

Le carte di lavoro nella Revisione Legale (introduzione)

Dott. Raniero Ciani (Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Siena)

Le carte di lavoro: concetti introduttivi

- Cosa intendiamo per «carte di lavoro» («*working papers*» o WPS, nella prassi professionale)? E' l'insieme dei documenti (nel senso ampio del termine) a supporto del lavoro di revisione.
- A cosa servono? Al di là degli utilizzi operativi (es. traccia e memoria per il revisore e i suoi collaboratori), le WPS costituiscono la prova documentale a supporto del giudizio espresso nella relazione di revisione. Ci coprono (o almeno dovrebbero) di fronte ad eventuali contestazioni mosse al revisore, nella misura in cui evidenziano che la revisione è stata svolta in conformità alle norme di legge (leggi: **in conformità agli ISA**).

Forma delle carte di lavoro

NB: Le carte di lavoro non sono solo di carta!

- Elettroniche (ad es.: MS Excel, PDF, MS Word, MS Access)
- Cartacee
- Di altro tipo (esempio: campioni merci)

Nella pratica, sono conservate in raccoglitori e supporti elettronici (in locale o in rete)

Devono essere **accuratamente conservate per almeno 10 anni** dalla data della relazione del revisore.



Requisiti minimi (per essere a prova di QC)

Rif. ISA 230

Fermo restando che la revisione deve essere svolta secondo gli ISA, precisiamo che **non esiste un unico modo, né un modello standard per fare le carte di lavoro**: ogni revisore ha i suoi metodi. Esiste la massima libertà di personalizzazione, purché siano rispettati dei **requisiti minimi**, fra i quali:

- Devono essere facilmente comprensibili anche per un altro revisore, **che non sappia nulla dell'incarico (e senza l'aiuto del revisore che le ha redatte)!**
 - **«self explaining»** = devono essere chiare al punto da spiegarsi da sole!
- Devono contenere la chiara indicazione del lavoro svolto, delle problematiche di audit e delle conclusioni raggiunte
 - **«tickmarks» (o «ticks»)** = spunte che indicano il lavoro svolto sulle informazioni presenti nella carta di lavoro
- Deve risultare chiaramente come è stata verificata una determinata posta di bilancio
 - **«Audit Trail»** = una sequenza logica di passaggi dalla sintesi all'analisi (e viceversa)
- Devono essere collegate reciprocamente e sistematicamente
 - **«cross references»** = riferimenti incrociati fra le varie carte, ossia dei rimandi alla fonte del dato
- Devono essere numerate secondo una precisa logica
- Devono essere firmate e datate, sia da chi le redige che da chi le rivede (ove applicabile)
- Devono essere previste rigorose misure per la loro integrità originaria (NB: ad eccezione delle operazioni di formalizzazione, non possono essere modificate dopo la firma della relazione!)

Da notare che lo stesso metodo di lavoro (ossia utilizzare la tecnica dei cross references per collegare i numeri) si trova anche negli IAS/IFRS dove, ad esempio, le note al bilancio devono avere una numerazione corrispondente ai riferimenti riportati negli schemi di SP, CE, CEC, RF, e movimenti di PN.



Fonti delle carte di lavoro

Le carte di lavoro possono essere prodotte da:

- Lo stesso revisore (es. carte che documentano i test effettuati)
- Dalla società (es. stampa bilancio di verifica, bilancio)
- Da terzi (es. conferme esterne)

Audit Trail

La sequenza logica delle wps

L' «**Audit Trail**» è un concetto fondamentale della revisione: è il legame fra le varie verifiche di revisione, che devono essere senza vuoti nei collegamenti o nelle spiegazioni.

Per qualunque voce di bilancio, mi occorre il dettaglio che la compone. Una volta avuto il dettaglio, posso andare ancora in sotto dettaglio (e così via), fino all'importo (importi) sul quale faccio la verifica. Questa sequenza logica, che è l'**Audit Trail**, deve risultare chiaramente dalle mie WPS. Se non risulta o non è evidente, in pratica è come se non avessi fatto il lavoro!

