

Premessa

Il presente volume è una rivisitazione di un testo classico americano, *Auditing and Assurance Services. A systematic Approach* (giunto, nella versione originale inglese alla quarta edizione), tradotto e pubblicato in italiano dalla stessa casa editrice McGraw-Hill nel 2000 con il titolo di *Auditing*, curato nella sua prima versione italiana da un team di professori e esperti contabili di grande esperienza e capacità.

L'impostazione ed il taglio di questa nuova edizione rendono il testo più vicino alla realtà italiana e "più digeribile" ai nostri studenti. L'edizione precedente, infatti, si rivolgeva al mondo dei professionisti e agli studenti dei corsi a forte indirizzo professionale, tutte persone che potevano fare a meno sia di premesse metodologiche che di inquadramento tecnico e normativo in quanto inserite in un percorso formativo specifico.

La realtà italiana è differente.

Nella situazione attuale, infatti, non è neanche facile intendersi sull'ampiezza del concetto di revisione aziendale, troppo spesso confuso con quello di revisione contabile, che a sua volta, per di più, indica una molteplicità di attività tra loro eterogenee.

L'espressione "auditing", titolo di questo libro, indica la revisione aziendale o la revisione contabile? I due concetti non sono equivalenti e non si sovrappongono perfettamente: la revisione contabile è una tipologia di revisione aziendale, senza dubbio la più conosciuta, ma certamente non l'unica possibile.

In questa edizione, dunque, si è voluto partire dai concetti base, dall'"alfabeto" della revisione, ipotizzando un lettore completamente a digiuno della materia, da portare un po' per mano alla scoperta di questo tema, le cui radici tecniche e culturali attingono da altre discipline, che vanno dalla contabilità all'organizzazione, dalla statistica all'informatica, dal marketing alla logistica, dall'analisi finanziaria alla valutazione del rischio, e che qui trovano una contestualizzazione meno teorica e più operativa.

La bibliografia italiana in materia di revisione contabile è ricca di validi testi,

X Premessa

opera di colleghi, che sono per lo più anche amici di vecchia data; serviva proprio un altro libro? La risposta è sì, senza ombra di dubbio: questo volume, lungi dallo scivolare sull'impostazione del manuale professionale, cerca di collocarsi a metà tra il semplice acculturamento e la tecnicità; in questo senso, quindi, esso è complementare a ciò che già esiste ed è utile soprattutto per quei colleghi che, non adottando ancora un loro testo, necessitano di un supporto didattico molto concreto ed operativo. Il maggior pregio di questo volume, infatti, è il fatto che esso sia stato scritto "dall'interno" e "non dall'esterno" del mondo della revisione, assumendo il taglio di chi la revisione contabile l'ha svolta realmente e non solo studiata, approfondita ed insegnata.

La riforma dell'università, la semestralizzazione dei corsi, il numero dei crediti riconosciuti alla materia (che variano a seconda della facoltà), sono tutti elementi che richiedevano necessariamente un testo meno professionale, più operativo e più snello, che ponesse la giusta enfasi sugli strumenti e sulle tecniche, ponendosi l'obiettivo di rispondere *in primis* alla domanda "che cosa è la revisione" più che quello di illustrare in dettaglio "come si fa", oggetto invece di un successivo secondo volume.

La revisione, infatti, è come la cardiocirurgia: la conoscenza teorica è fondamentale, ma senza entrare in sala operatoria è difficile capire fino in fondo che cosa c'è scritto sul libro di testo. Per noi "conta fagioli", come ci definisce Jacocca e come piace ricordare al Prof. Maticena, non ci sono le cliniche e quindi lo sforzo da compiere è evidentemente maggiore: neppure le più puntigliose esercitazioni, svolte magari con l'ausilio di cultori della materia prestati dalle società di revisione, sempre disponibili a collaborare con le Università, riescono purtroppo nella difficile impresa di dare concretezza e profondità a quanto studiato sotto il profilo teorico. È il solito problema della teoria e della pratica: Leonardo diceva che la pratica senza teoria è come un barca senza timone. È vero, ma con il solo timone non si naviga.

