

**II PRESENTE MATERIALE E' STAMPATO DALLA
CASA EDITRICE DOTT. "A. GIUFFRE"**

**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONIERI**

COMMISSIONE PARITETICA PER I PRINCIPI DI REVISIONE

LA DOCUMENTAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE

Documento n. 230

Edizione settembre 2007

INDICE

Introduzione	3
Definizioni.....	4
Natura della documentazione della revisione.....	4
Forma, contenuto ed ampiezza della documentazione della revisione.....	4
Raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva.....	8
Modifiche della documentazione della revisione in circostanze eccezionali, successivamente alla data della relazione di revisione.....	9
<i>Appendice</i>	
Specifiche indicazioni relative alla documentazione della revisione e riferimenti contenuti in altri principi di revisione.....	10

INTRODUZIONE

1. Lo scopo del presente documento è quello di stabilire regole di comportamento e di fornire una guida per la predisposizione della documentazione relativa ad incarichi di revisione contabile. L'Appendice elenca altri principi di revisione che contengono indicazioni e linee guida su aspetti specifici in tema di documentazione del lavoro. Norme di legge e regolamenti possono prevedere ulteriori adempimenti relativi alla documentazione.
2. Il revisore deve preparare con tempestività una documentazione della revisione che fornisca:
 - a) una sufficiente ed appropriata evidenza degli elementi a supporto della relazione di revisione;
 - b) l'evidenza che il lavoro di revisione sia stato svolto in conformità ai principi di revisione di riferimento ed alle norme e ai regolamenti applicabili.
3. La preparazione in modo tempestivo di documentazione della revisione sufficiente ed appropriata favorisce una migliore qualità della revisione e rende più efficace il controllo e la valutazione degli elementi probativi raccolti e delle conclusioni raggiunte prima dell'emissione della relazione di revisione. La documentazione predisposta in modo tempestivo durante lo svolgimento dell'incarico risulta verosimilmente più accurata della documentazione predisposta successivamente.
4. La conformità della documentazione a quanto previsto dal presente principio di revisione e agli specifici adempimenti contenuti in altri principi di revisione è normalmente sufficiente per raggiungere gli obiettivi indicati nel paragrafo 2.
5. In aggiunta a questi obiettivi, la documentazione della revisione è utile per diverse finalità, tra le quali:
 - a) assistere il team di revisione nel pianificare e svolgere la revisione;
 - b) assistere i componenti del team di revisione responsabili della supervisione, nel dirigere e supervisionare il lavoro di revisione e nell'assolvere la propria funzione di riesame in conformità al documento n. 220 "Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile";
 - c) permettere al team di revisione di dimostrare di aver svolto il lavoro;
 - d) mantenere un archivio documentale degli aspetti ricorrenti significativi per i futuri incarichi di revisione;
 - e) permettere ad un revisore esperto di effettuare controlli di qualità e ispezioni;
 - f) permettere ad un revisore esperto di effettuare verifiche indipendenti in accordo con le leggi, i regolamenti o altri adempimenti applicabili.

DEFINIZIONI

6. In questo principio di revisione:

- a) per “Documentazione della revisione” (o “carte di lavoro”) si intende la formalizzazione delle procedure di revisione svolte¹, dei relativi elementi probativi ottenuti, e delle conclusioni raggiunte dal revisore;
- b) per “Revisore esperto” si intende una persona (sia interna che esterna alla società di revisione) che abbia una ragionevole conoscenza (i) dei processi di revisione (ii) dei principi di revisione e delle norme di legge e regolamentari applicabili, (iii) del contesto economico nel quale l’impresa opera e (iv) degli aspetti relativi al settore in cui viene svolta l’attività, in tema di revisione contabile, bilanci ed informativa economico-finanziaria.

NATURA DELLA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE

7. La documentazione della revisione può essere formalizzata su supporto cartaceo, elettronico o di altro tipo. La documentazione include, ad esempio, programmi di revisione, analisi, note di commento sulle questioni emerse, riepiloghi degli aspetti significativi, lettere di conferma e di attestazione, check list e corrispondenza (incluse le e-mail) relativa ad aspetti significativi. Se ritenuto opportuno, estratti o copie di documenti aziendali - ad esempio, contratti o accordi significativi - possono essere inclusi nella documentazione della revisione. Tale documentazione, tuttavia, non sostituisce le evidenze contabili dell’impresa. La documentazione della revisione di uno specifico incarico viene archiviata in un file di revisione (audit file).
8. Il revisore di norma esclude dalla 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.

FORMA, CONTENUTO ED AMPIEZZA DELLA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE

9. Il revisore deve predisporre una documentazione della revisione che consenta ad un revisore esperto, che non abbia alcuna cognizione dello specifico incarico, di comprendere:
 - a) la natura, la tempistica e l’estensione delle procedure di revisione svolte per ottemperare ai principi di revisione e alle norme di legge e regolamentari applicabili;

¹ Le procedure di revisione svolte includono la pianificazione del lavoro, in accordo con il documento 300 “Pianificazione della revisione contabile del bilancio”.

- b) i risultati delle procedure di revisione e gli elementi probativi raccolti;
- c) gli aspetti significativi emersi nel corso del lavoro di revisione e le conclusioni raggiunte al riguardo. La documentazione deve, inoltre, comprendere il giudizio professionale esercitato quando ciò abbia inciso significativamente sulle conclusioni raggiunte.

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

- la natura delle procedure di revisione da svolgere;
- i rischi identificati di errori significativi;
- il grado di giudizio professionale necessario per svolgere il lavoro e valutarne i risultati;
- l'importanza degli elementi probativi acquisiti;
- la natura e la portata delle eccezioni identificate;
- la necessità di documentare una conclusione o gli argomenti a supporto di una conclusione non facilmente desumibile sulla base della documentazione del lavoro svolto o degli elementi probativi acquisiti;
- la metodologia di revisione e gli strumenti utilizzati.

In ogni caso, non è né necessario né fattibile documentare ogni aspetto tenuto in considerazione durante l'attività di revisione.

11. Le spiegazioni verbali da parte del revisore non rappresentano per se stesse un adeguato supporto per comprovare il lavoro di revisione svolto né le conclusioni raggiunte; tuttavia possono essere usate per spiegare o chiarire le informazioni contenute nella documentazione della revisione.

Documentazione degli elementi identificativi di specifiche voci o aspetti oggetto di verifica

12. Nel documentare la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione svolte, il revisore deve rilevare gli elementi identificativi delle specifiche voci o degli aspetti oggetto di verifica.

13. Rilevare gli elementi identificativi è utile per diverse finalità. Ad esempio, consente al team di revisione di dare conto dell'attività svolta ed agevola l'analisi di eccezioni o incongruenze. Gli elementi identificativi variano a seconda della natura della procedura di revisione e della voce o dell'aspetto da verificare. Ad esempio:

- per una verifica di dettaglio della procedura di emissione degli ordini di acquisto, il revisore può identificare nelle carte di lavoro i documenti selezionati indicando la data e 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 i criteri applicati nella procedura 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 un campionamento di una popolazione di documenti, il revisore può identificare nelle carte di lavoro i documenti selezionati indicando la fonte di provenienza, il dato di partenza e l'intervallo di campionamento (ad esempio, un campionamento 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 personale dell'impresa, il revisore può indicare nelle carte di lavoro le date delle indagini ed i nomi e le qualifiche delle persone;
- per una procedura di "osservazione", il revisore può descrivere nelle carte di lavoro il processo o il fatto da osservare, il personale di riferimento, le rispettive responsabilità, il luogo e il momento dell'"osservazione".

Aspetti significativi emersi nell'ambito della revisione

14. La valutazione della significatività di uno specifico aspetto emerso nell'ambito della revisione richiede un'analisi obiettiva degli eventi e delle circostanze. Costituiscono aspetti significativi, tra l'altro:
- situazioni che determinano rischi significativi (come definiti nel documento n. 315 "La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi");
 - risultati di procedure di revisione che indicano (a) che le informazioni finanziarie potrebbero essere significativamente errate, o (b) la necessità di rivedere la precedente valutazione dei rischi di errori significativi e le procedure di revisione in risposta a tali rischi;
 - circostanze che determinano significative difficoltà per il revisore nell'applicazione delle necessarie procedure di revisione;
 - risultati che potrebbero avere effetti sulla relazione di revisione.
15. Il revisore può ritenere 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 trattati, o il rinvio ad altra documentazione della revisione che fornisca tali informazioni. Detto riepilogo può facilitare un'efficiente ed efficace riesame e analisi della documentazione della revisione, in particolare nei casi di revisioni complesse. Inoltre, la preparazione di un riepilogo può aiutare il revisore nella propria valutazione degli aspetti significativi.
16. Il revisore deve documentare con tempestività le discussioni avute con la direzione ed altri soggetti su aspetti significativi.