ES. verifico le quantità di magazzino (inventario), ma poi non controllo se le quantità da me contate sono quelle effettivamente incluse dalla società nel tabulato del magazzino valorizzato. Ecco, qui manca l'Audit Trail, e la verifica dell'inventario non è servita a nulla in quanto è rimasta fine a sé stessa !

Tutto questo collegamento fra cifre e verifiche deve risultare in modo chiaro ed evidente dalle WPS, perché solo così dimostro a chiunque ricontrolli le mie WPS (es. CQ, Autorità Giudiziaria) che le verifiche che ho fatto **si riferiscono effettivamente ad una certa voce di bilancio e non sono stati controlli sterili e fini a sé stessi.**

Conclusione: se manca l'**Audit Trail** manca la prova che sia stato effettuato il lavoro sul bilancio!

La sequenza logica delle wps

Applicazione dell'Audit Trail
(esempi)

- Test di dettaglio sul costo del personale
- Test di dettaglio sugli incrementi cespiti
- Test di dettaglio su magazzino (esistenza fisica)
- Test di dettaglio su denaro in cassa («*Trace-Back*» e «*Roll Forward*»)

Riferimenti incrociati e spunte: esempi

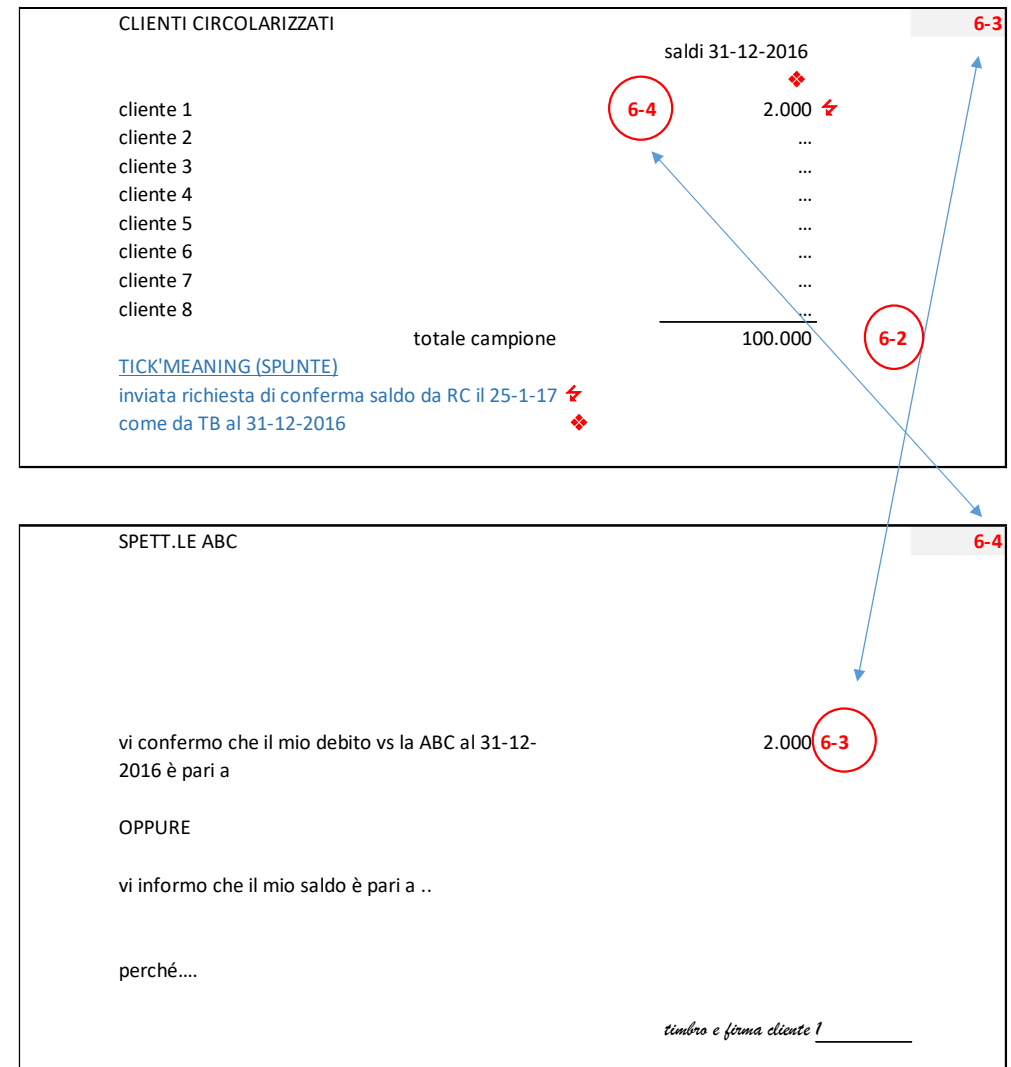
Si tratta di strumenti **indispensabili** per la chiarezza e l'utilità delle WPS. Ci devono essere, a prescindere dalle modalità di redazione delle WPS (cartacee o elettroniche)

