

# Elementi probativi: Check lists, ICQ, carte di lavoro e loro archiviazione

*Si illustrano le caratteristiche degli elementi probativi che permettono di esprimere il giudizio che il revisore legale redige nella relazione di revisione. “Check Lists”, “ICQ” (Questionari sul Controllo Interno), carte di lavoro e gli archivi dove custodire tali documenti sono gli strumenti necessari per la conduzione dell’attività di revisione.*

**di Alberto Pesenato<sup>1</sup>:** Revisore Legale, Consulente area d. lgs.231/2001, Dottore Commercialista in Verona

## 1. INTRODUZIONE

I principi di revisione e la Direttiva n. 43/2006 CE statuiscono che il Revisore Legale<sup>2</sup> può essere un singolo professionista, un’associazione di professionisti o una società di revisione».

I principi di revisione hanno la stessa rilevanza sia nei confronti dei revisori legali che operano individualmente sia con riferimento a quelli che svolgono la loro attività informa associata o in società di revisione.

«Il Revisore Legale ha la responsabilità di formare ed esprimere un giudizio professionale sull’attendibilità del bilancio che gli amministratori presentano ai soci e ai terzi».

## 2. LE FASI DELLA REVISIONE

Il revisore interviene presso l’azienda cliente in due tempi distinti (fasi):

– la fase preliminare o di *interim* (può anche essere identificata con i quattro interventi delle verifiche svolte dal collegio sindacale e dal revisore ex art. 2403 e art. 14, Comma1, D. Lgs. n. 39 del 27/01/2010 che attua la Direttiva n. 43/2006 CE:

«Esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto»;

«Verificano nel corso dell’esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili»

---

<sup>1</sup> Autore dei manuali: “Revisore Legale” IX Edizione 2020 WKI Ipsoa (in uscita a settembre) e “Organismo di Vigilanza” VII Edizione 2019 WKI Ipsoa. Altri contributi sono disponibili nel sito [www.albertopesenato.net](http://www.albertopesenato.net)  
[www.formazionerevisori.net](http://www.formazionerevisori.net)

<sup>2</sup> Soggetto abilitato.

Ciò comprende tutto il lavoro di pianificazione, conoscenza della società, studio e valutazione delle strutture, dei processi contabili e la determinazione del Rischio di Revisione: in questa fase si acquisiscono gli elementi probativi che consentono al revisore di analizzare eventuali implicazioni negative nella successiva analisi delle poste di bilancio.

Tale fase si termina generalmente con l'emissione della *management letter* o lettera alla direzione, che contiene tutte le osservazioni e i suggerimenti che il revisore ritiene opportuno portare a conoscenza della direzione per migliorare il controllo interno e, ancora più importante, contiene tutte le deviazioni relative ai principi contabili applicati e riferiti alle poste di bilancio che condurrebbero a un'opinione con eccezioni;

– la fase finale, che consiste nel concludere tutte le verifiche contabili iniziate nella fase preliminare (o intermedia) e nella verifica voce per voce di tutte le poste di bilancio nonché un dettagliato esame del conto economico.

Tale fase termina con un'integrazione della lettera alla direzione con tutti quei rilievi scaturiti dal nuovo e ulteriore lavoro di verifica e, cosa più importante, con l'emissione della relazione di revisione.

Di seguito si riportano schematicamente le norme tecniche di svolgimento della revisione contabile, dello studio e della valutazione del controllo interno e degli obiettivi di revisione delle singole parti del bilancio d'esercizio.

### **3. FASE PRELIMINARE**

La fase preliminare si articola nella pianificazione del lavoro, lo studio e la valutazione del sistema di controllo interno, la valutazione del Rischio di Revisione e si completa con l'acquisizione di elementi probativi e la determinazione del campione.

#### **3.1. Pianificazione della revisione**

La pianificazione della revisione<sup>1</sup> comprende diverse fasi:

- studio delle condizioni economiche generali;
- studio del settore in cui opera l'azienda;
- studio dell'attività e dell'organizzazione dell'azienda;
- analisi preliminare del bilancio;
- valutazione preliminare delle caratteristiche del sistema di controllo interno;
- definizione della strategia della revisione;
- tempi di conferimento dell'incarico e di svolgimento della revisione.

#### **3.2. Studio e valutazione del sistema di controllo interno<sup>3</sup>**

Lo studio e la valutazione del sistema di controllo interno riguardano:

- la struttura del sistema di controllo interno;
- la struttura organizzativa aziendale;
- l'organizzazione della funzione contabile;
- la protezione dei beni materiali;
- l'attività di revisione interna;
- lo studio e la valutazione dell'affidabilità del sistema di controllo interno;
- la determinazione del *Rischio di Revisione* per ogni ciclo operativo e per posta di bilancio;

Verifiche di conformità e sostanza in base al Rischio di Revisione individuato

---

<sup>3</sup> Tale fase nella revisione delle *Micro Imprese* non è applicata in quanto è il proprietario-amministratore che supplisce a ciò con il proprio controllo su tutte le operazioni. Si veda, in proposito, il contributo "Revisione legale e Micro Imprese: l'unica soluzione possibile" reperibile nei siti [www.formazione revisori.net](http://www.formazione revisori.net) e [www.albertopesenato.net](http://www.albertopesenato.net)

#### 4. FASE FINALE

L'obiettivo principale della fase finale è l'espressione di un giudizio professionale sull'attendibilità con cui il bilancio presenta la situazione patrimoniale - finanziaria ed il risultato economico.

