Euroconference NEWS
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Direttori: Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

Edizione di sabato 22 dicembre 2018

CONTROLLO

Le carte di lavoro del revisore – I° parte

di **Francesco Rizzi**

Il revisore deve dare idonea **evidenza documentale** delle **procedure di revisione** svolte, degli **elementi probativi acquisiti** e delle **conclusioni** raggiunte.

In seguito all'**abolizione** dell'obbligo di tenuta e conservazione del "**libro del revisore**", avvenuta ad opera dell'articolo 37 D.Lgs. 39/2010 che ha **abrogato** l'articolo 2409-ter cod. civ., tale **formalizzazione** del lavoro può avvenire **unicamente** tramite la redazione delle cosiddette "**carte di lavoro**" (dette anche, con terminologia anglosassone, "***working papers***" o "***workpapers***"), le quali dovranno essere **archiviate** nel cosiddetto "**fascicolo o dossier di revisione**" (nei principi di revisione anche denominato "**file di revisione**" o "***audit file***").

Premesso ulteriormente che nel presente lavoro si farà solamente riferimento alla **revisione legale** nelle **imprese di minori dimensioni non quotate**, con **esclusione**, quindi, degli enti di interesse pubblico (**EIP**), si reputa opportuno iniziare la trattazione dell'argomento in parola partendo, in primo luogo, dalle "**fonti**".

Per quel che attiene ai **principi "generali"** relativi alle **responsabilità** connesse alla predisposizione della **documentazione** della revisione, nonché alla **finalità**, alla **forma**, al **contenuto**, all'**ampiezza** e alla **raccolta** della documentazione, la **fonte** principale è costituita dal **principio di revisione interazionale (ISA Italia) n. 230** (principio **interamente** dedicato alla **documentazione** della revisione).

"Specifiche regole" sulla **documentazione** della revisione sono invece contenute nell'articolo 10-quater, commi 4, 7 e 8, D. Lgs. 39/2010 e in appositi **paragrafi** di **altri** principi di revisione.

Nello specifico, quest'ultimi sono:

- i **paragrafi 10-12** del **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210**, "*Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione*";
- i **paragrafi 24-25** del **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220**, "*Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio*";
- i **paragrafi 44-47** del **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240**, "*Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio*";
- il **paragrafo 29** del **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250**, "*La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio*";
- i **paragrafi 17-18** del **principio di revisione (SA Italia) n. 250B** "*Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale*";

- il **paragrafo 23** del **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260**, "*Comunicazione con i responsabili delle attività di governance*";
- il **paragrafo 12** del **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300**, "*Pianificazione della revisione contabile del bilancio*";
- il **paragrafo 32** del **principio di revisione internazionale (ISA) n. 315**, "*L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera*";
- il **paragrafo 14** del **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320**, "*Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile*";
- i **paragrafi 28-30** del **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330**, "*Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati*";
- il **paragrafo 15** del **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450**, "*Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile*";
- il **paragrafo 23** del **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540**, "*Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa*";
- il **paragrafo 28** del **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550**, "*Parti correlate*";
- i **paragrafi 50 e 50 (l)** del **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600**, "*La revisione del bilancio del gruppo – considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)*";
- i **paragrafi 36-37** del **principio di revisione internazionale (ISA) n. 610**, "*Utilizzo del lavoro dei revisori interni*";
- il **paragrafo 23** del **principio di revisione (SA Italia) 720B** "*Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari*".

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Euroconference NEWS
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Direttori: Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

Edizione di venerdì 28 dicembre 2018

CONTROLLO

Le carte di lavoro del revisore – II° parte

di **Francesco Rizzi**

Per quanto concerne le "**finalità**" delle **evidenze documentali** del lavoro svolto, il **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230** chiarisce che lo **scopo** principale delle "**carte di lavoro**" è quello di fornire:

- evidenza degli **elementi a supporto** delle **conclusioni** del revisore;
- evidenza che il **lavoro di revisione** sia stato **pianificato** e svolto in **conformità** ai **principi di revisione** ed alle **norme** di legge e **regolamentari** di riferimento.

Le carte di lavoro sono altresì utili al perseguimento di **ulteriori finalità**, tra le quali:

- poter **dimostrare** la bontà del lavoro svolto ai fini della **tutela** della sfera **professionale** e **patrimoniale** del revisore, nel caso in cui esso dovesse subire delle **azioni di responsabilità**;
- **formalizzare** l'attività svolta da un eventuale ***team* di revisione**;
- **mantenere** delle evidenze documentali utili anche per i **futuri** incarichi di revisione;
- **permettere** lo svolgimento del **riesame** del lavoro, anche ai fini del sistema di **controllo interno della qualità** (in conformità al **principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1**);
- **consentire** l'esecuzione dei **controlli esterni sulla qualità** del lavoro di revisione (a cura del **MEF** e dei soggetti da esso **incaricati**).