I **riferimenti incrociati** («cross references») servono per collegare le WPS. Indicano il numero della WPS dove è riscontrabile la cifra presente nella carta su cui stiamo lavorando. **Devono essere univoci!**

Le **spunte** («ticks») servono per segnalare il lavoro svolto. Presuppongono una legenda («ticks' meaning»), in cui il revisore spiega il significato di ciascuna spunta.

I riferimenti incrociati e le spunte sono strumenti indispensabili per dimostrare l'Audit Trail» nel lavoro svolto.

L'esempio fa vedere come collegare la wps **6-4** con la **6-3**



Riferimenti incrociati e spunte: esempi

Possono esserci più riferimenti ad una stessa WPS: se sono molti (se sono pochi, in genere non si fa niente perché si individuano facilmente), l'**univocità** si ottiene personalizzando ciascun riferimento, assegnando a ciascun cross reference un segno/simbolo/colore diverso.

STAMPA MAGAZZINO

codmag1
codmag2
codmag3
codmag4
codmag5
codmag6
codmag7
codmag8

totali campione

saldi 31-12-2016

10.000
3.000
...
...
...
...
...
100.000

TICK'MEANING (SPUNTE)
come da TB al 31-12-2016

5-10
5-10

5-2

CONTROLLO LOCOM (minore costo mercato)

codmag1
codmag2

costo

10.000
3.000

mercato

11.000
3.300

rif fatt

n. del
n. del

TICK'MEANING (SPUNTE)
verificato su prima fattura 2017

5-2
5-2

5-10

⌘

Classificazione delle carte di lavoro

- **Permanenti** (documenti a valenza pluriennale, es. contratti di mutuo, organigrammi)
- **Generali** (documenti relativi ad aspetti generali della revisione)
- **Analitiche** (documenti relativi alle singole poste del bilancio)

L'Analysis File (carte di lavoro analitiche)

Nell'ambito dell'Analysis File, per ogni posta di bilancio esiste un apposito «scompartimento» (denominato «sezione», o simili), che altro non è che un insieme coordinato e collegato di WPS contenenti le procedure di revisione fatte per verificare le asserzioni relative alla stessa posta e le relative conclusioni. Le principali parti in cui si divide ciascuna sessione sono:

1. La **Capo scheda** (o Lead Schedule = LS): riporta i dati dell'esercizio in corso e di quello precedente, relativamente alla posta in esame, i riferimenti alle wps successive dove è stato fatto il lavoro, il sommario delle conclusioni sulla posta in esame.
2. Il **programma di lavoro**: elenca le principali procedure di revisione da svolgere e i relativi riferimenti alle wps successive dove sono state svolte.
3. Il **dettaglio degli importi della LS** (ad es., un estratto del bilancio di verifica)
4. La **selezione del campione**: sulla base della materialità, della MP e della valutazione del SCI, oltreché dell'importo della popolazione, del metodo di campionamento e di altre considerazioni, viene calcolato il numero degli items da selezionare e verificare, il criterio di selezione (*es. le prime 20 fatture ordinate per imponibile decrescente*).
5. La **descrizione della/e procedura/e di revisione** da applicare a ciascuno degli items selezionati
6. L'**evidenza dei test** effettuati sugli items selezionati.
7. Le **risultanze dei test e le relative conclusioni** (che andranno riassunte nella LS)

L'Analysis File (carte di lavoro riferite a specifiche voci di bilancio)

Si tratta della carte di lavoro per specifiche voci di bilancio. Ordinate in sequenza logica, vanno dai programmi di lavoro ai test effettuati, fino alle conclusioni su una certa voce di bilancio.