Da tutto ciò si evince chiaramente che il libro si rivolge prima di tutto allo studente alle prese con l'esame di Revisione Aziendale, poi allo studente che abbia scelto di fare di questo "esame" un indirizzo professionale. Il volume, tuttavia, è stato pensato ed impostato anche per incontrare l'interesse di altri soggetti: per esempio coloro che, già laureati, seguono master o corsi di specializzazione, anche all'interno di società di revisione, o coloro che, già inseriti in azienda, svolgono attività di *internal auditing* o comunque di interfaccia costante con le funzioni di revisione ed ispezione esterna. Il testo, inoltre, è immaginato anche per coloro che, già avanti nella loro carriera, hanno bisogno di recuperare concetti ed elementi che non si insegnavano nelle università ai loro tempi, magari appresi con la pratica, ma che, essendo oggi diventati indispensabili per operare all'interno di un Comitato di Controllo, di un Consiglio di Amministrazione o di un Collegio Sindacale, necessitano di essere messi a sistema attraverso un raccordo con altre discipline ed altre funzioni aziendali.

Prima della stampa finale, è stata fatta circolare una bozza sia tra i colleghi che insegnano Revisione Aziendale, sia tra coloro che hanno maturato esperienze pro-

fessionali concrete in società di revisione. I suggerimenti avanzati sono stati di grande aiuto ed hanno consentito di vestire i panni del professore che deve predisporre un programma modulare in funzione dei crediti e del livello di approfondimento che il tema ricopre nel contesto del piano di studi e delle propedeuticità dei vari insegnamenti. Quegli stessi suggerimenti, inoltre, hanno consentito di cogliere anche le esigenze delle società di revisione che quando assumono un giovane laureato richiedono almeno la confidenza con nozioni di base indispensabili.

La materialità, la ragionevolezza, l'attendibilità, l'affidabilità dei sistemi di controllo sono concetti che difficilmente chi proviene da una cultura strettamente contabile ancorata a concetti di chiarezza, precisione e di veridicità riesce a fare propri; i colleghi che insegnano Revisione lo sanno bene e conoscono l'importanza e l'utilità in tal senso dell'esempio, del caso reale, persino dell'aneddoto professionale. Il libro, quindi, è stato pensato come uno strumento di didattica. Sembrerebbe scontato, ma scontato non è.

La metodologia seguita è a volo di falco: inizialmente a voli concentrici ad alta quota per prendere confidenza con il nuovo territorio, poi a quota sempre più bassa e a cerchi sempre più stretti, così da facilitare, man mano che si avanza nello studio e nella lettura, l'assimilazione di concetti che all'inizio sembravano astratti e difficili. La stessa cosa avviene con i termini tecnici; all'inizio l'impatto con le parole nuove, a volte addirittura in inglese, è forte: lette quasi come ideogrammi dal significato oscuro all'inizio, finiscono con il diventare parte integrante del patrimonio di conoscenza personale.

Per sfuggire al rischio di rimanere astratti, si è cercato il riferimento all'attualità e alla cronaca, come strumento di ancoraggio di concetti utile all'apprendimento. Sempre in una tale prospettiva sono stati pensati il glossario inserito in appendice e le domande collocate al termine di ogni capitolo, concepite in un'ottica di autovalutazione degli studenti, ma anche per consentire ai docenti di proporre ai loro studenti un "ripasso organizzato e guidato".

La struttura del libro si articola in otto capitoli, alcune pagine di conclusioni e un glossario.

Nel primo capitolo si offre una definizione e una classificazione della revisione aziendale, proponendo distinzioni linguistiche e traduzioni, e collocando la Revisione Contabile nel contesto più vasto della Revisione Aziendale, al cui interno possono distinguersi attività tra loro differenti per i soggetti chiamati a svolgerle, ma anche per l'oggetto sottoposto a verifica. Il capitolo, in altre parole, costituisce un *framework* concettuale utile per l'inquadramento delle varie tipologie di Revisioni Aziendali: da quelle storiche, quali quella contabile, della qualità, ambientale, della sicurezza, previste tra l'altro da norme più o meno pressanti, a quelle che si intravedono all'orizzonte come nuovi confini, come il *social audit*, legato alla gestione della Responsabilità Sociale d'Impresa, ed il *compliance audit* legato all'introduzione delle disposizioni di "Basilea due".