17. La documentazione della revisione deve includere evidenze degli aspetti significativi discussi, delle date in cui le discussioni hanno avuto luogo e dei soggetti coinvolti. La documentazione può non essere limitata alle evidenze predisposte dal revisore ma includere altre evidenze ritenute appropriate come, ad esempio, verbali degli incontri avuti, predisposti dal personale dell'impresa e concordati con il revisore. Altri soggetti con i quali il revisore può discutere aspetti significativi sono rappresentati dai responsabili delle attività di governance, da altro personale dell'impresa e da terze parti quali i consulenti dell'impresa.
18. Se il revisore ha identificato informazioni che contraddicono o sono incoerenti con le conclusioni finali relative ad un aspetto significativo, egli deve documentare il modo in cui ha trattato tali contraddizioni o incoerenze nella formulazione delle conclusioni finali.
19. La documentazione di come il revisore ha trattato la contraddizione o l'incoerenza, tuttavia, non implica che egli debba conservare documentazione non corretta o superata.

Documentazione delle deroghe da regole di comportamento e linee guida indicate nei principi di revisione

20. Le regole di comportamento e le linee guida contenute nei principi di revisione sono individuate per aiutare il revisore nel raggiungimento degli obiettivi generali della revisione. Conseguentemente, ad eccezione di circostanze eccezionali, il revisore agisce in accordo con le regole di comportamento e le linee guida contenute nei principi di revisione applicabili nelle specifiche circostanze dell'incarico di revisione.
21. In circostanze eccezionali, il revisore può ritenere necessario derogare da regole di comportamento e linee guida indicate in un principio di revisione, qualora la loro applicazione non consenta, nella fattispecie, il raggiungimento dello specifico scopo per cui tali regole di comportamento e linee guida sono previste nel principio di revisione medesimo. In tali circostanze eccezionali il revisore, per dichiarare la conformità della revisione contabile ai principi di revisione, deve svolgere procedure di revisione alternative e documentare adeguatamente nelle carte di lavoro:
- le ragioni della deroga;
 - le ragioni per le quali ritiene che le procedure di revisione alternative siano sufficienti ed appropriate ai fini del raggiungimento dello specifico scopo previsto nel principio di revisione.
22. Gli obblighi della documentazione di cui al precedente paragrafo non si applicano in presenza di regole di comportamento e linee guida non applicabili in specifiche circostanze. In particolare:
- quando un certo principio di revisione si riferisce a situazioni non presenti nello specifico incarico (ad esempio, in un incarico ricorrente, nulla di quanto previsto nel documento n.

510 “Le verifiche dei saldi di apertura a seguito dell’assunzione di un nuovo incarico” e’ applicabile);

- quando le regole di comportamento o linee guida presuppongono necessariamente delle condizioni e tali condizioni non sussistono (ad esempio, la necessità di valutare gli effetti sulla relazione di revisione in presenza di una limitazione nelle procedure di revisione).

Identificazione di chi ha predisposto e di chi ha riesaminato la documentazione

23. Nel documentare natura, tempistica ed estensione delle procedure di revisione, il revisore deve indicare:

- a) chi ha svolto le procedure di revisione ed in quali date il lavoro è stato completato;
- b) chi ha riesaminato il lavoro di revisione, in quali date e l’estensione di questo riesame.

24. La necessità di documentare chi ha riesaminato il lavoro di revisione svolto, non comporta la necessità di evidenziare chi ha effettuato il riesame su ogni singola carta di lavoro. La documentazione della revisione tuttavia, evidenzia chi ha riesaminato specifiche parti del lavoro di revisione e quando.

RACCOLTA DELLA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE NELLA VERSIONE DEFINITIVA

25. Il revisore deve completare la raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva in modo tempestivo dopo la data della relazione di revisione.

26. La società di revisione deve stabilire direttive e procedure per il tempestivo completamento della documentazione di revisione nella versione definitiva. Di norma per il completamento della raccolta della documentazione è adeguato un termine di 60 giorni dalla data della relazione di revisione.

27. Il completamento della raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva, dopo la data della relazione di revisione, risponde ad esigenze di sistemazione e non implica lo svolgimento di nuove procedure di revisione né l’elaborazione di nuove conclusioni. Modifiche alla documentazione della revisione possono essere effettuate durante la sistemazione delle carte di lavoro purché siano di natura formale. Esempi di modifiche possono essere:

- cancellare o eliminare documentazione superata;
- classificare le carte di lavoro, ordinarle ed evidenziare i rinvii tra le stesse;
- firmare, al loro completamento, le check lists relative alla predisposizione finale delle carte di lavoro;
- documentare gli elementi probativi acquisiti dal revisore, discussi e concordati con i relativi membri del team di revisione prima della data della relazione di revisione.

