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

La documentazione del lavoro di revisione

Dott. Roberto Franzoni

Perché documentiamo il lavoro di revisione legale?

Le **carte** di **lavoro** devono:

- permetterci di ritrovare la **decisione professionale** e gli **elementi** sui quali si **fondava**;
- rendere **comprensibile** il **percorso** che ci ha portato dalle informazioni ricevute alla conclusione sul bilancio.

Questa esigenza riguarda:

- il lavoro **quotidiano**;
- il **coordinamento** con i **collaboratori**;
- le **verifiche** sulla **qualità**;
- la possibilità di **spiegare**, anche a distanza di tempo, le **valutazioni** effettuate.

Riferimenti applicabili e criterio del revisore esperto

Il **riferimento centrale** è il principio **ISA Italia 230**, dedicato alla **documentazione** della **revisione contabil**e.

A questo si affianca il **decreto legislativo 39 del 2010** (in particolare l'articolo **10-quater** richiede un **fascicolo** per ciascuna **revisione legale** e disciplina la sua chiusura e conservazione).
L'ISA Italia 230 si applica **insieme agli altri principi**:

- pianificazione,
- valutazione dei rischi,
- significatività
- risposte ai rischi,
- valutazione degli errori,

che hanno propri requisiti documentali.

Riferimenti applicabili e criterio del revisore esperto

Criterio fondamentale è quello del **revisore esperto** che **non ha seguito l'incarico**.

La documentazione deve consentirgli di **comprendere**:

- le **verifiche** svolte;
- i **risultati**;
- le **decisioni** significative.

Riferimenti applicabili e criterio del revisore esperto

Non bisogna rispondere alla domanda “ricordo cosa ho fatto?”

Un **collega competente** (non dobbiamo spiegargli il significato delle tecniche di revisione) deve essere in grado di **ricostruire il lavoro leggendo il fascicolo**.

Dobbiamo metterlo in condizione di:

- capire **quale tecnica** abbiamo applicato in quel caso, su quali **dati** e con **quale esito**;
- comprendere il **significato** dei **simboli** e delle **spunte** presenti;
- comprendere a quali **verifiche** e a quale **popolazione** si riferisce una conclusione riportata.

Riferimenti applicabili e criterio del revisore esperto

Dal 2025 occorre considerare anche il nuovo quadro della **gestione della qualità**:

- **ISQM Italia 1**: riguarda il sistema del soggetto abilitato;
- **ISA Italia 220**: riguarda la gestione della qualità del singolo incarico;
- **ISQM Italia 2** disciplina il riesame della qualità per gli incarichi ai quali tale riesame si applica.

Riferimenti applicabili e criterio del revisore esperto

Queste regole vanno applicate considerando la **natura dell'incarico**:

- in una **piccola impresa**, una descrizione chiara di un **processo semplice** può occupare **poche righe**;
- **un'operazione complessa** o una **stima controversa** può richiedere **un'analisi più ampia**;
- la **quantità** di **documentazione segue** la **complessità** della questione e la rilevanza del giudizio;
- il **numero delle pagine**, preso da solo, **non** ci **dice** quanto sia **valido il fascicolo**.

Contenuto di una carta di lavoro

Come costruire una carta di lavoro utilizzabile?

La prima informazione è **l'oggetto**:

- quale **impresa**;
- quale **esercizio**;
- quale **area**;
- quale **verifica**.

Occorre poi descrivere la **fonte** dei **dati**:

- **chi** lo ha predisposto;
- **quando** è stato acquisito;
- a quale **data** si riferisce.

Contenuto di una carta di lavoro

È necessario **descrivere le procedure svolte** ("controllato", "visto" o "verificato a campione" non sono sufficientemente esaustive ed adeguate), e **chi** ha **svolto il lavoro** e **quando** l'ha **completato**.

La **tempistica** deve essere **chiara**:

- distinguiamo la data alla quale si **riferiscono** i dati;
- la data di **esecuzione** della procedura;
- la data di **completamento** della procedura.

Contenuto di una carta di lavoro

L'estensione della **verifica** deve essere **ricostruibile**:

- dobbiamo identificare le **voci esaminate** (per una fattura possono servire il numero, la data, la controparte e l'importo, per un contratto, le parti, la data e le clausole considerate);
- dobbiamo indicare le **modalità di selezione** ed individuare la **popolazione**.

Risultati:

- la carta deve rendere **visibili** le **differenze**, le **eccezioni** e gli **approfondimenti**.

Contenuto di una carta di lavoro

Segni di verifica:

- attribuiamo loro un **significato preciso** (legenda).

Conclusioni:

- devono essere **proporzionate al lavoro** (possono riguardare la procedura svolta e le voci esaminate);
- per concludere **sull'intera area** occorre considerare il **complesso delle verifiche** (è utile **distinguere** le **conclusioni** delle singole **carte** dalla conclusione **sull'area**).

Organizzazione del fascicolo di revisione

Una **carta** di lavoro deve poter essere **ritrovata** e **collegata** alle altre:

- serve **un'organizzazione del fascicolo** che sia stabile e condivisa da chi lavora sull'incarico (non esiste un unico indice obbligatorio valido per tutti).