Dal secondo capitolo in poi il focus si sposta tutto sulla Revisione Contabile,

XII Premessa

una delle Revisioni Aziendali, ma ovviamente non l'unica. Nel capitolo 2, si propongono i punti cardinali della Revisione Contabile ed i presupposti tecnici necessari, si illustra la differenza tra l'*audit* di processo e quello di risultato e si descrive la struttura della relazione finale che emette il revisore.

Nel capitolo 3 l'attenzione si concentra sui due cardini sui quali ruota tutta l'attività di revisione: la *significatività*, detta anche materialità o importanza relativa, ed il *rischio di revisione* nelle sue varie forme. Il capitolo 4 affronta il tema del sistema dei controlli interni; un tema, questo, che, analogamente a quello della significatività, per essere colto nella sua interezza, richiede un approccio quasi "filosofico". Il capitolo 5 ed il capitolo 6 affrontano gli strumenti di revisione: da quelli di analisi alle tecniche operative, dai supporti informatici alle tecniche di campionamento. Tra gli strumenti analizzati è stata ricompresa anche l'analisi della gerarchia delle società di revisione, dei compiti e dei ruoli dei vari profili professionali, dell'avanzamento di carriera e dei sistemi interni di valutazione; temi questi che, per esperienza, scatenano sempre la curiosità degli studenti.

Il capitolo 7 affronta il vasto tema della pianificazione del lavoro, uno degli standard di revisione al quale non si riconosce mai abbastanza l'importanza dovuta.

Il capitolo 8, infine, rappresenta una vera e propria esercitazione pratica: l'applicazione di tutto quello che si è illustrato applicato ai cicli aziendali delle vendite e del magazzino. Un capitolo, questo, molto operativo che il docente potrà decidere di inserire o meno in programma, il cui taglio è più da manuale professionale che non da testo universitario, ma che è ricco di spunti ed approfondimenti che mettono a sistema tutte le conoscenze nelle varie discipline aziendali e tutte le tecniche e gli strumenti illustrati nei capitoli precedenti.

Il caso utilizzato nel capitolo 8 è quello al quale si è fatto riferimento in tutto il libro, quello della società EarthWear Clothiers, azienda statunitense che opera nel settore dell'abbigliamento sportivo. È lo stesso caso proposto da Messier nella prima edizione italiana. Un caso reale, con cifre reali, riferito a qualche anno fa, ma ancora attuale e che risponde alle esigenze di concretezza al quale tutto il volume si ispira, lasciando intravedere quella affascinante armonia che caratterizza i bilanci aziendali quando sono veri e reali. Proporre un caso italiano sarebbe stato più complicato e meno efficace: i nomi ed i dati reali (soprattutto quelli non pubblicati in bilancio) di una azienda italiana, magari quotata in borsa, per ovvi motivi di privacy non possono essere divulgati e quindi si sarebbe finito con l'inventare l'ennesimo caso dal sapore di favola che tanto disturba lo studente attento e concreto.

Gli altri cicli e le altre voci di bilancio, nonché la revisione contabile in particolari tipologie di azienda, quali le banche, le assicurazioni, le società di leasing le imprese industriali, quelle della grande distribuzione ecc., sono oggetto di un secondo volume attualmente in preparazione e destinato prevalentemente al mondo professionale e a coloro che intendono perseguire specializzazioni ed indirizzi specifici sia negli studi che nella professione.

Una avvertenza si impone. Essa riguarda il glossario tecnico usato: ovviamente è

quello del mondo della revisione, caratterizzato da sempre da un forte accento inglese. Tradurre in italiano parole e concetti inglesi sarebbe stato rischioso e potenzialmente controproducente. Ricordo quando, negli anni settanta, appena laureato, cominciai a lavorare in una società di revisione, la Price Waterhouse, in cui, forse per evitare i problemi di traduzione, tutte le procedure di revisione ed i programmi di lavoro erano codificati rigorosamente in inglese. La cosa mi infastidiva, la leggevo come una forma di colonialismo intellettuale alla Bruce Marshall, un muro di Berlino culturale che teneva lontano e distante. Poi un giorno mi capitò di leggere alcuni saggi sulla revisione contabile (attività allora quasi agli albori in Italia) di alcuni dei “grandi padri” della ragioneria italiana, che disquisivano su autorevoli riviste della necessità di adottare “corretti principi contabili”. Sinceramente non capivo: era ovvio che dovessero essere corretti, non era immaginabile che il bilancio si potesse redigere anche seguendo principi contabili non corretti. Allora capii: c’era stato semplicemente un errore di traduzione. “Current”, che in inglese significa “di uso corrente”, era stato erroneamente tradotto come “corretto”. Lasciando l’espressione in inglese, evitando di tradurla, evidentemente si sarebbero evitati non pochi problemi di comprensione.

