

La documentazione del lavoro di verifica svolto

La documentazione del lavoro svolto¹ è un aspetto altrettanto fondamentale dell'attività di revisione ed è rappresentato da tutti i supporti (cartacei o elettronici) creati ed utilizzati dal revisore durante lo svolgimento delle proprie attività (ad esempio, fogli di lavoro, documenti ottenuti dal cliente, *checklist*, diagrammi di flusso, questionari, e via dicendo²).

La documentazione del controllo svolto è l'elemento probante più importante a sostegno del giudizio espresso sul bilancio. Dalla documentazione di verifica svolta deve emergere che il lavoro di revisione è stato condotto in conformità ai principi di revisione.

Lo scopo della documentazione in una revisione è di:

- assistere e comprovare che lo svolgimento del lavoro di verifica sia stato svolto in accordo con la pianificazione;
- dimostrare che il lavoro di verifica svolto è stato diretto e rivisto;
- costituire un valido elemento probativo a sostegno del giudizio espresso sul bilancio.

Molti sono gli elementi informativi solitamente contenuti nei fogli di lavoro. Di norma, comunque, un foglio di lavoro per una singola area di bilancio sarà organizzato in 3 parti:

- un parte relativa alle “procedure da svolgere”;
- una parte relativa al “lavoro svolto”;
- una parte (l'ultima) relativa alle “conclusioni raggiunte”.

I fogli di lavoro saranno poi debitamente “referenziati” al fine di identificare:

- la data di svolgimento del lavoro;
- colui che ha svolto il lavoro;
- colui che lo ha rivisto.

Vediamo un esempio di foglio di lavoro in caso di verifica di stipendi e contributi dell'esercizio.

¹ Si veda il Principio di revisione nazionale n. 230 – *Documentazione del lavoro*.

² Il d.lgs. 39/2010 dedica tutto il Capo VI al controllo della qualità dell'incarico svolto che riguarda, in particolare, *la documentazione delle verifiche effettuate* e le considerazioni fatte per raggiungere il giudizio successivamente emesso.

ANDAMENTO MENSILE COSTO DEL LAVORO							
Mese	n. dipendenti	Stipendi lordi	Stipendio medio		Contributi azienda	% contributi su stipendi	
	(*)	(**)	(c)		(**)	(c)	
Gennaio	2	3.155	1.577		852	27%	
Febbraio	2	3.042	1.521		821	27%	
Marzo	2	3.155	1.577		852	27%	
Aprile	2	3.222	1.611		870	27%	
Maggio	2	3.259	1.630		880	27%	
Giugno	2	6.519	3.259	(1)	1.760	27%	
Luglio	2	3.286	1.643		887	27%	
Agosto	2	3.286	1.643		1.774	54%	(3)
Settembre	3	5.420	1.807		1.463	27%	
Ottobre	3	5.430	1.810		1.466	27%	
Novembre	3	5.400	1.800		1.458	27%	
Dicembre	2	11.800	5.900	(2)	3.186	27%	
Lavoro svolto (*) verificato con Libro Matricola (**) verificato con prima nota contabilità e con cedolino paga (***) verificato con cedolino paga e ricalcolati (c) ricalcolato Note (1) pagata 14-esima mensilità (2) pagata 13-esima mensilità (3) errore: doppia contabilizzazione dei contributi del mese: segnalato alla direzione per lo storno Lavoro svolto da: MG, 14 aprile 2012 Lavoro rivisto da: RB, 15 aprile 2012							

L'organizzazione e la redazione dei fogli di lavoro è libera. Oggi è in gran parte tenuta in modo informatico per i documenti prodotti dal revisore, mentre per i documenti provenienti da terzi deve essere mantenuta in forma cartacea. In ogni caso tutto ciò che è prodotto dal revisore può essere mantenuto in forma elettronica ed essere stampato in caso di necessità³.

Nel compilare i fogli di lavoro è necessario aver ben chiari gli obiettivi e gli scopi delle verifiche.

Nel caso di incarichi a carattere pluriennale, alcuni fogli di lavoro possono essere classificati come di tipo **“permanente”** (o ad uso pluriennale). Questi documenti devono essere aggiornati regolarmente ed archiviati separatamente dai documenti ad uso corrente collegati alla revisione del bilancio dell'esercizio di riferimento⁴.

