

Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinatore scientifico
Roberto Stanghellini

Coordinatore di redazione
Stefano Zanon

Consiglio di redazione
Giuliana Beschi, Laurenzia Binda,
Paolo Bisi, Elena Fracassi, Alessandro
Pratesi, Carlo Quiri, Luca Reina

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti,
O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni,
A. Bonghi, A. Bortoletto, E. Bozza,
B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi,
G.M. Colombo, C. Corgi, L. Dall'Oca,
C. De Stefanis, S. Dimitri, A. Di Vita,
B. Garbelli, A. Guerra, M.R. Gheido,
P. Lacchini, P. Meneghetti, M. Nicola,
M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta,
C. Pollet, R.A. Rizzi, A. Scaini,
S. Setti, L. Simonelli, L. Sorgato,
M. Taurino, E. Valcarengi,
L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
P. Bisi, Brixia Revisione S.r.l.,
G. Cambria, P. Di Biase, F. Fiameni,
M. Fiameni, A. Pratesi, A. Romano,
A. Scaini, R. Stanghellini,
A. Vianello, S. Zanon

Stampa
Grafica Sette S.r.l.
Via P.G. Piamarta, 61, Bagnolo M. (BS)
Tel. 030-6820600
Sito web: www.seventyseven.biz

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via Bonfiglio, n. 33
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130
P. IVA e C.F. 01392340202
lunedì-venerdì
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30
Sito Web: WWW.RATIO.IT
servizioclienti@gruppocastelli.com

Iscrizione al Registro Operatori
della Comunicazione n. 3575
Autorizzazione del Tribunale
di Mantova n. 2/2007
Periodico mensile,
spedizione in abbonamento postale

Chiuso per la stampa il 19.11.2025

RATIO

Revisori & Sindaci

Periodico dedicato agli organi di controllo delle società e degli enti

Sommario 12/2025

Opinione	- Comunicare è d'obbligo	3
Notizie in breve		4

Revisione legale

Novità	- Nuovo regolamento per la formazione professionale	6
Principi contabili	- Bilanci della fase preliquidatoria	10
Normativa	📎 - Scambio di informazioni tra revisore entrante e uscente	14
	- Documentazione e archiviazione del lavoro di revisione	18
Verifiche	📎 - Identificazione e valutazione di rischi intrinseci e frodi aziendali	24
	📎 - Elementi probativi e procedure di revisione	32
	📎 - Verifiche dei saldi di apertura da parte del revisore	37
ESG	- Revisione degli ESRS	42

Enti locali

Bilancio	- Documento Unico di Programmazione 2026-2028	44
-----------------	---	-----------

