

# Memento Pratico

REVISIONE  
LEGALE

2 0 2 2

ESTRATTO

## Piano generale dell'opera

TITOLO I	Parte generale	
Cap. I	Quadro generale di riferimento .....	10
Cap. II	Principi di revisione .....	2000
Cap. III	Etica professionale e indipendenza del revisore .....	3000
Cap. IV	Responsabilità .....	4000
Cap. V	Archiviazione e conservazione dei documenti .....	5000
Cap. VI	Contratto di revisione .....	7010
TITOLO II	Pianificazione della revisione legale e strategia	
Cap. VII	Materialità e significatività .....	12000
Cap. VIII	Comunicazioni .....	13000
Cap. IX	Profilo dei rischi e approccio di revisione .....	15000
Cap. X	Comprensione del rischio e risposta ai rischi di revisione individuati ....	17000
Cap. XI	Struttura del controllo interno .....	18010
Cap. XII	Strategia e pianificazione del lavoro di revisione .....	19000
Cap. XIII	Campionamento .....	21000
Cap. XIV	Test sui controlli .....	22001
Cap. XV	Test di sostanza .....	25000
TITOLO III	Risposte di revisione ai rischi individuati	
Cap. XVI	Revisione dei saldi di apertura .....	28000
Cap. XVII	Ciclo attivo .....	30002
Cap. XVIII	Ciclo passivo .....	33000
Cap. XIX	Ciclo produzione .....	35000
Cap. XX	Ciclo lavori in corso su ordinazione .....	38001
Cap. XXI	Ciclo partecipazioni e titoli di debito .....	41000
Cap. XXII	Ciclo della tesoreria .....	45000
Cap. XXIII	Ciclo immobilizzazioni .....	48000
Cap. XXIV	Ciclo risorse umane .....	51000
Cap. XXV	Revisione del bilancio consolidato .....	55000
Cap. XXVI	Altre aree di bilancio .....	57000
Cap. XXVII	Controlli periodici .....	59000
TITOLO IV	Valutazione degli elementi probativi ed espressione del giudizio	
Cap. XXVIII	Conclusioni del lavoro .....	60000
Cap. XXIX	Verifica delle informazioni finanziarie e non finanziarie .....	63000
Cap. XXX	Espressione del giudizio .....	66000
Cap. XXXI	Crisi di impresa .....	70000
Cap. XXXII	Impatti del Covid-19 .....	75000

sivamente al completamento del file di revisione definitivo, egli, indipendentemente dalla natura delle modifiche o delle aggiunte da apportare, deve documentare:

- 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.

Il paragrafo A.24 dell'ISA Italia 230 «La documentazione della revisione contabile» riporta 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.

**Conservazione** Per quanto concerne gli obblighi di conservazione, qualora l'incarico revisione legale sia conferito ai sensi del D.Lgs. 39/2010, è necessario che la documentazione e i dati relativi alla revisione siano conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione. Per tutti gli altri incarichi interviene sulla materia l'ISQC Italia 1 che 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.

5324

### III. Casi particolari

**Documentazione in forma elettronica** Non vi sono norme che stabiliscano le formalità da adottare per la conservazione in forma elettronica delle carte di lavoro della revisione. In analogia con quanto previsto per i documenti contabili si ritiene essenziale l'utilizzo di un sistema che permetta di assegnare una data certa al momento dell'archiviazione dopo la chiusura del lavoro. Inoltre deve essere possibile accedere alle informazioni e stamparne parti selezionate.

La documentazione non deve essere necessariamente tutta in formato elettronico o tutta in formato cartaceo. È possibile utilizzare un mix dei due sistemi mantenendo per esempio in formato elettronico la documentazione prodotta dal revisore ed in formato cartaceo la documentazione ricevuta da terzi come le risposte alle richieste di conferme esterne, le attestazioni della direzione e la documentazione del lavoro degli esperti.

Si discute attualmente circa la possibilità e legittimità di mantenere la maggior parte delle carte di lavoro in formato elettronico con l'obbligo di tenere in forma cartacea solo la documentazione proveniente da terzi. Si ritiene che tutto ciò che è prodotto dal revisore possa essere mantenuto in forma elettronica e stampato all'occorrenza.

5350

**Aspetti significativi che richiedono giudizi professionali significativi** La valutazione della significatività di aspetti emersi nell'ambito della revisione richiede un'analisi obiettiva degli eventi e delle circostanze. Sicuramente gli aspetti da documentare riguardano i fattori che determinano rischi significativi.

5354

#### SEZIONE III

### Organizzazione delle carte di lavoro

Le carte di lavoro devono essere archiviate annualmente suddividendo i fascicoli in quattro categorie:

- 1) archivio permanente che contiene la documentazione ad uso pluriennale;
- 2) archivio generale;
- 3) archivio sul controllo interno;

5400

4) archivio delle carte di lavoro relative alle procedure di revisione svolte.

Si ricorda che le carte di lavoro sono di proprietà del revisore legale, che sono inaccessibili alle persone non autorizzate e che devono essere conservate per almeno 10 anni dalla data di emissione della relazione.

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.

**5410 Indicizzazione** Non ci sono sistemi di indicizzazione standard preferibili. Il «fascicolo riassuntivo» contiene un indice nel quale sono indicati tutti i documenti che lo costituiscono. La documentazione relativa alle singole aree di bilancio può essere indicizzata con un sistema esclusivamente numerico dove ad ogni area del bilancio sono assegnati intervalli di numeri da utilizzare, oppure con un sistema di lettere e numeri dove ad ogni lettera corrisponde una certa area del bilancio ed i numeri servono ad identificare le carte di lavoro all'interno di ogni area. Una variante di quest'ultimo sistema prevede l'assegnazione di una lettera singola alle attività e di una doppia lettera alle passività. Spesso all'interno di ogni singola area si utilizzano valori numerici più elevati per le carte dove è archiviato il lavoro sul sistema di controllo interno e sulle procedure mentre i numeri più bassi contengono i dettagli del bilancio ed il lavoro svolto su tali dettagli. L'importante è comunque l'utilizzo di un sistema che permetta di trovare facilmente la documentazione del lavoro svolto con riferimento a una voce del bilancio o a certi tipi di test.

## I. File di revisione

**5450 Archivio permanente** L'archivio dei documenti ad uso ricorrente (files permanenti) contiene tutte quelle informazioni ritenute rilevanti tali da dover essere riviste ogni anno dal revisore legale ed eventualmente aggiornate.

Il dossier permanente raccoglie la «storia» della società. Esso costituisce per il revisore una fonte molto importante d'informazioni.

Già scorrendo il dossier permanente il revisore può farsi un'idea generale della struttura della società e dell'evoluzione economica ed organizzativa della stessa.

Il contenuto di questo archivio comprende generalmente questa tipologia di documenti:

- 1) fotocopie dei libri sociali e fogli di lavoro della verifica effettuata annualmente sugli stessi;
- 2) documentazione fiscale;
- 3) statuto e atto costitutivo;
- 4) assetto della governance;
- 5) organigramma della società assoggettata a revisione;
- 6) informazione sul settore e sulla situazione normativa;
- 7) composizione del gruppo ed elenco delle società controllate, collegate e joint venture;
- 8) C.C.N.L. del settore di operai e impiegati, quadri e dirigenti;
- 9) eventuali contratti integrativi riconosciuti dalla collettività dei dipendenti individuali;
- 10) contratti significativi;
- 11) elenco delle cause in corso;
- 12) rassegna stampa e risultato delle indagini effettuate in Internet utili per il lavoro di revisione.

**5460 Archivio generale** L'archivio generale contiene tutta la documentazione relativa alla pianificazione del lavoro ed i documenti contrattuali riferiti all'incarico di revisione legale. Generalmente i documenti archiviati nell'archivio generale sono i seguenti:

- 1) contratto e offerta relativa all'incarico di revisione legale;
- 2) relazioni del revisore emesse;
- 3) definizione del livello di significatività;
- 4) pianificazione del lavoro di revisione legale;
- 5) amministrazione del lavoro (ore previste, team di revisione, lavori assegnati ai collaboratori, eccetera);
- 6) definizione del livello di significatività;

7) memorandum generale di controllo.

La tavola 5460 contiene un indice dettagliato dei documenti che costituiscono l'archivio generale dell'esercizio in cui si è svolta la revisione contabile.

#### Tavola 5460 - Dossier generale

1	<b>Relazioni</b> — anno corrente — anno precedente
2	<b>Lettera di incarico</b>
3	<b>Lettera alla direzione</b> (comunicazioni agli organi di governance) — anno corrente — punti da considerare nella lettera alla direzione — anno precedente
4	<b>Punti da chiarire</b> — note per l'esercizio successivo
5	<b>Lettera di attestazione</b> — anno in corso — anno precedente — commenti
6	<b>Riepilogo: rischio di revisione</b> — rischio inerente — rischio di revisione — significatività
7	<b>Memo conclusivo</b> — del revisore legale — dei membri del team di revisione
8	<b>Checklist</b>

**Memorandum generale di controllo** Per un'efficace organizzazione del lavoro di revisione legale e per avere sotto controllo gli aspetti essenziali del lavoro è buona prassi sintetizzare in un unico documento tutti gli elementi relativi al lavoro stesso che sono considerati rilevanti per la revisione legale o per il bilancio nel suo complesso. Questo documento può essere organizzato con le modalità contenute nella tavola 5462.

In tutti i casi di revisioni complesse o in cui sono emerse situazioni problematiche è consigliabile preparare e conservare un riepilogo con la descrizione degli aspetti significativi identificati e del modo in cui sono stati trattati. Questo riepilogo facilita il riesame e l'analisi della documentazione e aiuta il revisore nella valutazione degli aspetti significativi.

#### Tavola 5462 - Contenuto del memorandum generale

			Archiviato in
<b>Attività preliminare</b>			
1	Richiesta cliente e informazione preliminare	memo in cui riportare le informazioni di base del cliente le conclusioni dell'attività svolta in questa fase sul rischio di revisione medio-basso-alto	
2	Bilancio di esercizio analisi di bilancio	<ul style="list-style-type: none"> <li>• archivio dell'ultima copia del bilancio esaminato allegata alla relazione del revisore</li> <li>• analisi dei principali indicatori tratti dagli ultimi bilanci</li> </ul>	
3	Contatti con il precedente revisore	memo in cui riportare primi contatti	
4	Definizione del rischio di incarico preliminare	checklist di verifica	
5	Carta riepilogativa degli aggiustamenti rettifiche e riclassificazioni proposte		
6	Contratto e offerta	lettera di incarico firmata	

Pianificazione			
1	Determinazione del rischio di incarico		
2	Informazioni sulla società		
3	Procedure analitiche preliminari		
4	Significatività preliminare		
5	Sommario dei principali rischi specifici identificati e approccio mirato		
6	Riepilogo livello di rischio bilancio ciclo per ciclo		
7	Questionario sul rischio frodi		
8	Pianificazione dettagliata		
Procedure di revisione finali			
1	Valutazione del rischio frode archivio questionario checklist antiriciclaggio		
2	Bilancio di esercizio e bilancio consolidato		
3	Controllo informativa	questionario sul controllo dell'informativa di bilancio secondo corretti principi contabili	
4	Lettera di attestazione aggiornamento della lettera di attestazione riconciliazione dell'utile e del patrimonio netto tra bilancio del gruppo e il bilancio civilistico (separato) della capogruppo		
5	Status delle conferme dei legali e altri consulenti		
6	Status della circolarizzazione banche ed istituti finanziari		
7	Aspetti fiscali		
8	Esame degli eventi successivi		
9	Libri sociali		

**5470 Archivio sulla valutazione del controllo interno** Il dossier delle procedure introduce il revisore ad una prima e molto approfondita analisi del flusso documentario relativamente a come avvengono le transazioni all'interno dell'azienda assoggettata a revisione. Lo studio del flow-chart, unitamente al questionario del controllo interno confrontati con la lettera alla direzione, danno al revisore una prima chiara visione dei problemi e delle implicazioni sul lavoro che dovrà svolgere.

In questo archivio generalmente si conservano i documenti relativi a:

- 1) rilevazione delle procedure aziendali;
- 2) mapping e dettaglio del sistema contabile della società;
- 3) dettaglio del sistema informativo e relativo organigramma (predisposto dal cliente);
- 4) aggiornamento annuale;
- 5) valutazione del sistema di controllo interno: test sulle procedure dei vari cicli.

## II. Aspetti organizzativi

**Il sistema della reference** Per rendere ordinato il sistema di archiviazione delle carte di lavoro una best practice utilizzata nella pratica è quella di assegnare ad ogni ciclo di bilancio una referenza predefinita, come ad esempio una lettera dell'alfabeto, un numero, un simbolo alfanumerico.

Ogni carta di lavoro che costituisce un supporto documentale ad una delle procedure di revisione identificate sarà codificata dall'apposito simbolo che il revisore legale ha adottato per l'archiviazione.

Un esempio potrebbe essere il seguente:

			VEDI
A	Ciclo attivo	ricavi crediti verso clienti altri crediti fondo svalutazione crediti	Capitolo 17
B	Ciclo passivo	costi di acquisto costi per prestazione di servizi debiti verso fornitori altri debiti	Capitolo 18
C	Ciclo produzione	rimanenze finali di merci costi di produzione beni in viaggio	Capitolo 19
D	Ciclo lavori su ordinazione	commesse pluriennali lavori in corso anticipi da clienti	Capitolo 20
E	Ciclo immobilizzazioni	immobilizzazioni materiali immobilizzazioni immateriali avviamento	Capitolo 23
F	Ciclo tesoreria	cassa e banche debiti a medio-lungo termine e derivati fair value	Capitolo 22
G	Ciclo partecipazione titoli	titoli a reddito fisso titoli rappresentativi di quote di capitale partecipazioni	Capitolo 21
H	Ciclo risorse umane	costo del lavoro TFR stock option	Capitolo 24
L	Altre poste di bilancio	fondi rischi e oneri assicurazioni imposte e tasse conto economico patrimonio netto	Capitolo 26
M	Bilancio consolidato	scritture di consolidamento saldi intra gruppo riconciliazione separato e consolidato	Capitolo 25

**Simboli delle verifiche** Quando si predispongono le carte di lavoro è importante che le verifiche svolte siano documentate e verificabili. Chi legge le carte di lavoro deve essere in grado di ottenere le seguenti informazioni:

- da dove provengono i dati;
  - il tipo di documentazione esistente a supporto dei dati;
  - quali sono stati gli strumenti utilizzati al fine di verificare l'esattezza del dato analizzato. Il revisore legale utilizza la propria fantasia nella scelta del simbolo o del colore da utilizzare. Questi simboli nel gergo della revisione legale spesso sono denominati «tick».
- Il «tick» indicato in una carta di lavoro associato a un numero, a un dato o ad un'intera

colonna di un foglio di lavoro deve essere decodificato in un'apposita tabella che spieghi il tipo di lavoro svolto.

Alcuni esempi di tick utilizzati possono essere i seguenti:

✓	In accordo con bilancio di verifica
	In accordo con la somma
∞	In accordo con le carte di revisione legale dell'esercizio precedente
	In accordo con il contratto
	Verificato l'esistenza di firma di autorizzazione a disposizione di pagamento
	Verificata contabile d'incasso/pagamento
Õ	Verificata corretta registrazione nel libro IVA vendite/IVA acquisti
	Verificata corretta registrazione in CO.GE.
#	Come da scheda CO.GE.
	Verificata somma
@	In accordo con bilancio di esercizio al
	Accertato funzionamento del controllo esistente nel processo del ciclo