Normalmente, i file “permanenti” sono rappresentati da faldoni (cartacei o elettronici) dove si raccolgono i contratti principali della società revisionata (ad

³ In tal senso la Consob ha emesso specifiche raccomandazioni in materia per la conservazione dei documenti di revisione in forma elettronica. Si rimanda al sito Consob per approfondimenti: www.consob.it.

⁴ Per un elenco del contenuto dei fogli di lavoro permanente si veda il Principio di revisione n. 230 – *Documentazione del lavoro*.

esempio, il contratto di affitto che non viene rinnovato ogni anno dalla società).

A puro titolo esemplificativo, si allega di seguito alcuni esempi di informazioni di natura “permanente”.

<p>Dati storici</p> <ul style="list-style-type: none">- Atto costitutivo e Statuto vigente.- Certificato di iscrizione alla Camera di Commercio.- Organigramma dell'azienda.- Breve cronistoria dell'azienda e dello sviluppo della attività.- Elenco degli uffici, stabilimenti, filiali dell'azienda.- Elenco delle società controllate e collegate.- Estratto dei verbali delle assemblee dei soci, dei consigli di amministrazione, del comitato esecutivo e del collegio sindacale che contengano argomenti di interesse pluriennale.- Elenco dei principali soci desunto dal libro soci.- Elenco dei libri sociali e date di vidimazione (se applicabile).- Documentazione della quotazione o richiesta di quotazione in Borsa.
<p>Contratti ed accordi</p> <ul style="list-style-type: none">- Sintesi dei contratti di lavoro in essere.- Importanti contratti di acquisti o vendite di prodotti o di immobilizzazioni.- Regolamenti di prestiti obbligazionari emessi.- Contratti di mutui e prestiti.- Contratti di affitto, locazione e <i>leasing</i>.- Contratti di agenzia.- Fondi pensione aziendali.
<p>Informazioni sui sistemi contabili e di controllo interno e sui principi contabili adottati</p> <ul style="list-style-type: none">- Copia del manuale contabile della società o note sostitutive redatte dal revisore.- Copia del piano dei conti.- Indicazioni dei principi contabili adottati.- Lettere dell'azienda e note del revisore su casi specifici e importanti decisioni in merito all'adozione di principi contabili.- Copia dei manuali e dei programmi di revisione interna.- Elenco delle persone con poteri e limiti di firma.- Raccolta della modulistica utilizzata dalla società rilevante ai fini della revisione.- Descrizione dei sistemi contabili e di controllo interno dei vari settori aziendali per mezzo di note o diagrammi di flusso.
<p>Informazioni sulle componenti storiche del bilancio</p> <ul style="list-style-type: none">- Formazione dei valori delle immobilizzazioni tecniche e dei relativi fondi di ammortamento.- Formazione dei valori delle immobilizzazioni immateriali e dei relativi ammortamenti.- Movimenti dei fondi svalutazione e dei fondi rischi e oneri.- Composizione dei debiti a medio-lungo termine.- Movimenti dei conti di capitale.- Elenco delle restrizioni alla disponibilità di riserve di capitale o di utile.- Elenco delle partecipazioni dirette ed indirette.- Elenco delle garanzie prestate e ricevute.

Informazioni di carattere tributario

- Riassunto della posizione fiscale.
- Copia delle dichiarazioni dei redditi, delle dichiarazioni IVA e di altri rilevanti adempimenti tributari per gli esercizi ancora da definire.
- Copia degli accertamenti ricevuti degli eventuali ricorsi e delle decisioni intervenute.
- Pareri dei consulenti tributari.
- Copia dei verbali di verifiche tributarie.
- Documentazione delle eventuali agevolazioni.

I fogli di lavoro devono contenere considerazioni su tutti gli aspetti significativi che richiedono una valutazione e le relative conclusioni al riguardo.

Con riferimento alle aree caratterizzate da difficili questioni applicative di principi o da valutazioni soggettive, i fogli di lavoro devono riportare i fatti rilevanti noti al revisore fino al momento in cui ha raggiunto le proprie conclusioni.

Riguardo poi alla conservazione e alla riservatezza dei documenti, si devono adottare le procedure più appropriate di riservatezza e sicurezza delle carte di lavoro e di conservazione delle stesse per un periodo minimo di dieci anni⁵.

È inoltre importante adottare tutte le cautele necessarie per evitare eventuali correzioni dei fogli di lavoro dopo il rilascio della propria relazione di revisione. In caso di fogli di lavoro di tipo informatico - elettronico, le carte di lavoro vengono "validate", ossia "cristallizzate", alla chiusura del lavoro, senza ulteriore possibilità di modifica.