DOCUMENTAZIONE E ARCHIVIAZIONE DEL LAVORO DI REVISIONE

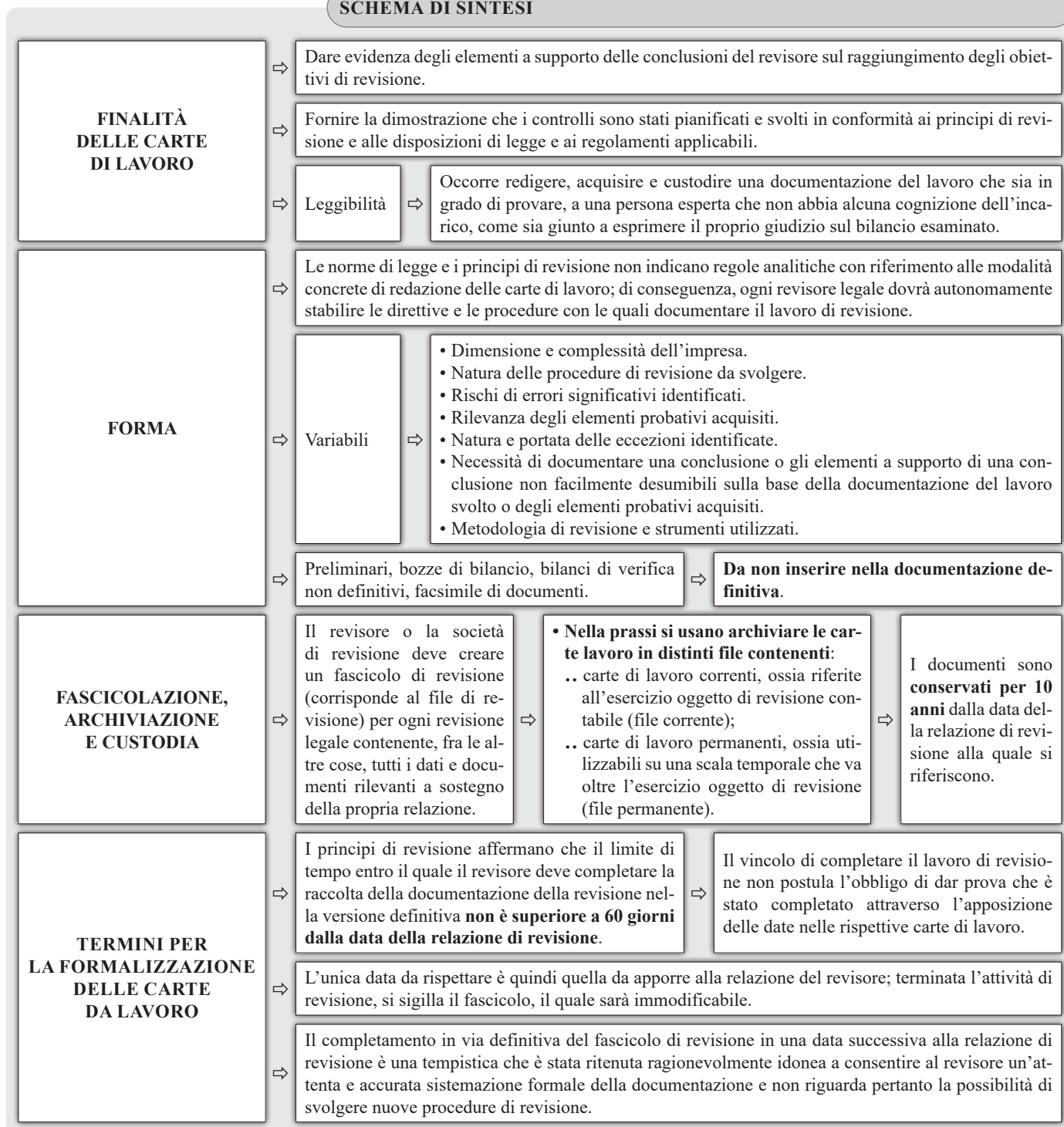
SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- FINALITÀ DELLE CARTE DI LAVORO
- PREDISPOSIZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE
- CUSTODIA DELLE CARTE
- TERMINI PER LA FORMALIZZAZIONE DELLE CARTE

Artt. 10-quater, c. 7 e 20 D.Lgs. 27.01.2010, n. 39 - (ISA Italia) 200 - (ISA Italia) 230 - (ISQM Italia) 1 - Assirevi, documento n. 180/2014 - Circ. Assonime 3.05.2010, n. 3

Il revisore deve ottenere elementi probativi sufficienti e appropriati a supporto del giudizio espresso sul bilancio; di conseguenza, nell'esercizio della propria attività di controllo, il dovrà redigere e conservare la documentazione del lavoro che comprovi come egli è giunto a formarsi il giudizio sul bilancio esaminato. L'appropriata documentazione del lavoro di revisione riveste, infatti, un ruolo fondamentale soprattutto ai fini probatori del lavoro svolto e delle conclusioni a cui è giunto il revisore nella propria relazione.