Questo obiettivo deve essere tenuto presente dal revisore legale nel corso della sua intera attività indipendentemente dalla dimensione e dalla natura dell'azienda considerata.

L'obiettivo generale è costituito, invece, dalla revisione contabile delle principali componenti dello stato patrimoniale e del conto economico.

L'obiettivo generale della revisione di ogni posta delle attività, delle passività e del capitale netto, comportano il conseguimento di una ragionevole sicurezza nei riguardi dei seguenti aspetti:

a) *stato patrimoniale*:

- esistenza fisica e corretto titolo di proprietà delle attività iscritte<sup>4</sup>;
- completa e corretta esposizione delle attività e delle passività;
- corretta valutazione delle attività, delle passività, del capitale netto in accordo con i principi contabili di riferimento;
- corretta classificazione e descrizione delle voci opportunamente corredate da note esplicative o illustrative delle voci medesime;
- rispondenza delle voci alle risultanze dei libri e delle scritture contabili;
- esattezza aritmetica dei documenti;

b) *conto economico*:

- effettivo conseguimento dei ricavi ed effettivo sostenimento dei costi;
- corretta imputazione dei ricavi e dei costi al periodo di competenza;
- corretta rispondenza delle voci di conto economico alle risultanze dei libri e delle scritture contabili;
- corretta classificazione e descrizione delle voci del conto economico opportunamente corredato da note esplicative.

#### 5. STRUMENTI: Archivi, Check lists, ICQ, Programmi di revisione,

Il lavoro di revisione si basa su metodologie e tecniche ormai simili in tutto il mondo.

Le metodologie adottate sono ormai standardizzate cosicché un singolo revisore può verificare il lavoro di qualsiasi collega nel mondo (conoscendo ovviamente la lingua in cui questi ha espresso i propri commenti e giudizi) senza particolari problemi.

Tale omogeneità dell'intervento è dovuta agli strumenti che le società multinazionali di revisione hanno adottato per rendere possibile la verifica delle carte di lavoro prodotte in qualsiasi parte del mondo dove queste hanno posto l'insediamento dei propri uffici, da qualsiasi *manager* o *partner* che procedesse ad un *interoffice quality review*<sup>5</sup>.

Gli strumenti fondamentali per svolgere il processo di verifica sono nell'ordine:

- *archivi* o *faldoni* (raccoltori);
- *check list*<sup>6</sup>;
- *Internal Control Questionnaires*<sup>7</sup> - ICQ (Questionari sul Controllo Interno);
- *flow-chart* (procedura descritta con il metodo del flusso grafico);
- *audit programs*<sup>8</sup> - programmi di revisione (per la fase preliminare e finale).

Ogni strumento utilizzato deve fare riferimento ai principi contabili I.S.A. Italia

---

<sup>4</sup> Inventario delle rimanenze (reperibile nei siti sopra citati), inventario delle immobilizzazioni, conta della cassa, conferme esterne (Istituti di credito, crediti, debiti, legale ecc.)

<sup>5</sup> *Interoffice quality review* non è altro che il controllo della qualità così come preteso dai P.R. 220 e ICQ 1 - **tav. 8** ma eseguito da *team* ispettivi interni alle società di revisione per verificare l'applicazione di tali principi.

<sup>6</sup> Si tratta dei principi di revisione trasformati in domande.

<sup>7</sup> Si tratta dei principi di revisione trasformati in domande.

<sup>8</sup> Si tratta di principi di revisione trasformati in programmi di revisione

Nelle Tavole 1, 2, 3, 4, 5 è elencato il contenuto dell'*archivio* permanente, dell'*archivio* imposte, dell'*archivio* generale, archivio delle procedure e di quello del bilancio.

## 6. CONTENUTO DEGLI ARCHIVI

L'*archivio* permanente raccoglie la «storia» della società. Esso costituisce per il revisore una fonte molto importante d'informazioni (tav. 1).

Già scorrendo l'*archivio* permanente il revisore può farsi un'idea generale della struttura della società e dell'evoluzione economica ed organizzativa della stessa.

Anche l'*archivio* delle imposte (tav.2) può dare informazioni utili sull'andamento della società e su eventuali implicazioni che gli effetti fiscali possono avere sulla conduzione della revisione.

L'*archivio* delle procedure (tav. 4) introduce il revisore ad una prima e molto approfondita analisi del flusso documentario e relativamente a come avvengono le transazioni all'interno dell'azienda cliente. Lo studio del *flow-chart*, unitamente al questionario del controllo interno confrontati con la Lettera alla direzione, danno al revisore una prima chiara visione dei problemi e delle implicazioni sul lavoro che dovrà svolgere.

Infine, i due ultimi *archivi* che vanno elaborati ex novo ad ogni intervento, l'*archivio* generale o dell'organizzazione del lavoro (tav. 3) ed l'*archivio* del bilancio (tav. 5), sono gli strumenti operativi che il revisore deve utilizzare in ogni revisione.

L'*archivio* generale o, secondo un'altra definizione, «dell'organizzazione del lavoro» offre al revisore legale, *partner* o *manager*, una visione immediata della condizione del lavoro.

L'*archivio* generale è il primo strumento di lavoro per il *senior* o per i responsabili del gruppo di lavoro.

È compito del *senior* riportare in questo faldone tutte le informazioni sulla conduzione del lavoro e sui problemi incontrati che devono essere analizzati dal *manager* e dal *partner*.

