

Le carte di lavoro

di Emanuela Fusa – Mario Maschietto

Come abbiamo avuto modo di vedere, la revisione contabile si fonda sulla raccolta e sull'analisi di diverse informazioni e necessita quale indispensabile supporto di carte di lavoro opportunamente formalizzate per i seguenti semplici motivi:

- dimostrare ai terzi le verifiche svolte;
- essere d'aiuto per i controlli che verranno svolti negli anni successivi;
- consentire negli anni una buona delega dei lavori ai propri collaboratori.

Sostanzialmente i fogli di lavoro e la modulistica del controllo devono servire principalmente a fornire il supporto principale per esprimere il giudizio sul bilancio esaminato e a gestire e controllare il lavoro.

Le carte di lavoro devono essere raccolte in appositi raccoglitori (detti anche "file"). In particolare:

- ✓ raccoglitori permanenti (*permanent file*), che hanno utilità pluriennale, hanno una certa rilevanza che perdura anche nei successivi interventi per la revisione, con l'obiettivo di raccogliere in modo ordinato e sistematico le informazioni essenziali sulla società oggetto del controllo. In particolare si raccolgono documenti sulla storia e l'organizzazione della società, sull'evoluzione dell'incarico, sui sistemi e sulle procedure, nonché la documentazione di interesse sociale (come le sintesi dei libri sociali), fiscale (dichiarazioni, contenziosi aperti, ecc.), sociale, i contratti rilevanti, ecc.
- ✓ raccoglitori generali (*general file*), a carattere corrente poiché predisposti in ogni intervento di revisione al fine di raccogliere la documentazione di sintesi relativa all'incarico. In questi file vengono raccolti documenti contabili utilizzati per la revisione come il bilancio di verifica, il bilancio d'esercizio, ecc. (per le revisioni volute in base al TUF anche i questionari richiesti dalla CONSOB);
- ✓ raccoglitore analitico (*current file*). Questo ha sempre natura ricorrente ed è utile a raccogliere le carte di lavoro per la revisione delle singole aree di bilancio. Quindi, distinguendo per fasi del lavoro di revisione, abbiamo la documentazione relativa alla fase preliminare sul controllo interno e sull'analisi dei cicli e la documentazione relativa alla fase finale relativa all'esame analitico delle diverse voci del bilancio.

Ogni raccoglitore (o file) contiene specifiche sezioni per consentire una sistematica ed organica raccolta delle carte di lavoro che vengono archiviate seguendo uno schema per indici (o codici) di riferimento standardizzati al fine di poter immediatamente reperire il documento ricercato.

Per facilitare la consultazione delle carte di lavoro e consentirne il controllo, è necessario cercare di tenerle in modo formale ed omogeneo.

Pertanto tutti i documenti del revisore devono essere classificati seguendo regole omogenee in modo da consentire:

- un supporto al giudizio espresso;
- una valutazione della qualità del lavoro svolto;
- una sorta di delegazione dei compiti per rendere possibile che, negli anni, altri revisori possano operare i controlli tenendo presente cosa è stato fatto nei precedenti esercizi.

Proprio per le menzionate finalità è necessario per l'archiviazione e la raccolta dei documenti utilizzare uno schema di indici (o codici di riferimento) standard.

Importante è che l'indicizzazione segua comunque un criterio logico.

Occorre inoltre tenere presente come ogni carta di lavoro per essere usata a fini probatori dovrebbe essere caratterizzata dai seguenti requisiti:

- ✓ *giustificata*: indicando la fonte delle informazioni usate ed i responsabili della società controllata che le hanno fornite;
- ✓ *datata*: in modo da identificare cronologicamente gli interventi;
- ✓ *identificabile*: riportando su ogni documento se è stato fornito o predisposto dalla società o se sono stati predisposti dal revisore e siglati dallo stesso;
- ✓ *classificata*: ogni documento deve essere archiviato nella corrispondente sezione attraverso gli schemi di indicizzazione;
- ✓ *dettagliata*: dovrebbero contenere:
 - il dettaglio dei lavori svolti evidenziando verifiche ed obiettivi;
 - le osservazioni con indicazione dei punti critici ed il giudizio sulla significatività dei rilievi;
 - le conclusioni al fine di esprimere il giudizio professionale sul bilancio;
- ✓ *reperibile*: in relazione all'archiviazione e conservazione delle carte di lavoro.