Organizzazione del fascicolo di revisione

Una struttura pratica distingue la documentazione che mantiene **utilità negli anni** da quella relativa al **singolo esercizio** (l'obbligo professionale riguarda l'adeguatezza della documentazione, non il nome delle cartelle):

- **Permanent**: statuto, informazioni sull'attività, contratti pluriennali rilevanti, descrizione dei processi;
- **General** (**corrente**): pianificazione, verifiche di interim;
- **Final** (**corrente**): verifiche sul bilancio, comunicazioni e conclusioni dell'esercizio.

Organizzazione del fascicolo di revisione

I **documenti permanenti** devono essere **riesaminati** e **aggiornati** quando cambiano le circostanze (se manteniamo nel fascicolo un contratto superato e utilizziamo le vecchie condizioni nella verifica, la stabilità dell'archivio diventa una fonte di errore; conviene evidenziare l'aggiornamento e il documento applicabile all'esercizio).

Organizzazione del fascicolo di revisione

Per il fascicolo **corrente** (**general** e **final**) è opportuno **seguire** il **percorso dell'incarico**:

- **accettazione** e **mantenimento**;
- **rischi**;
- **pianificazione**;
- **verifiche** per **area**;
- **completamento**;
- **relazione**.

Organizzazione del fascicolo di revisione

L'indipendenza e le **valutazioni preliminari** devono essere **riconoscibili** nel fascicolo (non basta riprendere una dichiarazione dell'anno precedente senza considerare i cambiamenti; la documentazione deve riflettere le circostanze dell'esercizio e le valutazioni effettivamente svolte).

Organizzazione del fascicolo di revisione

Attribuire un **codice** alle **carte** e **richiamarlo** nei **documenti collegati**.

Un rinvio a una cartella generica con molti allegati non consente di capire quale documento sostenga la conclusione.

Organizzazione del fascicolo di revisione

Riguarda anche le **verifiche periodiche** della regolare tenuta della contabilità, disciplinate dal SA Italia 250B.

Vanno documentate:

- la **frequenza pianificata**;
- **procedure** svolte;
- **risultati** e le **valutazioni** sui loro effetti.

La documentazione delle verifiche periodiche deve essere **distintamente individuabile**.

Collegamento fra rischi e procedure

Il fascicolo deve rendere **comprensibile perché** abbiamo **deciso** di svolgere determinate **verifiche**.

La **motivazione** prende forma nella **pianificazione** e nella **valutazione dei rischi** (un rischio deve essere formulato in modo sufficientemente preciso; la frase “rischio sui crediti” non ci dice quale errore temiamo).

Il **lavoro** sulle **singole aree** deve mantenere un **collegamento** leggibile con quelle **valutazioni** (se identifichiamo un rischio e poi non riusciamo a trovare la procedura che lo affronta, manca un passaggio essenziale del percorso).

Nel fascicolo **spiegare** come le **procedure** considerate, nel loro insieme, **affrontino il rischio**.

Collegamento fra rischi e procedure

Se intendiamo fare **affidamento sui controlli dell'impresa**, rendiamo **riconoscibile il controllo considerato** e il **lavoro sulla sua efficacia operativa**.
Dobbiamo **spiegare** anche come **l'esito influenzi** il **lavoro successivo**.

La **significatività** richiede una **motivazione**. Devono essere documentati il **valore di riferimento**, gli **importi determinati** e i **fattori considerati**.

Collegamento fra rischi e procedure

Gestire le **risposte** “**non applicabile**” nelle **checklist**.
La **motivazione** deve **chiarire** perché una determinata verifica non sia pertinente. L'assenza del documento non rende automaticamente irrilevante la procedura.

Giudizi professionali e questioni significative

In molte verifiche la **parte più impegnativa** consiste nel **valutare informazioni** che non conducono immediatamente a una risposta unica.

Per una **questione significativa**, preparare una **nota** che parta **dal problema** e che permetta di **trovare i documenti** che sostengono i **passaggi decisivi**:

- **trattamento** adottato dalla **direzione** ed **elementi acquisiti**;
- quali **aspetti** hanno **richiesto** una **valutazione**;
- perché la **conclusione** è **coerente** con i **dati** e con il **quadro applicabile**;
- **informazioni contrarie** alla **conclusione** meritano **attenzione**;
- le **discussioni** su aspetti significativi devono essere **ricostruibili** (**questione** trattata, **data**, **persone** coinvolte).

Giudizi professionali e questioni significative

Se la **conclusione** comporta un **effetto sulla relazione**, **documentiamo** anche **questo** passaggio.

Riesame e gestione della qualità

La documentazione consente al **responsabile** di **valutare** il **lavoro prima** dell'emissione della **relazione**.
Un riesame utile guarda alla **coerenza** fra:

- **rischio**;
- **procedura**;
- **risultato**;
- **conclusione**.