Il suddetto principio di revisione chiarisce inoltre che ai fini del **controllo esterno** della qualità del lavoro svolto, **i lavori "non documentati" equivalgono a procedure "non eseguite"**. Al **paragrafo A5** del principio viene infatti specificato che "*Le **spiegazioni verbali** da parte del revisore **non** rappresentano per se stesse un **supporto adeguato** a comprovare il **lavoro** di revisione svolto o le **conclusioni** raggiunte ma possono essere utilizzate per **spiegare** o **chiarire** le informazioni contenute nella **documentazione** della revisione*". Le **spiegazioni verbali** hanno dunque una **valenza** solamente **esplicativa** del lavoro ma **non probativa**.

In ordine alla **forma**, al **contenuto** e all'**ampiezza** delle carte di lavoro, il suddetto principio di revisione dispone altresì che la **documentazione** della revisione debba essere **idonea** a consentire ad un "***revisore esperto***", che **non** abbia alcuna cognizione dell'incarico, di **comprendere**:

- la **natura**, la **tempistica** e l'**estensione** delle procedure di revisione svolte e la loro **conformità** ai **principi di revisione** ed alle norme di legge e **regolamentari** di

riferimento;
- i **risultati** delle procedure svolte e gli **elementi probativi** acquisiti;
- gli **aspetti significativi** emersi, le **conclusioni** raggiunte e i **giudizi significativi** formulati dal revisore.

È inoltre previsto che il revisore debba:

- **predisporre** la documentazione in modo **tempestivo**;
- indicare **chi** ha svolto il lavoro di revisione ed in quale **data** è stato **completato**;
- indicare **chi** ha **riesaminato** il lavoro ed in quale **data**;
- indicare **in che modo** ha risolto le eventuali **incoerenze**

La **forma**, il **contenuto** e l'**ampiezza** delle carte di lavoro **dipenderanno** inoltre dalla **dimensione** e dalla **complessità** dell'**impresa** assoggettata a revisione, nonché da fattori legati ai **rischi identificati** e alla **natura** ed **estensione** delle **procedure** di revisione da svolgere.

In particolare, per le **imprese di minori dimensioni**, il **principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230**, specifica (*cfr.* **paragrafo A16**) che "*La **documentazione** della revisione nel caso di imprese di **dimensioni minori** è generalmente **meno ampia** di quella prevista per le imprese di **maggiori** dimensioni.*

*Inoltre, nel caso di una revisione contabile in cui il **responsabile** dell'incarico svolga il lavoro **per intero**, la documentazione **non** includerà **aspetti** che sarebbero stati documentati unicamente al fine di informare o di dare istruzioni ai membri del **team di revisione**, ovvero per comprovare il **riesame** effettuato da altri membri del team (ad esempio, **non** vi saranno aspetti da documentare relativi alle **discussioni** o alla **supervisione** del lavoro del team di revisione).*

*Ciononostante, il **responsabile** dell'incarico, opera in **conformità** alla regola del paragrafo 8, che richiede di predisporre la **documentazione** della revisione in modo che possa essere **compresa** da un **revisore esperto**, poiché tale documentazione può essere sottoposta al **riesame** di soggetti **esterni** per finalità di **vigilanza** o per **altre** finalità*".

Sempre in riferimento alla revisione legale nelle imprese di **minori dimensioni**, si specifica ulteriormente che, nonostante nella maggior parte dei casi **non** sorga la necessità di "**riesame**" del lavoro a causa del fatto che la revisione viene fatta **interamente** dal **responsabile** dell'incarico, è in ogni caso "**buona prassi**" operare comunque un "**auto-riesame**" del lavoro, al fine di potersi maggiormente sincerare della **completezza** e della **bontà** del lavoro svolto, nonché di **provvedere**, se del caso, alle necessarie **rettifiche** o **integrazioni**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Euroconference NEWS
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Direttori: Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

Edizione di sabato 29 dicembre 2018

CONTROLLO

Le carte di lavoro del revisore – III° parte

di **Francesco Rizzi**

La **documentazione** della revisione può essere **formalizzata** sia su supporto **cartaceo** che **informatico** (cioè in forma **elettronica** e stampata all'occorrenza) e può essere di **vario tipo**.