In particolare si deve tenere presente come quantità, tipo e contenuto dei fogli di lavoro variano secondo le circostanze.

Ai fini di individuare le relative responsabilità di chi esegue i controlli è bene che i fogli di lavoro indichino chi li ha preparati e la data in cui sono stati compilati.

Generalmente nella scelta del tipo e del contenuto dei fogli di lavoro da predisporre influiscono i seguenti fattori:

- natura delle informazioni economico-finanziarie su cui basarsi per emettere la relazione sul bilancio;
- tipo e stato delle registrazioni contabili;
- grado di affidabilità del controllo interno della società;
- ampiezza della supervisione e del riesame del lavoro necessari per poter emettere la relazione sul bilancio.

In ogni caso la documentazione relativa al lavoro svolto non deve essere conservata se non costituisce effettivamente un supporto alle conclusioni raggiunte.

Ad esempio le copie fatte (per praticità) di documenti della società, liste dei punti da chiarire o risolvere preparati dai collaboratori o dai sindaci stessi, sono esempi di fogli di lavoro “temporanei” che quindi non devono essere conservati dopo che hanno assolto il loro scopo. Questo vale anche per le informazioni archiviate elettronicamente: solo la versione finale della documentazione deve essere conservata.

Comportamenti diversi potrebbero essere controproducenti ed eventuali esami dei documenti da parte di terzi potrebbero causare imbarazzo o mettere in dubbio la qualità del controllo effettuato.

Per lo stesso motivo è bene che nelle carte di lavoro si evitino commenti inopportuni o riferimenti gratuiti relativi a situazioni o persone.

È possibile inoltre che durante lo svolgimento dei controlli si venga a conoscenza di elementi che modificano il contenuto delle carte di lavoro preparate; in questo caso è opportuno operare un rifacimento delle carte cestinando le versioni precedenti.

Veniamo ora a considerare le possibili tecniche di archiviazione.

In merito si deve tenere conto di come la lettura delle carte dovrebbe sostanzialmente consentire di ripercorrere il percorso fatto dai sindaci nelle loro verifiche per poter emettere il loro giudizio sul bilancio. Se immaginiamo di evidenziare questo percorso in un libro virtuale, tenendo conto di quanto abbiamo già indicato sulle modalità da seguire nella revisione del bilancio, sembrerebbe logico procedere con la ripartizione in capitoli dei diversi *step*.

Ebbene generalmente le principali società di revisione individuano questi capitoli attraverso l’uso di lettere dell’alfabeto.

Le lettere quindi dovrebbero indicare:

- il documento da certificare (il bilancio) e le informazioni generali sulla società;
- il lavoro svolto sulle procedure della società;
- il lavoro svolto sui singoli conti del bilancio.

Di seguito pertanto esponiamo una possibile attribuzione delle lettere quale indice (o codice) di riferimento standard della documentazione:

“A” *Parte generale e di sintesi*

in modo analitico (sottocapitoli):

- A1 Controllo e riesame delle documentazione:
 - A1.1 Questionari e liste di controllo di chi fa il riesame;
 - A1.2 Riepilogo dei punti di riesame;
- A2 Memo di sintesi sul controllo;
- A3 Bilancio e suoi allegati forniti dal cliente:
 - A3.1 Copia definitiva firmata del bilancio con la relazione degli amministratori;
 - A3.2 Riconciliazione fra il bilancio e il bilancio di verifica;
 - A3.3 Relazione emessa sul bilancio;
- A4 Bilancio di verifica;
- A5 Riepilogo delle differenze emerse (riepilogo delle differenze non recepite dalla società);