SCHEMA DI SINTESI



OBIETTIVI DELLA DOCUMENTAZIONE

(ISA Italia) 200, par. 3
(ISA Italia) 230, par. 8

FINALITÀ DELLE CARTE DI LAVORO

- La documentazione del lavoro di revisione deve dare evidenza:
 - .. degli elementi a supporto delle conclusioni del revisore sul raggiungimento degli obiettivi di revisione;
 - .. della pianificazione e dello svolgimento del lavoro in conformità ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamenti applicabili.
- La finalità della revisione contabile è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori del bilancio: per raggiungere tale obiettivo il revisore deve acquisire ogni elemento necessario (evidenze o elementi probativi) a consentirgli di affermare, con ragionevole certezza, che il bilancio è redatto in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo di riferimento.
- **Controllo di qualità**
 - Art. 20
D.Lgs. 39/2010
 - Documentare in modo appropriato il lavoro di revisione è attività fondamentale anche ai fini del controllo di qualità secondo cui gli iscritti nel Registro dei revisori, che non svolgono attività di revisione legale su enti di interesse pubblico (E.I.P.), sono soggetti a controllo di qualità almeno ogni 6 anni (termine ridotto alla metà in caso di revisione di E.I.P.).
- **Rilevanza probatoria**
 - Le carte di lavoro, al di là della loro forma o del supporto cartaceo o elettronico su cui sono archiviate, sono l'unica evidenza dimostrativa del lavoro svolto e del loro contenuto, da cui, anche in forma sintetica, devono evincersi le scelte fatte, i controlli eseguiti e le conclusioni raggiunte.
- È necessario redigere, acquisire e custodire una documentazione del lavoro che sia in grado di provare, a una persona esperta che non abbia alcuna cognizione dell'incarico, come sia giunto a esprimere il proprio giudizio sul bilancio esaminato.
- Le spiegazioni verbali da parte del revisore, infatti, non rappresentano di per sé un ausilio adeguato a comprovare il ruolo svolto o le conclusioni raggiunte, ma possono essere utilizzate per spiegare/chiarire le informazioni contenute nella documentazione della revisione.

PREDISPOSIZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE

FORMA

(ISA Italia) 230, par. 2 e 6, lett. a)

- Le norme di legge e i principi di revisione non indicano regole analitiche con riferimento alle modalità concrete di redazione delle carte di lavoro, così che ogni revisore legale dovrà autonomamente stabilire le direttive e procedure con le quali documentare il lavoro di revisione.
- La documentazione del lavoro comprende tutti i documenti redatti e acquisiti dal revisore a dimostrazione delle informazioni utilizzate, delle procedure svolte e delle informazioni ricevute.
- **Se le grandi società di revisione contabile hanno un loro *format* di carte di lavoro, non esiste un *format* standard valido per tutti e per ogni evenienza in quanto la forma, il contenuto e l'ampiezza della documentazione dipendono da fattori quali:**
 - .. la dimensione e la complessità dell'impresa;
 - .. la natura delle procedure di revisione da svolgere;
 - .. i rischi di errori significativi identificati;
 - .. 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.

PRINCIPIO GENERALE

(ISA Italia) 230

- **Attività**
 - È necessario che un revisore esperto, ma non coinvolto nell'incarico di revisione, dalla lettura delle carte di lavoro, possa comprendere:
 - .. la natura, la tempistica l'estensione delle procedure svolte per uniformarsi ai principi di revisione e alle disposizioni di legge e regolamentari;
 - .. i risultati delle procedure di revisione svolte e gli elementi probativi acquisiti;
 - .. gli aspetti significativi emersi nel corso della revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo, nonché i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni.

NORMATIVA

revisione legale

PRINCIPIO GENERALE
(segue)

(ISA Italia) 230

- **Verifica su documenti incompleti**

• **Non è necessario che il revisore includa nella documentazione della revisione le bozze** superate delle carte di lavoro e i bilanci o le versioni superate di documenti corretti per errore di stampa o di altra natura oppure duplicati di documenti.

• Le carte di lavoro non possono essere conservate in “bozza”, ma alla fine del lavoro devono essere riportate in forma definitiva.