Fanno parte di questo strumento operativo molte *check list* che danno al *senior* la possibilità di eseguire il lavoro con metodicità e per «gradini successivi», *step by step*.

Infine, l'*archivio* del bilancio, che raccoglie ed elenca le poste di bilancio da verificare.

Gli indici vanno inseriti all'inizio dei vari faldoni, il revisore cerchia in rosso le parti dell'*archivio* che ha completato e che sono effettivamente inserite nel raccoglitore.

### Tavola 1 - Archivio Permanente (P.P. - P.R. ISA Italia: 200 – 220 – 230 – 265 - 500 - 501)

1	Iscrizione alla Camera di Commercio - Tribunale
2	Statuto e aggiornamenti – Atto Costitutivo
3	Informazioni generali
3.1	- Società controllante, collegate, controllate
3.2	- Soci, sindaci, amministratori
3.3	- Responsabili da contattare - Indirizzo, sede,
3.4	- Consulenti esterni (nominativi, funzioni)
3.5	- Notizie pubblicate sulla stampa
3.6	- Elenco degli uffici stabilimenti, filiali dell'azienda
4	Organigramma funzionale
4.1	- elenco delle persone con poteri di firma
5	Lettere alla direzione - Punti di debolezza proposti alla direzione (cronologiche)
6	Lettera di attestazione (cronologiche)
7	Relazioni di revisione (cronologiche)
8	Determinazione del Rischio di Revisione: riepiloghi

9	Contratti
9.1	- Leasing
9.2	- Royalties, commissioni
9.3	- Assicurazioni
9.4	- Agenti
9.5	- Locazioni
9.6	
10	Libri sociali e Bilanci
10.1	- Libro soci
10.2	- Libro verbali consiglio di amministrazione
10.3	- Libro verbali assemblee
10.4	- Libro sindaci
10.5	- Libro degli obbligazionisti
10.6	- Copie degli ultimi 3 bilanci
11	Riunioni con altri organi di controllo (Audit Committee, OdV 231/01, revisori interni, altri) cronologico
12	Pratiche al legale – Fondo svalutazione crediti – Contenzioso
13	Fondi Rischi ed oneri
13.1	- Movimenti di conto capitale - Riserva legale - Riserva di rivalutazione - Altre Riserve - Utili indivisi
14	Finanziamenti
14.1	- Lista dei debiti a lungo termine - Piani di ammortamento
14.2	- Finanziamento soci
14.3	- Finanziamenti bancari
14.4	- Prestiti obbligazionari
14.5	- Garanzie date e ricevute
15	Immobilizzazioni – Fondi di ammortamento
15.1	- Formazione delle immobilizzazioni materiali e relativi fondi di ammortamento
15.2	- Formazione delle immobilizzazioni immateriali e ammortamenti eseguiti
15.3	- Rivalutazioni economiche e di legge
16	Certificazione ISO _____ e altre:
17	Valutazione rischio sicurezza ambiente lavoro D. Lgs. 81
18	Relazioni di consulenti esterni
19	Black List Companies
20	Agevolazioni e contributi percepiti
21	Strumenti finanziari derivati
22	Valutazioni Fair value (Riepilogo)
23	C.C.N.L. (Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro)
24	Modello ex d. lgs. 231/2001
25	Altre certificazioni. (specificare)
26	Fondi pensione aziendali

**Tavola 2 - Archivio Imposte (P.R. ISA Italia: 200 - 220 - 230 – 265 – 315 - 500 – 501)**

1	Bilancio dell'esercizio (corredato di nota Integrativa, relazione sulla gestione)
2	Dichiarazione dei redditi definitiva corredata da prospetti esplicativi delle riprese in aumento o diminuzione effettuate per determinare l'imponibile fiscale - i moduli di versamento
3	Dichiarazione annuale IVA con ricevuta di presentazione
4	Dichiarazione dei sostituti d'imposta - Mod. 770 bis relativa all'anno oggetto di revisione
5	Dichiarazione dei sostituti d'imposta - Mod. 770 bis relativa all'anno precedente con: - quietanze di versamento; - ricevuta di presentazione
6	Prospetto riassuntivo con: - gli accertamenti ricevuti; - il contenzioso in essere; - gli importi contestati in ogni contenzioso; - le motivazioni contenute negli accertamenti; - ricorsi contro gli accertamenti - il grado di discussione raggiunto; - l'esito riportato nei vari gradi di giudizio; - la previsione dell'esito finale di ogni contenzioso;
7	Notifiche di decisioni di commissioni tributarie
8	Copia della dichiarazione dei redditi (successiva) presentata dalla società nel caso di ravvedimento operoso
9	Elenco dettagliato delle eventuali agevolazioni fiscali ottenute dalla società
10	Delibere assembleari, contratti, atti, scritture private, relazioni e prospetti utili ad illustrare, e ottemperare alle norme di legge in caso di operazioni straordinarie avvenute nel corso dell'esercizio;
11	Copia di eventuali contratti con consociate estere ( <i>royalties, management fees, technical agreements</i> );
12	Elenco degli atti depositati presso l'Ufficio del registro ancora assoggettabili a rettifica; Elenco delle denunce presentate all'Ufficio del registro per assolvere la relativa imposta;
13	Ogni altro documento fiscale rilevante
14	