In genere, i documenti della società relativi all'Analysis File non vengono inseriti nelle wps (diversamente da quelli del GF e del PF), ad eccezione di quelli considerati importanti per la revisione (**ATTENZIONE**: la qualità della revisione NON dipende – né si misura - dalla quantità di carta che inseriamo dentro il raccoglitore!).

Nella maggior parte dei casi, dei dettagli dei documenti forniti dalla società basta lasciare traccia nelle wps di emanazione del revisore, senza allegare nulla. *Ad esempio, il n. protocollo, nome fornitore e data per le fatture, nome banca e data, per l' e/c bancario. In questo modo resta l'evidenza che un determinato documento è stato davvero visto dal revisore: questo è fondamentale per due motivi:*

1. *Per dimostrare che il revisore non ha messo una spunta, per così dire, «sulla fiducia» (o «alla cieca»)*
2. *Per risalire all'originale dei documenti verificati (questo riguarda il revisore, chi gli rivede le carte (ove applicabile) e chi gli fa il controllo di qualità)*

Il General File (carte annuali di uso pervasivo)

Oltre a quelle riferite a ciascuna sezione di bilancio (carte di lavoro analitiche), ci sono quelle **generali**.

Sono riferite ad aspetti dell'esercizio sotto revisione, senza riguardare qualche posta di bilancio in particolare. Ad esempio:

- L'Audit Planning Memorandum
- L'analisi delle procedure del SCI che interessano il revisore (e solo nella misura che servono al suo lavoro)
- Lista documentazione richiesta (contenente data e destinatario della richiesta e data di ottenimento)
- Il calcolo della materialità
- Le circolarizzazioni dei legali e dei fiscalisti della società
- Le analisi di bilancio
- La verifica della continuità aziendale (se necessario)
- Stampa del bilancio di verifica
- Check-list esame eventi successivi
- Check-list completamento della revisione
- L'Audit Summary Memorandum
- Il sommario degli aggiustamenti non recepiti
- Bilancio separato
- Bilancio consolidato (ove esistente)