- A6 Problemi particolari:
 - A6.1 Eventi successivi alla data di bilancio;
 - A6.2 Errori ed irregolarità;
 - A6.3 Fatti censurabili;
 - A6.4 Operazioni con parti controllate, collegate e correlate;
 - A6.5 Problemi di continuità aziendale;
- A7 Documentazione varia, ad esempio:
 - A7.1 Lettere pervenute dai legali;
 - A7.2 Lettera di attestazione;
 - A7.3 Fogli di lavoro relativi all'esame dei libri sociali;
 - A7.4 Documentazione sull'intervento di altri specialisti;
- A8 Pianificazione e controllo dell'avanzamento dei controlli contabili:
 - A8.1 Memo di pianificazione dei controlli contabili;
 - A8.2 Modulistica relativa al piano di approccio al controllo contabile e suo aggiornamento;
 - A8.3 Programmi di verifica, se non archiviati con fogli di lavoro delle singole sezioni;
 - A8.4 Elenco dei documenti che devono essere preparati dalla società;
 - A8.5 Budget analitici e riepilogativi dei tempi necessari per il controllo contabile;
 - A8.6 Raffronto fra il budget e consuntivo delle ore impiegate e spiegazione degli scostamenti;
- A9 Suggerimenti e argomenti da comunicare alla direzione, al consiglio di amministrazione o al comitato esecutivo:
 - A9.1 Riepilogo dei commenti da inserire nella lettera dei suggerimenti;
 - A9.2 Versione definitiva della lettera di suggerimenti e commenti;
- A10 Aspetti da tener presenti nelle revisioni successive, ad esempio:
 - A10.1 Note per le revisioni successive;
 - A10.2 Scadenze concordate con la società;
 - A10.3 Esempio di ogni tipo di richiesta di conferma inviata a terzi (lettere);
- A11 Bilanci infrannuali.

B *Descrizione e valutazione delle fonti di informazione (fogli di lavoro e modulistica relativi all'esame, comprensione e valutazione delle fonti di informazione. In funzione del loro utilizzo pluriennale, alcuni o tutti i documenti e moduli di cui più sotto saranno copiati nel raccoglitore permanente)*

- B1 Lista di controllo delle fonti di informazione;
- B2 Valutazione dell'ambiente di controllo;
- B3 Panoramica dei sistemi EDP;
- B4 Documentazione dei controlli nei sistemi EDP;
- B5 Diagrammi di flusso o descrizione narrativa delle procedure;
- B6 Analisi dei controlli.

Le lettere successive identificheranno le verifiche sui conti del bilancio, per ogni conto una sezione identificata da una lettera particolare:

C	Immobilizzazioni immateriali;
D	Immobilizzazioni materiali;
E	Partecipazioni e altre immobilizzazioni finanziarie;
F	Crediti a lungo termine;
G	Altre attività a lungo termine;
H	Rimanenze;
HH	Inventario fisico;
I	Crediti commerciali;
II	Circolarizzazione crediti;
J	Crediti e debiti verso consociate;
K	Crediti diversi e altre attività correnti;
L	Titoli e altri valori mobiliari;
M	Disponibilità liquide e scoperti presso banche;
N	Ratei e risconti attivi;
P	Patrimonio netto;
Q	Fondi rischi ed oneri e altri fondi non rettificativi di poste attive;
QQ	Fondo trattamento di fine rapporto, fondi pensione e simili;
R	Debiti a lungo termine e prestiti obbligazionari;
S	Debiti commerciali;
SS	Circolarizzazione debiti;
T	Debiti tributari, fondo imposte e imposte differite;
U	Ratei e risconti passivi;
V	Debiti diversi e altre passività correnti;
X	Conto economico;
W	Documentazione e informazioni particolari ad esempio settoriali;
Z	Impegni e altri conti d'ordine.

**Estratto dal libro “La gestione automatizzata del controllo contabile”
edito da Maggioli Editore**

Indice dei principali argomenti del volume

Manuale pratico e software operativo

- L'attività di revisione
- Il bilancio d'esercizio in sintesi
- Le fasi della revisione
- Le carte di lavoro
- Le procedure elettroniche di elaborazione dei dati - EDP
- Esempi pratici

su Cd-Rom:

- applicazione informatica
- formule e schemi personalizzabili
- normativa
- documentazione

Se sei interessato ad acquistare il libro clicca qui

novembre 2014

di Emanuela Fusa – Mario Maschietto

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente