

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA Italia) 230
LA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE CONTABILE

(In vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente)

Indice

	Paragrafo
Introduzione	
Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)	1
Natura e finalità della documentazione della revisione contabile	2-3
Data di entrata in vigore	4
Obiettivo	5
Definizioni	6
Regole	
Tempestiva predisposizione della documentazione della revisione	7
Documentazione delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti.....	8-13
Raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva	14-16
Linee guida ed altro materiale esplicativo	
Tempestiva predisposizione della documentazione della revisione.....	A1
Documentazione delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti	A2-A20
Raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva ...	A21-A24
Appendice: Regole specifiche sulla documentazione della revisione contenute in altri principi di revisione internazionali (ISA Italia)	

Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 230 “La documentazione della revisione contabile” deriva dal principio di revisione internazionale ISA 230, *Audit documentation* – versione gennaio 2015 - e recepisce gli adattamenti derivanti dagli ISA Italia emanati con Determine del MEF pubblicate fino al 31 luglio 2017. Esso deve essere letto congiuntamente al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200 “Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)”.

I principi ISA Italia - ad eccezione dei principi di revisione (SA Italia) n. 250B e (SA Italia) n. 720B - e l'ISQC Italia 1 rappresentano i principi ISA e l'ISQC 1 emanati dall'International Auditing and Assurance Standards Board, tradotti in lingua italiana, con l'autorizzazione dell'International Federation of Accountants, dal CNDCEC con la collaborazione di Assirevi, dell'INRL e di Consob e successivamente integrati con considerazioni specifiche finalizzate a supportarne l'applicazione nell'ordinamento italiano in conformità al documento "A Guide for National Standard Setters that Adopt IAASB's International Standards but Find It Necessary to Make Limited Modifications". La riproduzione è consentita in Italia per finalità non commerciali. I diritti, inclusi i diritti di autore, sono riservati al di fuori dell'Italia. Il testo approvato degli ISA e dell'ISQC1 è quello pubblicato in inglese dall'IFAC. L'IFAC non assume responsabilità in ordine alla traduzione ovvero in ordine a pretese derivanti dal testo tradotto. Per ulteriori informazioni o richieste di pubblicazioni per finalità commerciale, si prega di rivolgersi all'IFAC tramite il seguente indirizzo: permissions@ifac.org.

INTRODUZIONE

Oggetto del presente principio di revisione internazionale (ISA Italia)

1. Il presente principio di revisione tratta della responsabilità del revisore nel predisporre la documentazione della revisione contabile del bilancio. L'Appendice elenca altri principi di revisione che contengono specifiche regole e linee guida in tema di documentazione. Le regole specifiche in tema di documentazione contenute in altri principi di revisione non comportano limiti all'applicazione del presente principio. Norme di legge e regolamenti possono stabilire ulteriori obblighi relativi alla documentazione.

Natura e finalità della documentazione della revisione contabile

2. La documentazione della revisione contabile che soddisfi quanto previsto nel presente principio di revisione e le specifiche regole in tema di documentazione contenute in altri principi di revisione pertinenti fornisce:

- a) evidenza degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sul raggiungimento degli obiettivi generali;¹
- b) evidenza che il lavoro di revisione sia stato pianificato e svolto in conformità ai principi di revisione ed alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili.

3. La documentazione della revisione è utile per ulteriori finalità, tra le quali:

- assistere il team di revisione nella pianificazione e nello svolgimento della revisione;
- assistere i membri del team di revisione responsabili della supervisione, nel dirigere e supervisionare il lavoro di revisione e nell'assolvere le proprie responsabilità di riesame del lavoro in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220;²
- permettere al team di revisione di dare conto dell'attività svolta;
- mantenere una evidenza documentale degli aspetti che mantengono la loro rilevanza nei futuri incarichi di revisione;
- permettere lo svolgimento del riesame della qualità e delle ispezioni in conformità al principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC Italia 1)³ ovvero a disposizioni nazionali che prevedano regole stringenti almeno quanto quelle contenute nell'ISQC Italia 1;⁴
- permettere l'effettuazione di ispezioni da parte di soggetti esterni secondo quanto previsto da leggi, regolamenti o da altre disposizioni applicabili.^{4-bis}

¹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, "Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)", paragrafo 11.

² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, "Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio", paragrafi 15-17.

³ Principio internazionale sul controllo della qualità n. 1 (ISQC Italia 1), "Controllo della qualità per i soggetti abilitati che svolgono revisioni contabili complete e limitate del bilancio, nonché altri incarichi finalizzati a fornire un livello di attendibilità ad un'informazione e servizi connessi", paragrafi 32-33, 35-38, e 48.

⁴ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 2.

^{4-bis} Gli artt. 21 e 22 del D. Lgs. 39/10 attribuiscono rispettivamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob il potere di eseguire ispezioni nell'ambito dell'attività di vigilanza da loro svolta.

Data di entrata in vigore

4. Il presente principio di revisione entra in vigore per le revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che chiudono al 31 dicembre 2017 o successivamente.

OBIETTIVO

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.

DEFINIZIONI

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.

REGOLE

Tempestiva predisposizione della documentazione della revisione

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

Documentazione delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti

Forma, contenuto ed ampiezza della documentazione della revisione

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)

10. Il revisore deve documentare gli aspetti significativi discussi con la direzione, con i responsabili delle attività di governance e con altri soggetti, specificando la natura degli aspetti significativi trattati, le date in cui gli incontri hanno avuto luogo ed i soggetti coinvolti. (Rif.: Par. A14)

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)

Deroga a regole pertinenti

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)

Aspetti che emergono successivamente alla data della relazione di revisione

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.

Raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva

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))

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.

LINEE GUIDA ED ALTRO MATERIALE ESPLICATIVO

Tempestiva predisposizione della documentazione della revisione (Rif.:Par.7)

A1. La predisposizione tempestiva della documentazione della revisione, sufficiente ed appropriata, contribuisce a migliorare la qualità di quest'ultima e rende più efficace il riesame e la valutazione degli elementi probativi raccolti e delle conclusioni raggiunte prima dell'emissione della relazione di revisione. La documentazione predisposta successivamente allo svolgimento del lavoro di revisione risulta verosimilmente meno accurata della documentazione predisposta durante lo svolgimento dello stesso.

Documentazione delle procedure di revisione svolte e degli elementi probativi acquisiti

Forma, contenuto ed ampiezza della documentazione della revisione (Rif.:Par.8)

A2. La forma, il contenuto e l'ampiezza della documentazione della revisione dipendono da fattori quali:

- la dimensione e la complessità dell'impresa;
- la natura delle procedure di revisione da svolgere;
- i rischi identificati di errori significativi;
- la rilevanza degli elementi probativi acquisiti;
- la natura e la portata delle eccezioni identificate;

- la necessità di documentare una conclusione o gli elementi a supporto di una conclusione non facilmente desumibili sulla base della documentazione del lavoro svolto o degli elementi probativi acquisiti;
- la metodologia di revisione e gli strumenti utilizzati.

A2(I). Alla luce dell'art. 10-quater, co. 7, del D.Lgs. 39/10 il file di revisione contiene i dati e i documenti di cui all'articolo 10-bis del Decreto medesimo e, ove applicabile, i dati e i documenti di cui agli articoli da 6 a 8 del Regolamento (UE) n. 537/14. Il file di revisione contiene altresì tutti i dati e i documenti rilevanti a sostegno della relazione di cui all'articolo 14 del D.Lgs. 39/10 e, ove applicabile, delle relazioni di cui agli articoli 10 e 11 del Regolamento (UE) n. 537/14, nonché i dati e i documenti relativi allo svolgimento di uno specifico incarico di revisione necessari per monitorare il rispetto delle disposizioni del Decreto e delle ulteriori disposizioni applicabili.

Ai sensi del medesimo art. 10-quater, co. 7, del D.Lgs. 39/10, in aggiunta al file di revisione, il soggetto incaricato della revisione mantiene anche i dati e i documenti necessari per monitorare il rispetto delle disposizioni del Decreto citato e delle ulteriori disposizioni applicabili, relativi alle direttive e procedure che fanno parte del sistema di controllo della qualità di cui al principio ISQC Italia 1.

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.

A4. Non è necessario che il revisore includa nella documentazione della revisione le bozze superate di carte di lavoro e di bilanci, annotazioni che riportano considerazioni incomplete o preliminari, versioni superate di documenti corretti per errori di stampa o di altra natura e duplicati di documenti.

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)

A6. In linea di principio, la conformità alle regole del presente principio di revisione implica una documentazione della revisione sufficiente ed appropriata nelle circostanze. Altri principi di revisione contengono regole specifiche in tema di documentazione della revisione finalizzate a chiarire l'applicazione del presente principio nelle particolari circostanze considerate da quei principi. Le regole specifiche in tema di documentazione

contenute in altri principi di revisione non comportano dei limiti all'applicazione del presente principio. Inoltre, la mancanza di regole in tema di documentazione della revisione in un particolare principio di revisione non vuole sottintendere che, per attenersi al principio stesso, non sia necessario predisporre alcun genere di documentazione.

A7. La documentazione della revisione fornisce evidenza che la revisione è stata svolta in conformità ai principi di revisione. In ogni caso, per il revisore non è necessario né fattibile documentare ogni aspetto tenuto in considerazione ed ogni giudizio professionale elaborato durante la revisione. Inoltre, non è necessario che il revisore documenti separatamente (come in una checklist, per esempio) la conformità con aspetti per i quali tale conformità sia già comprovata dai documenti inclusi nel file di revisione. Per esempio:

- l'esistenza di un piano di revisione adeguatamente documentato dimostra che il revisore ha effettuato la pianificazione della revisione;
- la presenza, nel file di revisione, di una lettera di incarico firmata dimostra che il revisore ha concordato i termini dell'incarico di revisione con la direzione o, ove appropriato, con i responsabili delle attività di governance;
- una relazione di revisione contenente un giudizio sul bilancio con rilievi, appropriatamente formulato, dimostra che il revisore ha rispettato le regole relative all'espressione di un giudizio con rilievi nelle circostanze previste dai principi di revisione;
- è possibile documentare in vari modi, nel file di revisione, la conformità del lavoro svolto alle regole che si applicano in via generale nel corso della revisione:
 - ad esempio, può non esservi un unico modo in cui lo scetticismo professionale viene documentato. Tuttavia la documentazione della revisione può dare evidenza dell'esercizio dello scetticismo professionale da parte del revisore in conformità ai principi di revisione. Tale evidenza può includere procedure specifiche svolte al fine di convalidare le risposte della direzione alle indagini del revisore;
 - analogamente, nella documentazione della revisione è possibile comprovare in numerosi modi che il responsabile dell'incarico ha assunto la responsabilità della direzione, supervisione e svolgimento della revisione in conformità ai principi di revisione. Ciò può includere la documentazione del tempestivo coinvolgimento del responsabile dell'incarico nelle tematiche della revisione, come la partecipazione alle discussioni del team previste dal principio di revisione internazionale (ISA) n. 315.⁵

Documentazione di aspetti significativi che richiedono giudizi professionali significativi (Rif.: Par. 8 c)

A8. La valutazione della significatività di aspetti emersi nell'ambito della revisione richiede un'analisi obiettiva degli eventi e delle circostanze. Esempi di aspetti significativi includono:

- aspetti che determinano rischi significativi (come definiti nel principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 315);⁶

⁵ 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" (versione 2013), paragrafo 10.

⁶ Principio di revisione internazionale (ISA) n. 315 (versione 2013), paragrafo 4 e).

- risultati di procedure di revisione che indicano a) che il bilancio potrebbe essere significativamente errato, o b) la necessità di rivedere la precedente valutazione dei rischi di errori significativi e le risposte del revisore per fronteggiare tali rischi;
- circostanze che determinano significative difficoltà per il revisore nell'applicazione delle necessarie procedure di revisione;
- elementi emersi che potrebbero dar luogo ad un giudizio di revisione con modifica, ovvero all'inserimento, nella relazione di revisione, di un richiamo d'informativa.

A9. Un fattore importante per determinare la forma, il contenuto e l'ampiezza della documentazione della revisione a supporto degli aspetti significativi è il grado di giudizio professionale esercitato nello svolgimento del lavoro di revisione e nella valutazione dei risultati raggiunti. La documentazione relativa ai giudizi professionali elaborati, ove questi siano significativi, è utile a spiegare le conclusioni del revisore e a rafforzare la qualità del giudizio. Tali aspetti sono di particolare interesse per coloro che hanno la responsabilità del riesame della documentazione della revisione, inclusi coloro che svolgono successivi lavori di revisione quando riesaminano aspetti che mantengono rilevanza (ad esempio, nello svolgere un esame retrospettivo delle stime contabili).

A10. Alcuni esempi di circostanze in cui, in conformità al paragrafo 8, è appropriato predisporre la documentazione della revisione sull'esercizio del giudizio professionale includono, in presenza di aspetti e giudizi significativi, quanto segue:

- la motivazione delle conclusioni del revisore nei casi in cui è previsto che egli “deve considerare” alcune informazioni o fattori, e tale considerazione è significativa nel contesto di un particolare incarico;
- gli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sulla ragionevolezza delle aree che hanno richiesto valutazioni soggettive (ad esempio, la ragionevolezza di stime contabili significative);
- gli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sull'autenticità di un documento, laddove vengano intraprese ulteriori indagini (ad esempio utilizzando in modo appropriato il lavoro di un esperto o procedure di conferma) a seguito dell'individuazione, nel corso della revisione, di elementi che abbiano indotto il revisore a ritenere che un dato documento potesse non essere autentico;
- nei casi in cui si applica il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701,⁷ l'identificazione da parte del revisore degli aspetti chiave della revisione contabile o l'indicazione del fatto che non ci sono aspetti chiave della revisione contabile da comunicare.

A11. Il revisore può considerare utile preparare e conservare nella documentazione della revisione, un riepilogo (talvolta denominato “memorandum conclusivo”) con la descrizione degli aspetti significativi identificati durante la revisione e del modo in cui sono stati fronteggiati, o con il rinvio ad altra documentazione di revisione che fornisca tali informazioni. Detto riepilogo può facilitare riesami e ispezioni efficienti ed efficaci della documentazione della revisione, in particolare nei casi di revisioni contabili ampie e complesse. Inoltre, la preparazione di un tale riepilogo può aiutare il revisore nel tenere in considerazione aspetti significativi. Può altresì aiutare il revisore a considerare se, alla luce delle procedure di revisione svolte e delle conclusioni raggiunte, vi sia un obiettivo,

⁷ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 701, “Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente”.

contenuto in un principio di revisione applicabile nelle circostanze, che egli non è in grado di raggiungere e che gli impedirebbe la realizzazione degli obiettivi generali di revisione.

Identificazione di specifiche voci o aspetti oggetto di verifica, e di chi ha predisposto e riesaminato la documentazione (Rif.: Par. 9)

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.

A13. Il principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220 stabilisce che il revisore riesamini il lavoro svolto mediante un riesame della relativa documentazione.⁸ 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)

A14. La documentazione può non essere limitata alle evidenze predisposte dal revisore ma può includere anche altre evidenze ritenute appropriate come, ad esempio, verbali degli incontri avuti, predisposti dal personale dell'impresa e condivisi dal revisore. Altri soggetti con i quali il revisore può discutere aspetti significativi sono rappresentati da altro personale dell'impresa e soggetti esterni, quali i consulenti dell'impresa.

⁸ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 17.

Documentazione relativa al modo in cui sono state trattate le incoerenze (Rif.: Par. 11)

A15. La regola di documentare il modo in cui il revisore ha trattato le incoerenze presenti nelle informazioni non implica la necessità per il revisore di conservare la documentazione non corretta o superata.

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori (Rif.: Par.8)

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.

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 del suo 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. 320,⁹ i rischi identificati e valutati, gli aspetti significativi evidenziati nel corso della revisione e le conclusioni raggiunte.

Deroghe a regole pertinenti (Rif.: Par.12)

A18. Le regole contenute nei principi di revisione sono configurate per permettere al revisore di raggiungere gli obiettivi specificati nei principi di revisione, e quindi gli obiettivi generali del revisore. Di conseguenza, salvo circostanze eccezionali, i principi di revisione richiedono la conformità ad ogni regola che sia pertinente nelle circostanze della revisione.

A19. Le regole in tema di documentazione si applicano esclusivamente quando sono pertinenti nelle circostanze. Una regola non è pertinente¹⁰ esclusivamente nel caso in cui:

- a) l'intero principio di revisione non è pertinente (ad esempio se l'impresa non possiede una funzione di revisione interna le regole del principio di revisione internazionale (ISA) n. 610¹¹ non sono pertinenti); ovvero
- b) la regola è subordinata a particolari condizioni che non sussistono (ad esempio, la regola di esprimere un giudizio con modifica qualora il revisore non sia in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati e tale condizione non sussiste).

⁹ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, "Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile".

¹⁰ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 200, paragrafo 22.

¹¹ Principio di revisione internazionale (ISA) n. 610, "Utilizzo del lavoro dei revisori interni" (versione 2013), paragrafo 2.

Aspetti emersi successivamente alla data della relazione di revisione (Rif.: Par. 13)

A20. Esempi di circostanze eccezionali comprendono fatti di cui il revisore viene a conoscenza successivamente alla data della relazione di revisione ma che esistevano già in quella data e che, se conosciuti, avrebbero potuto determinare una rettifica del bilancio ovvero l'espressione di un giudizio con modifica nella propria relazione.¹² Le conseguenti modifiche alla documentazione della revisione sono riesaminate secondo le responsabilità previste al riguardo dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220¹³ che attribuisce al responsabile dell'incarico la responsabilità finale per le modifiche apportate.

Raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva (Rif.: Parr. 14-16)

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.¹⁴ 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.¹⁵

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.

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.¹⁶ 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.¹⁷

A23(I). 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.

¹² Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 560, "Eventi successivi", paragrafo 14.

¹³ Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, paragrafo 16.

¹⁴ ISQC Italia 1, paragrafo 45.

¹⁵ ISQC Italia 1, paragrafo A54.

¹⁶ ISQC Italia 1, paragrafo 47.

¹⁷ ISQC Italia 1, paragrafo A61.

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.

**REGOLE SPECIFICHE SULLA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE
CONTENUTE IN ALTRI PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI (ISA
ITALIA)**

La presente appendice individua i paragrafi dei principi di revisione (SA Italia) che contengono specifiche regole sulla documentazione della revisione. La lista sotto riportata non sostituisce la necessità di soddisfare le singole regole e le relative linee guida e altro materiale esplicativo contenuto nei principi di revisione:

- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 210, “Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione” – paragrafi 10-12
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 220, “Controllo della qualità dell’incarico di revisione contabile del bilancio” – paragrafi 24-25
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 240, “Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio” – paragrafi 44-47
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 250, “La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio” – paragrafo 29
- Principio di revisione (SA Italia) n. 250B “Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale” – paragrafi 17-18
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 260, “Comunicazione con i responsabili delle attività di governance” – paragrafo 23
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 300, “Pianificazione della revisione contabile del bilancio” – paragrafo 12
- 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” (versione 2013) – paragrafo 32
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 320, “Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile” – paragrafo 14
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 330, “Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati” – paragrafi 28-30
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450, “Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile” – paragrafo 15
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 540, “Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del fair value, e della relativa informativa” – paragrafo 23
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 550, “Parti correlate” - paragrafo 28
- Principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 600, “La revisione del bilancio del gruppo – considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)” – paragrafi 50 e 50 (I)
- Principio di revisione internazionale (ISA) n. 610, “Utilizzo del lavoro dei revisori interni” (versione 2013) – paragrafi 36-37
- 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” – paragrafo 23

^{17-bis} ISQC Italia 1, paragrafo 47.

^{17-ter} La presente appendice è integrata con il riferimento ai principi di revisione (SA Italia) nn. 250B e 720B.