Le carte di lavoro possono ad esempio essere composte da:

- **programmi** di revisione;
- **analisi** dei dati;
- **note di commento** sulle questioni emerse;
- **riepiloghi** di **aspetti significativi**;
- **lettere** di **conferma** e di **attestazione**;
- ***check list***;
- **corrispondenza** (incluse le e-mail) relativa agli **aspetti significativi**;
- estratti o copie di **documenti aziendali** (contratti, accordi, ecc.);
- evidenze di **indagini** o **ispezioni**;
- **questionari**, **schede**, **conteggi**, **riconciliazioni**, ecc.;
- ***memorandum* riepilogativi e conclusivi** (è **prassi**, ad esempio, redigere **prima** della relazione di revisione un ***memorandum* conclusivo**, solitamente denominato "***Audit Summary Memorandum***", dove **riepilogare** tutti gli **aspetti significativi** emersi e il **modo** in cui sono stati affrontati dal revisore).

Si specifica, altresì, che la **documentazione** della revisione **non** può essere sostituita dalle **registrazioni contabili** della società assoggettata a revisione e che **non** è necessario includere nella documentazione le **bozze**, gli **appunti**, le **annotazioni personali** e le carte di lavoro **superate**, **incomplete** o **preliminari**.

La predisposizione delle **carte di lavoro** deve inoltre avvenire **tempestivamente**, anche se la "**definizione**" e la "**fascicolazione**" **in via definitiva** della documentazione (riesame, numerazione, elencazione, sottoscrizione, ecc.) può avvenire anche **in seguito**.

In particolare, ai sensi dell'articolo 10-quater, comma 7, D.Lgs. 39/2010 "*Il revisore legale o la società di revisione legale **deve** creare un **fascicolo di revisione** per **ogni** revisione legale, contenente i **dati** e i **documenti** di cui all'articolo 10-bis* [trattasi delle carte di lavoro inerenti al possesso dei **requisiti** di **indipendenza** ed **obiettività**] …

*Il fascicolo di revisione deve altresì **contenere** tutti i **dati** e i **documenti** rilevanti a **sostegno** della **relazione di cui all'articolo 14*** [trattasi della **relazione di revisione** e del **giudizio** sul bilancio] …,

*nonché i **dati** e i **documenti** necessari per **monitorare** il rispetto delle **disposizioni** del presente **decreto** e delle **ulteriori disposizioni** applicabili.*

*Il fascicolo di revisione **è chiuso entro sessanta giorni dalla data in cui viene sottoscritta la predetta relazione di revisione**.*

*I documenti e le informazioni di cui al presente comma … **sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione** alla quale si riferiscono*".

Il cosiddetto "**fascicolo o dossier di revisione**" (nei **principi di revisione** anche denominato "***file di revisione***" o "***audit file***"), costituito da uno o più **raccoglitori** (o **altro** tipo di supporto) in formato **cartaceo** o **elettronico**, contenenti le **evidenze documentali** del lavoro di revisione **relativo a uno specifico incarico**, deve quindi essere **completato** nella versione "**definitiva**" **entro 60 giorni** dalla **data** della **relazione di revisione** e deve essere "**conservato**" per ben **10 anni dalla suddetta data**.

Il **completamento** in via **definitiva** del **fascicolo** di revisione in una data **successiva** alla relazione di revisione è una **tempistica** che è stata ritenuta ragionevolmente **idonea** a consentire al revisore un'attenta e accurata **sistemazione formale** della documentazione e **non riguarda** pertanto la possibilità di svolgere **nuove** procedure di revisione.

Una volta "**chiuso**" il **fascicolo**, il revisore **non** deve **modificare**, **cancellare** o **eliminare** la **documentazione** ivi contenuta **prima** della scadenza del termine di **conservazione** (10 anni).

Modifiche e integrazioni sono possibili **solamente** in circostanze **eccezionali** legate alla **necessità** ravvisata dal revisore di **meglio illustrare** la documentazione già **esistente** (ad esempio, a seguito di commenti **ricevuti** nel corso delle **ispezioni** svolte nell'ambito del **controllo interno o esterno** della qualità). In tali casi il revisore **deve** però documentare le **specifiche** ragioni che hanno reso **necessario** apportare modifiche o aggiunte e **deve** indicare **quando** e **da chi** tali rettifiche sono state effettuate e **riesaminate**.

Secondo quanto disposto dal **principio internazionale sul controllo della qualità ISQC Italia 1**, il revisore è altresì onerato di stabilire **procedure** e **direttive** tese a **preservare** la **riservatezza**, la **custodia**, l'**integrità**, l'**accessibilità** e la **recuperabilità** della documentazione dell'incarico.

