

La pianificazione del lavoro di revisione legale dei conti: la formalizzazione delle carte di lavoro di revisione

Il principio di revisione Documento n. 500 riporta che *il revisore deve ottenere un numero di elementi probativi sufficiente a permettergli di trarre delle conclusioni ragionevoli sulle quali basare il suo giudizio.*

Gli elementi probativi (o carte di lavoro) sono le informazioni ottenute mediante il lavoro di revisione e quindi i test di verifica, a sostegno delle conclusioni sulle quali si basa il giudizio del revisore nella relazione finale. In particolare i documenti originali e i documenti contabili “pezze di appoggio” delle informazioni in bilancio e le informazioni di convalida provenienti da altre fonti, costituiscono le prove.

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.**

Carte di lavoro

Sufficienti	⇒	Quantità
Rilevanti } Attendibili } Coerenti }	⇒	Qualità

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 revisione in relazione: *meglio una carta in meno che una in più sbagliata (non rilevante, non attendibile e non coerente).*

La valutazione circa la quantità delle carte di lavoro potrà dipendere:

- dal rischio di revisione e in particolare da quello inerente;
- dalle procedure di controllo interno;
- dall’esperienza accumulata dalle revisioni precedenti;
- dalle fonti e dall’affidabilità delle informazioni raccolte;
- ecc.

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.

In estrema sintesi, 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 attendibilità, 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 esami 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 in originale sono più affidabili delle fotocopie;*
- ecc.

... più le procedure di revisione sono semplici e più sono affidabili, e viceversa ... non compliciamoci 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, consapevole 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).*