Se una **carta** riporta **un'eccezione**, chi riesamina deve poter **capire come sia stata risolta**. Se la conclusione supera l'obiettivo della verifica, occorre approfondire.
Il **riesame contribuisce** alla **qualità** delle **decisioni** sul **bilancio**.

Riesame e gestione della qualità

L'ISA Italia 220 richiede al **responsabile** un **coinvolgimento appropriato** nell'incarico.

Il **riesame** deve riguardare:

- **questioni** e **giudizi significativi**;
- **altri aspetti rilevanti** per le sue responsabilità;
- **conclusioni** (prima di datare ed emettere relazione): **sostenute** da **elementi sufficienti** e **appropriati**.

Riesame e gestione della qualità

L'evidenza del **riesame** deve **consentire** di sapere:

- **chi** lo ha svolto;
- **quando**;
- **su quale lavoro**.

La presenza di una sigla ripetuta automaticamente su tutti i documenti non ci dice quale attività sia stata svolta.

Chiusura e conservazione del fascicolo

Le **verifiche** e le **valutazioni** che sostengono il giudizio devono essere **completate** in modo appropriato **entro la data di emissione della relazione**.

Successivamente si procede alla **raccolta** definitiva del **fascicolo**. L'articolo 10-quater prevede che il fascicolo sia **chiuso entro sessanta giorni dalla sottoscrizione della relazione** (è il termine per la chiusura del fascicolo, da distinguere dal momento in cui devono essere disponibili gli elementi a sostegno del giudizio).

Chiusura e conservazione del fascicolo

La **raccolta definitiva** comprende **attività formali**:

- **ordinare** le **carte**;
- **completare** i **rinvii**;
- **rimuovere duplicati** o **versioni superate**.

Il p**eriodo successivo alla relazione non serve a svolgere ordinariamente verifiche mancanti per sostenere un giudizio già emesso**.

Per la **conservazione**, la disciplina italiana richiede **dieci anni dalla data della relazione** alla quale i documenti si riferiscono.

Documentazione digitale e strumenti informatici

La **documentazione digitale** richiede le **stesse informazioni** sul lavoro e sulle decisioni, insieme a **un'organizzazione che preservi l'integrità dei file**.

Gli **accessi** devono essere **coerenti** con le **responsabilità** e con la **riservatezza**.

Le **copie di sicurezza** devono consentire un **recupero effettivo**: provare il ripristino di un fascicolo è un controllo concreto sulla tenuta dell'archivio.

Documentazione digitale e strumenti informatici

Per un'analisi in Excel:

- è utile **conservare** i **dati** di **partenza**;
- il **file effettivamente utilizzato**, con le **formule** e le **impostazioni** rilevanti (una stampa del risultato può essere comoda per il riesame, ma in alcune verifiche serve anche capire come quel risultato sia stato ottenuto).

Documentazione digitale e strumenti informatici

Per gli **strumenti automatici**, compresa l'**intelligenza artificiale**, la carta deve rendere **comprensibile l'utilizzo** rilevante per la verifica.

Indicazione operativa conclusiva

Leggete una carta di lavoro **come se** fosse stata **preparata** da un **altro revisore**.

Verificate se si **capiscono**:

- **scopo**;
- **dati utilizzati**;
- **attività**;
- **gestione** delle **eccezioni**.

Seguite i **rinvii** e controllate che la **conclusione corrisponda** al **lavoro documentato**.

Indicazione operativa conclusiva

Una documentazione costruita in questo modo **consente** al revisore di **spiegare le proprie decisioni con gli elementi acquisiti** nell'incarico e di ritrovarle negli anni successivi.

Indicazione operativa conclusiva

Esempio crediti verso clienti

(non si tratta di carta di lavoro; documento redatto a fini didattici per illustrare alcuni aspetti)

	SOCIETA' S.R.L.					**F Lead**		
	Bilancio: 31/12/2026					**prep: XY**	**02/04/2027**	
		CREDITI VERSO CLIENTI				**rev: YZ**	**05/04/2027**	
	Conto	**Nome conto**		**TB**				
	23510	Crediti verso clienti		151.670,00	**F1**			
	23520	Fatture da emettere		27.310,00				
	23530	Fondo svalutazione crediti		- 15.760,00				
		Crediti verso clienti		**163.220,00**	**BS**			
	TB= ok con bilancio di verifica							
	BS= ok con bilancio							

Indicazione operativa conclusiva

Esempio crediti verso clienti

(non si tratta di carta di lavoro; documento redatto a fini didattici per illustrare alcuni aspetti)

SOCIETA' S.R.L.
Bilancio: 31/12/2026

F1
prep: XY 02/04/2027
rev: YZ 05/04/2027

PARTITARIO CLIENTI
preparato da CFO SOCIETA' S.R.L.

Codice	Ragione sociale	Saldo	
1	Cliente 1	127.000,00	F1.1
2	Cliente 2	6.720,00	
3	Cliente 3	5.210,00	
4	Cliente 4	12.740,00	
Totale		**151.670,00**	**F**

Selezionato 1 cliente mediante tecnica MUS e circolarizzato.
Copertura saldo circolarizzato su totale saldo: 84%

Risposte pervenute 100%
Risposte in accordo 100%

Verifiicata esistenza crediti circolarizzati.

Indicazione operativa conclusiva

Esempio crediti verso clienti

(non si tratta di carta di lavoro; documento redatto a fini didattici per illustrare alcuni aspetti)

SOCIETA' S.R.L.
Bilancio: 31/12/2026

F1.1
prep: XY 02/04/2027
rev: YZ 05/04/2027

RISPOSTA CIRCOLARIZZAZIONE CLIENTE 1 S.R.L.

Cliente 1 S.r.l.

SALDO AL 31/12/2026 F1 F1

a) X Confermiamo che alla data suindicata eravamo debitori per Euro 127.000,00 dei quali Euro 127.000,00 coperti da effetti con scadenza dal 15/04/2027 in avanti.

b) Su detto saldo sono già state pagate le seguenti somme: .....

c) Non siamo d'accordo perché.....

Data 11/03/2027

Timbro e Firma



N.B. Si prega di voler mettere una X sul paragrafo o sui paragrafi ai quali si vuole rispondere

Indicazione operativa conclusiva

Esempio crediti verso clienti

Redigere **memorandum** descrittivo di **tutte le attività** di verifica svolte **sulla voce crediti verso clienti**.

Le carte di lavoro esemplificate sono relative alla verifica dell'esistenza, e non rappresentano una verifica completa dei crediti verso clienti.

Coerentemente con la **pianificazione** e l'analisi dei **rischi**, devono essere descritte le altre **attività di verifica** sulla completezza, sull'accuratezza e sulla competenza, sulla valutazione, sulla classificazione, sui diritti e obblighi, sulla presentazione e sull'informativa dei crediti verso clienti.

Bisogna evidenziare le **conclusioni** delle attività svolte, e il loro **impatto** sulla **relazione** di revisione.

Appendice – ISA ITALIA 230 (estratto)

ISA ITALIA 230 LA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE

5. L'obiettivo del revisore è quello di predisporre una documentazione che fornisca:

a) una sufficiente ed appropriata evidenza documentale degli elementi a supporto della relazione di revisione;

b) l'evidenza che la revisione contabile sia stata pianificata e svolta in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

6. Ai fini dei principi di revisione, i seguenti termini hanno il significato sotto riportato:

a) Documentazione della revisione - L'evidenza documentale delle procedure di revisione svolte, degli elementi probativi pertinenti acquisiti e delle conclusioni raggiunte dal revisore (talvolta è utilizzato anche il termine "carte di lavoro");

b) File di revisione (audit file) – Uno o più raccoglitori, o altro tipo di supporto, in formato cartaceo ovvero elettronico, contenenti le evidenze documentali che comprendono la documentazione di revisione relativa ad uno specifico incarico;

b)(I) Fascicolo di revisione - Fascicolo che il soggetto incaricato della revisione deve creare, ai sensi dell'art. 10-quater, co. 7, del D.Lgs. 39/10, per ogni revisione legale. Tale fascicolo di revisione corrisponde al file di revisione come definito nella precedente lettera b).

c) Revisore esperto - Una persona (sia interna che esterna rispetto al soggetto incaricato della revisione) che abbia esperienza pratica di revisione ed una conoscenza ragionevole:

i. dei processi di revisione;
ii. dei principi di revisione e delle disposizioni di legge e regolamentari applicabili;
iii. del contesto economico in cui opera l'impresa;
iv. delle tematiche di revisione contabile e di informativa finanziaria relative al settore in cui opera l'impresa.

Appendice – ISA ITALIA 230 (estratto)

7. Il revisore deve predisporre la documentazione della revisione in modo tempestivo. (Rif.: Par. A1)

8. Il revisore deve predisporre documentazione della revisione che sia sufficiente a consentire ad un revisore esperto, che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, di comprendere: (Rif.: Parr. A2-A5, A16-A17)

a) la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte per conformarsi ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; (Rif.: Parr.A6-A7)
b) i risultati delle procedure di revisione svolte e gli elementi probativi acquisiti;
c) gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni. (Rif.: Parr. A8-A11)

8(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10:

a) l'art. 10-quater, co. 5, del Decreto medesimo richiede che, nel caso di utilizzo di consulenti esterni, il revisore sia tenuto a documentare le richieste effettuate di pareri e i pareri ricevuti;
b) l'art. 10-quater, co. 7, del Decreto medesimo richiama alcuni obblighi specifici di documentazione. (Rif.: Par. A2(I))

9. Nel documentare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte, il revisore deve indicare:

a) gli elementi identificativi delle specifiche voci o degli aspetti oggetto di verifica; (Rif.: Par. A12);
b) chi ha svolto il lavoro di revisione ed in quale data è stato completato;
c) chi ha riesaminato il lavoro di revisione svolto, nonché la data e l'estensione di tale riesame. (Rif.: Par. A13)

11. Se il revisore ha identificato informazioni incoerenti con le sue conclusioni finali relativamente ad un aspetto significativo, egli deve documentare il modo in cui ha trattato tali incoerenze. (Rif.: Par. A15)

Appendice – ISA ITALIA 230 (estratto)

12. Qualora, in circostanze di natura eccezionale, il revisore giudichi necessario derogare a una regola pertinente contenuta in un principio di revisione, egli deve documentare il modo in cui le procedure di revisione alternative svolte consentano il raggiungimento dello specifico scopo per cui tale regola è prevista, e le ragioni della deroga. (Rif.: Parr. A18-A19)

13. Qualora, in circostanze di natura eccezionale, il revisore svolga nuove procedure di revisione ovvero integri quelle già effettuate o formuli nuove conclusioni successivamente alla data della relazione di revisione, egli deve documentare: (Rif.: Par. A20)

a) le circostanze riscontrate;
b) le procedure di revisione svolte, nuove o integrative, gli elementi probativi acquisiti, le conclusioni raggiunte ed il loro effetto sulla relazione di revisione;
c) quando e da chi sono state apportate e riesaminate le conseguenti modifiche alla documentazione della revisione.

14. Il revisore deve raccogliere la documentazione della revisione in un file di revisione e completare il processo di raccolta di tale file nella versione definitiva in modo tempestivo dopo la data della relazione di revisione. (Rif.: Parr. A21-A22) 14(I). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, l'art. 10-quater, co. 7, del Decreto medesimo prevede che il file di revisione debba essere chiuso entro 60 giorni dalla data della relazione di revisione.

15. Dopo il completamento del file di revisione nella versione definitiva, il revisore non deve cancellare o eliminare documentazione di alcun genere prima della scadenza del termine previsto per la sua conservazione. (Rif.: Par. A23-A23(I))

Appendice – ISA ITALIA 230 (estratto)

16. In circostanze diverse da quelle previste dal paragrafo 13, qualora il revisore ravvisi la necessità di modificare la documentazione della revisione esistente o di aggiungere nuova documentazione successivamente al completamento del file di revisione definitivo, egli, indipendentemente dalla natura delle modifiche o delle aggiunte da apportare, deve documentare: (Rif.: Par.A24)

a) le specifiche ragioni che hanno reso necessario apportare modifiche o aggiunte;
b) quando e da chi tali modifiche o aggiunte sono state effettuate e riesaminate.

Appendice – ISA ITALIA 230 (estratto)

A3. La documentazione della revisione può essere formalizzata su supporto cartaceo, elettronico o di altro tipo. Esempi di tale documentazione includono:

- programmi di revisione;
- analisi dei dati;
- note di commento sulle questioni emerse;
- riepiloghi degli aspetti significativi;
- lettere di conferma e di attestazione;
- checklist;
- corrispondenza (incluse le e-mail) relativa ad aspetti significativi.

Il revisore può includere nella documentazione della revisione estratti o copie di documenti aziendali (ad esempio, contratti o accordi significativi e particolari). La documentazione della revisione, tuttavia, non rappresenta un sostituto delle registrazioni contabili dell'impresa.

A5. Le spiegazioni verbali da parte del revisore non rappresentano per se stesse un supporto adeguato per 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. Documentazione della conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia) (Rif.: Par.8 a)

Appendice – ISA ITALIA 230 (estratto)

A12. Documentare gli elementi identificativi delle voci o degli aspetti oggetto di verifica è utile per molteplici finalità. Ad esempio, consente al team di revisione di dare conto dell'attività svolta ed agevola l'indagine di eccezioni o incoerenze. Gli elementi identificativi variano a seconda della natura della procedura di revisione e della voce o dell'aspetto da verificare. Per esempio:

- per una verifica di dettaglio della procedura di emissione degli ordini di acquisto, il revisore può identificare i documenti selezionati per la verifica, mediante la data ed il numero progressivo;
- per una procedura che richiede la selezione o l'esame di tutte le voci di una data popolazione al di sopra di un determinato importo, il revisore può descrivere nelle carte di lavoro l'ampiezza della procedura di selezione ed identificare la popolazione (ad esempio, tutte le scritture contabili da libro giornale al di sopra di un dato importo);
- per una procedura che richiede il campionamento sistematico di una popolazione di documenti, il revisore può identificare i documenti selezionati indicando la fonte di provenienza, il dato di partenza e l'intervallo di campionamento (ad esempio, un campionamento sistematico di documenti di spedizione selezionati dall'archivio del periodo dall'1 aprile al 30 settembre, iniziando dal documento con numero 12345 e selezionandone uno ogni 125);
- per una procedura che richiede indagini presso il personale dell'impresa specificatamente individuato, il revisore può indicare nelle carte di lavoro le date di tali indagini ed i nomi e le qualifiche del personale dell'impresa;
- per una procedura di osservazione, il revisore può descrivere nelle carte di lavoro il processo o l'aspetto da esaminare, il personale coinvolto, le rispettive responsabilità, il luogo ed il momento in cui tale osservazione è stata svolta.

Appendice – ISA ITALIA 230 (estratto)

A13. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 stabilisce che il revisore riesamini il lavoro svolto mediante un riesame della relativa documentazione. La regola di documentare chi ha svolto il riesame del lavoro di revisione, non implica la necessità che ogni singola carta di lavoro includa l'evidenza del riesame. Tale regola implica invece la necessità di documentare quale parte del lavoro di revisione sia stata sottoposta a riesame, e chi e quando ha svolto il riesame. Documentazione relativa alle discussioni su aspetti significativi avute con la direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti (Rif.: Par. 10)

A16. 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.

Appendice – ISA ITALIA 230 (estratto)

A17. Nel predisporre la documentazione della revisione, il revisore di un'impresa di dimensioni minori può anche considerare utile ed efficiente riportare diversi aspetti della revisione in un unico documento, che rinvii in modo appropriato alle carte di lavoro di supporto. Esempi di aspetti che possono essere documentati congiuntamente nella revisione di un'impresa di dimensioni minori includono la comprensione dell'impresa e contesto in cui opera, del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile e del suo sistema di controllo interno, la strategia generale di revisione ed il piano di revisione, la significatività determinata in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, i rischi identificati e valutati, gli aspetti significativi evidenziati nel corso della revisione e le conclusioni raggiunte.

A21. L'ISQC Italia 1 (ovvero le disposizioni nazionali che prevedano regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1) stabilisce che i soggetti abilitati alla revisione definiscano direttive e procedure per il tempestivo completamento della raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva. Un appropriato limite di tempo entro il quale completare la raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva è normalmente non superiore a 60 giorni dalla data della relazione di revisione.

Appendice – ISA ITALIA 230 (estratto)

A22. Il completamento della raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva successivamente alla data della relazione di revisione risponde ad esigenze di sistemazione formale della stessa e non implica lo svolgimento di nuove procedure di revisione né l'elaborazione di nuove conclusioni. Durante la raccolta delle carte di lavoro nella versione definitiva, possono essere effettuate modifiche alla documentazione della revisione purché siano di natura formale. Esempi di tali modifiche includono:

- cancellare o eliminare la documentazione superata;
- classificare le carte di lavoro, ordinarle ed evidenziare i rinvii tra le stesse;
- firmare, al loro completamento, le checklist relative alla raccolta delle carte di lavoro;
- documentare gli elementi probativi acquisiti dal revisore, esaminati e condivisi con i membri del team di revisione prima della data della relazione di revisione.

Appendice – ISA ITALIA 230 (estratto)

A23. L'ISQC Italia 1 (ovvero le disposizioni nazionali che prevedano regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1) stabilisce che i soggetti abilitati alla revisione definiscano direttive e procedure per la conservazione della documentazione di un incarico di revisione. Di norma, il periodo di conservazione previsto per gli incarichi di revisione non è inferiore a 5 anni a partire dalla data della relazione di revisione, ovvero, se successiva, dalla data della relazione di revisione emessa dal revisore sul bilancio del gruppo.

A23(l). Qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/10, i dati ed i documenti indicati all'art. 10-quater, co. 7, del Decreto medesimo sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono.

A24. Un esempio di una circostanza in cui il revisore può ritenere necessario modificare la documentazione della revisione o aggiungere nuova documentazione successivamente al completamento della raccolta della stessa nella versione definitiva, è costituita dall'esigenza di illustrare meglio la documentazione esistente a seguito di commenti ricevuti nel corso delle ispezioni svolte nell'ambito del monitoraggio da soggetti interni o esterni.

Appendice – D. Lgs. 39/2010 (estratto)

Art. 10-bis (Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza)

1. Il revisore legale o la società di revisione legale, prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale, deve valutare e documentare:

a) il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività di cui all'articolo 10 e, ove applicabile, all'articolo 17;

b) l'eventuale presenza di rischi per la sua indipendenza e, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;

c) la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione;

d) nel caso di società di revisione legale, l'abilitazione del responsabile dell'incarico all'esercizio della revisione legale ai sensi del presente decreto.

1-bis. Il comma 1 si applica anche all'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità.

Appendice – D. Lgs. 39/2010 (estratto)

Art. 10-quater (Organizzazione del lavoro)

1. Ove la revisione legale sia effettuata da una società di revisione legale, la stessa dovrà designare almeno un responsabile dell'incarico. Al responsabile dell'incarico vengono assegnate risorse sufficienti e personale dotato delle competenze e capacità necessarie per espletare in modo adeguato le proprie attività.

1-bis. Ove l'attività di attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità è effettuata da una società di revisione legale, la stessa designa almeno un responsabile della sostenibilità, che può essere anche il responsabile dell'incarico di revisione. Al responsabile della sostenibilità sono assegnate risorse sufficienti e personale dotato delle competenze e delle capacità necessarie per espletare in modo opportuno le loro funzioni.

1-ter. La qualità della revisione legale e dell'attestazione di conformità, l'indipendenza e la competenza costituiscono i principali criteri ai quali è improntata la scelta dei responsabili dell'incarico di revisione legale e, se del caso, dei responsabili della sostenibilità, da parte della società di revisione legale ai fini della relativa designazione.

2. Il responsabile dell'incarico è attivamente coinvolto nello svolgimento dell'incarico di revisione di cui ha la responsabilità.

3. Nello svolgimento della revisione legale, il responsabile dell'incarico dedica sufficiente tempo all'incarico e assegna risorse sufficienti allo stesso al fine di poter espletare in modo adeguato le proprie funzioni.

4. Il revisore legale o la società di revisione legale conservano la documentazione delle violazioni delle disposizioni del presente decreto e, ove applicabile, del Regolamento europeo, ad eccezione di quelle di lieve entità, nonché delle eventuali conseguenze di tali violazioni, delle misure adottate per porvi rimedio e per modificare il proprio sistema di controllo interno della qualità. Il revisore legale o la società di revisione legale predispongono annualmente una relazione contenente una descrizione generale delle eventuali modifiche adottate e comunicano tale relazione al proprio personale.

Appendice – D. Lgs. 39/2010 (estratto)

5. Nel caso in cui il revisore legale o la società di revisione legale si rivolga a consulenti esterni, è tenuto a documentare le richieste di pareri effettuate e i pareri ricevuti.
5-bis. I commi 2, 3, 4 e 5 si applicano anche all'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità svolta dal responsabile della sostenibilità.
6. Il revisore legale o la società di revisione legale deve mantenere una registrazione relativa a ogni cliente sottoposto a revisione, contenente la denominazione sociale, l'indirizzo e il luogo di attività del cliente, i responsabili chiave della revisione, ove la stessa venga condotta da una società di revisione legale, i corrispettivi per la revisione legale e i corrispettivi per eventuali ulteriori servizi, distinti per ogni esercizio finanziario.
6-bis. Il revisore della sostenibilità o la società di revisione deve creare un fascicolo per ogni incarico di attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità, contenente i pertinenti dati di cui al comma 6.
7. 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 e, ove applicabile, i dati e i documenti di cui agli articoli da 6 a 8 del Regolamento europeo. Il fascicolo di revisione deve altresì contenere tutti i dati e i documenti rilevanti a sostegno della relazione di cui all'articolo 14 e, ove applicabile, delle relazioni di cui agli articoli 10 e 11 del Regolamento europeo, 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 nonché, ove applicabile, quelli di cui all'articolo 15 del Regolamento europeo sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono.

Appendice – D. Lgs. 39/2010 (estratto)

7-bis. Il fascicolo di attestazione deve altresì contenere tutti i dati e i documenti di cui all'articolo 10 bis e, ove applicabile, di cui all'articolo 9-bis, comma 8-quater, i dati e i documenti rilevanti a sostegno della relazione di cui all'articolo 14-bis, nonché i dati e i documenti necessari per monitorare il rispetto delle disposizioni del presente decreto e delle ulteriori disposizioni applicabili. Il fascicolo di attestazione è chiuso entro sessanta giorni dalla data in cui viene sottoscritta la predetta relazione. I documenti e le informazioni di cui al presente comma sono conservati per dieci anni dalla data della relazione alla quale si riferiscono.

8. Il revisore legale, il revisore della sostenibilità o la società di revisione legale conserva la documentazione di eventuali reclami scritti relativi all'esecuzione delle revisioni legali o delle attestazioni di sostenibilità, effettuate per dieci anni dalla data della relazione di revisione o di attestazione alla quale si riferiscono.

Appendice – ISA ITALIA 220 (estratto)

ISA ITALIA 220 GESTIONE DELLA QUALITÀ DELL'INCARICO DI REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

41. Nell'applicare il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230,11 il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile: (Rif.: Parr. A117–A120)

a) gli aspetti identificati, le relative discussioni con il personale e le conclusioni raggiunte con riguardo:
   i. all'adempimento delle responsabilità relativamente ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza; 11-bis
   ii. all'accettazione e al mantenimento dei rapporti con il cliente e dell'incarico di revisione.

b) la natura e l'ampiezza delle consultazioni effettuate nel corso dell'incarico di revisione, nonché le conclusioni che ne sono derivate e in che modo le stesse sono state messe in atto;

c) se l'incarico di revisione è soggetto al riesame della qualità dell'incarico, che tale riesame è stato completato alla data della relazione di revisione o prima di essa.

Appendice – SA ITALIA 250B (estratto)

SA ITALIA 250B LE VERIFICHE DELLA REGOLARE TENUTA DELLA CONTABILITÀ SOCIALE

17. Il revisore deve documentare:

a) la frequenza pianificata delle verifiche periodiche;

b) le procedure svolte in ciascuna verifica periodica;

c) i risultati di ciascuna verifica periodica, nonché le considerazioni e le valutazioni effettuate sugli elementi informativi acquisiti, sia con riferimento ai possibili effetti sull'attività di revisione contabile del bilancio, sia ai fini delle comunicazioni ai responsabili delle attività di governance

18. La documentazione inerente le verifiche periodiche deve essere distintamente individuabile rispetto a quella relativa all'attività di revisione contabile del bilancio.

Appendice – ISA ITALIA 300 (estratto)

ISA ITALIA 300 PIANIFICAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE DEL BILANCIO

12. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione:

a) la strategia generale di revisione;

b) il piano di revisione;

c) qualunque modifica significativa apportata ad essi nel corso dell'incarico di revisione, e le ragioni di tali modifiche. (Rif.: Parr. A18-A21)

Appendice – ISA ITALIA 315 (estratto)

ISA ITALIA 315 IDENTIFICAZIONE E VALUTAZIONE DEI RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI

38. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile: (Rif.: Parr. A237 A241)

a) la discussione tra i membri del team di revisione e le decisioni più importanti assunte;

b) gli elementi chiave della comprensione da parte del revisore in conformità ai paragrafi 19, 21, 22, 24 e 25; le fonti delle informazioni mediante le quali è stata acquisita tale comprensione e le procedure di valutazione del rischio svolte;

c) la valutazione della configurazione dei controlli identificati e la decisione se tali controlli siano stati messi in atto, in conformità alle regole del paragrafo 26;

d) i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e a livello di asserzioni, inclusi i rischi significativi e i rischi per i quali le procedure di validità non possono fornire, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati nonché le motivazioni delle valutazioni significative formulate.

Appendice – ISA ITALIA 320 (estratto)

ISA ITALIA 320 SIGNIFICATIVITÀ NELLA PIANIFICAZIONE E NELLO SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE CONTABILE

14. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione gli importi di seguito riportati, nonché i fattori considerati ai fini della loro determinazione:

a) la significatività per il bilancio nel suo complesso (si veda il paragrafo 10);
b) ove applicabile, il livello o i livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa (si veda il paragrafo 10);
c) la significatività operativa per la revisione (si veda il paragrafo 11);
d) qualunque modifica degli importi di cui ai punti a)-c) effettuata nel corso della revisione contabile (si vedano i paragrafi 12 e 13).

Appendice – ISA ITALIA 330 (estratto)

ISA ITALIA 330 LE RISPOSTE DEL REVISORE AI RISCHI IDENTIFICATI E VALUTATI

28. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione:

a) le risposte generali di revisione per far fronte ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di bilancio e la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione conseguenti svolte;

b) la correlazione di tali procedure con i rischi identificati e valutati a livello di asserzioni;

c) i risultati delle procedure di revisione, incluse le conclusioni qualora non altrimenti esplicitate. (Rif.: Par. A65)

29. Se il revisore pianifica di utilizzare gli elementi probativi sull'efficacia operativa dei controlli, acquisiti in precedenti revisioni, egli deve includere nella documentazione della revisione le conclusioni raggiunte sulla possibilità di fare affidamento su quei controlli verificati in una precedente revisione.

30. La documentazione del revisore deve dimostrare che le informazioni contenute nel bilancio corrispondono o si riconciliano con le sottostanti registrazioni contabili, inclusa la corrispondenza o la riconciliazione dei diversi elementi dell'informativa, qualora tali informazioni provengano o meno dalla contabilità generale e sezionale.

Appendice – ISA ITALIA 450 (estratto)

ISA ITALIA 450 VALUTAZIONE DEGLI ERRORI IDENTIFICATI NEL CORSO DELLA REVISIONE CONTABILE

15. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione contabile:5 (Rif.: Par. A30)

a) l'importo al di sotto del quale gli errori sono considerati come chiaramente trascurabili (paragrafo 5);

b) tutti gli errori complessivamente identificati nel corso della revisione contabile e se essi siano stati corretti (paragrafi 5, 8 e 12);

c) la conclusione del revisore se gli errori non corretti, considerati singolarmente o nel loro insieme, siano significativi, e gli elementi a supporto di tale conclusione (paragrafo 11).

Appendice – ISA ITALIA 540 (estratto)

ISA ITALIA 540 REVISIONE DELLE STIME CONTABILI E DELLA RELATIVA INFORMATIVA

39. Il revisore deve includere nella documentazione della revisione: (Rif.: Parr. A149–A152)

a) gli elementi chiave della comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera, incluso il controllo interno, relativamente alle stime contabili effettuate dall'impresa;

b) la correlazione delle procedure di revisione conseguenti con i rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni, tenendo conto delle ragioni (siano esse relative al rischio intrinseco o al rischio di controllo) alla base della valutazione di tali rischi;

c) le risposte del revisore quando la direzione non ha adottato misure appropriate per comprendere e fronteggiare l'incertezza nella stima;

d) gli eventuali indicatori di possibili ingerenze da parte della direzione relative alle stime contabili, e la valutazione del revisore delle implicazioni per la revisione contabile, come previsto dal paragrafo 32;

e) i giudizi significativi in ordine alla ragionevolezza delle stime contabili e della relativa informativa nel contesto del quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, ovvero se le stesse contengano errori.

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

Grazie per l'attenzione

Dott. Roberto Franzoni
roberto@franzoniroberto.it
roberto.franzoni@studiobandera.it