I fogli di lavoro sono di esclusiva proprietà del revisore; tuttavia, talune parti di essi od estratti possono essere messi a disposizione di terze parti e, in particolare, di altri revisori, del Collegio sindacale o della stessa società revisionata.

I casi più ricorrenti sono, per l'appunto, la messa a disposizione di un revisore terzo delle proprie carte di lavoro nel caso di passaggio del cliente ad altro revisore.

Lo stesso d.lgs. 39/2010, all'art. 9, comma, 2 recita: *"Il revisore legale o la società di revisione legale consultano il soggetto precedentemente incaricato della revisione, al fine di ottenere ogni informazione utile allo svolgimento della revisione in merito alla società che conferisce l'incarico. Il soggetto precedentemente incaricato della revisione consente l'accesso a tali informazioni"*.

Sul punto si esprimono anche i principi di revisione, ed in particolare:

- Principio di revisione n. 200 *"Obiettivi e principi generali della revisione contabile"* che affronta il tema della riservatezza e del rapporto tra revisori, indicando che quest'ultimo debba essere improntato su basi di correttezza e collaborazione;

⁵ Tale limite è stabilito in Italia dall'art. 2220 c.c. - *"Conservazione delle scritture contabili"*. In altri paesi i limiti sono in genere inferiori.

- Principio di revisione n. 510 “*La verifica dei saldi d’apertura a seguito dell’assunzione di un nuovo incarico*” che prevede la possibilità per il revisore entrante di ottenere sufficienti ed appropriati elementi probativi a supporto dei saldi di apertura, anche mediante l’esame delle carte di lavoro predisposte dal revisore uscente. Lo svolgimento di tali attività, tuttavia, non solleva il revisore entrante dalla necessità di svolgere tutte le ulteriori procedure di revisione ritenute necessarie per accertare la correttezza dei saldi iniziali.

Normalmente il Collegio Sindacale e la società revisionata non hanno accesso alle carte di lavoro dei revisori. Sarà, pertanto, discrezione di questi ultimi consentirne l’accesso con tutte le manleve del caso.

Tornando al contenuto dei fogli di lavoro si allega di seguito un altro esempio, immaginando ci si riferisca alla verifica della correttezza e completezza degli “incrementi” dell’esercizio nella area delle immobilizzazioni materiali.

Società revisionata

XYZ Industrie S.p.a.

BILANCIO D’ESERCIZIO: 31 dicembre 20XX**AREA DI BILANCIO:** Immobilizzazioni Immateriali**VERIFICA:** Incrementi dell’esercizio**OBIETTIVO DEL CONTROLLO:** Verificare che gli acquisti di immobilizzazioni tecniche siano autentici, correttamente capitalizzabili, correttamente valutati in accordo con i principi contabili di riferimento, correttamente registrati nei conti e rappresentati in bilancio.**FONTE DI SELEZIONE:** Le schede contabili di tutte le voci delle immobilizzazioni tecniche.**PERIODO SELEZIONATO:** Dal 1° gennaio 20XX al 31 dicembre 20XX.**BASE DI SELEZIONE:** Selezionati tutti gli incrementi superiori a euro 20.000.**LAVORO SVOLTO:** Per ciascun incremento selezionato abbiamo effettuato le seguenti verifiche:

- verificata la corretta capitalizzazione (natura, costo più gli eventuali oneri accessori), sulla base della relativa documentazione;
- verificata la documentazione disponibile per accertare la data di effettiva disponibilità del bene per il suo utilizzo (la data indicata ci consente di verificare la corretta registrazione dell’acquisto nel periodo contabile di competenza);
- verifica dell’autorizzazione all’investimento.

COMMENTI EMERSI: Nulla da segnalare.**CONCLUSIONE:** In base al lavoro svolto come da programma di lavoro emerge che gli incrementi di immobilizzazioni materiali per il periodo sottoposto a verifica sono autentici, correttamente determinati, correttamente valutati in accordo con i principi contabili di riferimento, correttamente registrati nei conti e rappresentati in bilancio.Lavoro svolto da

DM – 14 aprile 20XX

Lavoro rivisto da

CB – 15 aprile 20XX

Ulteriori importanti elementi che costituiscono le carte di lavoro del revisore sono rappresentati rispettivamente dai seguenti:

- documentazione della conoscenza acquisita sul sistema contabile e di controllo interno della società (utile per la valutazione dei rischi);
- lettere di richiesta conferma saldi e/o informazioni a controparti esterne (cd. “*circolarizzazione*”);
- attestazioni dei legali rappresentanti della società;
- prospetto riassuntivo degli errori rilevati nel corso della revisione (cd. “*riassunto delle differenze di revisione*”);
- considerazioni conclusive del revisore (spesso formalizzate in un “*memorandum*” riepilogativo).

