ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
BRESCIA

Brescia – 23 ottobre 2026

COMMISSIONI REVISIONE LEGALE DEI CONTI,
VIGILANZA DEL COLLEGIO SINDACALE E MODELLO 231
BILANCIO, PRINCIPI CONTABILI E ESG

Pianificazione dell'attività di verifica

Dott.ssa Giulia Bono

ISA di riferimento

- **ISA 300 Pianificazione della revisione contabile del Bilancio**
- **ISA 315R L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi**
- **ISA 320 Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile**

Introduzione

La pianificazione dei controlli costituisce uno dei momenti centrali dell'attività di revisione legale, in quanto rappresenta il punto di raccordo tra la comprensione dell'impresa, l'analisi del sistema di controllo interno e la definizione delle procedure di revisione da svolgere nel corso dell'incarico.

Il principio di revisione ISA 300 disciplina le **regole** di comportamento che il revisore è tenuto a osservare nella fase di pianificazione della revisione del bilancio affinché tale attività sia svolta in modo **efficace ed efficiente.**

Perché fare una pianificazione adeguata? (par. 2 ISA300)

- Aiuta il revisore a dedicare la dovuta attenzione ad aree importanti della revisione;
- Aiuta il revisore a identificare e risolvere tempestivamente eventuali problemi;
- Aiuta il revisore a organizzare e gestire adeguatamente l'incarico di revisione affinché sia svolto in modo efficace ed efficiente;
- Fornisce supporto nella selezione dei membri del team di revisione con un livello appropriato di capacità e competenze e nell'appropriata assegnazione del loro lavoro;
- Facilita le attività di direzione e supervisione dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro;

Perché fare una pianificazione adeguata? (par. 2 ISA300)

Alcuni esempi di attività che è necessario pianificare, prima dell'identificazione e della valutazione dei rischi di errori significativi da parte del revisore (A2):

- le procedure di analisi comparativa da utilizzare come procedure di valutazione del rischio;
- le attività da svolgere per acquisire una comprensione generale del quadro normativo e regolamentare applicabile all'impresa e di come l'impresa lo rispetti;
- la determinazione della significatività;
- il coinvolgimento di esperti (da valutare);
- lo svolgimento di altre procedure di valutazione del rischio.

Coinvolgimento dei membri chiave del team (par. 5)

Il responsabile dell'incarico e gli altri membri chiave del team di revisione devono essere coinvolti nella pianificazione della revisione, incluse l'organizzazione e la partecipazione alla discussione tra i membri del team di revisione

→ <u>obiettivo incrementare efficacia e efficienza del processo di pianificazione</u>

Attività preliminari dell'incarico (par. 6)

All'inizio di ogni incarico di revisione contabile, il revisore deve porre in essere le seguenti attività:

- svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 relativamente al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico specifico di revisione;
- valutare il rispetto dei principi etici applicabili, inclusa l'indipendenza, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220;
- comprendere i termini dell'incarico, come richiesto dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210.

Obiettivi della Pianificazione

Il revisore deve stabilire:

- **la portata della revisione,**
- **la tempistica**
- **la direzione della revisione contabile**

L'obiettivo della pianificazione è quello di dedicare maggiori e migliori risorse alle aree di bilancio che presentano maggiore probabilità di contenere errori significativi:

obiettivo ultimo → ridurre il rischio di revisione a livelli accettabili

Obiettivi della Pianificazione

1. Acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del sistema contabile, della performance;
2. Comprendere e valutare il disegno e l'esistenza di procedure di controllo interno rilevanti per la revisione;
3. Valutare i rischi di errori significativi in bilancio compresi quelli di frode;
4. Sviluppare una strategia di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati;
5. Determinare le voci significative e sviluppare un approccio di revisione per ogni voce significativa

Obiettivi della Pianificazione

1) Acquisire una comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, del sistema contabile, della performance

Nello specifico, il revisore deve acquisire la comprensione di (ISA 315 R):

- **Struttura organizzativa, proprietà e governo societario (*governance*):** compreso il modo in cui l'impresa è strutturata e gestita
- **Modello di business dell'impresa:** inclusa la misura in cui il modello di business integra l'utilizzo delle tecnologie dell'informazione (IT)
- **Fattori di settore, normativi ed esterni:** elementi legati al quadro legislativo, al mercato o al contesto economico generale che influenzano l'attività dell'impresa
- **Obiettivi e strategie dell'impresa:** e i relativi rischi di business che possono dar luogo a errori significativi nel bilancio
- **Misurazione e riesame della performance finanziaria dell'impresa:** come vengono analizzati e valutati i risultati economici e finanziari interni

