



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia – Marzo 2018

La Revisione Legale in Italia

Gianluca Delbarba

Le attività di revisione: le carte di lavoro





DOCUMENTO 230: LA DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO

Il revisore può avere una conoscenza approfondita della società revisionata e della sua attività, in ragione dei rapporti con il proprietario-amministratore, o in ragione della dimensione della società oggetto di revisione, o della composizione del team di revisione e delle dimensioni della società di revisione. Tale conoscenza, tuttavia, non elimina la necessità di tenere adeguate carte di lavoro.

Le carte di lavoro sono utili per:

- ▶ La pianificazione,
- ▶ l'esecuzione,
- ▶ la supervisione,
- ▶ il riesame della revisione.

Esse documentano gli elementi probativi acquisiti a supporto del giudizio del revisore.

Carte di lavoro

Riferimenti normativi

- ▶ *Artt. 2403-bis, 2404, 2421 c.c.*
- ▶ *Norma di comportamento del collegio sindacale 2.3.*
- ▶ *Principio di revisione internazionale n. 230, ‘La documentazione della revisione contabile’*

- ▶ I principi di revisione hanno una struttura fissa:
 - Introduzione (oggetto e data in vigore fissa)
 - Obiettivo;
 - Definizioni;
 - Regole;
 - Linee guida ed altro materiale esplicativo
 - Appendici (eventualmente)

ISA 230

► I principi di revisione hanno una struttura fissa:

- Introduzione (oggetto e data in entrata in vigore)

IAS 230

1. Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore nel predisporre la documentazione della revisione contabile del bilancio.

L'appendice elenca altri principi di revisione che contengono specifiche regole e linee guida in tema di documentazione. Le regole specifiche in tema di documentazione contenute in altri principi di revisione non comportano limiti all'applicazione del presente principio.

Norme di legge e regolamenti possono stabilire ulteriori obblighi relativi alla documentazione.

ISA 230

- ▶ I principi di revisione hanno una struttura fissa:
 - ▶ Linee guida ed altro materiale esplicativo.

IAS 230

Tempestiva predisposizione della documentazione della revisione
(rif par 7)

A1. la predisposizione tempestiva della documentazione della revisione, sufficiente ed appropriata, contribuisce a migliorare la qualità di quest'ultima e rende più efficace il riesame e la valutazione degli elementi probativi raccolti e delle conclusioni raggiunte prima dell'emissione della relazione di revisione. La documentazione predisposta successivamente allo svolgimento del lavoro di revisione risulta verosimilmente meno accurata della documentazione predisposta durante lo svolgimento dello stesso.

ISA 230

► I principi di revisione hanno una struttura fissa:

- Obiettivo

IAS 230

L'obiettivo del revisore è quello di predisporre una documentazione che fornisca:

1. Una sufficiente ed appropriata evidenza documentale degli elementi a supporto della relazione di revisione;
2. L'evidenza che la revisione contabile sia stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

Natura e finalità della documentazione

- Evidenzia gli elementi a supporto delle conclusioni del revisore;
- Evidenzia che il lavoro di revisione è stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione ed al quadro normativo dell'informazione finanziaria applicabile;
- Assiste i responsabili della supervisione nel loro lavoro e permette il riesame e le verifiche ispettive necessarie per il controllo qualità;
- Fornisce evidenza degli aspetti che mantengono rilevanza in incarichi successivi:
- Permette lo svolgimento del riesame della qualità e delle ispezioni in conformità al principio internazionale ISQC Italia 1;
- Permette l'effettuazione di ispezioni da parte di soggetti esterni secondo quanto previsto da leggi, regolamenti o da altre disposizioni

ISA 230

► I principi di revisione hanno una struttura fissa:

- Definizioni

IAS 230

Ai fini dei principi di revisione i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

1. Documentazione della revisione- L'evidenza documentale delle procedure di revisione svolte, degli elementi probativi pertinenti acquisiti e delle conclusioni raggiunti dal revisore (talvolta è utilizzato anche il termine «carte di lavoro»).

ISA 230

► I principi di revisione hanno una struttura fissa:

- Regole

IAS 230

Tempestiva predisposizione della documentazione della revisione.

7. Il revisore deve predisporre della documentazione della revisione in modo tempestivo.

10. Il revisore deve documentare gli aspetti significativi discussi con la direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti, specificando la natura degli aspetti significativi trattati, le date in cui gli incontri hanno avuto luogo e i soggetti coinvolti

Regole

► Il revisore deve:

- Predisporre la documentazione della revisione in modo tempestivo;
- Documentare le discussioni con la direzione;
- Documentare il trattamento di eventuali incoerenze tra le informazioni raccolte ai fini delle sue conclusioni;
- Documentare eventuali deroghe dai principi di revisione;
- Documentare eventuali nuove procedure di revisione o la formulazione di nuove conclusioni successivamente alla data della relazione di revisione.

Obiettivo

- ▶ Il revisore deve predisporre una documentazione che fornisca:
 - Una sufficiente ed appropriata evidenza degli elementi a supporto della relazione emessa;
 - L'evidenza che la revisione contabile sia stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili

ISA 230

► I principi di revisione hanno una struttura fissa:

- Appendici (eventuali)

ISA 230

Appendice 16-bis (rif.Par 1)

Regole specifiche sulla documentazione della revisione contenute in altri principi di revisione internazionali (ISA ITALIA)

La presente appendice individua i paragrafi del principio di revisione (Sa Italia) n 250B, e di altri principi di revisione, che contengono specifiche regole sulla documentazione della revisione.

Le carte di lavoro

Le carte di lavoro (dette anche: Evidenza e/o Elementi probativi)

Preso atto dell'abolizione dell'obbligo di tenuta del libro della revisione, l'attività di revisione svolta dal collegio sindacale (sindaco unico o revisore) è documentata esclusivamente nelle carte di lavoro

Le carte di lavoro costituiscono **un set di documentazione autonomo rispetto sia al libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale (sindaco unico)** che alla documentazione di supporto; questi ultimi infatti afferiscono all'attività di vigilanza ex artt. 2403 e ss. c.c.

Attività di revisione

- | | |
|-------------------|----|
| - Libro Revisione | No |
| - Carte di lavoro | Si |

Attività di vigilanza

- | | |
|---|----|
| - Libro Collegio | Si |
| - Documentazione di supporto
(Carte di lavoro) | Si |

Responsabilità del revisore nel predisporre la documentazione della revisione contabile nel bilancio

► Carte di lavoro:

Documentazione della revisione

L'evidenza documentale delle procedure di revisione svolte, degli elementi probativi pertinenti acquisiti e delle conclusioni raggiunte dal revisore.

Esiste un modo «giusto» per redigere le carte di lavoro?

-
- ▶ Il revisore soprattutto deve redigere carte di lavoro che consentano ad un revisore esperto, senza cognizione dell'incarico di comprendere:
 - La natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte;
 - I risultati delle procedure svolte e gli elementi probativi acquisiti;
 - Gli aspetti significativi del lavoro, le conclusioni raggiunte ed i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni

-
- ▶ la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte per conformarsi ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamenti applicabili;
 - ▶ I risultati delle procedure di revisione svolte e gli elementi probativi acquisiti;
 - ▶ gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni

Impostazione delle carte di lavoro

- ▶ Ciascun file deve avere una struttura tipica tale da facilitare la lettura ed il recupero delle informazioni in qualsiasi momento.
- ▶ Quindi le carte di lavoro, anzi **ogni carta di lavoro deve essere lavorata**, ovvero adeguatamente spuntata e referenziata:
- ▶ “spuntare una carta di lavoro” significa adottare una simbologia che consenta di dare evidenza di aver verificato un numero e/o voce di bilancio;
- ▶ “referenziare una carta di lavoro” significa adottare uno standard di lettere e/o numeri che consenta di dare la possibilità di rendere ripercorribile la carta di lavoro stessa.