CUSTODIA DELLE CARTE

ADEMPIMENTI

- **Fascicolo**

• Il revisore o la società di revisione deve creare un fascicolo di revisione (corrisponde al file di revisione) per ogni revisione legale contenente, fra le altre cose, tutti i dati e documenti rilevanti a sostegno della propria relazione.

Tali documenti sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono.

- **Applicazioni informatiche**

• La conservazione della documentazione dell’incarico può includere la gestione della custodia, dell’integrità, dell’accessibilità e della recuperabilità dei dati sottostanti e della relativa tecnologia.
• La conservazione della documentazione dell’incarico, peraltro, può comportare l’utilizzo di applicazioni IT.

Una buona prassi è quella di istituire un registro di accesso i fascicoli di revisione dove annotare la persona legittimata ad accedervi; i presidi di sicurezza varieranno a seconda che le carte di lavoro siano archiviate su supporto informatico (password tra i membri del team dell’incarico, *firewall*, copie di backup periodiche) oppure su supporto cartaceo (archiviazione in manuali sottochiave accessibile agli autorizzati).

• L’integrità della documentazione dell’incarico, tuttavia, può essere compromessa qualora venga alterata, integrata o cancellata senza la relativa autorizzazione ovvero se sia perduta o danneggiata in modo permanente.

- **Documentazione significativa**

• È utile acquisire nelle carte di lavoro la documentazione aziendale significativa, evitando di includere tutta la documentazione contabile analizzata che, peraltro, appesantirebbe i file di revisione, senza apportare alcuna modifica pratica.

È indispensabile riportare, nelle carte di lavoro dove sono formalizzati, i test che richiamano la documentazione contabile non inserita nei file di revisione, gli elementi che identificano la stessa con certezza.

- **Organizzazione**

• **Nella prassi si usano archiviare le carte lavoro in distinti file contenenti:**
 .. carte di lavoro correnti, ossia riferite all’esercizio oggetto di revisione contabile (file corrente);
 .. carte di lavoro permanenti, ossia utilizzabili su una scala temporale che va oltre l’esercizio oggetto di revisione (file permanente).
 • Lo scopo è facilitare l’accesso e la reperibilità delle informazioni contenute nelle carte di lavoro; per tale fine è buona prassi inserire nei file della revisione un indice delle carte lavoro.
 • Le carte lavoro devono essere organizzate seguendo un’indicizzazione standard stabilita dal revisore nell’ambito del proprio approccio metodologico. **L’indicizzazione consente, infatti, di identificare:**
 .. e reperire facilmente le carte lavoro nel corso dell’incarico o successivamente alla chiusura dello stesso, consentendo un più agevole riesame delle carte lavoro;
 .. eventuali incongruenze documentali tra le diverse carte lavoro fra di loro richiamate tramite le “*cross-reference*”.
 • È possibile fare riferimento anche alla tassonomia standard delle carte di lavoro da includere nell’archivio permanente, generale e corrente come schematizzata dal CNDCEC.

Tabella

Tassonomia CNDCEC

Tassonomia con carte d'archivio		
Descrizione	Sezioni	Descrizione con index
Crediti verso soci	1	A - Crediti verso soci
Immobilizzazioni immateriali	2	B - Immobilizzazioni immateriali
Immobilizzazioni materiali	3	C - Immobilizzazioni materiali
Immobilizzazioni finanziarie	4	D - Immobilizzazioni finanziarie
Rimanenze	5	E - Rimanenze
Crediti	6	F - Crediti
Attività finanziarie	7	G - Attività finanziarie
Disponibilità liquide	8	H - Disponibilità liquide
Ratei e risconti attivi	9	I - Ratei e risconti attivi
Passivo		
Patrimonio netto	10	L - Patrimonio netto
Fondo rischi e oneri	11	M - Fondo rischi e oneri
Trattamento di fine rapporto	12	N - Trattamento di fine rapporto
Debiti	13	O - Debiti
Ratei e risconti passivi	14	Q - Ratei e risconti passivi
Conto economico		
Conto economico	15	Y - Conto economico

ACCESSIBILITÀ

• Proprietà

Assonime,
circ. 3.05.2010,
n. 3

- L'abrogato libro della revisione rimane(va) di proprietà della società revisionata, mentre le carte di lavoro erano da considerare di proprietà del revisore comportando una sorta di inaccessibilità ai soci, agli amministratori e ai terzi.

