Le ore così determinate vengono dimezzate nel caso di immobiliari pure che limitano la loro attività alla riscossione di locazioni.

Fatturato (000.000)	ORE
2	145
5	185
7	210
10	245
15	295
15	340
30	420
40	490
50	550

3.4. Occorre considerare un fattore incrementativo per la attività di controllo dei bilanci delle partecipazioni in controllate e collegate, salvo il caso in cui il medesimo Collegio Sindacale della partecipante sia incaricato anche della revisione legale dei bilanci delle partecipate. In presenza di partecipazioni in controllate e collegate si applica quindi una maggiorazione in ore, calcolata sulla base del solo parametro di fatturato della partecipata, secondo la tabella, e considerando per le controllate una percentuale tra il 20% ed il 50% delle ore così determinate, sulla base di considerazioni riguardo a quanto segue:

- peso dell'investimento della controllante sul suo totale attivo,
- fattori che possono influenzare i bilanci della partecipante (prestiti, garanzie, ecc.),
- complessità dell'attività della controllata,
- problemi connessi alla sua posizione di parte correlata della controllante.

Per le collegate, invece, si considererà il 15% delle ore determinate.

Qualora il parametro del fatturato non fosse utilizzabile, si farà riferimento al totale attivo.

3.5. Alle ore determinate secondo quanto sopra vanno apportati ulteriori fattori incrementativi nei seguenti casi di rischio intrinseco, connesso a peculiarità della società: a) giudizio con rilievi emessi in passato: maggiorazione del 10% b) rischio di continuità (sempre che i Sindaci ritengano di accettare il mandato):

maggiorazione del 15%.

3.6. I diversi fattori incrementativi sopra indicati sono cumulabili.

3.7. Si suggerisce ai Collegi Sindacali di ricorrere alla propria esperienza professionale per determinare i tempi in modo tale da garantire la qualità ed affidabilità della revisione legale in tutti i casi in cui l'utilizzo della proposta non sia praticabile. Similmente si suggerisce di apportare ai tempi determinati secondo la proposta fattori incrementativi o riduttivi in funzione di circostanze specifiche che rendono l'impresa che conferisce l'incarico significativamente differente dalla media delle imprese del settore di uguale fascia dimensionale.

3.8. Si suggerisce, nella determinazione dei corrispettivi, una volta definiti i tempi, di fare un generico riferimento alla tariffa professionale, così da poterli adeguare quando entrerà in vigore la nuova tariffa.

3.9. Si suggerisce al Collegio Sindacale di documentare nelle carte di lavoro i criteri seguiti nella determinazione dei corrispettivi ed i tempi effettivamente impiegati per lo svolgimento dell'incarico.

ODCEC Milano - Tratto da: Commissione Controllo Societario - Quaderni n. 31, - SAF (Scuola Alta Formazione) - pag. 71

gram e l'esecuzione di alcuni lavori di preparazione per svolgere più agevolmente il lavoro nella fase finale.

### I vantaggi del budget dei tempi

Nel caso in analisi, quasi sicuramente il budget non sarà rispettato, in quanto su taluni lavori si impiegherà più tempo, mentre su altri se ne spenderà meno.

L'utilità del budget dei tempi sta nel fatto che se sorgessero eventuali problemi nell'affrontare qualche area o sezione di bilancio, il manager ne sarebbe tempestivamente informato, in modo da poter prendere i provvedimenti del caso, che possono consistere in una estensione del lavoro o anche in una variazione del mandato, che potrebbe comportare un aumento della parcella, se tale ulteriore attività di verifica fosse riconosciuta dal cliente. Il budget viene aggiornato settimanalmente dal senior, che riporta la data di riferimento, il nome dei collaboratori, il numero di ore lavorate, nonché il progressivo numero di ore lavorate fino all'ultima settimana segnata. Sul prospetto sono spesso predisposte anche delle colonne bianche per eventuali lavori non descritti.

Il senior è tenuto ad inserire eventuali commenti nel caso il tempo impiegato in qualche specifico lavoro o in generale fosse superiore rispetto a quello programmato.

Il senior generalmente è in stretto contatto (telefonico) con il manager ed eventuali contrattempi sono di sovente chiariti e risolti durante il procedere del lavoro stesso.

I motivi per l'uso del budget dei tempi sono molteplici:

- 1) innanzi tutto esso costituisce una guida al fine di mantenere i tempi impiegati entro i limiti stabiliti in funzione delle diverse procedure di revisione previste e in relazione allo scopo dello specifico intervento;
- 2) consente una stima realistica dei compensi per la revisione oltre ad essere la base per la pianificazione dei futuri incarichi;
- 3) costituisce un incentivo per un efficace operato del personale di revisione.

### Ulteriore utilità derivante dal controllo dei tempi

Il controllo dei tempi offre inoltre ulteriori vantaggi, in quanto:

1) è possibile ottenere un sommario completo del tempo speso nelle diverse aree di revisione, da utilizzare come base per le future revisioni;

2) consente la programmazione del personale e la stima dei tempi «morti». L'insieme dei vari budget dei lavori permette di preparare un preciso calendario generale di tutti gli interventi di verifica (scheduling), che consente di limitare al minimo i tempi del personale non impiegato (unassigned) nei lavori, con un vantaggio sia professionale per lo staff sia di efficienza e produttività per la società;

3) il gruppo di lavoro può misurare la sua efficienza come unità operativa. Se il personale di un gruppo di lavoro è completamente nuovo per la società sottoposta a revisione può, a parità di qualità del lavoro svolto, dimostrarsi maggiormente efficiente del vecchio team, impiegando un numero di ore inferiore. Non di rado, all'interno delle società di revisione si fa leva su questo fattore per massimizzare la produttività del personale;

4) in particolare, nel caso di nuovi incarichi, se circostanze inattese influiscono sui tempi necessari allo svolgimento del lavoro, il tempo speso in eccedenza può essere recuperato attraverso una fatturazione aggiuntiva se la registrazione dei tempi è sufficientemente dettagliata.

Di contro, si può ottimizzare la produttività del lavoro e fornire al cliente un servizio più efficiente e un prezzo più conveniente (riduzione di fatturazione).

La Tavola 2 mostra una proposta di quantificazione dei tempi impiegati.