-
- Nel documentare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione, il revisore deve indicare:
1. Gli elementi che identificano la voce o l'aspetto oggetto di verifica;
 2. Chi ha svolto il lavoro, in quale data è stato completato e chi ha riesaminato il lavoro e la data del riesame

Società ALFA SPA bilancio al 31/12/2017

Preparato da sp 24/10/2017

Rivisto da :xz 25/10/2017

Oggetto: verifica della correttezza del calcolo delle imposte differite (fondo imposte-voce B2 Passivo)

Procedura svolta: lo scrivente ha verificato il calcolo delle imposte differite in relazione alla plusvalenza realizzata per la cessione dell'azienda Beta sulla base del calcolo della società

Il collegio sindacale

- ▶ Il collegio sindacale (sindaco unico) o revisore predispone carte di lavoro che forniscano evidenza:
 - ▶ degli elementi a supporto della relazione di revisione;
 - ▶ che la revisione sia stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamenti applicabili.
- ▶ Le carte di lavoro predisposte dal collegio sindacale (sindaco unico) o revisore **devono essere sufficienti a consentire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, di comprendere:**
 - ▶ la valutazione del rischio di errori significativi;

LE REFERENCE

- ▶ Le poste di bilancio saranno identificate da una lettera convenzionale che sarà denominata **REFERENCE**.
- ▶ Ogni sezione di bilancio sarà contra-distinta da una reference predefinita. Tutte le reference utilizzate dovranno essere eseguite con la penna rossa. La reference alla capo scheda verrà cerchiata, sempre in rosso.
- ▶ Le carte di lavoro in cui sono contenuti dati o informazioni che lo sono anche in altre carte di lavoro dovranno sempre essere collegate a queste con un sistema di cross reference. Per ogni reference ci dovrà essere un'altra reference “uguale ed opposta”. **Per convenzione, la reference verrà posizionata alla sinistra del dato o dell'informazione** che si vuole rimandare ad una carta con una reference più alta come numero o ad una sezione contraddistinta da una lettera alfabetica che segue. Viceversa verrà posizionata alla destra nel caso contrario.
- ▶ E' fondamentale che ogni numero sia “ticcato” e che la spiegazione del simbolo utilizzato venga fatta in calce alla pagina o che comunque venga indicato in
- ▶ quale carta di lavoro si trova la legenda annotando la frase: *Ticks meaning in ...*

Esempio di formalizzazione carta di lavoro

Esempio di formalizzazione carta di lavoro

Quella che segue è la cosiddetta “capo scheda” che riprende i dati del bilancio da IV direttiva, opportunamente “spuntati” con il bilancio di verifica corrente e le carte dell’anno precedente.

CAPO SCHEDA - Lead Schedule								
ABC SpA		31 Dicembre 2009		E 100				
		RIMANENZE						
		Euro migliaia						
Cod. Bil. Civ.	Description	Ref.	31-12-09		31-12-08		Var.	%
C) - I- 1)	Materie prime	E 110	1.254,0	V	1.154,0	X	100,0	8,7%
C) - I- 2)	Prodotti in corso							
C) - I- 3)	Lavori in corso ...							
C) - I- 4)	Prodotti finiti ...	E 115	345,0	V	651,0	X	- 306,0	-47,0%
C) - I- 5)	Acconti							
			1.599,00	V	1.805,00	X	- 206,0	-11,4%

Conclusioni:

òlskdghsòaldvnsalòdveigjàpsdj

Ticks Meaning:

V : ok con Bilancio IV Direttiva 31.12.09
X : ok con Last Year WP'S
ç : Calcolato

Preparato da:	_____	_____
Rivisto da:	_____	_____

Esempio di formalizzazione carte di lavoro

A seguire si riporta la cosiddetta “sotto-scheda” che invece riprende i dati del bilancio di verifica, opportunamente “spuntati” con le carte di lavoro correnti e quelle dell’anno precedente

SCHEDA - Sub Lead

ABC SpA

31 Dicembre 2009

E 110

RIMANENZE - MATERIE PRIME

Euro migliaia

Cod. Bil. Ver.	Description	Ref.	31-12-09		31-12-08		Var.		%
SP A - 034562	Materie Prime Dep. Centr.	E 115	854,0	W	751,0	X	103,0	€	13,7% €
SP A - 034563	Materie Prime Dep. 1	E 120	342,0	W	421,0	X	- 79,0	€	-18,8% €
SP A - 034564	Materie Prime Dep. A	E 125	321,0	W	333,0	X	- 12,0	€	-3,6% €
SP P - 05678 ...	Fondo Lenta Rotazione	E 130	- 221,0	W	- 251,0	X	30,0	€	-12,0% €
SP P - 05678 ...	Fondo Rottamazione	E 135	- 42,0	W	- 100,0	X	58,0	€	-58,0% €
.....			1.254,0	\$	1.154,0	X	100,0	€	8,7% €
			E 100						

Ticks Meaning:

W : ok con Bilancio Verifica 31.12.09
X : ok con Last Year WP'S
€ : Calcolato
\$: Sommato

Preparato da: _____ Iniziali _____ Data _____
Rivisto da: _____

Esempio impostazione carte di lavoro di dettaglio

Esempio d'impostazione delle carte di lavoro "di dettaglio" per quanto riguarda la verifica del magazzino .

Scheda dettaglio di verifica del costo medio per un codice selezionato

Data	Operazione	Quantità		Prezzo Unitario		Importo		Costo medio
1/1	Gi acenza ini ziale	12,00	Y	5,00	Y	60,00	Y	5,00
13-feb	1^ carico (acquisto)	10,00		7,50	V	75,00		
	Progressivo	22,00				135,00		6,14
25-mar	2^ carico (acquisto)	15,00		10,00	V	150,00		
	Progressivo	37,00				285,00		7,70
12-giu	3^ carico (acquisto)	15,00		8,00	V	120,00		
	Progressivo	52,00				405,00		7,79
13-set	Scarico (alla lavorazione)	- 30,00	W	7,79	€	- 233,65		
	Progressivo	22,00				171,35		7,79
12-ott	4^ carico (acquisto)	15,00		10,00	V	150,00		
	Progressivo	37,00				321,35		8,69
11-dic	Scarico (alla lavorazione)	- 5,00	W	8,69	€	- 43,43		
31-dic	Gi acenza fi nale	32,00	\$			277,92	\$	8,69

Ticks meaning:

Y : ok con carte scorso esercizio;

V : ok con fattura;

W : ok con scheda di lavorazione;

€ : calcolato;

\$: sommato.

Le carte di lavoro

- ▶ Chi legge le carte di lavoro dovrà sempre essere in grado di ottenere le seguenti informazioni:
- ▶ **la fonte dei dati;**
- ▶ **la natura della documentazione esistente a supporto dei dati;**
- ▶ **gli strumenti utilizzati al fine di verificare la esattezza del dato analizzato.**

Nell'utilizzazione e compilazione delle carte di lavoro è necessario osservare quanto segue:

- ▶ Le carte di lavoro compilate dal revisore-devono essere **scritte in modo ordinato, chiaro e conciso;**
- ▶ Le carte di lavoro **provenienti dall'azienda (fotocopie) devono essere chiare**
- ▶ **e leggibili, portare un commento** del revisore o riferimento ad altre carte di lavoro;
- ▶ **Di fianco ad ogni cifra verificata deve risultare sempre la spunta** di controllo e il riferimento alle altre carte di lavoro che le hanno originate o da cui traggono origine che diano al lettore “medio” un significato chiaro del lavoro svolto;
- ▶ **Non allegare fogli superflui o fogli sui quali non viene svolto alcun lavoro (carte non lavorate)**

Le carte di lavoro

- ▶ **Ogni sezione di lavoro, inizia sempre con la “capo scheda” (lead schedule). Essa costituisce il raccordo fra i saldi di bilancio ed il lavoro di dettaglio svolto nelle singole sezioni.**
- ▶ Deve indicare i dati di bilancio dell'anno in corso di revisione e quelli comparativi dell'anno precedente (annotati in rosso), riferiti alla visita di interim ed a quella di final.
- ▶ I dati contenuti nella capo scheda, devono essere sempre cross referenziati al bilancio ed alle carte di lavoro della sezione. La reference andrà dalla capo scheda alla prima carta successiva in cui il saldo viene riportato: generalmente si tratterà di una scheda di dettaglio (**sub lad schedule**).
- ▶ **Il programma di revisione deve essere sempre referenziato con le varie di lavoro relative.**
- ▶ **Le carte di lavoro sono di proprietà del revisore.**

L'organizzazione delle carte di lavoro

Si consiglia di tenere sempre una struttura che preveda tre tipi di dossier:

- ▶ **dossier generale;**
- ▶ **dossier corrente;**
- ▶ **dossier permanente.**
- ▶ Il primo dossier “**Generale**”, contiene informazioni che potrebbero rilevarsi utili e importanti per più di un periodo contabile. Le informazioni contenute in questo file possono considerarsi come un completamento delle informazioni di natura operativa riportate nel dossier corrente e teoricamente potrebbero essere archiviate insieme a quest'ultime aggiornandole però di anno in anno.
- ▶ Ad esempio nel dossier “**Generale**” vengono riportate: Lettera di accettazione / mantenimento; lettera d'indipendenza; relazione di revisione; lettera di attestazione; lettera alla direzione; punti da chiarire - pro-memoria per l'anno successivo - memo conclusivo; budget e consuntivo ore; minute dei libri sociali; eventuali programmi di lavoro particolari; questioni inerenti la continuità aziendale; passività potenziali ed eventi successivi; sommario delle circolarizzazioni; dettagli richieste di bilancio da richiedere al cliente; ecc.

«CURRENT»

- ▶ Il secondo dossier “**Corrente**”, contiene informazioni ed elementi probativi relativi al periodo contabile preso in esame, allo scopo di supportare i giudizi e le valutazioni espressi nella relazione di revisione (le classiche carte di lavoro periodiche).
- ▶ Questo dossier, al fine di una migliore organizzazione, può essere ulteriormente suddiviso in:
- ▶ **dossier carte lavoro civilistico** (bilancio civilistico, bilancio di verifica, posta per posta test eseguiti come da programma; ecc.);
- ▶ **dossier fiscale** (dichiarazione dei redditi, f24, ecc.);
- ▶ **dossier inventario** (tabulato giacenze contabili ante inventario, tab. inventario, tab. rettifiche, file controlli revisore, ecc.);
- ▶ **dossier circolarizzazioni;**
- ▶ **dossier carte lavoro consolidato.**

«CURRENT»

Il dossier sub 1), poi può essere così organizzata:

- ▶ Sez. A) Bilancio IV Direttiva, bilancio di verifica, analisi di bilancio;
- ▶ Sez. B) Immobilizzazioni immateriali; Sez. C) Immobilizzazioni materiali; Sez. D) Immobilizzazioni finanziarie; Sez. O) Debiti v/fornitori;
- ▶ Sez. P) Altri debiti;
- ▶ ...
- ▶ Sez. S) Conto economico;
- ▶ Sez. T) Crediti (ricavi) e debiti (costi) infragruppo.
- ▶ Si consiglia l'uso di divisori colorati o cartoncini colorati per separare “sezione” di lavoro ricordando sempre che i documenti singoli andrebbero numerati ed archiviati secondo una logica precisa e all'interno di un sistema comune.

Terzo dossier Permanente

- ▶ Il terzo dossier “**Permanente**”, contiene tutti i documenti “storici” che non dovrebbero avere rilevanza ai fini della revisione dell’anno in corso.
- ▶ Ad esempio in tale dossier si riporta:
- ▶ Visura iscrizione alla Camera di Commercio;
- ▶ Statuto;
- ▶ Contratti ...;
- ▶ Informazioni generali sulla società/gruppo;
- ▶ Organigramma;
- ▶ Soci, sindaci, amministratori;
- ▶ Fotocopie o estratti dei libro soci, libro verbali consiglio di amministrazione, libro verbali assemblee, libro sindaci, libro della revisione, libro degli obbligazionisti, ecc.;
- ▶ Contratti di leasing, royalties, commissioni, mutui, assicurazioni, ecc.