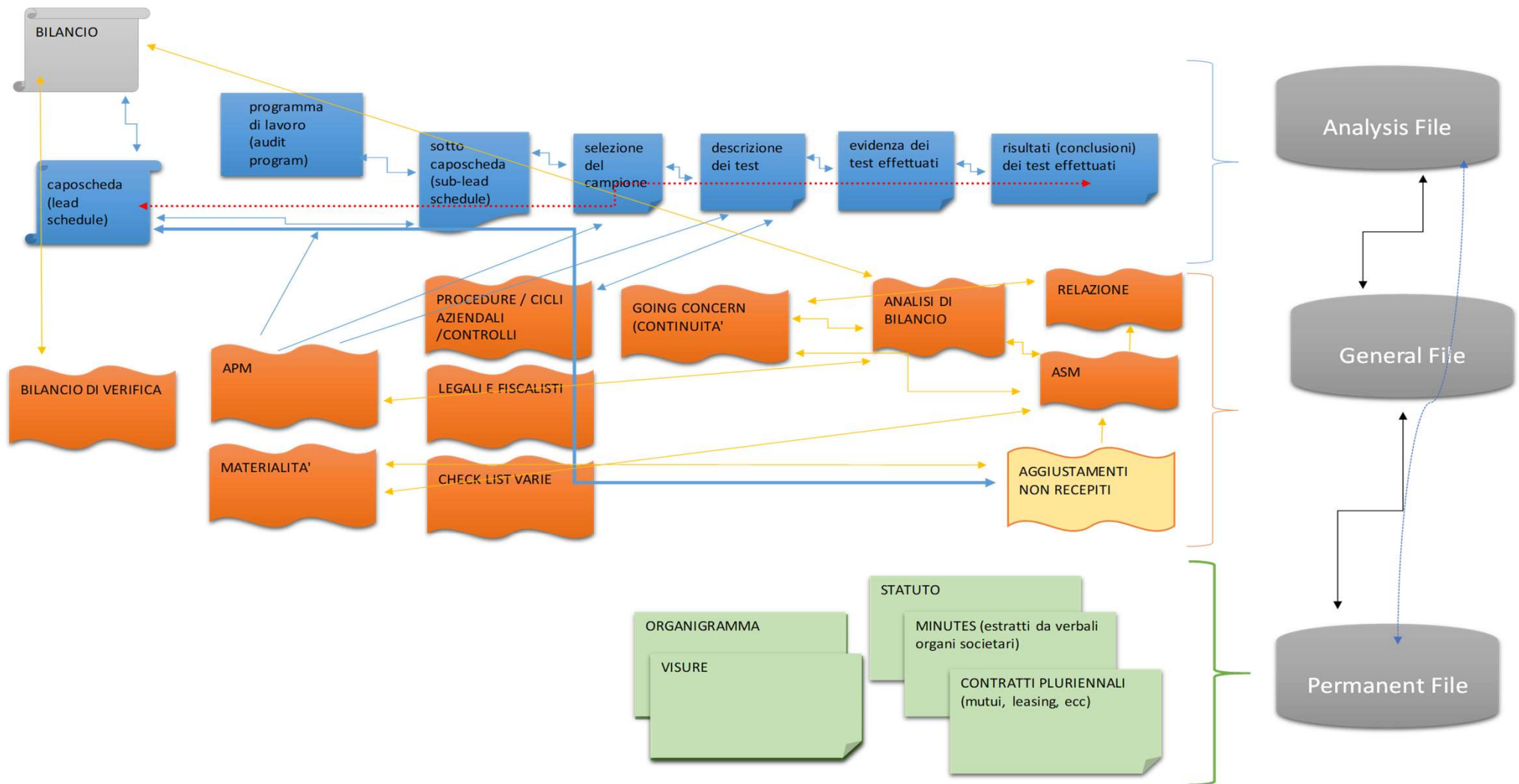
Il Permanent File (carte a valenza ultrannuale)

Oltre a quelle analitiche e generali, ci sono le carte di lavoro **permanenti**.

Si tratta di documenti riguardanti aspetti a valenza pluriennale. Detti documenti devono essere aggiornati ogni esercizio. Ad esempio:

- L'organigramma
- Atto costitutivo e successive variazioni
- Visure
- Minutes dei verbali degli organi societari (assemblee, cda, comitato esecutivo, sindaci)
- Contratti pluriennali (es. mutui, leasing, affitto)

Il sistema delle wps (alcuni collegamenti)



L'Audit Planning Memorandum

La revisione contabile deve essere adeguatamente pianificata.

L'Audit Planning Memorandum (APM) è il documento che formalizza e sintetizza l'intero processo di pianificazione.

Deve essere redatto nella fase di **interim**.

Da esso devono risultare varie informazioni essenziali per la revisione, fra le quali:

- l'oggetto dell'incarico
- Informazioni essenziali sulla società e la sua organizzazione
- La valutazione del **rischio di incarico**
- L'organizzazione della revisione (es. tempistiche, eventuale coinvolgimento di collaboratori e specialisti)
- Le **aree a rischio**, le procedure che hanno portato alla loro individuazione, le relative strategie e procedure di revisione
- Le aree non a rischio e le relative strategie e procedure di revisione
- la data e la firma del revisore (come ogni carta di lavoro)

L'Audit Summary Memorandum 1

Il revisore sintetizza il lavoro svolto e le conclusioni raggiunte in un apposito documento, il **Memorandum finale della revisione** (in inglese «*Audit Summary Memorandum*», o semplicemente ASM), è redatto al termine della revisione e la base per l'emissione della relazione del revisore.

Le conclusioni raggiunte sono riportate sia a livello di area di bilancio (specificando, se del caso, le varie asserzioni interessate da eventuali errori) che sul bilancio nel suo complesso.