Al **paragrafo A63**, il predetto principio chiarisce inoltre che "***A meno che** leggi o regolamenti **non** specifichino diversamente, la **documentazione** dell'incarico **è di proprietà** del soggetto abilitato.*

[Pertanto] *Il soggetto abilitato, **a sua discrezione**, può mettere a disposizione dei **clienti** alcune **sezioni** o **estratti** della **documentazione** di un incarico, **sempre che** tale diffusione **non** pregiudichi la **validità** del lavoro svolto, ovvero, nel caso degli incarichi di **assurance**, l'**indipendenza** del soggetto abilitato o del suo **personale***".

Da ciò si evidenzia anche un'importante **differenza**: mentre il **libro del collegio sindacale** è un

libro sociale di **proprietà** della società (articolo 2421 cod. civ.), la **documentazione** della revisione **è di proprietà del revisore**.

Anche per tale **ragione**, infatti, nel caso in cui il **sindaco** sia anche **revisore**, deve tenere **separate** le **carte di lavoro** della **revisione** da quelle relative all'attività di **sindaco**, "slegando" le evidenze documentali relative alla funzione della **vigilanza** da quelle inerenti la **revisione legale**.

Euroconference NEWS
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Direttori: Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

Edizione di mercoledì 2 gennaio 2019

CONTROLLO

Le carte di lavoro del revisore – IV° parte

di **Francesco Rizzi**

Nella comune **prassi,** ciascuna **carta di lavoro**, al di là del suo contenuto specifico (che dipenderà dall'oggetto di indagine del revisore), **contiene** i seguenti **elementi**:

- il **titolo** della carta di lavoro (che deve riferirsi al **contenuto** della carta di lavoro);
- la **numerazione** della carta di lavoro, secondo un **indice** prestabilito;
- l'indicazione della **società** assoggettata a revisione;
- l'indicazione del **bilancio** a cui si riferisce la revisione;
- l'indicazione "***preparata dal cliente***", nel caso in cui il documento sia stato predisposto dalla **società** assoggettata a revisione;
- l'**indicazione** e la **firma** di **chi** ha svolto il **lavoro** e **preparato** la carta di lavoro;
- la **data** in cui è stata **predisposta** la carta di lavoro;
- l'**indicazione** e la **firma** di **chi** ha **riesaminato** il lavoro e la relativa carta di lavoro;
- la **data** in cui è stata **riesaminata** la carta di lavoro;
- l'indicazione di eventuali **collegamenti** con altre carte di lavoro;
- la **descrizione** delle **attività** di revisione svolte e degli **aspetti significativi** emersi;
- gli **esiti** delle procedure;
- gli **elementi probativi** acquisiti;
- le **conclusioni**

Per **ogni** incarico di revisione, il revisore deve **creare** un apposito **fascicolo** di revisione. Nella **prassi** detto fascicolo sarà a sua volta articolato in **due raggruppamenti** di documentazione, a loro volta rappresentativi delle **due** principali **tipologie** di carte di lavoro:

- le carte di lavoro "**permanenti**" (dette anche "***permanent file***") che sono utilizzabili per **più di una** revisione;
- le carte di lavoro "**correnti**" (dette anche "***current file***") che sono riferite **solamente all'esercizio** oggetto di revisione.

I "***permanent file***" sono tutti quei **documenti** che includono **informazioni** della **società** assoggettata a revisione aventi un **utilizzo pluriennale** (detti anche "***carryforward documents***"), quali, ad esempio, lo **statuto** e l'**atto costitutivo**, gli eventuali **patti parasociali**, la **visura** camerale, i **contratti** a medio-lungo termine (finanziamenti, mutui, leasing, ecc.), i contratti contenenti **impegni pluriennali** con clienti, fornitori o con **parti correlate**, i **contratti di lavoro**, l'**organigramma**, i **bilanci** e le **dichiarazioni fiscali** dei **precedenti** esercizi, ecc..