-
- Le carte di lavoro sono “fatte a regola d’arte” quando un altro revisore, estraneo al lavoro da noi svolto, riesce a verificare il lavoro da noi svolto e giungere alle stesse nostre conclusioni ...
 - *Naturalmente*
 - ... non è né necessario né utile documentare tutte le singole questioni di cui il revisore si occupa.
 - Per ogni sezione è opportuno preparare una scheda riassuntiva. La carta di lavoro comprenderà le cifre controllate, una conclusione ed eventuali rimandi ad altre carte di lavoro.
 - I prospetti preparati dal cliente e allegati alle carte di lavoro, vanno sempre contraddistinti come tali e datati e comunque ben distinti dalle nostre carte di lavoro.
 - Ricordiamoci sempre che
 - Gli elementi probativi (o carte di lavoro) devono essere **sufficienti** e di qualità.
 - Per essere di qualità occorre che le stesse siano inoltre:
 - **rilevanti;**
 - **attendibili;**
 - **coerenti**

Cartedi lavoro

Sufficienti	=>	Quantità
Rilevanti	}	=> Qualità
Attendibili		
Coerenti		

Per quanto riguarda la “**sufficienza**”, è evidente che il revisore lavorando a campione, non esamina tutte le informazioni disponibili; è quindi necessario stare molto attenti nello stabilire la quantità di prove di cui si avrà bisogno per trarre le conclusioni finali da revisore in relazione:

meglio una carta in meno che una in più sbagliata

(non rilevante, non attendibile e non coerente).

Non dimentichiamo che nei casi estremi in cui non sia possibile ottenere una “quantità sufficiente” di elementi probativi, il revisore potrebbe essere costretto a qualificare la relazione a causa della mancanza di informazioni e spiegazioni adeguate

-
- ▶ In termini di “**rilevanza**”, gli elementi probativi in merito vengono determinati in base all’obiettivo che ha il revisore nell’emettere la relazione.
 - ▶ In altri termini, sarà il revisore e il suo sano scetticismo a valutare la rilevanza degli elementi probativi ricavati dai test di verifica di volta in volta esaminando alcune delle informazioni (attestazioni) racchiuse nel bilancio esaminato da parte degli amministratori.
 - ▶ Le dichiarazioni degli amministratori per mezzo del bilancio, possono essere così sintetizzate:
 - Esistenza le attività e le passività esistono e le operazioni contabilizzate sono realmente avvenute ?
 - Completezza le voci e le operazioni che dovrebbero essere incluse sono incluse ?
 - Diritti e obblighi le attività costituiscono i diritti dell’azienda e le passività le sue obbligazioni ?
 - Valutazione le attività, le passività e il suo patrimonio netto, i ricavi e i costi sono valutati e imputati correttamente all’esercizio di competenza ?
 - Rappresentazione gli importi iscritti nel bilancio sono presentati e rappresentati correttamente ?

-
- ▶ L'”attendibilità” è intesa, invece, come il livello di affidamento che può fare il revisore sugli elementi probativi raccolti dalla revisione.
 - ▶ Per valutare il livello di affidabilità, il revisore può prendere in considerazione aspetti come:
 - le prove esterne (per esempio le risposte dalle circolarizzazioni);
 - le prove documentali hanno un’attendibilità maggiore di quelle verbali;
 - le prove elaborate dal revisore (per esempio tramite analisi o esame fisici) sono più affidabili di quelle prodotte dall’impresa;
 - le prove interne ottenute da un dirigente saranno maggiormente affidabili;
 - se il sistema di controllo interno è affidabile, le prove interne saranno considerate come tali;
 - i documenti originali sono più affidabili delle fotocopie;
 - ecc.