• Disponibilità

- Le carte di lavoro possono essere rese disponibili **ai seguenti soggetti**:
 - .. al cliente in relazione ai documenti rilevanti per l'azienda che non pregiudicano la validità del lavoro svolto;
 - .. al revisore successivo;
 - .. all'Autorità Giudiziaria in base alle norme di legge;
 - .. al consulente della società ovvero ai componenti del Collegio Sindacale non incaricati della revisione legale dopo che il revisore ne abbia valutato la necessità e previa autorizzazione scritta dell'azienda.

- Per i componenti del collegio sindacale l'accessibilità, in termini di obbligo di informativa, matura per l'intero periodo dell'incarico.

- È assente qualsiasi obbligo giuridico di mettere a disposizione di soggetti terzi le carte di lavoro che sono e restano di proprietà del revisore (**Assirevi, documento n. 180/2014**).

TERMINI PER LA FORMALIZZAZIONE DELLE CARTE

**CHIUSURA
DEL FASCICOLO**

(ISA Italia) 230, par. 15
Art. 10-quater; c. 7 D.Lgs. 39/2010
(ISQC Italia) 1, par. 46

- Il fascicolo di revisione è chiuso **entro 60 giorni** dalla data in cui viene sottoscritta la relazione di revisione.
 - Considerata l'ampiezza e complessità della documentazione che correde l'attività di revisione, e valutando che un'importante parte della stessa è ottenuta proprio nelle fasi conclusive del lavoro, il revisore potrebbe non riuscire a completare in modo appropriato la formalizzazione delle carte di lavoro nei tempi previsti per l'espressione del suo giudizio.
 - Le carte di lavoro devono essere predisposte in modo tempestivo, ma non esiste un termine rigido e prefissato e, come per altri aspetti della revisione, vale la regola del comportamento professionale/buonsenso.
 - Per tale motivo che i principi di revisione richiedono la "tempestiva" formalizzazione della documentazione consentendo al revisore di finalizzare le sue carte di lavoro **entro i 60 giorni successivi alla data della relazione di revisione.**
 - **Modifiche**
 - 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.
 - Qualora il revisore ravvisi la necessità di modificare la documentazione della revisione esistente o di aggiungere nuova documentazione successivamente al completamento del file, indipendentemente dalla natura e dalle modifiche o dalle aggiunte da portare, deve documentare:
 - .. le specifiche ragioni che hanno reso necessario apportare modifiche o aggiunte;
 - .. quando e da chi tali modifiche o aggiunte sono state effettuate e riesaminate.
 - **Limiti agli interventi sulla documentazione**
 - **Nell'arco temporale sopra indicato il revisore potrà:**
 - .. cancellare o eliminare la documentazione superata;
 - .. catalogare le carte di lavoro, riordinandole o collegandole tra loro tramite rinvii;
 - .. completare e firmare le *check-list* relative alla raccolta delle carte di lavoro e alla loro predisposizione in forma finale;
 - .. documentare gli elementi probativi acquisiti e già esaminati e condivisi, ove applicabile, con il team di revisione prima della data della relazione di revisione.
- Esempio (ISA Italia) 230, par. 24**

La circostanza che 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 nel miglior modo possibile la documentazione esistente a seguito di commenti ricevuti nel corso delle ispezioni svolte nell'ambito del monitoraggio da soggetti interni o esterni.
- Al contrario, il revisore non potrà eseguire nuove procedure di revisione o modificare le conclusioni raggiunte.

REVISIONE DEGLI ESRS

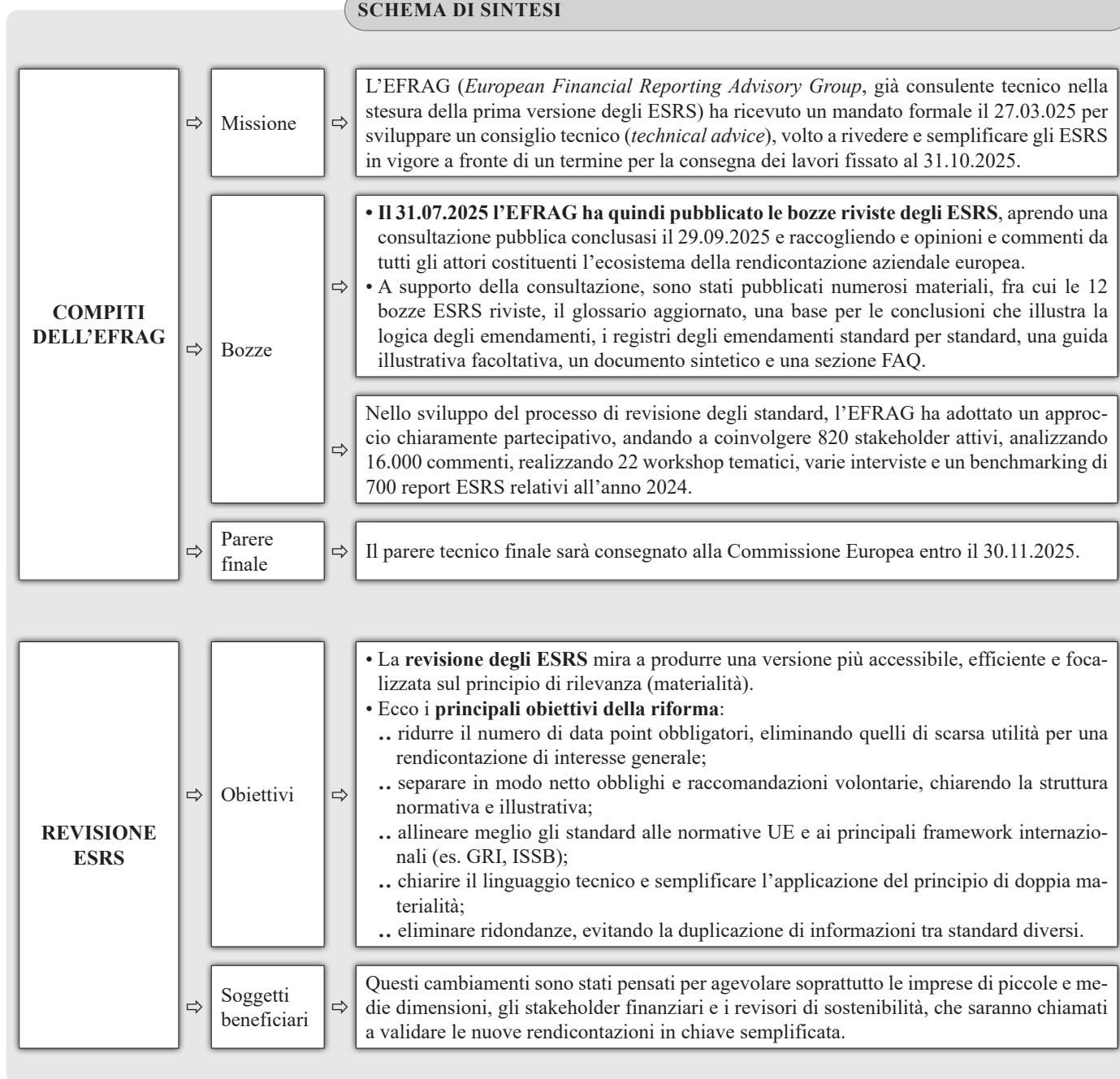
Direttiva (UE) 14.04.2025, n. 794

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

A poco più di un anno dalla loro entrata in vigore (1.01.2024), gli ESRS - European Sustainability Reporting Standards - sono già oggetto di una significativa operazione di revisione. L'iniziativa si colloca all'interno delle misure annunciate dalla Commissione Europea nel contesto del Pacchetto Omnibus I (26.02.2025), che mira a una significativa semplificazione della normativa ESG europea, senza rinunciare alla trasparenza e alla coerenza con il Green Deal. La Commissione, pur continuando a considerare la sostenibilità d'impresa come un obiettivo strategico irrinunciabile, ha preso atto della circostanza che l'eccessiva complessità tecnico-normativa freni l'adozione di un sistema di rendicontazione efficace ed efficiente e impedisca la generazione di informazioni ESG di qualità.

SCHEMA DI SINTESI



APPROFONDIMENTI

CONSEGUENZE
PER I REVISORI
DI SOSTENIBILITÀ

- **Opportunità**
 - Per i revisori di sostenibilità la revisione degli ESRS rappresenta un'opportunità e una responsabilità a fronte delle seguenti considerazioni:
 - .. **le verifiche ESG si spostano** sempre più da un controllo formale a una valutazione sostanziale della rilevanza e affidabilità delle informazioni;
 - .. **la conoscenza degli standard e la capacità di saperli leggere** con un approccio critico e strategico sono irrinunciabili e impattano sul grado di effettiva utilità della rendicontazione in termini gestionali;
 - .. **l'interazione tra revisione contabile e sostenibilità**, anche in presenza di standard volontari (come lo standard VSME) si fa sempre più evidente e irrinunciabile.
- **Formazione**
 - Nei prossimi mesi la formazione professionale e l'aggiornamento continuo saranno essenziali per chi vorrà operare (o continuare a operare) come revisore della sostenibilità, figura ormai formalizzata in Italia con l'Albo MEF e i criteri definiti dal D.M. 19.02.2025.

PRINCIPI ESRS

- **Novità**
 - Entro il 31.12.2025 saranno pubblicati i nuovi principi europei di rendicontazione, trovando un'immediata applicazione da parte dei c.d. EIP (Enti di Interesse Pubblico, che già hanno rendicontato il 2024 applicando gli ESRS nella loro versione originaria) e attendendo il 2028 per tutte quelle grandi imprese che in tale anno saranno chiamate a rendicontare il 2027 (differimento biennale introdotto dalla Direttiva Europea 14.04.2025, n. 794, già recepita nel nostro ordinamento con la [L. 8.08.2025, n. 118](#)).
- **Soggetti destinatari**
 - Successivamente dovrà essere verificata la conferma normativa del proposto incremento del parametro dimensionale da 250 a 1.000 dipendenti previsto nel Pacchetto Omnibus, riducendo le migliaia di imprese attualmente obbligate a rendicontare a poche centinaia.
- **Punti fermi**
 - Anche laddove l'imminente semplificazione della rendicontazione di sostenibilità dovesse essere accompagnata da un drastico ridimensionamento del numero delle imprese obbligate, la **validità delle seguenti considerazioni permane**:
 - .. la regolamentazione della sostenibilità (e della sua rendicontazione) sarà tutt'altro che definitiva, anche dopo la completa attuazione delle proposte contenute nel Pacchetto Omnibus;
 - .. l'attenzione del mondo finanziario e delle filiere ai temi ESG è crescente, come lo è pure quella rivolta alla rendicontazione su base volontaria (e allo standard VSME, la cui divulgazione è stata peraltro incoraggiata dalla stessa Commissione UE con Raccomandazione del 30.07.2025);
 - .. l'attestazione di conformità rilasciata da un terzo competente e indipendente, quale il revisore di sostenibilità, accresce per gli stakeholder il livello di affidabilità della reportistica ESG, oggi e in futuro.