In estrema sintesi, il documento riporta alcune informazioni cruciali per la revisione, fra cui:

- ✓ I principali dati di bilancio
- ✓ L'analisi del bilancio (per indici e flussi)
- ✓ Il lavoro fatto su ciascuna area di bilancio, distinguendo chiaramente fra le aree a rischio e quelle non a rischio, come individuate in fase di APM eventualmente aggiornato nel corso della revisione
- ✓ Le conclusioni raggiunte su ciascuna area di bilancio, descrivendo la natura e le circostanze gli eventuali errori (frodi) rilevati e non corretti dalla Direzione, quantificandone l'impatto sul bilancio. Sono riportati tutti gli errori (tranne quelli chiaramente irrisori = triviali), anche se non significativi
- ✓ Le eventuali limitazioni riscontrate nel lavoro di revisione
- ✓ Gli eventuali aspetti per i quali sussistono incertezze
- ✓ **Il prospetto degli aggiustamenti non recepiti**
- ✓ Il tipo di giudizio che si prevede di emettere, con le appropriate giustificazioni ed effetti.

NB: la discriminazione fra aree a rischio e non, **è normalmente coerente con quanto risultante dall'APM**.

Pertanto, può accadere che le aree a rischio riportate nell'ASM divergano da quelle individuate in fase di APM (ce ne possono essere di nuove o alcune possono sparire). Questo succede quando

- la revisione **non è stata correttamente pianificata**, o
- quando sono emerse **circostanze imprevedibili** (es. la società stipula un derivato speculativo dopo la fase di pianificazione della revisione, e questo è un rischio per quanto riguarda la valutazione delle passività (o attività) per derivati; oppure: le improvvise dimissioni del responsabile controllo crediti, creano un vuoto nel SCI per quanto riguarda l'asserzione **valutazione** dei crediti).

L'Audit Summary Memorandum 2

In detto documento è altresì riportato anche il **prospetto degli aggiustamenti non recepiti**.

Detto prospetto è il cuore del documento, perché indica gli errori individuati durante il lavoro di revisione e i relativi effetti sul PN e sul CE.

Gli aggiustamenti (errori) non recepiti si distinguono in 2 classi:

ERRORI CERTI (si tratta di deviazioni non opinabili dai PPCC)

ERRORI STIMATI (sono dovuti a differenze fra le stime del revisore e quelle della società)

RICLASSIFICHE

Quella fra errori certi e stimati è una distinzione molto importante, perché ai primi, a parità di magnitudo, si dà un peso maggiore rispetto ai secondi.

Come ogni altra carta di lavoro, il memorandum finale dovrà essere datato e firmato dal revisore (e rivisto, se applicabile).

Inutile sottolineare che le conclusioni riportate in detto documento devono essere coerenti anche con quelle raggiunte nelle carte di lavoro relative alle singole aree di bilancio, oltre che al bilancio nel suo complesso.

Devono inoltre essere coerenti con il giudizio espresso nella relazione del revisore !!! Es. non possono esserci errori nel complesso significativi e poi emettere una relazione con giudizio positivo (la c.d. «*clean opinion*»)

La parte pratica del corso sarà principalmente focalizzata sulla revisione relativa alle seguenti poste di bilancio:

POSTE DI BILANCIO

- Immobilizzazioni immateriali
- Immobilizzazioni materiali
- Magazzino (materie prime, prodotti finiti, lavori su ordinazione)
- Crediti vs clienti
- Debiti vs fornitori
- Conto Economico (principali poste)

• ALTRI ASPETTI

- Audit Planning Memorandum
- Audit Summary Memorandum

ATTENZIONE:

Gli obiettivi principali della parte pratica del corso sono:

- a) Vedere l'**applicazione di alcune metodologie di revisione**;
- b) **mostrare alcune carte di lavoro ipotetiche** (ma realistiche), con tanto di test e delle più ricorrenti problematiche di audit;
- c) fornire **indicazioni sulla loro impostazione e redazione**.

Richiameremo anche i PPPCC delle poste esaminate, visto che la loro conoscenza da parte del revisore è **indispensabile!**