... più le procedure di revisione sono semplici e più sono affidabili e viceversa ... non complichiamoci la vita

-
- ▶ In termini di “**coerenza**” poi è ovvio che, le conclusioni ottenute dai differenti tipi di test, devono essere fra di loro coerenti; occorre sempre verificare che ci sia una corrispondenza tra le carte di lavoro attraverso un opportuno confronto.
 - ▶ In caso di non corrispondenza non si potrà fare affidamento su nessuna “carta”, e bisognerà effettuare ulteriori accertamenti per risolvere il dubbio. In ogni caso, consapevoli dei compensi, il revisore deve valutare il rapporto tra un costo sostenuto per ottenere una informazione e l'utilità della stessa; anche se, il costo ed il livello di difficoltà necessari per ottenere un elemento probativo non sono un valido motivo per omettere una procedura di revisione necessaria (sufficienza delle carte di lavoro).

Le carte di lavoro possono essere:

- ▶ esame fisico;
- ▶ ricalcolo;
- ▶ documentazione;
- ▶ conferma;
- ▶ verifiche di coerenza (analytical procedures);
- ▶ colloqui;
- ▶ osservazione.
- ▶ Il loro livello di affidabilità può essere così sintetizzato:

Livello di affidabilità	Tipo di elemento probativo
Alta	Esame fisico
Alta	Ricalcolo
Medio-Alta	Documentazione
Medio	Conferma
Medio-Bassa	Verifiche di coerenza (analytical procedures)
Bassa	Interviste
Bassa	Osservazione

Il revisore pertanto deciderà in base agli obiettivi il tipo di « carta » da utilizzare per affidabilità della stessa:

Livello di affidabilità		Obiettivi di revisione							
Tipo di evidenza									
Alta	esame fisico	Validità	Completezza	Cutoff			Valutazione		
Alta	ricalcolo		Completezza			Accuratezza	Valutazione		
Medio-Alta	documentazione	Validità	Completezza	Cutoff	Proprietà		Valutazione	Classificazione	Divulgazione
Media	conferma	Validità	Completezza	Cutoff	Proprietà		Valutazione		Divulgazione
Medio-Bassa	verifiche di coerenza (analytical procedures)	Validità	Completezza	Cutoff		Accuratezza	Valutazione	Classificazione	Divulgazione
Bassa	interviste	Validità	Completezza	Cutoff	Proprietà		Valutazione	Classificazione	Divulgazione
Bassa	osservazione						Valutazione		
Obiettivi di Controllo		IDENTICO	IDENTICO	Tempestività	Autorizzazione	IDENTICO	IDENTICO	IDENTICO	INESISTENTE
			esame fisico	ricalcolo	documentazione	conferma	verifiche di coerenza	interviste	osservazione
			ALTA	ALTA	MEDIO-ALTA	MEDIA	MEDIO-BASSA	BASSA	BASSA
ATTIVO									
1	Immobilizzazioni immateriali		0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
2	Immobilizzazioni materiali		0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
3	Immobilizzazioni finanziarie		0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
4	Rimanenze		0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%

Carte – Verifiche Periodiche

► Documentazione delle verifiche periodiche:

Il revisore deve documentare nelle carte di lavoro:

1. La frequenza pianificata delle verifiche periodiche;
 2. Le procedure svolte in ciascuna verifica periodica;
 3. I risultati di ciascuna verifica periodica, nonché le considerazioni e le valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, sia con riferimento ai possibili effetti sull'attività di revisione contabile del bilancio, sia ai fini delle comunicazioni ai responsabili delle attività di governance.
- La documentazione inerente le verifiche periodiche deve essere distintamente individuabile rispetto a quella relativa all'attività di revisione contabile del bilancio

Carte di lavoro – verifiche periodiche

► Documentazione delle verifiche periodiche

Il revisore può documentare le procedure svolte in ciascuna verifica periodica utilizzando diversi strumenti quali:

1. Programmi di lavoro;
2. Note di commento sulle questioni emerse;
3. Riepiloghi degli aspetti significativi
4. Check-list

Necessità di documentare gli aspetti significativi

► Esempi di aspetti significativi includono:

1. Aspetti che determinano rischi significativi:
2. Risultati di procedure di revisione che indicano (a) che il bilancio potrebbe significativamente errato, o (b) la necessità di rivedere la precedente valutazione dei rischi errori significativi e le risposte del revisore per fronteggiare tali rischi;
3. Circostanze che determinano significative difficoltà per il revisore nell'applicazione delle necessarie procedure di revisione;
4. Elementi emersi che potrebbero dar luogo ad un giudizio di revisione con modifica, ovvero all'inserimento, nella relazione di revisione, di un richiamo d'informativa.

IN SINTESI Linee guida ed altro materiale esplicativo

- ▶ Forma contenuto ed ampiezza della documentazione dipendono da:
 1. Dimensione e complessità dell'impresa;
 2. Natura delle procedure da svolgere;
 3. Rilevanza degli elementi probativi acquisiti;
 4. Natura e portata delle eccezioni identificate;
 5. Metodologia di revisione e strumenti utilizzati;
 6. Necessità di documentare decisione non facilmente desumibili degli elementi acquisiti.

Esercizio del giudizio professionale

Linee guida ed altro materiale esplicativo

- ▶ La documentazione della revisione può essere formalizzata su supporto cartaceo, elettronico o di altro tipo (non esiste un modo giusto)

Esempi di tale documentazione includono:

1. Programmi di revisione;
2. Analisi dei dati;
3. Note di commento sulle questioni emerse;
4. Riepiloghi degli aspetti significativi;
5. Lettere di conferma e di attestazione
6. Check-list
7. Corrispondenza (incluse le e-mail) relativa ad aspetti significativi

Linee guida ed altro materiale esplicativo

- ▶ Non è necessario che il revisore documenti separatamente (come in una check-list, per esempio) la conformità con aspetti per i quali tale conformità sia già comprovata dai documenti inclusi nel file di revisione:
- ▶ Per esempio:
 1. L'esistenza di un piano di revisione adeguatamente documentato dimostra che il revisore ha effettuato la pianificazione della revisione;
 2. La presenza, nel file di revisione, di una lettera di incarico firmata dimostra che il revisore ha concordato i termini dell'incarico di revisione con la direzione o con i responsabili delle attività di governance.
 3. Una relazione di revisione contenente un giudizio sul bilancio con rilievi, appropriatamente formulato, dimostra che il revisore ha rispettato le regole relative all'espressione di un giudizio con rilievi nelle circostanze previste dai principi di revisione;
 4. È possibile documentare in vari modi, nel file di revisione, la conformità del lavoro svolto alle regole che si applicano in via generale nel corso della revisione

Imprese di dimensioni minori

- La documentazione in questo caso è generalmente meno ampia

Il revisore può considerare utile documentare in un unico documento vari aspetti della revisione quali:

1. La comprensione dell'impresa;
2. La strategia generale di revisione;
3. Il piano di revisione;
4. La significatività;
5. I rischi identificati e valutati;
6. Gli aspetti rilevanti emersi e le conclusioni raggiunte.

Conservazione

► Punto A23 (i)

Qualora l'incarico sia conferito ai sensi del D.lgs 39/10, l'art 14,co.6, del Decreto Medesimo prevede che la documentazione relativa agli incarichi di revisione svolti siano conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione →non aggiornato dopo la riforma dell'art 14

(ora la conservazione è prevista dall'art 10 quater,comma 7)

Art 20, comma 13 DLGs 39/2010

Il controllo della qualità, basato su una verifica adeguata dei documenti selezionati, include una valutazione della conformità ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza applicabili, della quantità e della qualità delle risorse impiegate, dei corrispettivi per la revisione, nonché del sistema interno di controllo della qualità nella società di revisione legale



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

Brescia-Marzo 2018

Gianluca DelBarba

Si ringrazia per l'attenzione