La revisione, tuttavia, va precisato, è piena di acronimi, sigle, standard che spesso non sono di immediata comprensione neanche per gli addetti ai lavori; così, se da un lato si è fatta la scelta di mantenere in inglese molte espressioni, dall’altro si è ritenuto opportuno proporre in appendice un glossario con tutte le parole chiave inglesi utilizzate nel testo, gli acronimi ed anche un confronto tra sigle.

Prima dei ringraziamenti, qualche considerazione di contesto.

La cronaca degli ultimi anni è ricca di scandali che hanno visto coinvolte e livello mondiale diverse società di revisione e quindi l’istituto stesso della revisione: il caso Enron ed il conseguente uscita dal mercato della Arthur Andersen dopo quasi un secolo di attività negli Stati Uniti, gli scandali Cirio e Parmalat in Italia, sono tutti elementi che non hanno fatto una buona pubblicità all’auditing e che hanno contribuito ad allontanare i giovani da questa splendida professione facendo loro preferire la consulenza a volte generica e di basso profilo.

A ciò si aggiunge la scarsa attenzione che il mondo accademico riserva all’attività di *auditing*, che balza immediatamente agli occhi anche solo scorrendo velocemente i programmi dei vari corsi di revisione proposti dalle università italiane. Oltre a costituire un errore dal punto di vista metodologico, questo è anche un errore di opportunità politica: per i nostri studenti alle prese con il primo lavoro è più facile trovare sbocchi professionali nella revisione contabile. Infatti, sono pochi coloro che trovano collocazione nei prestigiosi servizi studi di istituzioni internazionali o nelle divisioni delle grandi multinazionali che fanno strategia; sembra che i nostri studenti usciti dall’università debbano essere tutti impiegati come top manager di grandi società mentre il mercato richiede anni di esperienza e capelli grigi sulle tempie.

La revisione, invece, consente ad un giovane neolaureato di inserirsi subito nel mondo del lavoro e di navigare all’interno delle funzioni aziendali toccando con

XIV Premessa

mano problemi e situazioni diverse in tempi ragionevolmente brevi. “*Il tempo trascorso in revisione vale quattro volte il tempo trascorso in una qualsiasi azienda*”, si diceva una volta. È vero. L’attività di revisione è ancora una grande esperienza professionale, un’accademia dove ci si sporca le mani, si studia, si lavora molto intensamente, forse troppo, e si matura un’esperienza difficilmente ripetibile in altri contesti. Non è un caso che un tempo gli imprenditori più avveduti spedivano i loro rampolli a “farsi le ossa” in una società di revisione, prima di farli entrare nell’azienda di famiglia. Molti dei grandi manager di oggi, protagonisti di ristrutturazioni importanti, General Manager e CEO di grandi aziende, hanno mosso i loro primi passi proprio in società di revisione. Picasso diceva che la pittura si impara nei musei, il grande architetto Calatrava afferma che l’architettura si impara a Roma; le chiavi gestionali dell’azienda, e non solo quelle economico finanziarie, si apprendono svolgendo revisione contabile.

Oggi, però, il sistema dei controlli aziendali, revisione contabile in testa, è caduto in una crisi profonda per la combinazione di una serie di elementi ed altrettanti rischi: cultura imprenditoriale, limiti delle norme, complessità della gestione aziendale, malafede degli attori del mercato, dimensioni aziendali, internazionalizzazione, aspettative tradite, incapacità del bilancio di esercizio di catturare la complessità della gestione aziendale, situazione di oligopolio del mercato della revisione, ecc. Si sa, i rischi vanno a sistema da soli senza necessità di intervento esterno; i controlli chiamati a presidiare quei rischi, invece, da soli non vanno al di là della semplice sommatoria: a fare la differenza tra il rumore e la musica è sempre la differenza che corre tra sommatoria e sistema.

Perché la revisione contabile torni a rivestire quel ruolo di primo piano che per lungo tempo e con merito ha ricoperto ed il sistema dei controlli aziendali e societari torni ad essere sistema, è evidente la necessità di mettere mano ad alcuni problemi da lungo tempo in attesa di soluzione.