Vediamo di seguito le principali caratteristiche di ciascuno.

• **Documentazione della conoscenza acquisita sul sistema contabile e di controllo interno della società**

Per svolgere qualsiasi revisione è fondamentale conoscere e valutare preventivamente i sistemi contabili e di controllo interno in essere presso la società per i riflessi che questi hanno sulla determinazione del rischio di revisione e sulla conseguente ampiezza delle verifiche da svolgere. Questa analisi può essere effettuata, a seconda della complessità delle procedure, con diverse tecniche. Nelle piccole e medie imprese l'uso di diagrammi di flusso o di descrizioni del sistema sono spesso le tecniche più frequenti ed efficaci. Questa documentazione è di tipo “permanente” e deve essere quindi aggiornata ogni qualvolta sia necessario.

Di seguito si fornisce un esempio applicativo di descrizione di una procedura per il ciclo acquisti e pagamenti di una piccola impresa ai fini del controllo. Lo scopo è di dare una visione sintetica del flusso di riferimento dei documenti e controlli relativi.

Area di bilancio

ACQUISTI DI MERCI E RELATIVI PAGAMENTI RILEVAZIONE DELLA PROCEDURA IN FORMA DESCRITTIVA

Richiesta di acquisti e ordini ai fornitori

Il Dott. Verdi è il responsabile dell'ufficio acquisti. Quando riceve una richiesta di acquisto da un altro ufficio (le richieste generalmente arrivano telefonicamente), dopo aver svolto una ricerca e una scelta del fornitore migliore, redige un ordine di acquisto pre-numerato in quattro copie. Spedisce la prima copia al fornitore, la seconda la invia in Contabilità generale (CO.GE.), la terza copia è tenuta presso il suo ufficio in un archivio temporaneo (in ordine numerico) fino al ricevimento della merce, la quarta copia la invia al magazziniere.

Ricevimento delle merci

Area: ufficio acquisti

Quando la merce è ricevuta, il magazziniere invia al Dott. Verdi la copia blu della Bolla Entrata Merci (BEM). Se la spedizione non è completa, la bolla di entrata è archiviata con la terza copia dell'ordine di acquisto dell'archivio temporaneo. Se la spedizione è completa, l'ordine di acquisto è tolto dall'archivio temporaneo, viene abbinato alla bolla di entrata ed è archiviato in ordine numerico in un archivio permanente.

Il Dott. Verdi ci ha confermato che raramente controlla l'archivio temporaneo.

Area: Magazzino

Il Signor Rossi è il responsabile del magazzino sia per il ricevimento delle merci che per la spedizione dei prodotti finiti dell'azienda ed è aiutato da un impiegato. Nel suo ufficio, viene archiviata temporaneamente (in ordine numerico) la quarta copia dell'ordine di acquisto in attesa della merce. Alla bolla di accompagnamento merce (BAM) del fornitore che accompagna la merce ricevuta, viene apposto un timbro che contiene i visti per il ricevimento della merce, per il controllo e per il confronto con l'ordine d'acquisto. Se l'ordine è completo, l'ordine di acquisto viene tolto dall'archivio temporaneo e viene archiviato nell'archivio permanente. Se l'ordine non è completo, l'ordine d'acquisto rimane nell'archivio temporaneo. Viene quindi preparata una bolla di entrata (BEM) in quattro copie (numerata manualmente con una numerazione progressiva) ed in essa viene indicato il numero dell'ordine di acquisto. Tutte le bolle di entrata devono essere firmate dal Signor Rossi. La copia rosa rimane con la merce, la copia gialla è abbinata alla bolla di accompagnamento (BAM) ed è inviata alla CO.GE. (Signor Bianchi). La copia blu è inviata al reparto acquisti per informare il Dott. Verdi che la merce è stata ricevuta (in parte o totalmente).