### Tavola 3 - Archivio Generale – Organizzazione del lavoro

1.	<b>Relazione di revisione:</b>	
1.1	Anno corrente	
1.2	Anno precedente (ante archivio Permanente)	
2.	<b>Lettera alla direzione: (comunicazioni agli organi di Governance)</b>	P.R. ISA Italia 260 - 265
2.1	Anno corrente	
2.2	Punti da considerare nella lettera alla direzione	
2.3	Anno precedente (ante archivio Permanente)	
3.	<b>Lettera/delibera di incarico</b>	
4.	<b>Punti da chiarire – Note per l’anno successivo</b>	
5.	<b>Lettera di attestazione</b>	P.R. ISA Italia 580
5.1	Lettera di attestazione anno precedente (ante archivio Permanente)	
6.	<b>Riepilogo: Rischio di Revisione - Rischi/ Intrinseco - Significatività</b>	
6.1	Rischio di Revisione	
6.2	Rischio Intrinseco/ <i>Inherent</i>	
6.3	Significatività	
7.	<b>Memoranda conclusivi:</b>	
7.1	Revisore responsabile	
7.2	Revisore manager	
7.3	Senior responsabile <i>in charge</i>	
8.	<b>Riunioni con altri organi di controllo (O. d. V. - Audit Commetee – altri):</b>	
8.1	Anno Corrente	
8.2	Anno Precedente (ante archivio Permanente)	
9.	<b>CoSO Framework SCIGR:</b>	P.R. ISA Italia 315 App. 1
9.1*	Check-list: Documenti <i>CoSO Report I</i> e <i>CoSO Framework SCIGR</i> : Principi guida	
9.2	Check-list: Strumenti di valutazione del controllo interno	
10.	<b>Rischio Intrinseco e di gestione dell’azienda</b>	
10.3*	Check list: Antiriciclaggio	P.R. ISA Italia 250
10.4*	Check list: Le parti correlate	P.R. ISA Italia 550
10.5	Check list: Eventi successivi	P.R. ISA Italia 560
10.6*	Check list: Continuità aziendale	P.R. ISA Italia 570
10.7	<b>Rischi di errori e frodi, false informazioni, appropriazioni indebite, corretta amministrazione</b>	
10.7.1*	Check list: 1) Falsa informativa finanziaria 2) appropriazioni illecite link	P.R. ISA Italia 240 App. 1
10.7.2*	Check list: Esempi di circostanze che indicano la possibile esistenza di frodi	P.R. ISA Italia 240 App. 3
10.7.3*	Check list: Condizioni ed eventi che possono indicare rischi di errori significativi	P.R. ISA Italia 315 App. 2
10.7.4*	Check list: Vigilanza sulla corretta amministrazione	P.R. ISA Italia 250
10.7.5*	Check list: possibili procedure di revisione in risposta a rischi di errori e frodi	P.R. ISA 240 App. 2
10.8	<b>Controllo Qualità:</b>	P.R. SA Italia 220 – ISCQ 1
10.8.1	Check-list: Controllo qualità P. R Italia 220 Soggetto abilitato – responsabilità I	
10.8.2	Check-list: Controllo qualità P.R. ISCQ 1 Soggetto abilitato - responsabilità II	
10.8.3	Check-list: Controllo qualità: Soggetto abilitato singolo e PMI	
11	<b>Pianificazione e controllo sullo svolgimento della revisione e verifiche sulla contabilità e bilancio</b>	
11.1	Check list: Pianificazione della revisione	P.R. ISA Italia 300
11.2	Check list: Controllo sullo svolgimento della revisione	P.R. ISA Italia 300
11.3	Check-list: Contabilità e libri sociali	ex art. 14 d.lgs. 39/2010 e P.R. SA Italia 250B
11.4	Check-list: Controllo: Bilancio – Nota Integrativa – Relazione sulla gestione	
12.	<b>Budget e consuntivo ore</b>	
13.	<b>Analisi comparativa</b>	P.R. ISA Italia 520
14.	<b>Sommario Conferme esterne - circolarizzazione</b>	P.R. ISA Italia 505
15.	<b>Lettere degli avvocati</b>	P.R. ISA Italia 505
16.	<b>Rettifiche proposte dai revisori</b>	
17.	<b>Stato patrimoniale (bilancio di verifica)</b>	
18.	<b>Conto Economico (bilancio di verifica)</b>	
19.	<b>Revisori interni</b>	
20.	<b>Dettagli da preparare dal cliente</b>	
	<i>Reviews</i>	

**Tavola 4 - Archivio procedure: riepilogo dei questionari sul controllo interno - asserzioni**

Nome Azienda _____					
Esercizio 20__					
Descrizione		Anno 20.. Prima preparazione	Anno 20.._ Aggiornamento	Anno 20.._ Aggiornamento	Anno 20.._ Aggiornamento
		Data + Sigla	Data + Sigla	Data + Sigla	Data + Sigla
1.	a) Conoscenza dell'attività aziendale b) Documento <b>CoSO Report I<sup>9</sup></b>				
2.	a) Rischio di Revisione e guida ai programmi di revisione da adottare in riferimento al Rischio di Revisione e Poste di Bilancio. b) Altre informazioni organizzative				
2.1	<i>Walk Through</i>				
3.	Ciclo Passivo - Spese – Debiti				
3.1	<i>Walk Through</i>				
4.	Ciclo Attivo - Ricavi - Crediti				
4.1	<i>Walk Through</i>				
5.	Ciclo Produttivo - Magazzino				
5.1	<i>Walk Through</i>				
6.	Ciclo Finanziario, Cassa e Banche Tesoreria e Derivati				
6.1	<i>Walk Through</i>				
7.	Ciclo Risorse umane				
7.1	<i>Walk Through</i>				
8.	Ciclo Immobilizzazioni a) materiali b) immateriali				
8.1	<i>Walk Through</i>				
9.	Ciclo I.T. ( <i>Information Technology</i> )				
9.1	<i>Walk Through</i>				
10.	Ciclo Titoli e Partecipazioni				
11.	Ciclo Debiti a lungo termine				
12.	Ciclo Patrimonio netto				
13.	Ciclo <i>Fair value</i>				
	<b>Altre Voci del CICLO PASSIVO</b>				
14.	Ciclo: Marketing				
15.	Ciclo Omaggi – Spese di rappresentanza				
16.	Ciclo Consulenze e prestazioni professionali				
17.	Ciclo Sponsorizzazioni				
18.	Ciclo Liberalità e no profit				
19.	Ciclo Procedimenti giudiziari ed arbitrali				
20.	Ciclo Accordi transattivi				
21.	Ciclo Rapporti con la Pubblica amministrazione				
22.	Ciclo Autorizzazioni e concessioni				
	<b>Altri Cicli</b>				
23.	Ciclo Sicurezza sul lavoro				
24.	Ciclo Ambiente				
25.	Controllo di gestione				
26.	Conto Economico				
X	X in Archivio del Bilancio				

I Questionari sul Controllo Interno (ICQ) qui proposti **hanno carattere pluriennale**: vanno compilati il primo anno ed aggiornate negli anni

<sup>9</sup> NOTA IMPORTANTE: Il documento **CoSO Report I** nei 23 principi guida (verificati con gli ICQ di Tav.3) è considerato come *best practice* di riferimento per l'architettura dei sistemi di controllo interno dal *Sarbanes Oxley Act* del 2002. Le procedure riferite ai 23 principi guida sono ormai divenuti pratica professionale comune nelle imprese (si dà per scontata la loro applicazione da parte dei responsabili e quadri delle varie unità operative). Ritengo che gli ICQ (i Questionari sul Controllo Interno) qui proposti nella tav. 4 **soddisfino in modo appropriato** detti principi guida.



**Tavola 5 – Archivio Bilancio**

<b>Rif. w/p</b>	<b>DESCRIZIONE</b>	
<b>A</b>	Determinazione del rischio di revisione a livello di bilancio e di singola asserzione	
<b>A 1</b>	Bilancio di verifica: Stato Patrimoniale – Attività	
<b>A 2</b>	Stato Patrimoniale – Passività	
<b>A .3</b>	Conto economico	
<b>A.4</b>	Rettifiche al conto economico.	
<b>A 5</b>	Riclassificazioni proposte	
	Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti	
<b>B</b>	Immobilizzazioni immateriali	
<b>C</b>	Immobilizzazioni materiali e Fondo ammortamento	
<b>D1</b>	Immobilizzazioni finanziarie (Titoli)	
<b>D2</b>	Immobilizzazioni finanziarie (Partecipazioni)	
<b>E</b>	Rimanenze - Inventario fisico delle rimanenze	
<b>F</b>	Crediti verso Clienti	
<b>G</b>	Effetti attivi (Ricevute bancarie) e passivi	
<b>H</b>	Crediti e debiti verso controllate, collegate controllanti	
<b>I</b>	Altri crediti	
<b>J1</b>	Disponibilità liquide ( Cassa)	
<b>J2</b>	Disponibilità liquide (Banche)	
<b>K</b>	Ratei e risconti attivi	
<b>L</b>	Patrimonio netto	
<b>M</b>	Accantonamento per imposte	
<b>N</b>	Altri Fondi per rischi ed oneri	
<b>O</b>	Trattamento di fine rapporto	
<b>P</b>	Debiti	
<b>Q</b>	Debiti a Lungo Termine	
<b>R</b>	Altri debiti	
<b>S</b>	Ratei e risconti passivi	
<b>T1</b>	Impegni e rischi potenziali	
<b>T2</b>	locazioni finanziarie	
<b>U</b>	Fair Value – Derivati	
<b>X</b>	Conto Economico (Costi e Ricavi)	
<b>W</b>	Verifiche contabili ex D.Lgs. .39 del 27/01/2010 P.R. e 250B)	

## 7. LE CARTE DI LAVORO

Il principio di revisione ISA Italia 200 statuisce che il Revisore Legale deve:

- a) acquisire una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali, che consenta quindi al revisore di esprimere un giudizio in merito al fatto se il bilancio sia redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
- b) emettere una relazione sul bilancio ed effettuare comunicazioni come richiesto dai principi di revisione, in conformità ai risultati ottenuti dal revisore. Il punto 4 del Principio di revisione ISA Italia 500 recita: «L'obiettivo del revisore è quello di definire e svolgere procedure di revisione che gli consentano di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per poter trarre conclusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio».

Alla lettera c) delle definizioni del suddetto principio ISA Italia 500 gli elementi probativi sono definiti come «Le informazioni utilizzate dal revisore per giungere alle conclusioni su cui egli basa il proprio giudizio. Gli elementi probativi comprendono sia le informazioni contenute nelle registrazioni contabili sottostanti il bilancio sia altre informazioni».

## 8. OBIETTIVI

Gli elementi probativi devono essere sufficienti ed appropriati in funzione del loro scopo di:

- a) aiutare il Revisore Legale nello svolgimento del suo lavoro e, in particolare, fornirgli la dimostrazione che i principi di revisione sono stati correttamente applicati;
- b) fornire la prova dell'effettiva esecuzione del lavoro di revisione e delle conclusioni in base alle quali egli è giunto a formarsi e ad esprimere un giudizio sul bilancio esaminato;
- c) rendere possibile il controllo del lavoro svolto in modo da permettere a una persona competente di verificare le conclusioni raggiunte in base alla sola documentazione predisposta dal revisore contabile indipendente.

Nei successivi capitoli saranno descritti documenti che sono vere e proprie carte di lavoro; qualsiasi foglio attinente alla revisione, anche se redatto dal cliente (e questo deve essere segnalato) e inserito nei vari *archivio* o *faldoni*, è da considerarsi una carta

di lavoro. Le carte di lavoro sono o fanno riferimento ad elementi probativi che sono basilari per permettere al Revisore Legale di esprimere un giudizio sul bilancio che sta per verificare. Tali elementi probativi, come determinato dal P.R. ISA Italia 500 (definizioni lettere b, e) devono essere:

- *appropriati*: la misura della qualità degli elementi probativi. Attinenti ed attendibili nel supportare le decisioni su cui si basa il giudizio di revisione;
- *sufficienti*: la misura della quantità degli elementi probativi. La quantità necessaria di elementi probativi è influenzata dalla valutazione effettuata dal revisore dei rischi di errori significativi e anche dalla qualità degli elementi probativi stessi (più alti sono i rischi identificati e valutati, maggiore è la quantità degli elementi probativi che probabilmente è richiesta).

Ma anche dalla qualità di tali elementi probativi (più alta è la qualità, minore è la quantità di elementi probativi che possono essere richiesti).

L'acquisizione di una maggiore quantità di elementi probativi, tuttavia, non può compensarne la scarsa qualità.

## 9. FORMA, ORGANIZZAZIONE E CONTENUTO DELLA DOCUMENTAZIONE

Quanto alla forma della documentazione, essa può essere la più varia (prospetti, memorie, dichiarazioni, lettere, tabulari meccanografici, ecc.).

Quanto all'organizzazione, occorre distinguere fra:

- carte di lavoro a uso pluriennale (*archivio* permanente, *archivio* imposte, *archivio* procedure);
- carte di lavoro a uso corrente (*archivio* generale - *archivio* corrente).

Quanto al contenuto, gli elementi formali che caratterizzano normalmente ogni carta di lavoro sono i seguenti:

- identificazione dell'azienda;
  - data del bilancio in esame;
  - firma di chi ha svolto il lavoro (sigla);
  - data in cui è stata svolta la verifica;
  - numerazione secondo un indice prestabilito (normalmente alfanumerico);
  - titolo che sintetizza il contenuto;
  - firma o sigla di chi ha rivisto il lavoro, se svolto da un collaboratore del revisore contabile indipendente;
  - collegamento tra la carta di lavoro e la corrispondente capo scheda (*cross-reference*).
- Le carte di lavoro eventualmente predisposte dal personale dell'azienda revisionata devono contenere l'espressione «Redatte Dall'Azienda (RDA)» o altra equivalente (P.B.C. *prepared by client*).

## 10. IMPOSTAZIONE DELLE CARTE DI LAVORO

Tutte le carte di lavoro (elementi probativi) raccolte durante la revisione (prospetti preparati dal revisore contabile indipendente o dal cliente, dichiarazioni, lettere, ecc.) devono essere conservate nelle singole sezioni degli archivi predisposti in modo ordinato.

Ogni singola sezione (posta di bilancio verificata) o area (ciclo analizzato) deve sempre contenere:

- 1) il programma di revisione (*audit program*) debitamente compilato;
- 2) *memo*: commento del revisore legale con le conclusioni e osservazioni riferite al lavoro svolto nei singoli fogli di lavoro;
- 3) capo scheda (*leading*) contenente il dato di bilancio e il dettaglio dei vari conti che lo compongono (*split*);
- 4) carte di lavoro nella sequenza del dettaglio.

Nella Tavola 6 si riporta un esempio della numerazione della sezione (posta di bilancio) «Clienti».

Tale sistema permette un'archiviazione sistematica e consente una facile verifica e analisi da parte di chi deve rivedere le carte e i documenti, facilita inoltre il lavoro di chi sta eseguendo la verifica.

È essenziale che tale impostazione sia eseguita durante il procedere della verifica, a mano a mano che le carte di lavoro sono preparate.

**Tavola 6 - Clienti: esempio di numerazione della sezione F**

<b>F</b> – Programma di revisione	Programma di lavoro
<b>F</b> - Memo	Osservazioni e conclusioni
<b>F</b> – Capo scheda	Riporta il saldo come da stato patrimoniale
<b>F 1</b> Dettaglio del conto	Riporta le singole voci del saldo ( <i>split</i> )
<b>F 2/ F 49</b> verifica di importi del dettaglio	Carte di lavoro: analizzano il saldo nei dettagli
<b>F 50</b> Fondo svalutazione crediti	Calcolo della svalutazione dei crediti
<b>F – 100</b> - Verifiche trimestrali	Verifiche di sostanza e 7o di conformità
<b>F 500</b> Conferme esterne e loro verifica	Conferme esterne - Circolarizzazioni

## 11. STESURA DELLA CARTA DI LAVORO

È fondamentale che le carte di lavoro (elemento probativo) siano redatte in modo ordinato e che la lettura possa essere fatta facilmente.

Le fotocopie devono essere leggibili e i prospetti o i documenti preparati dal cliente devono riportare un commento del revisore contabile indipendente. Il revisore nell'esecuzione delle verifiche fa largo uso di spunte (*tik-marks*) che evidenziano i controlli effettuati. (Si veda l'esempio riportato nella Tavola 7).

### Tavola 7 - Esempio di «spunte» tipiche usate nel lavoro di revisione

√	Verificato con lo stato patrimoniale
Γ	Controllato l'ordine per quantità e prezzo concordati
ι	Verificato l'importo nell'estratto conto
Λ	Vista la bolla d'accompagnamento
¥	Verificata la contropartita
Π	Verificata la somma
∂	Verificata la moltiplicazione

Tali spunte sono generalmente apposte con matita o evidenza rossa al fine di facilitare la *review* delle carte.

## 12. IL PROGRAMMA DI LAVORO

Ogni sezione o area analizzata comporta un programma di lavoro che può essere *standard* o redatto dal *senior* e che deve sempre fare riferimento agli I.S.A. Italia.

Il programma di revisione (*audit program*) elenca le verifiche che devono essere fatte da chi esegue il lavoro.

I vari punti del programma devono essere siglati e datati dalla persona che ha svolto la verifica via via che sono completati. Generalmente le società di revisione hanno dei programmi *standard* che sono integrati o ridotti secondo le esigenze. Se dal programma *standard* sono eliminati alcuni controlli, il *senior* ne deve dare adeguata spiegazione.

## 13. PROPRIETÀ E CUSTODIA

Le carte di lavoro sono di proprietà del revisore contabile indipendente (Revisore Legale) ed egli deve garantire in ogni momento che esse si trovino in luogo sicuro; inoltre, quando il Revisore Legale non si trova presso il cliente, si deve poter garantire che le carte di lavoro (*working papers*) siano tenute sotto chiave in un luogo accessibile solo al revisore contabile indipendente stesso.

Le carte di lavoro possono essere rese disponibili:

- a) al cliente: per quelle rilevanti per l'azienda;
- b) al revisore contabile indipendente successivo: se esiste la necessaria autorizzazione da parte dell'azienda;
- c) al Revisore Legale principale nel caso che una parte del lavoro di revisione sia stata affidata ad un'altra società (secondaria) di revisione; ciò avviene anche nel caso di revisione di grossi gruppi: possono essere coinvolte più società di revisione, una delle quali è considerata a tutti gli effetti il «revisore contabile indipendente principale» cui tutte le altre devono fare riferimento;
- d) all'autorità giudiziaria: in base alle norme di legge e con l'assistenza di un legale;
- e) a terzi: dopo che il revisore esterno ne abbia valutata la necessità e previa autorizzazione scritta da parte dell'azienda (per esempio, il fiscalista, un sindaco della società o l'OdV).
- f) Agli incaricati del controllo della qualità (MEF)

I principali motivi per cui sono compilate carte di lavoro con i requisiti sopra descritti sono:

- dar prova che il lavoro è stato effettivamente eseguito secondo i principi di revisione;
- dar prova che il giudizio espresso dal revisore legale si è formato facendo riferimento ai principi contabili di riferimento;
- aiutare il revisore (come nel caso della *check list*) nello svolgimento del suo lavoro;
- rendere agevole il controllo del lavoro svolto da parte del *senior in charge*, del *manager* o altri.

Le carte di lavoro devono essere perciò chiare, curate, sintetiche.

## 14. CARTE DI LAVORO ELETTRONICHE

Nelle primarie società di revisione ormai da tempo si è potuto automatizzare sempre più la preparazione delle carte di lavoro grazie all'evoluzione dei supporti informatici.

Si discute attualmente circa la possibilità e legittimità di mantenere la maggior parte delle carte di lavoro in formato elettronico con l'obbligo di tenere in forma cartacea solo la documentazione proveniente da terzi.

Si ritiene che tutto ciò che è prodotto dal revisore possa essere mantenuto in forma elettronica e stampato all'occorrenza.

A sostegno di questa tendenza vi è il fatto che sono disponibili mezzi tecnici quali i CD non riscrivibili che permetterebbero di dare alle carte di lavoro una data certa.

A tutt'oggi nessun organismo professionale si è pronunciato ufficialmente in materia.

## **15. LE CARENZE PIÙ DIFFUSE**

Si fornisce un elenco delle più comuni carenze che le carte di lavoro possono presentare:

1. compilazione non corretta o incompleta dei questionari previsti;
2. inserimento di carte di lavoro inutili (fotocopie o altro);
3. mancata intestazione delle carte di lavoro o intestazione non completa;
4. mancata verifica aritmetica dei prospetti e dei dettagli preparati dal cliente;
5. mancata evidenziazione da parte del revisore contabile indipendente delle conclusioni sul lavoro svolto a proposito dei conti analizzati;
6. budget dei tempi non completato;
7. carte di lavoro mancanti di data o non siglate dal revisore;
8. mancato chiarimento delle deviazioni incontrate o delle eccezioni rilevate incluse nelle carte di lavoro e non riportate nell'elenco delle questioni in sospeso;
9. rilievi riscontrati non portati all'attenzione del cliente e accertati con lo stesso;
10. mancato aggiornamento dell'archivio permanente;
11. errato o non appropriato collegamento da un foglio di lavoro all'altro;
12. mancato o improprio utilizzo delle carte di lavoro standard;
13. assenza dell'indicazione della fonte delle informazioni;
14. omesso controllo dell'adeguatezza delle risposte ricevute alle lettere di conferma inviate;
15. mancata verifica del fatto che il bilancio finale tenga correttamente conto di tutte le rettifiche e riclassificazioni;
16. insufficienza dei dati contenuti nelle carte di lavoro ad evidenza e supporto delle note alla relazione;
17. controllo insufficiente o inadeguato degli importi, con riferimento particolare a quelli che confluiscono nella relazione;
18. insufficiente precisione nel riporto a dati e informazioni (nomi, dati, importi, procedure), con la conseguente necessità di riprendere e completare il lavoro successivamente;
19. insufficiente documentazione nelle carte di lavoro di quanto richiesto per soddisfare l'obiettivo; conferme richieste, importi o documenti esaminati, ecc.;
20. errori nel controllo aritmetico dei dati e calcoli riportati nelle carte di lavoro;
21. scritture di rettifica e riclassificazioni non inserite nelle appropriate sezioni delle carte di lavoro;
22. mancato riporto delle rettifiche e riclassificazioni dell'ultima ora nel bilancio di verifica e nelle carte di lavoro;
23. dati sul progresso del lavoro non preparati settimanalmente e/o non inseriti nell'archivio generale;
24. abitudine a eseguire le verifiche meccanicamente sulla falsariga del lavoro volto l'anno precedente senza rendersi ben conto degli obiettivi che la procedura di revisione intende raggiungere;
25. utilizzo non corretto dell'indice dell'archivio;
26. scarsa precisione nella preparazione delle cifre da includere nella relazione: somme sbagliate, percentuali errate, arrotondamenti di importi imprecisi, ecc.;
27. carte di lavoro preparate dagli assistenti non riviste e firmate di volta in volta dal *senior* responsabile;
28. omessa indicazione di dati di supporto necessari per la valutazione dell'adeguatezza del fondo imposte;

29. assenza della spiegazione dei simboli (*tick marks*) utilizzati per le spunte;
30. informazioni e dati da utilizzare per lettere di conferma, relazioni e *management letters* non sempre precisi. Tutti questi dati vanno riportati nelle carte di lavoro in maniera chiara o precisa;
31. eccezioni e commenti da inserire nel rapporto o nella *management letter* non sistematicamente raggruppati in apposite liste adeguatamente referenziate alle carte di lavoro.

## 16. IL CONTROLLO DELLA QUALITÀ IN SINTESI

A conclusione del presente contributo è bene qui ricordare che gli ispettori del MEF verificheranno nel dettaglio l'approccio che il revisore legale ha adottato nel proprio intervento e andranno ad eseguire i controlli sulla metodologia e le tecniche adottate con riferimento ai dettami previsti dal controllo della qualità.

In estrema sintesi le regole riferite al «*controllo della qualità*» pretendono la rigorosa applicazione dei principi di revisione (ISA Italia) e della pratica professionale in materia pianificazione, conduzione e gestione del lavoro specifico del revisore legale<sup>10</sup>

*Tavola. 8 - Estrema sintesi delle verifiche che gli ispettori del MEF potranno eseguire.*

### **A) Conoscenza della società P.R. ISA Italia 315<sup>11</sup>:**

- 1) **Archivio Permanente:** informazioni sulla storia della società;
- 2) **Archivio Imposte:** Informazioni sulla storia fiscale della società;
- 3) **Archivio Procedure: Check list 1a:** Conoscenza dell'attività aziendale; (tav.4)
- 4) **Pianificazione della revisione**

### **B) Determinare il Rischio di Revisione e le verifiche eseguite:**

- 5) **Archivio Generale o dell'Organizzazione del Lavoro.** Determinare il *Rischio Intrinseco\**; (Tav.3)
- 6) **Archivio delle Procedure\*\*.** Determinare il *Rischio di Controllo* ICQ - Questionari sul Controllo Interno Rispondere alle domande dei questionari ed identificare il *Rischio di Controllo* per ogni ciclo operativo\*; (tav.4)
- 7) **Contestualmente determinare** il (*Rischio*) *Livello di Individuazione\*\** ed il *Rischio di Revisione* per ogni ciclo operativo e per posta di bilancio\*. (tav.4)  
Definire quali verifiche di conformità o sostanza da applicare.

### **C) Altre procedure di revisione - Bilancio - Relazione di revisione:**

- 8) **La verifica dell'Inventario fisico;**
- 9) **Conferme esterne;**
- 10) **Verifiche ex P.R. SA Italia 250B e art. 14 d. lgs. 39 del 27/01/2010;**
- 11) **Bilancio:** Le verifiche sul bilancio al 31/12/20xx.
- 12) **Verifica del Controllo della qualità;**
- 13) **Verifica della relazione di revisione**

*\*(check list e questionari completati nei primi interventi e negli anni successivi puntualmente aggiornati)*

*\*\* ICQ e valutazioni non applicabili nella revisione delle **Micro Imprese***

<sup>10</sup> Controllo qualità: è definito nel P.R. ISA Italia 200, che ne anticipa gli elementi, e dai P.R. ISA Italia 220 e ISCQ 1.

<sup>11</sup> P.R. ISA Italia 315 in app.1 riporta i principi dei documenti *CoSO Report I* (1992) e *CoSO Framework SCIGR* (2013)