Nel 1996 proposi, nella disattenzione generale, l’*Agenda aperta sul tema certificazione di bilanci*, sulla scia di quanto si faceva già in quegli anni in Gran Bretagna, per cominciare a formalizzare i problemi aperti e tentare di intravederne le soluzioni. Ebbene, a distanza di dieci anni, molti di quei problemi sono ancora sul tavolo in attesa di una soluzione. Nelle conclusioni si fa un breve cenno a tali argomenti, ma si rinvia a testi meno tecnici e più di saggistica e di cultura societaria nei quali si potranno trovare elementi di contesto utili sia per chi si appresta ad entrare nella professione di revisore contabile, sia per chi vuole capirci di più e meglio. L’augurio è che non ci si ritrovi tra dieci anni a parlare ancora delle stesse questioni, constatando che esse sono ancora irrisolte; la speranza, che non si riduce ad un’utopia, è che qualche studente di oggi, che magari viene a contatto con l’*auditing* proprio attraverso questo volume, possa contribuire un domani non troppo lontano ad individuare soluzioni e proposte.

Infine i ringraziamenti.

Il primo ringraziamento è rivolto a William Messier, con il quale condivido prima l’esperienza in revisione poi la sfida ed il confronto con l’insegnamento, una scel-

ta intima e personale legata ad una vocazione. La richiesta di Messier di curare questa edizione, per la fama e la considerazione che gode nel mondo della revisione contabile e non solo negli Stati Uniti, ovviamente mi onora e mi lusinga; senza di lui e senza le insistenze della casa editrice McGraw-Hill non avrei mai trovato la spinta e la motivazione giusta per lavorare ad un testo di revisione contabile di questa portata. Il risultato è che oggi stiamo tutti lavorando al secondo volume ancora più tecnico e specialistico.

Un ringraziamento particolare va rivolto a Dino Martinazzoli ed Antonia von Gebattel, con i quali negli anni Settanta abbiamo condiviso una esperienza professionale comune in Price Waterhouse, ed al terzo curatore della prima edizione, Massimo Livatino, oggi collega professore in Bocconi. Essi hanno a loro tempo svolto un lavoro immane traducendo dall'inglese il testo originale di Messier e sono proprio loro ad avermi facilitato il lavoro consentendomi di partire per l'attacco finale alla vetta non "dal campo base", ma da una quota molto vicino alla meta finale: una base consolidata, puntuale e precisa predisposta da tecnici di grande esperienza. Condividere con loro sia l'esperienza professionale che quella didattica è stato un *plus* che mi auguro emerga dall'impostazione di tutto il volume. A loro un ringraziamento sincero e sentito.

Un ringraziamento poi, va ai colleghi revisori e professori che con i loro commenti hanno consentito di migliorare questa nuova edizione del testo *Auditing* di W.F. Messier. A loro si deve l'idea di predisporre il secondo volume specialistico per gestire quel ponte ideale necessario per passare dall'*argine* dell'università alla *sponda* della professione, recuperando, integrando e contestualizzando l'enorme materiale prodotto da Messier, anche nelle sue ultime edizioni del volume in inglese, con gli aspetti e le problematiche della *corporate governance* in Italia. A loro si devono anche gli spunti per fare del libro non solo uno strumento di conoscenza, ma anche uno strumento di didattica a disposizione dei colleghi che sono chiamati ad insegnare revisione contabile.

Un ringraziamento particolare, infine, ad Emma Pagliuca, che ha collaborato con me all'insegnamento di Revisione Aziendale a Tor Vergata e che si è cimentata nell'adattamento dei capitoli, recuperati dalla prima edizione italiana e dalle successive edizioni del volume originale in inglese. A lei, inoltre, si deve la predisposizione del glossario in appendice e delle domande alla fine di ogni capitolo, atte a consentire un'autovalutazione sull'apprendimento.

Penso di interpretare anche il pensiero di William F. Messier dedicando questo libro a tutti i colleghi di un tempo che ci hanno insegnato, agli studenti di ieri revisori oggi che ci hanno seguito e agli studenti di oggi revisori di domani che oggi ci leggono e che saranno chiamati ad insegnare a nuove generazione di revisori.

Luciano Hinna
Università degli Studi di Roma Tor Vergata