Obiettivi della Pianificazione

2) Comprendere e valutare il disegno e l'esistenza di procedure di controllo interno rilevanti per la revisione

Un elemento qualificante dell'ISA Italia 315 è rappresentato dall'attenzione posta al **sistema di controllo interno**, che deve essere compreso dal revisore nella misura necessaria a identificare e valutare i rischi di errori significativi, tenendo conto che il sistema di controllo interno può presentare livelli di formalizzazione molto differenti, in funzione delle dimensioni, della complessità organizzativa e della struttura di governance.

La pianificazione dei controlli richiede, in primo luogo, la comprensione dei processi aziendali rilevanti ai fini dell'informativa finanziaria, con particolare riferimento ai cicli di vendita, acquisto, gestione del personale, tesoreria e immobilizzazioni.

Per ciascun processo, il revisore deve identificare i controlli pianificati per prevenire o individuare errori significativi e valutare nel corso dell'incarico, se tali controlli risultino idonei o abbiano necessità di essere implementati

Obiettivi della Pianificazione

3) Valutare i rischi di errori significativi in bilancio compresi quelli di frode

La fase centrale della pianificazione è rappresentata dall'identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi, sia a livello di bilancio nel suo complesso sia a livello di asserzioni

La pianificazione deve esplicitare le ragioni per cui il revisore ritiene che tali aree siano esposte a un rischio maggiore, collegando l'analisi alle specifiche asserzioni di bilancio

Obiettivi della Pianificazione

4) Sviluppare una strategia di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati

La strategia generale deve illustrare l'estensione e le modalità di svolgimento della revisione

La Strategia generale consiste:

- Identificare la portata della revisione
- Valutare i risultati delle attività preliminari all'incarico e le conoscenze precedenti
- Considerare i fattori rilevanti per indirizzare il lavoro del team e la comprensione acquisita dell'impresa, del contesto e del sistema di controllo interno
- Determinare i livelli di significatività - ISA320
- Determinare la natura, la tempistica e l'entità delle risorse necessarie per lo svolgimento dell'incarico
- Identificare e valutare i rischi con riferimento al bilancio nel suo complesso e per singola voce e asserzione
- Definire in via preliminare l'approccio di revisione (procedure di validità o di conformità)

Obiettivi della Pianificazione

IMPRESE MINORI DIMENSIONI (A11)

Nella revisione delle imprese di dimensioni minori, il lavoro può essere interamente svolto da un team di revisione molto ristretto. Spesso nella revisione di tali imprese il responsabile dell'incarico (che può anche essere un professionista singolo) svolge il lavoro con un solo collaboratore (ovvero senza l'ausilio di un team di revisione). In presenza di un team di revisione ristretto, il coordinamento e la comunicazione tra i suoi membri sono più semplici.

La definizione della strategia generale di revisione per un'impresa di dimensioni minori **non rappresenta necessariamente un'attività complessa o laboriosa**;

essa **varia a seconda delle dimensioni dell'impresa, della complessità della revisione e della dimensione del team di revisione**.

Per esempio, un breve memorandum predisposto al completamento della precedente revisione, basato sul riesame delle carte di lavoro e che evidenzi le problematiche identificate nella revisione appena conclusa, aggiornato ai fini dell'incarico in corso sulla base delle discussioni con il proprietario-amministratore, può servire come documentazione della strategia di revisione per l'incarico di revisione in corso

Direzione e Supervisione (par. 11 – A16)

Il revisore deve pianificare la natura, la tempistica e l'estensione delle **attività di direzione e di supervisione** dei membri del team di revisione e il riesame del loro lavoro

La natura, la tempistica e l'estensione della direzione e supervisione dei membri del team di revisione, e del riesame del loro lavoro, dipendono da molti fattori quali:

- le dimensioni e la complessità dell'impresa;
- l'area della revisione;
- i rischi identificati e valutati di errori significativi (ad esempio, un aumento nei rischi identificati e valutati di errori significativi in una data area della revisione richiede di norma un corrispondente incremento nell'estensione e nella tempestività della direzione e supervisione dei membri del team di revisione e un riesame più dettagliato del loro lavoro);
- le capacità e la competenza dei singoli membri del team che svolgono il lavoro di revisione.

Direzione e Supervisione

IMPRESE MINORI DIMENSIONI

Se la revisione viene svolta interamente dal responsabile dell'incarico, non insorgono questioni legate alla direzione e supervisione dei membri del team di revisione e al riesame del loro lavoro.

In tali casi, il responsabile dell'incarico, avendo personalmente curato tutti gli aspetti del lavoro, sarà consapevole di tutte le problematiche significative.
Quando la stessa persona svolge interamente la revisione, può essere difficile, in pratica, che si formi un punto di vista obiettivo sull'appropriatezza dei giudizi maturati nel corso della revisione.

In presenza di problematiche particolarmente complesse o inusuali, e se la revisione è svolta da un professionista singolo, può essere opportuno consultare altri revisori di adeguata esperienza ovvero l'ordine professionale di appartenenza.

ESEMPIO DI CARTA DI LAVORO – MEMORANDUM SULLA STRATEGIA DI REVISIONE (AUDIT PLANNIG MEMO) 1/3

Oggetto dell'incarico

Svolgimento della revisione legale del bilancio della società Alfa con riferimento all'esercizio con chiusura 31.12.2025.

In particolare, la revisione legale comporterà:

la verifica che il bilancio d'esercizio della società sia conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale ed il risultato economico dell'esercizio;

la verifica, nel corso dell'esercizio, della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili della società;

inoltre, ai sensi dell'art 14, c. 2, lett. e), del Decreto, la revisione legale comporterà anche la verifica della coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio e la sua conformità alla legislazione applicabile.

Scadenze dell'incarico

Secondo quanto segnalato dalla direzione, la Società chiude il bilancio nel maggior termine statutario di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio. In merito, ci è stato riferito che il ricorso al maggior termine si giustificherebbe a causa delle difficoltà da parte della società nell'ottenimento tempestivo dei dati di bilancio relativi alle due società controllate (una estera ed una italiana).

Il CdA è previsto per fine maggio e l'assemblea per fine giugno. Pertanto, la conclusione del lavoro ed emissione dell'opinion è prevista per metà giugno salvo il verificarsi di eventuali eventi particolari e/o ulteriori ritardi della società nel fornire le informazioni indispensabili ai fini delle nostre attività.

ESEMPIO DI CARTA DI LAVORO – MEMORANDUM SULLA STRATEGIA DI REVISIONE (AUDIT PLANNIG MEMO) 2/3

Preliminary analytical review

Operazioni svolte:

- *ho effettuato le procedure analitiche preliminari.*
- *ho individuato le procedure significative*
- *ho ritenuto opportuno effettuare i test di operatività sulle procedure più significative.*

Rischi identificati e aree da monitorare

- *Non sono stati identificati rischi con impatto sul bilancio nel suo complesso.*
- *Per le aree di bilancio è stato definito il piano di revisione, sulla base del livello di rischio intrinseco, rischio di controllo e frode.*
- *Analogamente, la verifica della situazione finanziaria è stata qualificata come area da monitorare, pur in assenza di un rischio specifico.*

ESEMPIO DI CARTA DI LAVORO – MEMORANDUM SULLA STRATEGIA DI REVISIONE 3/3

Periodo di svolgimento dell'incarico

Interim: a partire dalla prima settimana di novembre.

Completamento interim: nel corso dell'ultima settimana di gennaio verranno svolte le attività di circolarizzazione clienti al 31.12.2025, invio seconde richieste (qualora necessario) e completamento altre procedure di interim ritenute necessarie.

Inventario: presumibilmente nell'ultima settimana di dicembre 2025; la data esatta verrà concordata con la società in fase di interim.

Final: ultime settimane di maggio e prime settimane di giugno.

Il riepilogo del budget di ore previsto per l'esecuzione delle attività di revisione al bilancio 2025 è contenuto nella carta di lavoro ……..., coerentemente alla stima complessiva delle ore indicata nella proposta (vedi wp ……..).

Composizione del team

Tenuto conto delle caratteristiche dell'incarico e delle dimensioni della società e del gruppo, il team sarà composto come segue:

Qualifica	Sigla	Nome Cognome
Revisore Legale	GF	
Assistente 1	EB	
Assistente 2	RT	

Focus: Significatività – ISA 320 1/3

OIC11: un'informazione è considerata significativa quando la sua assenza o una sua rappresentazione non corretta potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono sulla base del bilancio

Il concetto di significatività pertanto riveste un ruolo centrale in ogni fase dell'attività di revisione: è essenziale nella pianificazione e nello svolgimento della revisione, nella valutazione degli errori identificati e nella formulazione del giudizio finale

Scopo: definire un benchmark quantitativo e qualitativo → un errore può diventare significativo anche se non supera una determinata soglia di valore per gli effetti che induce sugli utilizzatori di bilancio a causa delle circostanze o per sua natura

Focus: Significatività – ISA 320 1/3

Significatività QUALITATIVA:
dipende dalle circostanze e dalla natura dell'errore a prescindere dal valore: non conformità a leggi e regolamenti; non conformità a obblighi contrattuali, informativa distorta o carente

Significatività QUANTITATIVA:
La significatività non è un parametro fisso e immutabile, ma è frutto di un giudizio professionale, affinato sulla base dei dati, delle informazioni e dei documenti disponibili in fase di definizione di strategia e dovrà essere successivamente aggiornato sulla base delle informazioni via via acquisite nel corso del lavoro

Ci sono 2 livelli principali di materialità:

- COMPLESSIVA - Soglia al di sopra della quale un errore, o una somma di più errori non corretti nel bilancio, può portare il revisore ad emettere: i) un giudizio con modifiche per eccezioni o negativo sul bilancio; ii) una impossibilità ad esprimere un giudizio sul bilancio.
- OPERATIVA – ridurre a un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati nel bilancio superi la significatività per il bilancio nel suo complesso- sulla voce di bilancio e relative asserzioni + definisce l'estensione delle procedure di revisione, incluse le verifiche su base campionaria

Focus: Significatività – ISA 320 2/3

Come si calcola? Parametri indicati dal CNDCEC

Parametri	Minimo	Massimo	Valore Stimato
Totale attività	1%	3%	
Patrimonio Netto	3%	5%	
Ricavi	1%	3%	
Risultato Operativo	3%	7%	
Risultato Netto	3%	7%	

Focus: Significatività – ISA 320 3/3

Fattori da valutare per decidere quale elemento di bilancio considerare:

- Tenere conto delle aspettative dei potenziali utilizzatori di bilancio
- Tenere conto delle caratteristiche della società revisionata: in che fase di vita si colloca e in che settore opera, es.
  - ✓ PMI industriali o commerciali → ricavi
  - ✓ Holding pure → totale attivo
  - ✓ Società quotate → risultato ante imposte

Per determinare la significatività complessiva:

- può essere prima opportuno capire se necessario apportare rettifiche di normalizzazione es voci di ricavi /costi straordinari
- si può optare per una % inferiore per vari fattori es. elevato livello di regolamentazione, presenza di covenants contrattuali, elevato livello di indebitamento, etc

Per determinare la significatività operativa: generalmente determinata applicando alla significatività complessiva una percentuale tra il 60% e l'85%

ERRORE TRASCURABILE: importo soglia al di sotto del quale gli errori sono considerati chiaramente trascurabili e pertanto non necessitano di essere cumulati – nella prassi è un valore compreso tra il 5% e il 15% della significatività operativa

Obiettivi della Pianificazione

5) Piano di Lavoro: determinare le voci significative e sviluppare un approccio di revisione per ogni voce significativa

Obiettivo del piano di revisione è di pianificare la revisione contabile affinché sia svolta in modo efficiente, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300.

Il piano deve includere una valutazione dei seguenti aspetti:
a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di valutazione del rischio pianificate, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315;
b) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati (procedure di revisione conseguenti) pianificate a livello di asserzioni, come stabilito dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300;
c) Le altre procedure di revisione pianificate che devono essere svolte affinché l'incarico sia conforme ai principi di revisione

Il piano di lavoro è più dettagliato della strategia generale di revisione: **include la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione che devono essere svolte dal team.**

Obiettivi della Pianificazione

5) Piano di Lavoro: determinare le voci significative e sviluppare un approccio di revisione per ogni voce significativa

- **<u>Pianificazione delle ore di revisione</u>**

A conclusione del processo di identificazione e valutazione dei rischi di errori significativi e di definizione delle risposte di revisione, il revisore può procedere alla pianificazione delle ore di lavoro da allocare alle singole aree di bilancio

Tale attività consente di tradurre le valutazioni di rischio e le scelte metodologiche effettuate in una concreta distribuzione delle risorse, in termini qualitativi e quantitativi

La pianificazione delle ore deve essere coerente con il profilo di rischio attribuito a ciascuna area di bilancio, con la complessità delle operazioni sottostanti e con la natura delle procedure di revisione pianificate → strumento di supporto all'organizzazione e al coordinamento dell'attività di revisione e può essere oggetto di aggiornamento

Obiettivi della Pianificazione

5) Piano di Lavoro: determinare le voci significative e sviluppare un approccio di revisione per ogni voce significativa

- **Tempistiche**

Stabilire quando verranno svolte le procedure

Attività	Tempistiche
Identificazione e valutazione rischi significativi e pianificazione	Ottobre/novembre
Verifica dell'efficacia operativa dei controlli	Ottobre/novembre
Lettera alla Direzione	Novembre
Procedure di revisione relative a stime contabili complesse	Dicembre/gennaio
Svolgimento delle procedure di validità	Gennaio/marzo
Emissione della relazione di revisione	Marzo

Obiettivi della Pianificazione

5) Piano di Lavoro: determinare le voci significative e sviluppare un approccio di revisione per ogni voce significativa

Il rischio di revisione **non è un elemento statico**: deve guidare natura, tempistica ed estensione delle procedure.

→ Processo continuo e interattivo, suscettibile di modifiche al variare delle condizioni operative o in presenza di risultati inattesi derivanti dall'applicazione delle procedure di revisione

Obiettivi della Pianificazione

5) Piano di Lavoro: determinare le voci significative e sviluppare un approccio di revisione per ogni voce significativa

ESEMPIO
Rischio medio area crediti verso clienti

Esempio programma di lavoro area crediti vs clienti – estensione procedure di audit (alcuni punti)

1. Quadrare il partitario clienti con il saldo iscritto in contabilità
2. Analizzare le risposte alle lettere di circolarizzazione ed effettuare test di procedure alternative ove necessario. Analizzare le risposte dei legali
3. Verificare che la società disponga di un'analisi dei crediti per fascia/anzianità di scaduto. Verificare che tale analisi sia utilizzata ai fini della determinazione del fondo svalutazione crediti Verificare la quadratura dei saldi di bilancio con partitario e scadenziario
4. Verificare l'anzianità delle fatture da emettere, al fine di accertare che non sussistano i presupposti per un loro storno a conto economico
5. Verifica la emissione alla data della verifica delle fatture da emettere e per le non emesse approfondire.

Obiettivi della Pianificazione

5) Piano di Lavoro: determinare le voci significative e sviluppare un approccio di revisione per ogni voce significativa

ESEMPIO MODIFICA AL PIANO

Durante l'anno uno dei principali clienti della società (30% del fatturato) interrompe il contratto di fornitura: si configura un evento inatteso che non posso ignorare e che può comportare una modifica al mio piano:

- Rivalutare se esiste un dubbio sostanziale sulla capacità dell'entità a continuare a operare in continuità aziendale per un ragionevole periodo di tempo (12 mesi)
- Prevedere di eseguire ulteriori procedure per valutare la capacità di continuare a operare in continuità aziendale
- Considerare se vi possono essere impatti sulla materialità

Obiettivi della Pianificazione

5) Piano di Lavoro: determinare le voci significative e sviluppare un approccio di revisione per ogni voce significativa

Altri esempi di modifiche al piano:

- Attraverso i testi di controllo, possono essere identificate problematiche relative ambiente di controllo es. elevato turnover nelle posizioni manageriali → rivalutare la nostra valutazione dei fattori di rischio di frode e identificazione dei rischi di frode; comprendere la causa dell'elevato turnover e valutarne l'impatto sulla nostra strategia di revisione
- Modifica della tempistica causa di ritardi da parte della direzione nel fornire la documentazione necessaria a svolgere i test pianificati → valutare l'assetto del team di revisione e prevedere eventualmente un incremento di risorse dedicate al fine di completare l'incarico secondo le nuove tempistiche

Conclusioni – linea metodologica

Obiettivo del revisore che adotta un approccio basato sul rischio (metodologia standard) è comprendere come trasformare i rischi identificati in un piano di lavoro coerente e documentabile.

Collegare **rischi, asserzioni, procedure, evidenze e conclusioni di revisione** è la base per un approccio chiaro e focalizzato su una gestione del lavoro ragionato, proporzionato e accurato.

Grazie per l'attenzione

Dott.ssa Giulia Bono