28. Dopo che è stata completata la raccolta della documentazione della revisione nella versione definitiva, il revisore non deve cancellare o eliminare la documentazione prima della scadenza del termine previsto per la sua conservazione.
- 28 a. La società di revisione deve stabilire direttive e procedure per assicurare la riservatezza, la sicurezza nella custodia, l'integrità e la rintracciabilità della documentazione della revisione, nonché direttive e procedure per regolare l'accesso alla medesima.
29. La società di revisione deve stabilire direttive e procedure per la conservazione della documentazione della revisione.
Le carte di lavoro devono essere conservate per un periodo di dieci anni. Tale termine è stabilito facendo riferimento alle norme relative alla conservazione delle scritture contabili.
30. Qualora il revisore ravvisi la necessità di modificare la documentazione della revisione esistente o di aggiungere nuova documentazione successivamente al completamento della documentazione nella versione definitiva, egli, indipendentemente dalla natura delle modifiche o delle aggiunte da apportare, deve documentare:
- a) quando e da chi sono state effettuate e, se applicabile, da chi sono state riesaminate;
 - b) le specifiche ragioni che hanno reso necessario effettuare le modifiche;
 - c) gli effetti delle modifiche, qualora esistano, sulle conclusioni del revisore.

MODIFICHE DELLA DOCUMENTAZIONE DELLA REVISIONE IN CIRCOSTANZE ECCEZIONALI, SUCCESSIVAMENTE ALLA DATA DELLA RELAZIONE DI REVISIONE

31. Qualora si verificano circostanze eccezionali, dopo la data della relazione di revisione, che rendano necessario, da parte del revisore, effettuare nuove procedure od integrare quelle già effettuate, o che inducano il revisore a modificare le proprie conclusioni, egli deve documentare:
- a) le circostanze emerse;
 - b) le procedure di revisione svolte, nuove o integrative, gli elementi probativi ottenuti, e le conclusioni raggiunte;
 - c) quando e da chi sono state effettuate le modifiche alla documentazione della revisione e, se applicabile, da chi sono state riesaminate.
32. In queste circostanze eccezionali rientra la scoperta di fatti riguardanti le informazioni economico-finanziarie sottoposte a revisione contabile, esistenti alla data della relazione di revisione, che avrebbero potuto avere effetti sulla relazione di revisione se il revisore ne fosse stato a conoscenza.

Appendice

Specifiche indicazioni relative alla documentazione della revisione e riferimenti contenuti in altri principi di revisione

Di seguito viene fornito un elenco dei principali paragrafi che contengono indicazioni relative alla documentazione della revisione, contenuti in altri documenti:

- documento n. 240 “ La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio” paragrafi 60, e 104-108;
- documento n. 250 “ Gli effetti connessi alla conformità a leggi e a regolamenti”, paragrafo 25;
- documento n. 260 “Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di governance”, paragrafo 16;
- documento n. 300 “ Pianificazione della revisione contabile del bilancio”, paragrafi 22-26;
- documento n. 315 “ La comprensione dell' impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi”, paragrafi 122 e 123;
- documento n. 330 “Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati ” paragrafo 73;
- documento n. 505 “ Le conferme esterne”, paragrafo 33;
- documento n. 580 “ Le attestazioni della direzione”, paragrafo 10;
- documento n. 600 “ L'utilizzo del lavoro di altri revisori”, paragrafo 13.

COMPOSIZIONE DELLA COMMISSIONE PARITETICA PER LA STATUZIONE DEI PRINCIPI DI REVISIONE CHE HA FORMULATO IL DOCUMENTO

- ** Michelangelo Rondelli - *Presidente*
- ** Pietro Portaluppi - *Vice Presidente*
- * Vittorino Tedde - *Vice Presidente*

- * Gianna Adami
- * Claudio Badalotti
- ** Ezio Bassi
- ** Sebastiano Baudo
- * Riccardo Bauer
- ** Giulio Capiaghi
- * Matteo Caratozzolo
- ** Sergio Cassandrelli
- ** Ulderico Ciarcià
- * Dario Colombo

- ** Giovanni Cossu
- * Fabio Gallassi
- * Gaspare Insaudo
- ** Adolfo Mamoli
- * Gianluca Officio
- * Gianluca Ponzellini
- ** Massimo Pulcini
- ** Maurizio Serafini
- * Roberto Tizzano
- * Ambrogina Zanzi

Delegato del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti:

Leonardo Losi

Delegato del Consiglio Nazionale dei Ragionieri:

Luciano Aldo Ferrari

Segreteria tecnica della Commissione:

Laura Pedicini

Elisa Sartori

- * Componenti nominati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
- ** Componenti nominati dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri

Questo documento è stato approvato all'unanimità dai componenti la Commissione per la Statuizione dei Principi di Revisione e ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 12 settembre ed il 5 settembre 2007.

Il presente documento è stato adottato dalla Consob con delibera n. 16137 del 2 ottobre 2007.