Contabilizzazione e pagamento

Il Signor Bianchi è il responsabile della contabilità fornitori e riceve la seconda copia dell'ordine di acquisto (dal reparto acquisti), mentre dal magazziniere riceve la copia gialla della bolla di entrata (allegata alla bolla di accompagnamento) e l'archivia temporaneamente con l'ordine d'acquisto in attesa della fattura del fornitore. Questa, quando sarà stata ricevuta dal Signor Bianchi, verrà archiviata cronologicamente in un archivio temporaneo. L'archivio delle fatture e quello delle bolle (BEM e BAM) è controllato giornalmente per abbinare i documenti ricevuti. Quando una fattura è abbinata con le relative bolle, il Signor Bianchi le sigla, contabilizza l'acquisto e provvede alle relative registrazioni IVA, numerandole progressivamente dopo l'approvazione del responsabile amministrativo (Dott. Viola). I documenti sono poi archiviati temporaneamente in ordine di data di scadenza.

Mensilmente, il responsabile amministrativo controlla la quadratura del libro IVA con la contabilità generale.

Quando una fattura è in scadenza di pagamento, i documenti (fattura, bolle, ordine di acquisto) sono tolti dall'archivio temporaneo ed il Signor Bianchi prepara i bonifici bancari in due copie. Sulla fattura il Signor Bianchi riporta il numero del bonifico e viceversa sulla seconda copia del bonifico bancario: poi contabilizza il bonifico. Le copie del bonifico e la fattura sono inviate al responsabile amministrativo per la firma e l'approvazione. Quando questi documenti gli vengono restituiti il Signor Bianchi manda il bonifico alla banca e archivia i documenti in ordine numerico. La seconda copia del bonifico è archiviata in un archivio permanente in contabilità generale.

Riconciliazioni bancarie

Mensilmente il signor Bianchi riceve gli estratti conto e provvede alla stesura delle riconciliazioni bancarie. Il responsabile amministrativo identifica quindi le poste in riconciliazione che interessano il conto fornitori e provvede a fare eseguire le relative scritture di rettifica.

Altri elementi fondamentali che devono essere inclusi nei fogli di lavoro sono:

1) Attestazioni dei legali rappresentanti della società

Nei fogli di lavoro devono essere allegate tutte le attestazioni, scritte o orali, ottenute dal revisore nel corso del proprio lavoro dai legali rappresentanti della società o da eventuali soggetti da loro delegati. A tal fine al termine della revisione operativa il revisore richiede che gli organi di *governance* dell'impresa revisionata rilascino una "lettera di attestazione" in cui confermano tutta una serie di circostanze tra cui quella che tutte le informazioni in loro possesso sono state fornite al revisore⁶.

Normalmente la lettera di attestazione è firmata dal Presidente o dall'Amministratore delegato e dal soggetto preposto alla redazione dei documenti contabili.

⁶ Per un esempio di lettera di attestazione si veda il Principio di revisione n. 580 – *Le attestazioni della Direzione* o il Capitolo 11 – *Dalla revisione delle aree di bilancio al giudizio finale*.

2) *Lettere di richiesta conferma saldi e/o informazioni a controparti esterne (cd. "circolarizzazione")*

Nei fogli di lavoro devono essere riepilogate, in un apposito elenco, tutte le controparti alle quali è stata inviata apposita lettera di richiesta di conferma saldi e/o informazioni da parte della società (cd. "lettere di circolarizzazione"). Dovranno quindi essere archiviate in file cartacei le risposte ottenute dalle controparti circolarizzate (banche, legali, fiscalisti, clienti, fornitori, ecc.) Per alcuni esempi di lettere di richiesta di informazioni si rimanda al Capitolo 8 – *Elementi probativi e procedure tipiche di revisione*.

3) *Prospetto riassuntivo degli errori rilevati nel corso della revisione (cd. "prospetto riassuntivo delle differenze di revisione")*

Nel corso dello svolgimento del lavoro di verifica, si possono riscontrare diversi errori contabili che devono essere documentati nei fogli di lavoro ed elencati in appositi prospetti riassuntivi (normalmente sotto forma di scritture contabili in partita doppia). Ciò consente al revisore, al termine del proprio lavoro, una valutazione complessiva degli esiti delle verifiche svolte e poter esprimere un giudizio appropriato sul bilancio.

4) *Considerazioni conclusive del revisore*

Si tratta di fogli di lavoro predisposti dal revisore responsabile del lavoro, o dai suoi collaboratori, organizzati per area di bilancio dove si indicano le criticità emerse, le azioni intraprese per il loro superamento, il controllo effettuato sullo svolgimento del lavoro e le valutazioni conclusive poste a fondamento del giudizio espresso sul bilancio.