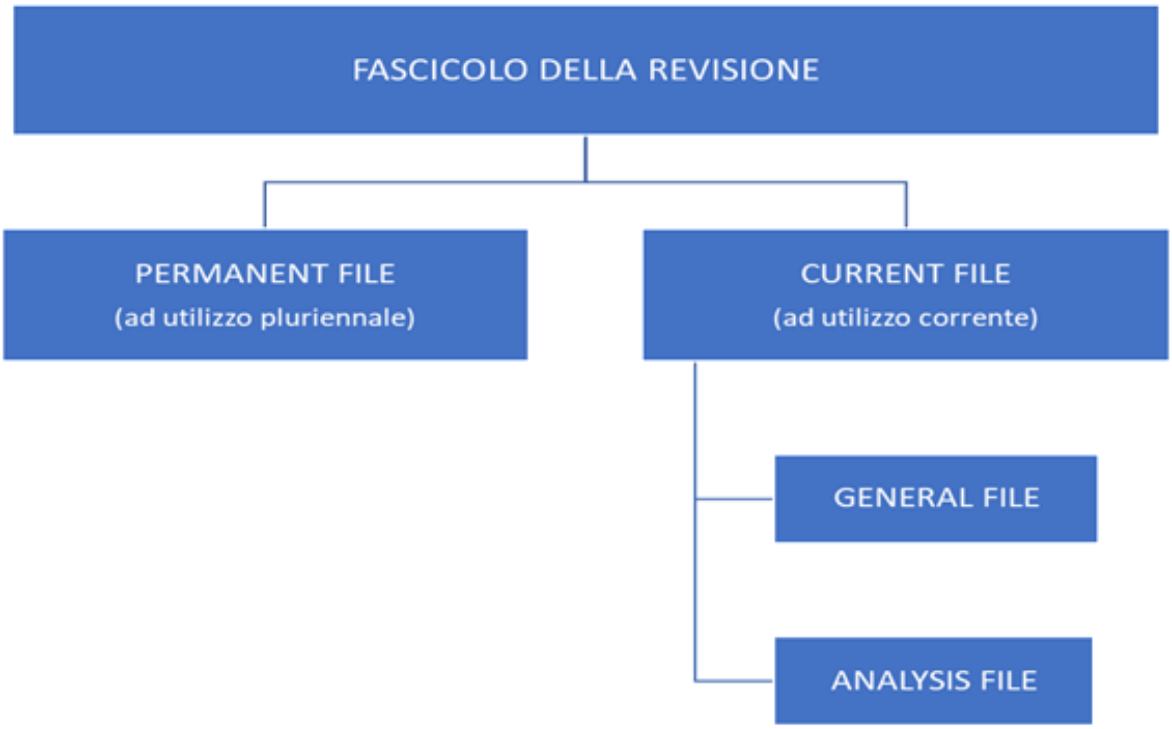
I "***current file***" sono invece tutti quei **documenti** e quelle **carte di lavoro** che fanno esclusivo

riferimento all'**esercizio** oggetto di revisione e che pertanto, avendo un **utilizzo corrente**, vengono **rinnovate** ad ogni **nuovo** esercizio.

A loro volta i "***current file***" vengono spesso **suddivisi** in altri **due sottogruppi** di documentazione e segnatamente:

- i "***general file***", consistenti in tutti quei documenti che hanno una **valenza generale**, quali il **bilancio**, il **bilancio di verifica** e la **relazione di revisione**. Tale raggruppamento accoglie anche tutte quelle evidenze documentali che **non** fanno parte **né** dei "*permanent file*" **né** degli "*analysis file*"(di seguito descritti);
- gli "***analysis file***", consistenti in ogni altra **carta di lavoro** (tra cui i **test** riferiti alle singole **voci** o **asserzioni** di bilancio), in ogni documentazione analitica delle **verifiche** svolte (spesso allegata alle carte di lavoro), nelle **attestazioni della direzione**, nelle cosiddette "***lead schedule***" (schede in cui per ciascuna **voce** di bilancio o **raggruppamento** di voci, vengono riportati i **saldi** dell'**esercizio** oggetto di revisione e del **precedente**, nonché i **commenti** del revisore su eventuali **aspetti significativi** emersi e sulle **conclusioni** raggiunte) e nelle "***sublead schedule***" (schede ove vengono riportati i **dettagli** analitici della **scomposizione** dei **saldi** indicati nelle *lead schedule*).

In forma **schematica**, il **sistema di archiviazione** delle **carte di lavoro** può dunque essere rappresentato nel seguente modo:



Utili ***facsimili*** di **carte di lavoro** riferiti alle **diverse fasi** dell'attività di **revisione del bilancio** (sia in formato Word che Excel), facilmente **adattabili** alle diverse **specificità** e **dimensioni** delle imprese assoggettate a revisione, possono rinvenirsi negli **allegati** al documento "***Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni***" pubblicato dal **CNDCEC**.

Altrettanto validi ***facsimili*** di **carte di lavoro** utilizzabili nell'ambito della **revisione della regolare tenuta della contabilità sociale** (anch'essi sia in formato Word che Excel), possono rinvenirsi nel supporto denominato "***Documento applicativo del principio di revisione (SA Italia) 250B***", pubblicato dal **CNDCEC**.

Entrambi i documenti di prassi possono essere **scaricati** dalla sezione tematica sulla **revisione legale** presente nell'**area istituzionale** del **sito** del **CNDCEC**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso: