LA REVISIONE DELL'OIC 34 E LE IMPLICAZIONI SULLA REVISIONE DEI NUOVI INCARICHI NELLE «NANO IMPRESE»

Fabrizio Bava

Professore Ordinario in economia aziendale, Università di Torino

Dottore Commercialista e Revisore legale

ANC Biella, 13 novembre 2023

SOMMARIO

- Le novità dell'OIC 34
- La revisione dei ricavi
- Casi operativi e implicazioni sulla revisione
- I nuovi incarichi nelle nano imprese
- Le implicazioni del primo anno di revisione sulla pianificazione
- L'analisi comparativa e la valutazione dei rischi
- Le implicazioni sulla revisione delle rimanenze e sulla relazione al bilancio

Iter di approvazione dell'attuale versione

Parallelamente a quanto già fatto dallo IASB con l'introduzione del IFRS15 nel 2018, nell'ambito della revisione dei principi contabili nazionali (2016) più parti hanno sollevato perplessità circa il set di principi contabili per la rappresentazione dei ricavi.

Da tali segnalazioni scaturì nel 2017 un Survey promosso dall'OIC con l'obiettivo di raccogliere input su i principali dubbi applicativi.

In particolare le principali perplessità riguardavano:

- la contabilizzazione di vendite di beni di servizi la cui prestazione avviene nell'esercizio successivo alla consegna del bene a fronte di un unico corrispettivo contrattuale;
- la contabilizzazione del diritto di reso, di riscatto, dei premi e degli sconti;
- le problematiche concernenti il trasferimento dei rischi in ipotesi differenti rispetto a quelle disciplinate dall'OIC 15.

Iter di approvazione dell'attuale versione

Il 12 febbraio 2019, l'OIC pubblico un *discussion paper*, ossia un documento volto a raccogliere contributi su tematiche contabili di portata generale. Tale documento che aveva una finalità meramente consultive portò nel 2021 alla pubblicazione del principio contabile ucci 34 in bozza.

Da tale bozza, dopo l'approvazione avvenuta nell'ottobre 2022, si è giunti alla sua ufficiale pubblicazione in aprile 2023. Si segnala che la sua entrata in vigore e prevista dal **1 gennaio 2024.**

La sua prossima adozione, richiede che le imprese, già in questi mesi, verifichino le attuali prassi contabili nella rilevazione dei loro ricavi. Per molte imprese questa «novità» non comporterà variazioni nel trattamento contabile rispetto al passato, ma per altre potrebbe essere necessario una rivisitazione dei contratti o dell'approccio contabile da seguire.

Voci di bilancio interessate

Il principio contabile ha l'obiettivo di disciplinare:

- i criteri e le logiche di rilevazione valutazione dei ricavi;
- l'informativa che deve essere presentata in nota integrativa.

Nella sua prima formulazione in bozza il principio dichiarava il solo interesse alle transazioni che comportavano una rilevazione dei ricavi nella voce A1 di conto economico.

Nella sua formulazione definitiva il principio abbraccia tutte le transazioni che comportano l'iscrizione di ricavi derivanti sia dalla **vendita di beni** che dalla **vendita di prestazioni di servizi** indipendentemente dalla loro classificazione nella **voce A1 o A5** di conto economico.

A differenza di quanto disciplinato nel principio contabile internazionale IFRS15 non rientrano nel presente principio i ricavi derivanti dai **lavori in corso su ordinazione** che rimangono disciplinati dall'OIC 23.

Risultano inoltre **esclusi** i ricavi derivanti dalle **cessioni di azienda**, **affitti attivi**, **ristorni** e **compravendite**.

Definizioni per la corretta comprensione del principio

Di seguito si riportano le definizioni proposte dal principio contabile dal paragrafo 4 al paragrafo 6.

Cliente: colui che ha stipulato il contratto con la società per ottenere, in cambio di un corrispettivo, beni o servizi.

Prezzo complessivo del contratto: l'importo del corrispettivo contrattualmente previsto per i beni o servizi che saranno trasferiti al cliente. Nella determinazione del prezzo complessivo la società tiene conto di tutti i corrispettivi variabili previsti dal contratto.

Corrispettivo variabile: importo che la società stima di dover considerare per la corretta determinazione del prezzo complessivo del contratto. Costituiscono corrispettivo variabile: incentivi, premi di risultato, sconti (diversi da quelli incondizionati indicati in fattura), abbuoni, penalità, resi.

Transazioni che non hanno finalità di compravendita: operazioni effettuate per procurarsi la disponibilità di un bene di analoghe caratteristiche senza l'obiettivo di conseguire un ricavo.

Premessa

Il principio contabile OIC 34, dopo aver dichiarato le sue finalità, l'ambito di applicazione e aver fornito le principali definizioni, entra nel merito circa alcune valutazioni preliminari antecedenti la definizione del corretto momento di rilevazione dei ricavi.

In particolare tali aspetti sono di seguito elencati:

- raggruppamento di contratti;
- prezzo complessivo del contratto;
- corrispettivi variabili;
- identificazione unità elementare di contabilizzazione;
- allocazione del prezzo.

La loro analisi, e l'eventuale loro applicazione, è fondamentale per la corretta rappresentazione delle transazioni che producono ricavi in bilancio.

GLI STEP

LE FASI PER L'APPLICAZIONE DELL'OIC 34

- raggruppamento di contratti (eventuale - da verificare solo se ci sono più contratti)

1. prezzo complessivo del contratto (include i corrispettivi variabili)
2. identificazione unità elementare di contabilizzazione
3. allocazione del prezzo
4. Individuazione della competenza

Raggruppamento di contratti

I contratti di vendita, e pertanto i ricavi che ne derivano, devono essere rappresentati in funzione della loro sostanza economica e non in base alla forma giuridica che le parti gli hanno attribuito. A tal riguardo il principio contabile prevede la possibilità di raggruppare (accorpare) più contratti quando si verificano le seguenti condizioni:

1. sono negoziati simultaneamente con lo stesso cliente;
2. si verifica una delle seguenti situazioni:
    a. il gruppo di contratti e negoziato in maniera congiunta con un unico obiettivo commerciale;
    b. il prezzo del contratto dipende dai prezzi e dalle condizioni economiche di altri contratti.

In questo caso un insieme di più contratti deve essere contabilmente trattato come un singolo contratto.

Tale analisi deve essere fatta per evitare comportamenti opportunistici con la finalità di anticipare o posticipare la rilevazione dei ricavi.

Es.
Sottoscrizione con la medesima controparte (cliente) di più contratti simultaneamente.

Prezzo complessivo

Il prezzo complessivo del contratto si intende il corrispettivo contrattualmente previsto per i beni di servizi che saranno trasferiti al cliente. Tale valore deve essere pertanto **desunto dalla lettura dei contratto** in quanto deve essere desumibile dalle **clausole contrattuali**.

Il prezzo complessivo però potrebbe **non essere immediatamente riscontrabile** nel contratto e potrebbero essere presenti elementi di variabilità. Per questi ultimi si rimanda al punto di seguito analizzato.

Per la determinazione del prezzo complessivo si deve però tenere conto sia dei **termini di pagamento**, che di eventuali **importi dovuti al cliente** che possono essere considerati a titolo di sconto. Si faccia però attenzione che eventuali somme dovute al cliente per prestazioni ricevute, anche se previste nel medesimo contratto, devono essere rilevate come costi.

Prezzo complessivo

Esempio di importo dovuto al cliente assimilabile a uno sconto
La società Alfa stipula un contratto con un cliente che prevede la consegna di merce per euro 200.000. Al cliente viene riconosciuto un importo inziale pari a euro 10.000 in quanto per la successiva vendita dei prodotti dovrà aggiornare il suo software gestionale e il sito internet.

In questa specifica situazione tale importo deve essere assimilabile a uno sconto, le scritture risulteranno pertanto la seguenti.

		Ricavi di vendita	a	Debito vs. cliente			10.000,00
		Credito vs. clienti	a	Ricavi di vendita			200.000,00

Corrispettivi variabili

I corrispettivi variabili dipendono dal **verificarsi di eventi inc**erti che possono comportare un **incremento** o un **decremento** del corrispettivo.

In ottemperanza al principio di prudenza, il principio contabile OIC 34 prevede un **trattamento differente** (non specularità) a seconda che il corrispettivo sia aggiuntivo oppure vi sia una riduzione del prezzo.

Corrispettivi variabili incrementativi pertanto possono essere rilevati solo quando ragionevolmente certi. Tale valutazione verte sull'esperienza storica dell'azienda, su elementi contrattuali e su dati previsionali. Esempi di tali corrispettivi sono eventuali incentivi o premi di risultato.

Corrispettivi variabili decrementativi devono essere contabilizzati in riduzione dei ricavi in base alla migliore stima tenendo in considerazione esperienza storica e le elaborazioni statistiche. La migliore stima può basarsi su una media ponderata dei possibili importi del corrispettivo, oppure in caso di due soli risultati possibili, dell'importo più probabile.

Corrispettivi variabili

Es1
La società ABC S.p.A. vende autovetture per Euro 20.000 ciascuna. Se il cliente acquista almeno 100 autovetture, ha diritto ad ottenere altresì un'ulteriore autovettura a titolo gratuito. La società ABC S.p.A. ritiene altamente probabile che il cliente acquisti 100 autovetture, pertanto è ragionevole ritenere necessario considerare il premio di quantità ai fini dell'OIC 34. Generalmente, l'ulteriore autovettura è consegnata durante l'esercizio successivo (per semplicità, si tralasci l'effetto dell'imposta sul valore aggiunto).

		Credito vs. clienti	a	Ricavi di vendita		2.000.000,00	

Il ricavo di Euro 2.000.000 è da attribuirsi alla vendita di 101 autovetture, pertanto il ricavo unitario è pari a 2.000.000 / 101 autovetture = 19.801,98.
Poiché tale autovettura verrà ceduta l'esercizio successivo, è necessario procedere iscrivendo una passività per premi da liquidare, come presentato di seguito.

		Ricavi di vendita	a	Pass. per premi da liquidare		15.000,00	

Pertanto, ne consegue che i ricavi da iscrivere per l'anno corrente sono pari ad Euro 1.980.198,02.

Identificazione delle unità elementare di contabilizzazione

Si tratta di uno degli aspetti più importanti in ragione dell'**analisi sostanziale** dei contratti alla base dell'iscrizione dei ricavi.

Un unico contratto di vendita infatti potrebbe generare **più diritti e obbligazioni** che richiedono una **contabilizzazione separata**.

Ad esempio, in caso di cessione di beni con annessi servizi. Risulta evidente come la competenza di tali poste segua logiche differenti e pertanto richieda una loro contabilizzazione separata.

Es. 1
Una casa automobilistica vende le proprie auto garantendo la copertura per 4 anni dei servizi di manutenzione ordinaria periodica. Si tratta pertanto di una cessione di bene, la macchina, ma anche di servizio, la manutenzione. Risulta quindi necessario il perseguimento di una contabilizzazione separata, dopo aver effettuato una specifica allocazione del prezzo complessivo del contratto tra le due unità elementari.

Identificazione delle unità elementare di contabilizzazione

Es. 2
Le garanzie obbligatorie, cosiddette ex legge, non costituiscono un'unità elementare di contabilizzazione. Ciò si deve al fatto che la società sostiene obbligatoriamente un onere senza che vi sia previsto alcun servizio aggiuntivo. Ne consegue che tali garanzie siano contabilizzate come fondi rischi e oneri ai sensi dell'OIC 31.

Una società operante nel settore della domotica cede a un cliente 1.000 unità di prodotto a un prezzo pari a euro 100. Il costo unitario di ciascun bene è di euro 70. Per legge è costretto a concedere al cliente la possibilità di assistenza gratuita per i primi due anni successivi alla vendita. Tale contratto prevede una sola unità elementare. La società valuta il rischio di assistenza sul 15% dei prodotti con un costo complessivo stimato in euro 9.000.

Rilevazioni contabili sono le seguenti:

		Credito vs. clienti	a	Ricavi di vendita			1.000.000,00
		Accantonamento per rip.	a	Fondo oneri			9.000,00

Identificazione delle unità elementare di contabilizzazione

Eccezione 1 – Servizi integrati e interdipendenti

Il paragrafo 17 del principio contabile prevede delle eccezioni separazione delle unità elementari di contabilizzazione.

In particolare **non** possono essere trattate come **singole unità elementari** di contabilizzazione i beni e servizi **integrati** o **interdipendenti** tra di loro.

Es.1
In un contratto si prevede la vendita di un impianto, ma la società indica anche distintamente il corrispettivo per la sua installazione, servizio senza il quale l'impianto non può essere utilizzato. In questa situazione va rilevato che il momento in cui vi è il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici rimane il termine dell'istallazione, a prescindere dalla consegna dell'impianto.

Identificazione delle unità elementare di contabilizzazione

Eccezione 2 – Premi e programmi fedeltà
Se un'impresa decide di porre in essere un **programma fedeltà**, oppure definisce dei **premi** da riconoscere ai propri clienti in funzione di specifici risultati raggiunti, bisogna, secondo l'OIC 34, capire se i premi previsti **rientrano o meno nell'attività caratteristica** della società.

Premio fuori da attività caratteristica: tale premio non può essere trattato separatamente. In questo caso il costo che la società stima di andare a sostenere per la corresponsione del premio e da rilevarsi a fondo oneri e non a rettifica dei ricavi.

Premio relativo all'attività caratteristica: la parte di denaro incassata non può essere totalmente rilevata come ricavo, ma la parte relativa alla copertura del valore dei premi può essere accantonata a fondo oneri, come illustrato in un esempio contenuto direttamente all'interno del principio contabile.

Identificazione delle unità elementare di contabilizzazione

Es. 1

Un tour operator concede ai propri clienti la possibilità di ottenere premi che consistono in vacanze gratis al raggiungimento di specifici risultati di vendite.
Durante l'esercizio la società stima di dover riconoscere euro 100.000 a favore della propria clientela.

Di seguito sono riportate le scritture contabili:

		Credito vs. clienti	a	Ricavi di vendita		1.000.000,00
		Ricavi di vendita	a	Fondo oneri x op. a premi		100.000,00

Se nell'anno successivo le previsioni risulteranno corrette la società rileverà:

		Fondo oneri x op. a premi	a	Ricavi di vendita		100.000,00

Identificazione delle unità elementare di contabilizzazione

Es. 2

Una nota catena di distributori di carburante prevede un concorso punti nel quale i clienti, superato un certo volume di acquisti, ottengono un weekend gratis in una catena alberghiera convenzionata. La società stima a fine anno con costo per tali pernottamenti pari a euro 300.000. Di seguito si propongono le scritture contabili.

	Credito verso clienti	a	Ricavi di vendita			10.000.000,00
	Accantonamento	a	Fondo oneri x op. a premi			300.000,00

Il fondo sarà poi utilizzato nel momento in cui i clienti eserciteranno il loro diritto.

Identificazione delle unità elementare di contabilizzazione

Eccezione 3 – Operazioni con competenza nel medesimo esercizio
Al fine di evitare inutili **costi amministrativi**, non giustificati da effettivi benefici informativi, l'OIC 34 prevede che possano non essere trattate separatamente le unità elementari di contabilizzazione previste nel contratto, ma che producono effetto nello stesso esercizio.

Es. 1
In caso di cessione di un macchinario con annesso servizio di installazione, se la consegna del macchinario avviene nell'esercizio, ma anche l'istallazione è completata nell'esercizio la società può decidere di non separarle contabilmente.

Eccezione 4 – Effetti in rilevanti nelle imprese di minori dimensioni

In caso si ritenga che la scomposizione in unità elementari di contabilizzazione di un singolo contratto comporti **effetti rilevanti**, per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata e per le **micro imprese** è possibile non procedere a tale scomposizione.

Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione e allocazione del prezzo

Al fine di una loro corretta contabilizzazione, tutte le unità elementari di contabilizzazione devono essere correttamente valorizzate attraverso l'**allocazione** di parte del prezzo complessivo del contratto.

La formula per l'effettuazione di tale allocazione è la seguente

$$\frac{Prezzo\ di\ vendita\ della\ singola\ unità}{Sommatoria\ dei\ prezzi\ di\ vendita\ delle\ unità\ previste\ a\ contratto}$$

Tali valori devono essere considerati al netto degli **sconti normalmente applicati**.

A livello generale bisogna far riferimento al **listino prezzi**.
Se però il valore delle singole unità di contabilizzazione è desumibile all'interno del contratto, e non si discosta significativamente dai prezzi di listino, allora può essere preso a riferimento quest'ultimo. Se invece lo scostamento è significativo, al fine di evitare comportamenti opportunistici, si deve procedere ad un'allocazione secondo i prezzi di listino.

Se invece, come spesso accade, **la società non esponga in contratto il dettaglio dei prezzi** in questo caso l'utilizzo del listino è inevitabile.

Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione e allocazione del prezzo

Può anche succedere che non sia identificabile un prezzo di riferimento, in tal caso la società può effettuare una sua stima ricorrendo a uno dei seguenti metodi:

Metodo della valutazione dei prezzi di mercato: il prezzo viene stimato in base ai prezzi applicati nel mercato di riferimento. E' necessario verificare che i prezzi desunti sul mercato facciano riferimento a beni e servizi similari e comparabili.

Metodo dei costi attesi più margine: il prezzo è stimato sulla base dei costi necessari per adempiere al contratto aggiungendo un margine che possa ritenersi adeguato.

Metodo residuale: il prezzo è stimato a sé stante in misura pari alla differenza tra il prezzo complessivo del contratto e la somma dei prezzi delle unità di vendita determinabili inclusi nel contratto.

A livello residuale qualora non si riesca a stimare in modo attendibile il prezzo di vendita delle unità elementari, si può prendere a riferimento il costo sostenuto.

Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione e allocazione del prezzo

Es. 1
La società ABC S.p.A. propone ai propri clienti la stipulazione di un contratto per l'ottenimento di un telefono cellulare e il servizio di telefonia. Il contratto è stato stipulato il 1 gennaio dell'Anno 1 e il prezzo del dispositivo mobile è pari ad euro 200, mentre il servizio della durata di 2 anni, è venduto a euro 40 ogni mese.
La vendita separata dei servizi vede dei prezzi a sé stanti pari ad Euro 400 per il telefono cellulare ed Euro 35 mensili per il servizio.
La seguente tabella corrisponde a una schematizzazione delle opzioni disponibili.

CONTRATTO		PREZZI A SÉ STANTI	
Telefono cellulare	200	**Telefono cellulare**	400
Servizio di telefonia	40	**Servizio di telefonia**	35
Periodo del contratto	24 mesi	**Periodo del contratto**	24 mesi
Totale spesa	200 + 960 = **1.160**	**Totale spesa**	400 + 840 = **1.240**

Ai sensi dell'OIC 34 è necessario allocare il ricavo di vendita sulla base dei prezzi a sé stanti. Dunque, è necessario procedere come presentato successivamente:

Prezzo a sé stante, vendita del telefono cellulare	400,00	32,3%
Prezzo a sé stante, vendita del servizio di telefonia	840,00	67,7%
Totale	**1.240,00**	**100%**

Valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione e allocazione del prezzo

Allocazione del prezzo di Euro 1.160,00:

Vendita del telefono cellulare	32,3%	**374,19**
Vendita del servizio di telefonia	67,7%	**785,81**
Totale	**100%**	**1.160**

Conseguentemente, i ricavi da iscrivere in conto economico nell'Anno 1, complessivamente pari ad Euro 767,09 saranno così suddivisi:

Ricavi derivanti dalla vendita del telefono cellulare: Euro 374,19 anziché 200;
Ricavi derivanti dalla vendita del servizio mobile: Euro 392,90 anziché 480 (ricavo annuale, dato che il contratto è biennale).

La rilevazione dei ricavi per vendita di beni

Dopo aver determinato il valore delle singole unità elementare di contabilizzazione è necessario individuare il momento esatto in cui il ricavo deve essere iscritto secondo il principio di competenza.

Tale momento e definito differentemente a seconda che il ricavo sia prodotto a seguito di vendita di beni o di prestazioni di servizi.

A livello generale i ricavi devono comunque essere rilevati quando sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:

- avviene il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici;
- l'ammontare dei ricavi è determinabile in modo attendibile.

Il passaggio dei rischi e benefici può generare problematiche in quanto non necessariamente avviene al momento della consegna o della spedizione, ma dipende dalle specifiche condizioni che **dovrebbero** essere previste (**e formalizzate**) all'interno del contratto (es. incoterms).

La rilevazione dei ricavi per vendita di beni

Rischi

Si basa su osservazioni sia **quantitative,** che **qualitative**. Tra le condizioni qualitative vi sono le **clausole contrattuali**, mentre tra quelle quantitative ci si può basare sui dati statistici emersi dall'**esperienza storica** dell'impresa. Un elenco non è stato fornito in quanto spetta alle singole realtà valutare quali sono i rischi nei quali si incorre.

Benefici

- L'uso del bene per la produzione di altri beni o per la prestazione di servizi;
- l'uso del bene per aumentare il valore di altri beni;
- l'uso del bene per estinguere passività o ridurre oneri;
- la vendita lo scambio di beni.

Di seguito sono analizzate alcune casistiche particolarmente delicate nella definizione del passaggio dei rischi e dei benefici.

La rilevazione dei ricavi per vendita di beni

Vendita con diritto di reso

Si tratta del diritto del cliente di restituire un bene funzionante a fronte del rimborso dell'importo pagato.

Se il venditore è ragionevolmente certo, in base alla propria esperienza storica, che il cliente non restituirà il bene, potrà procedere con l'iscrizione del ricavo pieno.

Qualora invece si riesca determinare il valore dei resi, le scritture sono le seguenti:

		Credito verso clienti	a	Ricavi di vendita			
		Ricavi di vendita	a	Fondo oneri per resi			

All'atto della restituzione, la scrittura sarà la seguente:

		Fondo oneri per resi	a	Banca c/c			

La rilevazione dei ricavi per vendita di beni

Vendita con diritto di reso

Si presti però attenzione che qualora la società effettui una vendita con reso occorre considerare che la merce consegnata e nelle mani dei clienti in realtà rientra nelle nostre rimanenze di magazzino (presso terzi).

Sarà quindi necessario effettuare l'ulteriore scrittura contabile:

		Rimanenze	a	Variazione rimanenze			

Il valore di tale rimanenze rispetta i normali dettami valutativi e quindi sarà basato sul minore tra il costo d'acquisto o di produzione e il suo valore di mercato. Con tale rilevazione si elimina il margine prodotto dalla merce che si stima verrà restituita.

Bilancio abbreviato e micro imprese: queste imprese possono **non iscrivere l'attività per resi in magazzino, ma rettificare i ricavi per un importo solamente pari al margine**.

La rilevazione dei ricavi per vendita di beni

Vendita con obbligo di riacquisto

Si tratta di una cessione che prevede nel contratto l'obbligo in capo al venditore, dopo un periodo più o meno lungo, di **riacquistare** i beni venduti.

In questo caso non è possibile rilevare il ricavo di vendita in quanto non si trasferiscono i rischi e benefici. Il trasferimento della proprietà infatti risulta solo **temporaneo**.

Ai fini della corretta contabilizzazione l'OIC 34, in appendice, specifica come tale rilevazione sia differente a seconda che il prezzo di vendita sia **inferiore** o **superiore al prezzo di riacquisto**.

Qualora il valore di riacquisto sia di importo **superiore** al prezzo di vendita, tale differenza è da imputare a conto economico come onere finanziario (si tratta di un sostanziale finanziamento) con la seguente rilevazione contabile:

		diversi Banca c/c Onere finanziario	a	Debito verso soc. acquirente		

La rilevazione dei ricavi per vendita di beni

Vendita per conto terzi

Rilevazione dei ricavi e inoltre influenzato dal ruolo rivestito dalla società nell'effettuazione della vendita, in particolare si può distinguere il caso in cui l'impresa agisca **in conto proprio** o **per conto terzi**, in qualità di **agente**.

In conto proprio: il ricavo lordo è scritto nella voce A1 di conto economico, mentre i costi di acquisto sono rilevati nella voce B6 di conto economico.

In conto terzi: il ricavo rilevato deve essere limitato alla commissione ricevuta, in base alla provvigione sull'operazione.

La valutazione circa ruolo può essere effettuata sui seguenti elementi:
- responsabilità di fornire i beni servizi al cliente;
- rischio di magazzino;
- potere discrezionale nel decidere il prezzo di vendita.

La rilevazione dei ricavi per servizi

Nella definizione del momento di iscrizione dei ricavi per prestazioni di servizi, lo standard setter nazionale ha tenuto conto di quanto già disposto per i lavori in corso su ordinazione OIC 23.

In particolare i servizi possono essere rilevati:
- sulla base dello stato avanzamento lavori;
- al momento del completamento della prestazione.

Lo **stato avanzamento lavori** può essere la base di calcolo nella rilevazione del ricavo quando:
- l'accordo tra le parti prevede il diritto al corrispettivo via via che la prestazione eseguita;
- l'ammontare dei ricavi di competenza e misurabile in modo attendibile.

In particolare la percentuale di completamento può essere adottata:
1. se esiste un contratto vincolante che ne definisca il diritto al corrispettivo;
2. se il diritto al corrispettivo matura con ragionevole certezza via via che i lavori sono eseguiti;
3. se non vi sono situazioni di incertezza tali da rendere dubbia la capacità dei contraenti a far fronte alle proprie obbligazioni;
4. se il risultato di commessa può essere attendibilmente misurato

La rilevazione dei ricavi per servizi

Metodo della prestazione completata

Se la doppia condizione prevista per lo stato avanzamento lavori non è rispettata, il ricavo deve essere rilevato solo al momento in cui la prestazione è terminata. Occorrerà quindi attendere la conclusione del servizio per poter rilevare il ricavo.

Differenza tra prestazioni di servizi e commesse

Spesso tale distinzione potrebbe non essere così agevole. Va comunque tenuto presente che le commesse sono generalmente servizi non «in serie», eseguiti sulla base di specifiche richieste tecniche del committente. Sotto il profilo contabile però è necessario poter distinguere tra le due fattispecie in quanto sono le prestazioni di servizi comporteranno l'iscrizione di un ricavo nella voce A1 di conto economico, mentre le commesse come noto utilizzano la variazione rimanenze per imputare a conto economico la parte di margine di competenza.

La rilevazione dei ricavi per servizi

Metodo della prestazione completata

Se la doppia condizione prevista per lo stato avanzamento lavori non è rispettata, il ricavo deve essere rilevato solo al momento in cui la prestazione è terminata. Occorrerà quindi attendere la conclusione del servizio per poter rilevare il ricavo.

Differenza tra prestazioni di servizi e commesse

Spesso tale distinzione potrebbe non essere così agevole. Va comunque tenuto presente che le commesse sono generalmente servizi non «in serie», eseguiti sulla base di specifiche richieste tecniche del committente. Sotto il profilo contabile però è necessario poter distinguere tra le due fattispecie in quanto sono le prestazioni di servizi comporteranno l'iscrizione di un ricavo nella voce A1 di conto economico, mentre le commesse come noto utilizzano la variazione rimanenze per imputare a conto economico la parte di margine di competenza.

L'ATTIVITÀ DEL REVISORE

- Focus sui contratti al fine di comprendere la sostanza e la corretta applicazione dell'OIC 34
- Attenzione alla valutazione della rilevanza
- Attenzione alla corretta impostazione dei processi di stima
- Verificare la correttezza delle stime
- Rischio maggiore al primo anno di applicazione del nuovo principio contabile

I NUOVI INCARICHI NELLE NANO IMPRESE

PECULIARITÀ DELLE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI

LA REVISIONE LEGALE NELLE "NANO-IMPRESE"
Riflessioni e strumenti operativi

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 200.A64	Al fine di specificare le ulteriori considerazioni per la revisione contabile delle imprese di dimensioni minori, l'espressione "impresa di dimensioni minori" si riferisce ad un'impresa che generalmente possiede caratteristiche qualitative quali: a) la concentrazione della proprietà e della direzione in un numero limitato di soggetti (spesso un singolo soggetto – può trattarsi di una persona fisica o di un'altra impresa che possiede l'impresa di dimensioni minori purché il proprietario presenti le relative caratteristiche qualitative); b) una o più delle seguenti caratteristiche: i) operazioni semplici e lineari; ii) semplicità delle registrazioni contabili; iii) un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell'ambito delle singole linee di attività; iv) un numero limitato di controlli interni; v) un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli; ovvero vi) un numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni. Tali caratteristiche qualitative non sono né esaustive, né esclusive delle imprese di dimensioni minori, né sono necessariamente tutte presenti in tali imprese.
ISA Italia 200.A65	Le considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori contenute nei principi di revisione sono state elaborate principalmente con riferimento alle società non quotate. Alcune delle considerazioni, tuttavia, possono essere utili per le revisioni contabili di società quotate di dimensioni minori.
ISA Italia 200.A66	I principi di revisione definiscono il proprietario di un'impresa di dimensioni minori coinvolto quotidianamente nella gestione della stessa come "proprietario-amministratore".

PECULIARITÀ DELLE IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.A49	Le imprese di dimensioni minori hanno spesso un minor numero di dipendenti con conseguente limitazione dell'applicabilità del principio di separazione delle funzioni. Tuttavia, in una piccola impresa amministrata dal suo proprietario, il proprietario-amministratore può essere in grado di esercitare una supervisione più efficace rispetto a quella possibile nelle imprese di maggiori dimensioni. Tale supervisione può compensare le opportunità, generalmente più limitate, di realizzare la separazione delle funzioni.
ISA Italia 315.A50	D'altra parte, il proprietario-amministratore può essere maggiormente in grado di forzare i controlli allo scopo di eluderli a causa della natura meno strutturata del sistema di controllo interno. Tali circostanze sono prese in considerazione dal revisore nell'identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.
ISA Italia 330.A18	Nel caso di imprese di dimensioni molto piccole, possono non essere presenti molte delle attività di controllo che potrebbero essere individuate dal revisore, ovvero può essere limitata ampiezza con cui l'impresa ha documentato la loro esistenza o il loro funzionamento.

ATTIVITÀ PRELIMINARI

I momenti salienti del processo di accettazione/mantenimento dell'incarico sono evidenziati di seguito.

Figura 4.0-2

Procedura di accettazione/mantenimento di un incarico di revisione

ATTIVITÀ PRELIMINARI IN CASO DI PRIMO ANNO DI REVISIONE

Richieste dei principi di revisione ISA Italia

- Proposta di incarico firmata
- Questionario accettazione incarico
- Attestazione indipendenza

Suggerimenti operativi:

- Analisi degli ultimi 3-5 bilanci depositati
- Bilancio di verifica analitico aggiornato
- Analisi approfondita delle informazioni contenute nella nota integrativa

SALDI DI APERTURA

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 510.3	Nello svolgere un primo incarico di revisione, l'obiettivo del revisore relativamente ai saldi di apertura è quello di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se: a) i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame; b) appropriati principi contabili, utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura, siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame, ovvero se i cambiamenti di tali principi contabili siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente rappresentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
ISA Italia 510.5	Il revisore deve leggere il bilancio più recente, ove presente, e l'eventuale relazione su tale bilancio emessa dal revisore precedente, per acquisire informazioni attinenti ai saldi di apertura, inclusa l'informativa.
ISA Italia 510.6	Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i saldi di apertura contengano errori che influiscono in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame: (Rif.: Parr. A1–A2) a) definendo se i saldi di chiusura del periodo amministrativo precedente siano stati correttamente riportati a nuovo nel periodo amministrativo in esame ovvero, ove appropriato, siano stati rideterminati; b) definendo se i saldi di apertura riflettano l'applicazione di appropriati principi contabili;

SALDI DI APERTURA

	c) svolgendo una o alcune delle seguenti attività: (Rif.: Parr. A3–A7) i) se il bilancio del periodo amministrativo precedente è stato sottoposto a revisione contabile, riesaminare le carte di lavoro del revisore precedente per acquisire elementi probativi a supporto dei saldi di apertura; ii) valutare se le procedure di revisione svolte nel corso del periodo amministrativo in esame forniscano elementi probativi a supporto dei saldi di apertura; ovvero iii) svolgere specifiche procedure di revisione per acquisire elementi probativi sui saldi di apertura.
ISA Italia 510.7	Se il revisore acquisisce elementi probativi sul fatto che i saldi di apertura contengono errori che potrebbero influire in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame, egli deve svolgere le procedure di revisione aggiuntive ritenute appropriate alle circostanze al fine di determinare l'impatto sul bilancio del periodo amministrativo in esame. Se il revisore conclude che sussistono tali errori nel bilancio del periodo amministrativo in esame, egli deve comunicarli ad un livello appropriato della direzione e ai responsabili delle attività di governance in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 450.
ISA Italia 510.8	Il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per stabilire se i principi contabili utilizzati per la determinazione dei saldi di apertura siano stati applicati coerentemente nel bilancio del periodo amministrativo in esame e se i cambiamenti nei principi contabili utilizzati siano stati appropriatamente contabilizzati, adeguatamente presentati e descritti in bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.
ISA Italia 510.10	Se il revisore non è in grado di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura, egli deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705 (Rif.: Par. A8-A8(l))

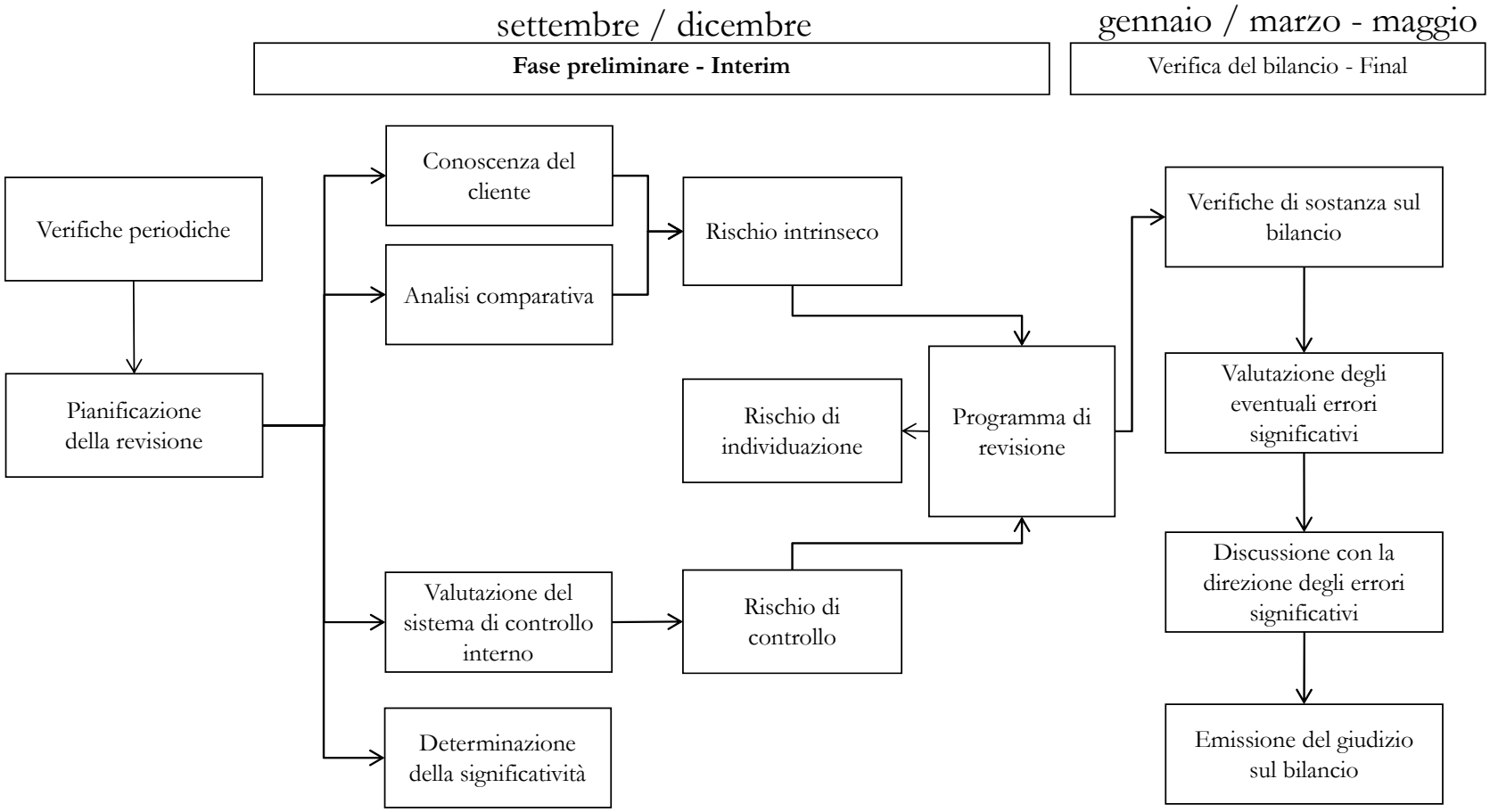
SALDI DI APERTURA

ISA Italia 510.11	Se il revisore conclude che i saldi di apertura contengono un errore che influisce in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame e l'effetto dell'errore non è appropriatamente contabilizzato o non è adeguatamente presentato o descritto in bilancio, egli deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.
ISA Italia 510.12	Se il revisore conclude che: a) i principi contabili del periodo amministrativo in esame non sono applicati coerentemente rispetto ai saldi di apertura in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; ovvero b) un cambiamento nei principi contabili applicati non è appropriatamente contabilizzato o non è adeguatamente presentato o descritto nel bilancio in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile, egli deve esprimere un giudizio con rilievi ovvero un giudizio negativo, in conformità al principio di revisione internazionale (ISA Italia) n. 705.
ISA Italia 510.A3	La natura e l'estensione delle procedure di revisione necessarie per acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura dipendono da aspetti quali: • i principi contabili adottati dall'impresa; • la natura dei saldi contabili, delle classi di operazioni, dell'informativa e dei rischi di errori significativi nel bilancio del periodo amministrativo in esame; • la rilevanza dei saldi di apertura rispetto al bilancio del periodo amministrativo in esame; • se il bilancio relativo al periodo amministrativo precedente sia stato sottoposto a revisione contabile e, • in caso affermativo, se il revisore precedente ha espresso un giudizio con modifica.

SALDI DI APERTURA

ISA Italia 510.A6	Per quanto attiene alle attività ed alle passività correnti, alcuni elementi probativi sui saldi di apertura possono essere acquisiti nel corso dello svolgimento delle procedure di revisione sul bilancio del periodo amministrativo in esame. Ad esempio, la riscossione (il pagamento) nel periodo amministrativo in esame di crediti (debiti) esposti nei saldi di apertura fornirà alcuni elementi probativi sulla loro esistenza, su diritti e obblighi, sulla loro completezza e valutazione all'inizio del periodo amministrativo. Per le rimanenze di magazzino, tuttavia, le procedure di revisione del periodo amministrativo in esame sulle giacenze finali forniscono pochi elementi probativi sulle quantità esistenti all'inizio del periodo amministrativo. Pertanto, possono rendersi necessarie ulteriori procedure di revisione e una o alcune delle procedure di revisione riportate di seguito possono fornire elementi probativi sufficienti ed appropriati: • assistere alle conte fisiche delle rimanenze di magazzino del periodo amministrativo in esame e predisporre la loro riconciliazione con le quantità iniziali; • svolgere procedure di revisione sulla valorizzazione delle rimanenze di magazzino iniziali; • svolgere procedure di revisione sui livelli di margine lordo conseguiti e sulla corretta imputazione dei costi e dei ricavi per competenza.
ISA Italia 510.A7	Per quanto attiene alle attività e alle passività non correnti, quali immobili, impianti e macchinari, immobilizzazioni finanziarie e debiti a lungo termine, alcuni elementi probativi possono essere acquisiti esaminando le registrazioni contabili e altre informazioni a supporto dei saldi di apertura.
	In alcuni casi, il revisore può acquisire alcuni elementi probativi sui saldi di apertura mediante la richiesta di conferma a terzi come, ad esempio, nel caso di debiti a lungo termine e di immobilizzazioni finanziarie. In altri casi, il revisore può avere la necessità di svolgere ulteriori procedure di revisione.

IL PROCESSO DI REVISIONE



Fonte: Bava F., La revisione del bilancio, Giuffrè editore, 2019

IL PROCESSO DI REVISIONE

settembre / dicembre

Fase preliminare - Interim

Verifiche periodiche

Art. 14 DLgs. 39/2010:

verifica nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale → SA 250B

e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili. → ISA Italia

CNDCEC/ASSIREVI: DOCUMENTO APPLICATIVO SA250B

SA 250B

ALLEGATO 2 Verifica periodica della regolare tenuta della contabilità sociale
(art. 14, primo comma, lettera b), D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39)

I. Periodo di riferimento della verifica (memorandum della prima verifica)

In data …..il sottoscritto[Nome del revisore]revisore della società [Nome della società], presso la sede (*oppure presso gli uffici amministrativi, la sede secondaria, la filiale*) sita in [Indirizzo società], ha proceduto alla verifica periodica, assistito dal …… responsabile amministrativo …… e dai suoi collaboratori……..

In ordine alla verifica eseguita il sottoscritto da atto di quanto segue:

CNDCEC/ASSIREVI: DOCUMENTO APPLICATIVO SA250B

ALLEGATO 3

PROGRAMMA DI LAVORO DELLE VERIFICHE PERIODICHE			
N.	**DESCRIZIONE**	**NOTE E COMMENTI**	**RIF.**
1	Individuare la periodicità delle verifiche tenendo conto dei seguenti elementi: – Settore di attività della società; – Complessità organizzativa; – Numerosità e frammentazione delle operazioni svolte; – risultati delle precedenti verifiche e eventuale riscontro di carenze procedurali nella tenuta della contabilità sociale, di non conformità nell'esecuzione degli adempimenti o eventuali errori nelle scritture contabili.		

IL PROCESSO DI REVISIONE

settembre / dicembre

Fase preliminare - Interim

Art. 14 DLgs. 39/2010:

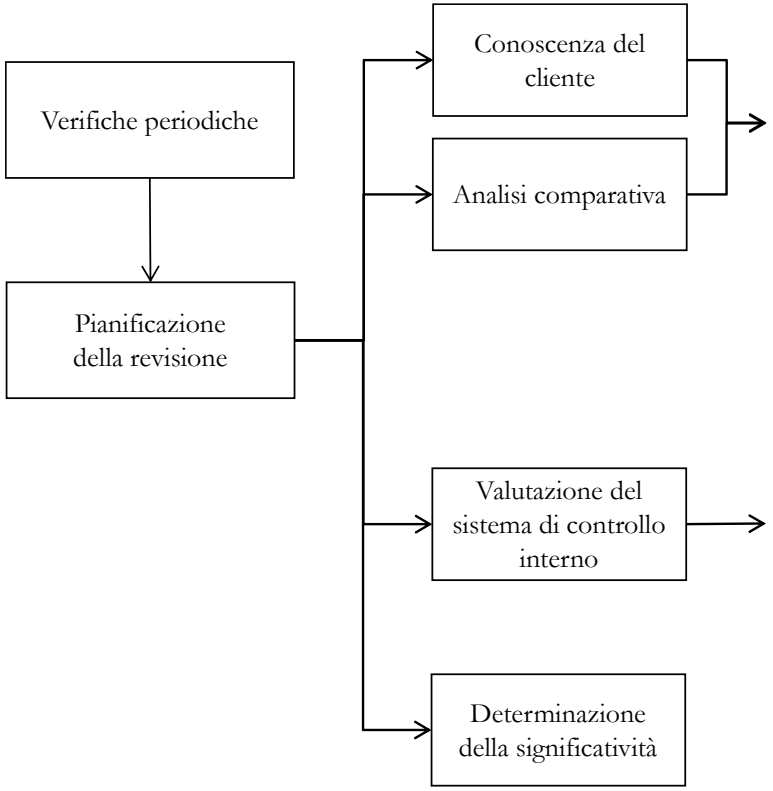
Verifiche periodiche

corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

ISA Italia

- Analisi processi amministrativi
- Controllo a campione corretta rilevazione fatti amministrativi
- Analisi situazioni contabili di periodo
- Colloqui con gli amministratori

PIANIFICAZIONE



- ✓ Questionario conoscenza cliente
- ✓ Rischio di frode
- ✓ Sistema di controllo interno
- ✓ Determinazione significatività
- ✓ Stesura del programma di revisione

IL MODELLO DEL RISCHIO: RISCHIO DI REVISIONE

L’unica “semplificazione” possibile per le nano-imprese può consistere nel calcolare direttamente i rischi di errori significativi piuttosto che come combinazione tra rischio intrinseco e rischio di controllo. Si può, infatti, ragionevolmente presumere, in quelle unità produttive, un rischio di controllo elevato o massimo o, in altri termini, un livello di affidamento sui controlli generalmente stimabile come basso o assente.

IL MODELLO DEL RISCHIO: RISCHIO DI REVISIONE

Relazione tra componenti del rischio di revisione e ammontare di evidenze richieste:

RISCHIO INTRINSECO	RISCHIO DI CONTROLLO	Livello a cui portare il rischio di INDIVIDUAZIONE	Ammontare di evidenze richieste
Alto	Alto	Basso	Alto
Basso	Basso	Alto	Basso
Alto	Basso	Moderato	Moderato
Basso	Alto	Moderato	Moderato

Nelle «nano imprese» si può valutare direttamente il rischio intrinseco

IL MODELLO DEL RISCHIO: RISCHIO DI REVISIONE

«*il revisore potrebbe usare il* ***filtro della significatività operativa*** *per valutare quei rischi, a livello di poste di bilancio, cui poter dare appropriata risposta tramite* ***test di dettaglio****, distinguendoli da quelli, invece, che potranno essere affrontati con la* ***procedura di analisi comparativa finale****. Ciò porterà un'indubbia semplificazione nella fase di valutazione del rischio con innegabili riflessi sulle procedure di risposta ai rischi.*

Numerosi sono i riferimenti, nell'ambito dell'ISA (Italia) 315 che legittimano questo tipo di approccio».

IL MODELLO DEL RISCHIO: RISCHIO DI REVISIONE

Cosa dicono gli ISA Italia	
ISA Italia 315.A45	Le imprese di dimensioni minori possono utilizzare modalità meno strutturate nonché processi e procedure più semplici per raggiungere i propri obiettivi.
ISA Italia 315.A49	Le imprese di dimensioni minori hanno spesso un minor numero di dipendenti con conseguente limitazione dell'applicabilità del principio di separazione delle funzioni. Tuttavia, in una piccola impresa amministrata dal suo proprietario, il proprietario-amministratore può essere in grado di esercitare una supervisione più efficace rispetto a quella possibile nelle imprese di maggiori dimensioni. Tale supervisione può compensare le opportunità, generalmente più limitate, di realizzare la separazione delle funzioni.
ISA Italia 315.A50	D'altra parte, il proprietario-amministratore può essere maggiormente in grado di forzare i controlli allo scopo di eluderli a causa della natura meno strutturata del sistema di controllo interno. Tali circostanze sono prese in considerazione dal revisore nell'identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi.

IL MODELLO DEL RISCHIO: RISCHIO DI REVISIONE

ISA Italia 315.A76	L'ambiente di controllo nell'ambito delle imprese di dimensioni minori differisce probabilmente da quello delle imprese più grandi. Per esempio, tra i responsabili delle attività di governance nelle imprese di dimensioni minori può non figurare un membro indipendente o esterno, l'attività di governance può essere svolta direttamente dal proprietario amministratore, ove non vi siano altri soci. La natura dell'ambiente di controllo può altresì influenzare la significatività degli altri controlli, ovvero la loro assenza. Per esempio, il coinvolgimento attivo di un proprietario-amministratore può mitigare alcuni dei rischi derivanti dalla mancata separazione delle funzioni in un'impresa di dimensioni minori, tuttavia tale coinvolgimento può aumentare altri rischi, ad esempio quello di forzatura dei controlli.

IL MODELLO DEL RISCHIO: RISCHIO DI REVISIONE

«*La comprensione del controllo interno generale (ambiente di controllo e flussi delle operazioni attraverso il sistema contabile) è un'attività che il revisore deve porre in essere qualunque sia la dimensione dell'impresa revisionata o le caratteristiche dell'incarico. Anche nella revisione delle nano-imprese, pertanto, tale attività è obbligatoria. Non è, infatti, pensabile supporre che un sistema aziendale sia del tutto privo di forme di controllo, ancorché non strutturate e informali*».

DEFINIZIONE DI SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

DEFINIZIONE secondo il COSO Report

è il processo, svolto dal Consiglio di Amministrazione, dai dirigenti e da altri operatori della struttura aziendale, che si prefigge di fornire una ragionevole garanzia relativamente al:

- ✓ efficienza ed efficacia delle operazioni aziendali
- ✓ attendibilità delle informazioni contabili e gestionali
- ✓ salvaguardia del patrimonio aziendale
- ✓ rispetto delle leggi e dei regolamenti

LE COMPONENTI DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Il revisore deve analizzare le procedure (cicli) della società ed il sistema dei controlli preventivi.

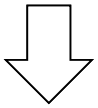
I principali processi di una società di interesse per il revisore sono quelli che riguardano:

- ✓ l'acquisto, la gestione e la dismissione delle immobilizzazioni materiali;
- ✓ il ciclo relativo alle vendite ed agli incassi;
- ✓ il ciclo relativo agli acquisti ed ai pagamenti;
- ✓ la gestione delle rimanenze;
- ✓ la gestione dei rapporti con gli istituti di credito;
- ✓ il ciclo del personale.

LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO

Limiti nelle PMI:i sistemi di controllo interno nelle PMI sono spesso molto semplici e la possibilità di istituire un'adeguata separazione delle funzioni è limitata.

Vantaggi nelle PMI: va però considerato che l'esercizio del controllo diretto da parte dell'amministratore-proprietario talvolta compensa le deboli procedure di controllo interno adottate.

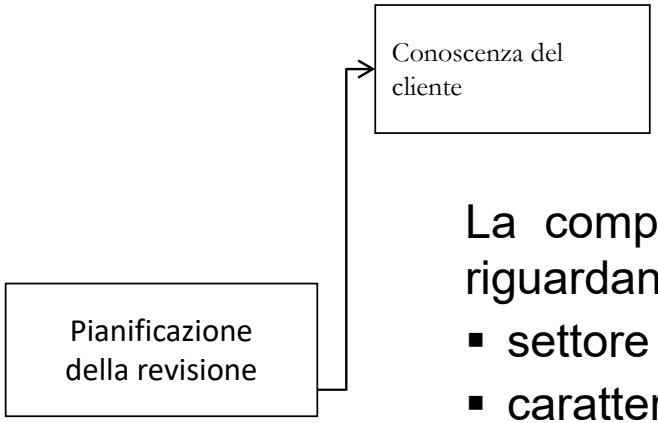


CARTA DI LAVORO

RISCHIO INTRINSECO

Natura	Descrizione	Commenti
Rischio intrinseco	La possibilità che un'asserzione relativa ad una classe di operazioni, un saldo contabile o un'informativa contenga un errore che potrebbe essere significativo, singolarmente o insieme ad altri, indipendentemente da qualunque controllo ad essa riferito.	Ciò include eventi o condizioni (interni o esterni) che potrebbero dare luogo ad un errore (dovuto a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali) in bilancio. Le fonti di rischio (spesso classificato come rischio connesso all'attività svolta o rischio di frode) possono essere originate dagli obiettivi dell'impresa, dalla natura delle sue operazioni, dal settore e dal contesto regolamentare nel quale opera, nonché dalla sua dimensione e complessità.

RISCHIO INTRINSECO E CONOSCENZA DEL CLIENTE



La comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera riguardano i seguenti aspetti:

- settore di attività, normativa ed altri fattori esterni;
- caratteristiche dell'impresa, incluse la scelta ed applicazione di principi contabili;
- obiettivi, strategie e rischi correlati che possono causare errori significativi nel bilancio;
- misurazione ed esame della performance economico-finanziaria dell'impresa.

CONOSCENZA DEL CLIENTE: BENEFICI

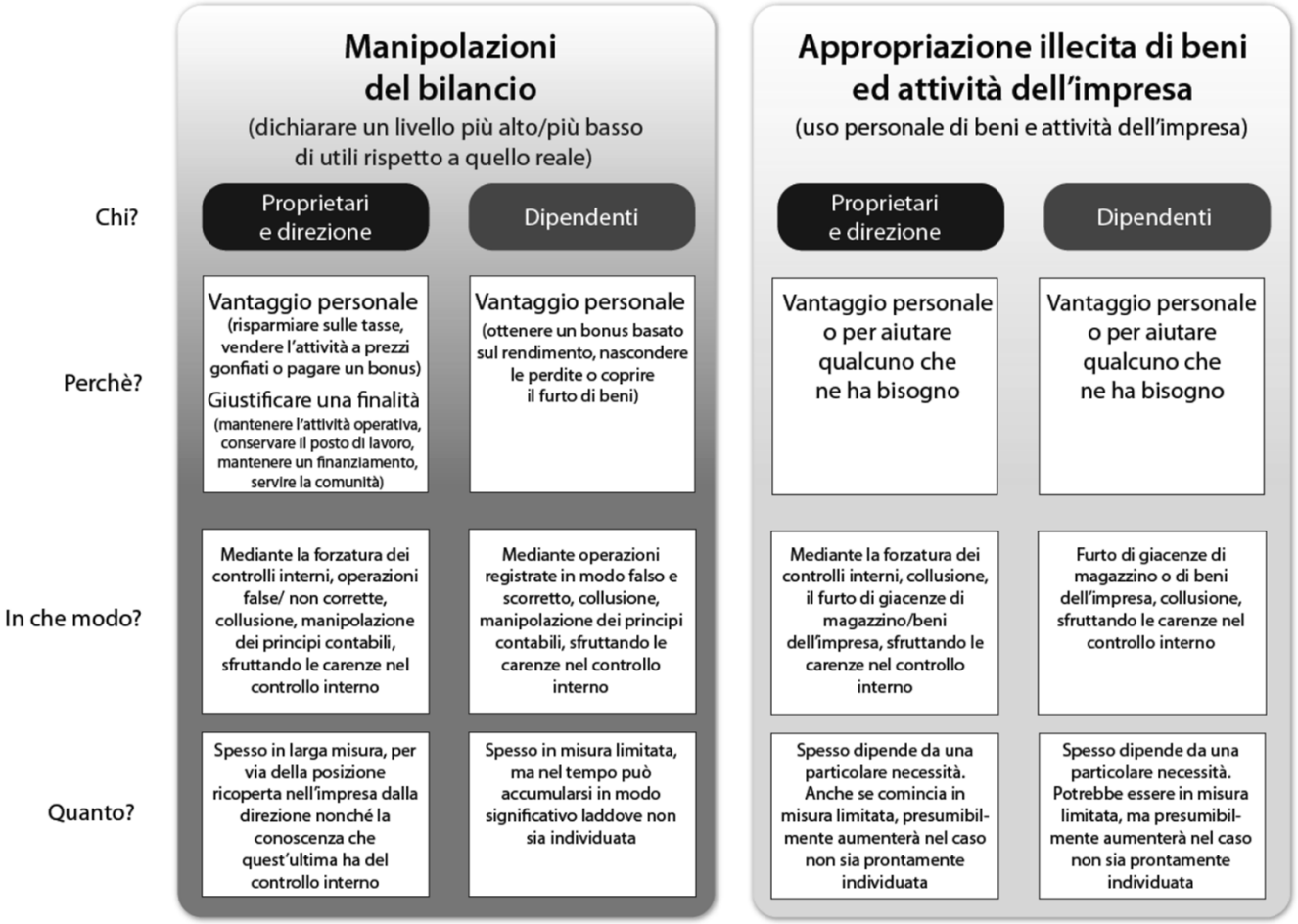
	Fornisce un quadro di riferimento
Benefici acquisiti dalla comprensione dell'impresa	**Identificazione dei rischi ed elaborazione delle risposte** • Esprimere giudizi sulla valutazione dei rischi • Elaborare risposte appropriate ai rischi identificati e valutati di errori significativi in bilancio • Definire la significatività (fare riferimento al Volume II, Capitolo 6) • Formare le aspettative necessarie per svolgere procedure di analisi comparativa • Definire/svolgere procedure di revisione conseguenti al fine di ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso • Valutare la sufficienza/appropriatezza degli elementi probativi acquisiti (per esempio, l'appropriatezza delle assunzioni utilizzate e delle attestazioni, scritte e verbali, rilasciate dalla direzione) **Riesame del bilancio** • Valutare la scelta e l'applicazione dei principi contabili da parte della direzione • Considerare l'adeguatezza dell'informativa di bilancio • Identificare le aree di revisione che meritano una speciale considerazione (per esempio, le operazioni con parti correlate, accordi contrattuali inusuali o complessi, la continuità aziendale ovvero le operazioni inusuali)

RISCHIO DI FRODI

La differenza tra i rischi connessi all'attività svolta e i rischi di frode è che questi ultimi sono la conseguenza di azioni volontariamente commesse da un soggetto.

come rischio connesso all'attività svolta, ma potrebbe essere classificato anche come rischio di frode in quanto qualcuno potrebbe approfittare dell'incertezza per effettuare appropriazioni illecite o per manipolare il bilancio.

RISCHIO DI FRODI: TIPOLOGIE



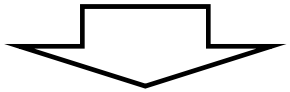
IL TRIANGOLO DELLE FRODI

Tre condizioni spesso forniscono indizi dell'esistenza di frodi:

- ✓ **Pressione :** è spesso generata da necessità urgenti (quali debiti personali significativi o dover soddisfare le aspettative sui profitti da parte delle banche o degli analisti) difficili da condividere con altri.
- ✓ **Opportunità:** una scarsa cultura aziendale e una mancanza di procedure di controllo interno adeguate possono spesso ingenerare la convinzione che la frode potrebbe non essere individuata.
- ✓ **Giustificazione:** è la convinzione che la frode non sia stata realmente commessa. Per esempio, colui che l'ha perpetrata si giustifica dicendo "non è una cosa da molto" oppure "mi sto soltanto prendendo quello che merito".

PRIMO ANNO DI OBBLIGO DI REVISIONE

Nella primavera 2023 numerose Srl hanno nominato il revisore legale per la prima volta.



Si tratta di una situazione che influenza significativamente il rischio dell'incarico.

In generale, in caso di società che nomina per la prima volta il revisore legale, è opportuno effettuare un'analisi approfondita dei bilanci/situazioni contabili.

ANALISI DEL BILANCIO DI VERIFICA ANALITICO

ESEMPI di rischi di errori peculiari di bilanci mai assoggettati a revisione legale

IMMOBILIZZAZIONI

- Costi di impianto ed ampliamento e altre immobilizzazioni immateriali (es. presenza di oneri non capitalizzabili)
- Avviamenti non svalutati
- Cespiti obsoleti/inutilizzati non ancora integralmente ammortizzati
- Partecipazioni in perdita non svalutate

⇩

MANCATO TEST DI IMPAIRMENT

ANALISI DEL BILANCIO DI VERIFICA ANALITICO

ESEMPI di rischi di errori peculiari di bilanci mai assoggettati a revisione legale

CIRCOLANTE

- Rimanenze iscritte a valori superiori al mercato
- Crediti verso clienti (es. presenza di crediti prescritti, non esigibili)

ANALISI DEL BILANCIO DI VERIFICA ANALITICO

ESEMPI di rischi di errori peculiari di bilanci mai assoggettati a revisione legale

RISCHIO SCARSA CONSAPEVOLEZZA DELLA SEPARAZIONE TRA INTERESSI DELL'AMMINISTRATORE E INTERESSI DEL PROPRIETARIO

- Rapporti con soggetti correlati (vendite/acquisti o finanziamenti concessi/ottenuti da società riconducibili alla medesima proprietà)
- Altri crediti (es. prestiti concessi ai soci, crediti verso società dell'imprenditore)
- Presenza di costi/asset non inerenti (immobile in cui vive la famiglia dell'imprenditore non affittato a condizioni di mercato)

ANALISI DEL BILANCIO DI VERIFICA ANALITICO

ESEMPI di rischi di errori peculiari di bilanci mai assoggettati a revisione legale

IMPRESE IN CRISI

- Mancanza/scarsa formalizzazione dei documenti a supporto delle capitalizzazioni
- Mancata iscrizione di fondi imposte e fondi rischi in genere derivanti da controversie
- Mancata iscrizione di fondi imposte per debiti tributari scaduti

ANALISI DEL BILANCIO DI VERIFICA ANALITICO

ESEMPI di rischi di errori peculiari di bilanci mai assoggettati a revisione legale

ALTRI ERRORI

- Assenza di indicazione nella nota integrativa di garanzie concesse ad altre società (riconducibili alla medesima proprietà/famiglia)
- Riba chiuse al momento dell'accredito salvo buon fine
- …..
- ……

ANALISI DEL BILANCIO DI VERIFICA ANALITICO

ESEMPI di rischi di errori peculiari di bilanci mai assoggettati a revisione legale

- Violazione delle norme in tema di aggiornamento della contabilità
- Mancata determinazione del costo di prodotto per assenza di controllo di gestione
- …..

ANALISI COMPARATIVA: ESEMPIO

Caso applicativo - Ammortamento immobilizzazioni materiali

Dopo aver effettuato procedure di conformità sulla gestione e contabilizzazione delle immobilizzazioni materiali, incluso il calcolo dei relativi ammortamenti, avendo testato l'efficacia dei controlli interni posti in essere dall'azienda, ricevendo opportune rassicurazioni anche su sistemi di controllo automatizzato impostati a livello di sistema informativo, il revisore vuole verificare che l'entità degli ammortamenti di fine esercizio risultino coerenti con le informazioni in suo possesso.
Dai colloqui con la direzione non sono emersi significativi elementi di criticità, né sono stati comunicati cambiamenti circa le procedure e/o le risorse aziendali impiegate in tali attività. Non esistono quindi specifici elementi che possano fornire al revisore evidenza circa significativi rischi di errore con impatto sull'informativa finanziaria.
Non avendo a disposizione situazioni infrannuali, il revisore decide di analizzare i quattro esercizi precedenti, mettendo a confronto il dato degli ammortamenti registrati sia con riferimento al volume del fatturato, sia con riferimento al costo storico delle immobilizzazioni materiali, calcolandone le relative incidenze percentuali.
Basandosi sui dati di fatturato e di costo storico dell'esercizio in corso, il revisore stima l'entità degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali, mettendole poi a confronto con i dati consuntivi. La stima risulta coerente con il dato effettivamente contabilizzato in bilancio; lo scostamento registrato, sia in termini assoluti che percentuali, viene giudicato dal revisore accettabile.

Fonte: CNDCEC, Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni, 2018.

ANALISI COMPARATIVA: ESEMPIO

Aspettativa ammortamenti al 31.12.N

€/ Milioni

	31.12.N-4	31.12.N-3	31.12.N-2	31.12.N-1	Media	Aspettativa 31.12.N	Consuntivo 31.12.N	Delta 31.12.N	Delta % 31.12.N
Fatturato	3.250	3.400	3.150	2.600		3.120	3.120		
Costo storico	1.800	1.830	1.710	1.700		1.720	1.720		
Ammortamenti	110,8	109,5	99,5	95,8			**104**		
% fatturato	3,4%	3,2%	3,2%	3,7%	3,4%	105,0	-	1,0	0,98%
% costo storico	6,2%	6,0%	5,8%	5,6%	5,9%	101,7	-	- 2,3	-2,20%

Sulla base delle evidenze ottenute, il revisore ritiene coerenti le informazioni ottenute a supporto della completezza degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali; ipotizzando che la voce di bilancio risulti però al di sopra della soglia di significatività, il revisore pianificherà anche dei *test* di dettaglio prima di poter esprimere una valutazione definitiva sul determinato saldo di bilancio.

Fonte: CNDCEC, Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni, 2018.

ANALISI COMPARATIVA:
ESEMPIO DI RISCHIO DI FRODE

Dati di bilancio	Esercizio n	Esercizio n-1	Esercizio n-2
Vendite	9.800.000	12.000.000	12.900.000
Costo del venduto	5.500.000	9.000.000	9.300.000
Utile lordo	4.300.000	3.000.000	3.600.000
Incidenza % utile lordo	44%	25%	28%
Crediti verso clienti	5.900.000	6.200.000	6.450.000
Giacenza media	219,74	188,58	182,5

SIGNIFICATIVITÀ

I principi di revisione non indicano specifici parametri quantitativi.

Esempi di parametri utilizzati dalla prassi professionale sono i seguenti:

Voci di bilancio	**% applicabile**
ricavi	tra l'1% ed il 3%
attivo patrimoniale	tra l'1% ed il 3%
patrimonio netto	tra il 3% ed il 5%
risultato operativo	tra il 3% ed il 7%

SIGNIFICATIVITÀ: ESEMPIO

Stato patrimoniale

	PN 1.500.000
Tot. 4.000.000	**Tot. 4.000.000**

Dati del conto economico

Fatturato:	5.150.000
Risultato operativo:	**116.000**

Determinazione della significatività:

1% dei ricavi:	51.500 euro
3% del patrimonio netto:	45.000 euro
3% del risultato operativo:	34.800 euro

Significatività operativa = 60% – 85% della significatività preliminare
Errori trascurabili = 5% – 15%

LE PROCEDURE DI VALIDITÀ

Le procedure di validità devono essere adottate quando:

- le transazioni, **i saldi,** l'informativa *sono significativi* (cioè rilevanti per la loro entità e importanza per il lettore del bilancio quando deve prendere una decisione), anche se il rischio residuo di errori significativi che è stato stimato dal revisore è basso. In tal caso, si possono adottare procedure di analisi comparativa e/o test di dettaglio;
- il rischio residuo di errori significativi è alto (evidentemente perché il rischio intrinseco è "Alto" e il rischio di controllo è parimenti "Alto"). In tal caso si devono adottare solo i test di dettaglio idonei a rispondere al rischio/asserzione.

LA REVISIONE DEI FONDI PER RISCHI E ONERI

DEFINIZIONE E REQUISITI PER L'ISCRIZIONE

Art. 2424-bis c.c.

Gli accantonamenti per rischi ed oneri sono destinati a coprire perdite o debiti aventi le seguenti caratteristiche:

- natura determinata
- esistenza certa o probabile
- ammontare o data di sopravvenienza indeterminata alla data di chiusura dell'esercizio

ATTIVITÀ DEL REVISORE

Il revisore deve pertanto verificare che non siano stati iscritti fondi per:

- ✓ coprire rischi generici, cioè non correlati a perdite o debiti con natura determinata e, pertanto, non riferibili a situazioni e condizioni che alla data del bilancio hanno originato una passività;
- ✓ rilevare passività potenziali ritenute probabili, ma il cui ammontare non può essere determinato se non in modo aleatorio ed arbitrario;
- ✓ rilevare passività potenziali ritenute possibili o remote;
- ✓ eventi avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio e relativi a situazioni che non erano in essere alla data di bilancio

FONDI PER ONERI

Rappresentano passività di natura determinata ed esistenza certa, stimate nell'importo o nella data di sopravvenienza, connesse a obbligazioni già assunte alla data di bilancio, ma che avranno manifestazione finanziaria negli esercizi successivi (OIC 31, par. 6).

- F.do garanzia prodotti
- F.do manutenzione ciclica
- F.do per buoni sconto e concorsi a premio
- F.do manutenzione e ripristino e di beni ricevuti in affitto
- F.do per resi di prodotti
- F.do per copertura perdite di soc. partecip.
- F.do Recupero ambientale
- F.do per indennità suppletiva
- F.di per prepensionamento o ristrutturazione
- Fondi per contratti onerosi

FONDI PER ONERI: ATTIVITÀ DEL REVISORE

Il revisore deve analizzare :

- che i fondi oneri siano iscritti in bilancio, ad esempio, fondi di recupero ambientale, fondi rischi di garanzia, ecc.)
- la correttezza del processo di stima
- la corretta movimentazione del fondo nel corso dell'esercizio
- la correttezza degli importi accantonati attraverso l'esame degli utilizzi avvenuti nel corso dell'esercizio

ESEMPIO. REVISIONE DEL FONDO RISCHI DI GARANZIA

- Se la società vende o ha venduto i suoi prodotti con garanzia (per difetti di fabbricazione, assistenza post vendita ecc.), verificare che siano effettuati accantonamenti in bilancio per costi di garanzia previsti a fronte delle vendite per le quali il termine della garanzia non sia ancora scaduto.
- Determinare la congruità del fondo garanzia tenendo conto dei trend storici tra vendite e costi per interventi in garanzia, verificando i conteggi effettuati.
- Se la società ha costituito un fondo garanzia nell'esercizio precedente verificare la sua congruità rispetto ai costi per interventi in garanzia sostenuti nell'esercizio a fronte di vendite effettuate nell'esercizio precedente.

FONDI PER RISCHI

Rappresentano passività di natura determinata ed esistenza probabile, i cui valori sono stimati. Si tratta quindi di passività potenziali connesse a situazioni già esistenti alla data del bilancio, ma caratterizzati da uno stato di incertezza il cui esito dipende dal verificarsi o meno di uno o più eventi in futuro (OIC 31, par. 5).

- Fondi rischi per cause in corso
- Fondi rischi per garanzie prestate
- Fondi rischi di eventuali contestazioni da parte di terzi
- Fondi rischi su crediti ceduti

FONDI PER RISCHI: CONCETTO DI POTENZIALITÀ

Riguardano passività connesse a “potenzialità” situazioni già esistenti ma con esito pendente in quanto si risolveranno in futuro

In particolare, per “potenzialità” si intende una situazione, una condizione o una fattispecie esistenti alla data del bilancio, caratterizzate da uno stato d’incertezza, che al verificarsi o meno di uno o più eventi futuri, potranno concretizzarsi per l’impresa in una perdita (passività potenziale) ovvero in un utile (attività potenziale)

FONDI PER RISCHI: TRATTAMENTO CONTABILE

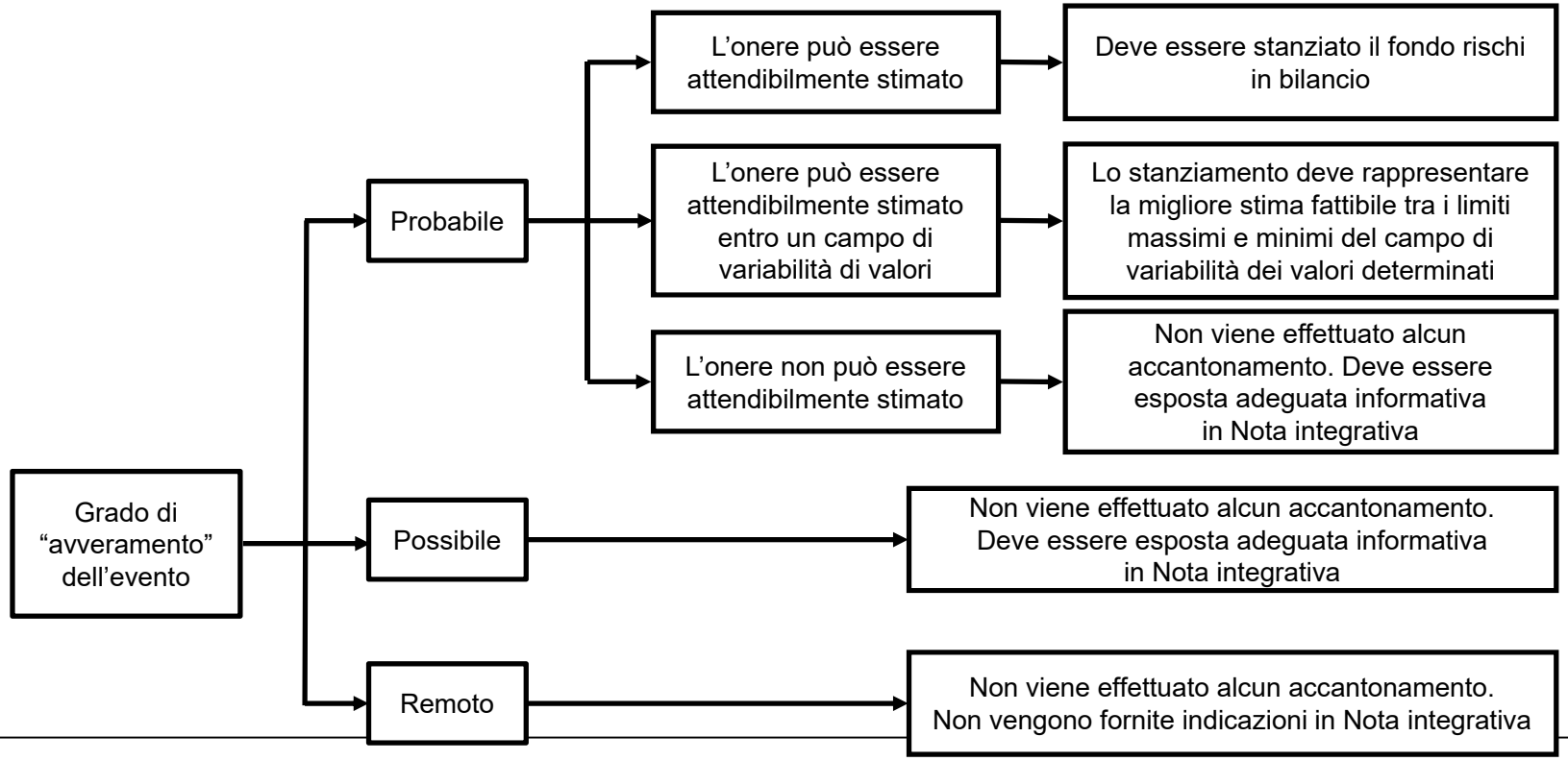
Il trattamento contabile delle perdite derivanti da potenzialità dipende:

1 Dal grado di realizzazione o avveramento dell'evento

Probabile	> 50%
Possibile	< 50%
Remoto	….

2 Dalla possibilità di stimare l'ammontare delle perdite

FONDI PER RISCHI: COMPORTAMENTO IN BILANCIO



CONTROVERSIE LEGALI: CIRCOLARIZZAZIONE

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore (membro del Collegio Sindacale prescelto)

(*Collegio Sindacale della Società presso*)

NOME E COGNOME

INDIRIZZO

CAP CITTÀ

FAX EMAIL

1. elenco di tutte le controversie (intimate o di imminente inizio), conciliazioni, arbitrati e cause in corso (attive o passive) al 31/12/20XX od ogni altra passività che possa coinvolgere la nostra Società di cui Lei fosse a conoscenza.
2. La preghiamo di indicare per ogni pratica:
    a) la descrizione della controversia,
    b) una sua valutazione del rischio di soccombenza,
    c) l'attuale stato procedurale,
    d) la quantificazione dell'eventuale onere per la società in caso di soccombenza o transazione e l'eventuale possibile recupero assicurativo.
3. un elenco che indichi la natura e gli importi di ogni giudizio reso o accordo raggiunto in cui la nostra Società è parte attiva o passiva, dall'inizio dell'esercizio fino alla data della Sua risposta;
4. un elenco di tutte le altre possibili passività, sulla base delle informazioni in suo possesso, laddove vi sia una ragionevole possibilità che il manifestarsi possa influire in maniera determinante e negativa sulla situazione patrimoniale della Società;
5. qualsiasi altra informazione di natura legale a Sua conoscenza e per la quale la Sua opinione dovrebbe essere portata a conoscenza degli azionisti o dei creditori o di altri terzi interessati.
6. l'importo dei Suoi onorari maturati alla data di bilancio ma da Lei non ancora fatturati.

La preghiamo di farci pervenire risposta alla presente entro il XXXX.

La informiamo che i dati comunicati saranno utilizzati esclusivamente ai fini della revisione contabile del nostro bilancio e saranno trattati e conservati in archivi cartacei ed elettronici secondo quanto previsto dal Decreto Legislativo n. 196 del 30 giugno 2003. Si rinvia all'art. 7 del citato decreto per i diritti spettanti all'interessato a propria tutela.

ESEMPIO. CONTROVERSIE LEGALI

- ✓ In caso di probabilità di soccombenza nella causa, l'onere previsto deve essere iscritto in un apposito fondo per rischi, in quanto il costo è di competenza dell'esercizio in cui si è originata la causa della controversia (es. danni provocati a clienti, mancato rispetto delle clausole contrattuali, violazioni di norme di legge in materia di privacy, tutela ambientale, ecc.) e non di quello in cui si verificherà la manifestazione finanziaria.

Il revisore deve circolarizzare i legali al fine di acquisire informazioni (grado di avveramento della sconfitta) relativamente alle controversie in corso

CONTROVERSIE FISCALI: CIRCOLARIZZAZIONE

Egregi Signori,

in relazione allo svolgimento della revisione del bilancio della nostra società per l'esercizio chiuso al 31/12/20XX, Vi preghiamo di fornire per iscritto le seguenti informazioni, al nostro revisore (membro del Collegio Sindacale prescelto)

(*Collegio Sindacale della Società presso*)

NOME E COGNOME
INDIRIZZO
CAP CITTÀ
FAX EMAIL

1. Periodi di imposta accertabili da parte delle autorità competenti.
2. Eventuali esenzioni ed agevolazioni tributarie di cui usufruiamo o di cui è stata richiesta applicazione alle autorità fiscali competenti.
3. Eventuali opzioni effettuate e regimi speciali impiegati dalla società in materia di IVA: modificazioni rispetto al precedente periodo di imposta.
4. Eventuali accertamenti e/o verifiche tributari ricevuti durante l'esercizio e situazione dell'eventuale contenzioso fiscale in essere con indicazione degli importi contestati, delle motivazioni contenute nell'accertamento, del grado di trattazione raggiunto comprensivo degli esiti riportati nei vari gradi, nonché delle Vostre previsioni sul futuro esito delle controversie.
5. Natura, effetti ed eventuali aspetti di particolare rilevanza in relazione ad operazioni straordinarie.
6. Dettaglio di eventuali istanze di condono tributario: specificazione delle relative regolarizzazioni contabili resesi eventualmente necessarie, avvenute negli esercizi non ancora definiti.
7. Elenco di tutte le altre possibili passività laddove vi sia una ragionevole possibilità che il manifestarsi possa influire in maniera rilevante e negativa sulla situazione patrimoniale della Società.
8. Qualsiasi altra informazione di natura fiscale a Vostra conoscenza e per la quale la Vostra opinione dovrebbe essere portata a conoscenza degli azionisti o di altri terzi interessati.
9. Ammontare degli onorari e delle spese dovuti e non ancora a voi liquidati alla data del 31/12/20XX.

Vi preghiamo di far pervenire risposta alla presente entro il XXXX.

Vi informiamo che i dati assunti da XXXXX, titolare del trattamento, saranno utilizzati esclusivamente ai fini della revisione legale dei conti del nostro bilancio e saranno conservati a cura dello stesso in archivi cartacei ed in archivi elettronici nel rispetto delle misure di sicurezza previste dal D.Lgs. 196/2003. Si rinvia all'articolo 7 del citato decreto per i diritti spettanti all'interessato a propria tutela.

ESEMPIO DI INFORMATIVA: FONDO IMPOSTE

Esempio di Nota integrativa:
"… In data 30.11.2015 l'Agenzia delle Entrate di … ci ha ***notificato un avviso di accertamento IRES ed IRAP*** *relativo al periodo di imposta 20..*
I rilievi vertono fondamentalmente su una ***presunta indeducibilità di costi*** *per euro … e maggiori ricavi per euro …*
In caso di soccombenza totale le sopravvenienze passive ammonterebbero *a Euro …*
In data … abbiamo inoltrato all'Ufficio di … ***istanza di accertamento con adesione****.*
Abbiamo acquisito il ***parere di un esperto fiscale di comprovata esperienza*** *che ci ha rimesso una propria relazione dalla quale emerge chiaramente come* ***la dottrina prevalente e la giurisprudenza di merito e di legittimità su casi analoghi hanno rigettato le motivazioni addotte dall'Ufficio nell'avviso di accertamento.***
All'esito della relazione abbiamo deciso di ***impugnare l'avviso di accertamento****.*
In ogni caso anche all'esito di una ***eventuale soccombenza*** *totale l'azienda* ***ha i mezzi per poter fronteggiare la passività senza pesare eccessivamente sull'operatività aziendale***".

ATTIVITÀ E UTILI POTENZIALI

Le attività e gli utili potenziali, anche se probabili, non devono essere rilevati in bilancio.

Se l'evento è probabile vanno evidenziati in N.I.

- l'esistenza di un'attività potenziale la natura ed i fattori d'incertezza che hanno effetto sul verificarsi dell'evento
- la stima dell'ammontare se attuabile e l'impatto sul bilancio tenendo conto degli effetti fiscali.

Il revisore deve verificare che non siano state iscritte in bilancio utili potenziali

LA REVISIONE DELLE IMPOSTE ANTICIPATE SU PERDITE FISCALI RIPORTABILI A NUOVO

OBIETTIVO DELLA FISCALITÀ DIFFERITA

RICONOSCERE GLI EFFETTI FISCALI DEI FATTI AMMINISTRATIVI
NEL MEDESIMO ESERCIZIO IN CUI SONO ISCRITTI I FATTI
AMMINISTRATIVI STESSI

Cioè nell'esercizio di competenza economica secondo le norme civilistiche
ed i principi contabili

OBIETTIVO DELLA FISCALITÀ DIFFERITA

OIC 25 § 13

Una differenza temporanea rappresenta, ad una certa data

La differenza tra il valore di una attività o una passività determinato con criteri di valutazione civilistici ed il loro valore riconosciuto ai fini fiscali, destinate ad annullarsi negli esercizi successivi

PROCEDURE DI REVISIONE

Il revisore deve verificare:

- la corretta determinazione delle differenze temporanee che originano l'iscrizione della fiscalità differita
- la correttezza dei calcoli e dell'aliquota applicata
- la corretta rilevazione della fiscalità differita passiva a conto economico o a stato patrimoniale
- il rispetto dei requisiti per l'iscrizione in particolare per le attività per imposte anticipate
- la non contabilizzazione della fiscalità differita nei casi di differenze permanenti ed eccezioni (es. avviamento nelle operazioni straordinarie)
- la completezza dell'informativa in nota integrativa

REQUISITI PER L'ISCRIZIONE

OIC 25 § 43

- ✓ Le attività per imposte anticipate devono essere rilevate solo quando vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero.

OIC 25 § 67

- ✓ L'OIC 25 non fa riferimento a requisiti per l'iscrizione delle imposte differite passive.
- ✓ Si precisa, però, che con riferimento alle riserve in sospensione di imposta possono non essere contabilizzate "se vi sono scarse probabilità di distribuire la riserva ai soci".

DISCIPLINA FISCALE DEL RIPORTO DELLE PERDITE

1	**Riportabilità senza limiti di tempo**
2	**Limite quantitativo di utilizzo dell'80% dell'imponibile IRES**

REQUISITI ISCRIZIONE ATTIVITÀ PER IMPOSTE ANTICIPATE

Le attività per imposte anticipate devono essere rilevate soltanto se:

OIC 25

Esiste la ragionevole certezza di ottenere nei successivi esercizi imponibili sufficienti a consentirne il riassorbimento

ATTIVITÀ PER IMPOSTE ANTICIPATE SU PERDITE FISCALI RIPORTABILI

OIC 25 § 52

La ragionevole certezza è comprovata quando:

- ✓ esiste una proiezione dei risultati fiscali della società per un ragionevole periodo di tempo in base alla quale si prevede di avere redditi imponibili sufficienti per utilizzare le perdite fiscali; e/o

Pianificazione fiscale

Durata 3/5 anni

- ✓ vi sono imposte differite relative a differenze temporanee imponibili, sufficienti per coprire le perdite fiscali, di cui si prevede l'annullamento in esercizi successivi.

PIANO INDUSTRIALE

Caratteristiche dei piani industriali:

- approvazione formale da parte del CdA
- adeguamento annuale in relazione ai risultati effettivamente conseguiti
- concretezza e realizzabilità
- analiticità
- in caso di storia recente di perdite, indicazione degli elementi di discontinuità
- indicazione delle previsioni degli IMPONIBILI IRES
- Arco temporale ragionevole (3 esercizi, massimo 5)
- …

CASO OPERATIVO

- ✓ Anno 2020: non sussistono perdite fiscali pregresse.
- ✓ Anno 2021: perdita fiscale di 500.000 euro.
- ✓ Pianificazione fiscale 2022-2024, reddito cumulativo imponibile: 160.000.
- ✓ Capacità di riassorbimento delle perdite fiscali: 128.000 (80% di 160.000).

Anno 2021: iscrizione di imposte anticipate sulle perdite fiscali prudenzialmente recuperabili

	Anno 2021			
Attività per imposte anticipate	a	Imposte anticipate		30.720

Anno 2021: NO iscrizione di imposte anticipate su perdite fiscali pari a 372.000 (500.000 – 128.000)

CASO OPERATIVO

Anno 2022: reddito imponibile positivo: 50.000 euro

a) utilizzo imposte anticipate stanziate nel 2021: 80% di 50.000;
b) verifica mantenimento delle imposte anticipate residue pari a 21.120;
c) verifica possibilità di incremento delle imposte antipate sulla base della pianificazione fiscale 2023- 2025.

	Punto a			
Imposte anticipate	a	Attività per imposte anticipate		9.600

Imposte anticipate pregresse: 21.120 (30.720 – 9.600)
Riassorbimento perdite fiscali pari a 88.000 (128.000- 40.000)

CASO OPERATIVO

b) Verifica mantenimento imposte anticipate residue pari a 21.120

Tre possibili scenari:

1) No mantenimento delle attività per imposte anticipate.
2) Mantenimento delle attività per imposte anticipate.
3) Mantenimento imposte anticipate e stanziamento di ulteriori quote su perdite fiscali riportabili residue.

Pianificazione fiscale 2023-25, reddito cumulativo imponibile: 250.000

Capacità di riassorbimento delle perdite fiscali: 200.000 (80% di 250.000)

CASO OPERATIVO

b) Mantenimento delle imposte anticipate stanziate: 21.120.
c) Stanziamento di nuove imposte anticipate.

- ✓ Quota parte di perdite fiscali riportabili sulle quali non sono state iscritte attività per imposte anticipate: 372.000
- ✓ Perdite fiscali recuperabili: 200.000 (80% di 250.000)
- ✓ Perdite fiscali già considerate: 88.000 (128.000 – 40.000)
- ✓ Incremento perdite fiscali recuperabili: 112.000 (200.000 – 88.000)
- ✓ Attività per imposte anticipate in bilancio 21.120 (24% di 88.000)
- ✓ Iscrizione di ulteriori imposte anticipate 26.880 (24% di 112.000)

Punto c

Attività per imposte anticipate	a	Imposte anticipate		26.880

Attività per imposte anticipate in stato patrimoniale
48.000 (30.720 – 9.600 + 26.880)

NOTA INTEGRATIVA: ESEMPIO

VERIFICA ADEGUATEZZA INFORMATIVA

L'iscrizione delle imposte anticipate è stata effettuata dopo aver considerato che le perdite dell'esercizio 20….. derivano in massima parte da circostanze ben identificate e non ripetibili (quali gli oneri relativi alla cessione del ……) e attentamente valutata la ragionevole certezza del verosimile conseguimento di un reddito imponibile negli esercizi futuri che consentirà di recuperare i crediti per imposte differite e anticipate iscritti in bilancio. La "ragionevole certezza" si basa sul Piano economico quinquennale della Società 20…-20… e su un'apposita analisi eseguita e supportata da elementi oggettivi, quali ad esempio: la vendita del …….. ed il venir meno per il futuro delle forti perdite di quel Gruppo e degli oneri relativi per la controllante, minori costi del personale dovuti all'uscita nel 20… di circa n. … dipendenti di …….. S.p.A., plusvalenze per circa € ……. registrate sulla vendita di terreni già eseguita nel marzo 20…, recupero di efficienza sui vari stabilimenti aziendali, ecc.

PROCEDURE DI REVISIONE

Il revisore deve verificare:

- la presenza del requisito della ragionevole certezza dell'ottenimento nei prossimi esercizi di imponibili sufficienti a consentirne il riassorbimento
- la formale approvazione da parte del CdA delle previsioni alla base della contabilizzazione delle attività per imposte anticipate
- l'esplicitazione, nell'ambito dei piani, degli imponibili IRES previsionali
- la completezza dell'informativa in nota integrativa in particolare per quanto riguarda le motivazioni alla base dell'iscrizione delle attività per imposte anticipate su perdite
- la corretta modifica della fiscalità differita attiva iscritta nei precedenti esercizi in caso di cambiamenti nelle previsioni degli imponibili dei successivi esercizi

LA REVISIONI DELLE PARTECIPAZIONI E DELLE PARTI CORRELATE

Fabrizio Bava

Professore Ordinario in economia aziendale, Università di Torino

Dottore Commercialista e Revisore legale

GLI OBIETTIVI DEL REVISORE

- ✓ L'esistenza
- ✓ La valutazione
- ✓ La competenza (rilevazione degli interessi, dividendi e delle perdite di valore della partecipazione)
- ✓ L'esposizione in bilancio
- ✓ L'uniformità dei principi contabili

ESPOSIZIONE IN BILANCIO

Partecipazioni immobilizzate

Art. 2424-*bis* c.c.: "*gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni*".

La classificazione delle partecipazioni segue quindi il **criterio della destinazione**.

ESPOSIZIONE IN BILANCIO

Partecipazioni immobilizzate

Al fine di determinare l'esistenza della destinazione a permanere durevolmente nel patrimonio dell'impresa si considerano:

- ✓ la **volontà** della direzione aziendale;
- ✓ l'**effettiva capacità della società** di detenere le partecipazioni per un periodo prolungato di tempo.

ISCRIZIONE INIZIALE

- ✓ Metodo del costo rettificato: **iscrizione iniziale**

Costo d'acquisto + Oneri accessori

- ✓ Onere sostenuto per l'acquisto
- ✓ Costi di intermediazione bancaria e finanziaria
- ✓ Costi di consulenza per acquisto di pacchetti significativi
- ✓ Non sono mai oneri accessori gli interessi passivi

Verificare la corretta imputazione degli eventuali oneri accessori

CRITERI DI VALUTAZIONE

Partecipazioni immobilizzate

- ✓ Valutazione al costo, rettificato per perdite durevoli di valore;
- ✓ per le sole partecipazioni in controllate e collegate → valutazione con il metodo del patrimonio netto:
  - adeguamento del valore della partecipazione alla fine di ogni esercizio al patrimonio netto della partecipata.

Partecipazioni iscritte nell'attivo circolante

- ✓ Valutazione al minore tra:
  - costo;
  - valore desumibile dall'andamento del mercato.

LE VALUTAZIONI SUCCESSIVE

- ✓ Metodo del costo rettificato: **valutazioni successive**

La nota integrativa deve indicare la motivazione del maggior valore pagato all'atto dell'acquisizione della partecipazione.

⇩

Le motivazioni possono essere rappresentate dal riconoscimento di avviamento o di plusvalori latenti sulle attività (immobili, marchi, brevetti, ecc.).

⇧

Verificare la presenza delle motivazioni in nota integrativa

LE PERDITE DUREVOLI DI VALORE

Una perdita deve essere considerata “**durevole**” quando non si prevede che le ragioni che l’hanno causata possano essere rimosse in un arco temporale sufficientemente breve da consentire di formulare previsioni attendibili e basate su fatti obiettivi e ragionevolmente riscontrabili.

Per poter fare affidamento sui piani ai fini di ritenere non durevole la perdita, il revisore deve verificare che tali piani presentino determinate caratteristiche.

LA VERIFICA DELLA CORRETTEZZA DELLA VALUTAZIONE

Caratteristiche che devono possedere i piani e programmi per il recupero della redditività:

- ✓ Concretezza
- ✓ Realizzabilità tecnica, economica e finanziaria
- ✓ Brevità di attuazione
- ✓ Devono risultare da deliberazioni degli organi societari
- ✓ Devono essere analitici
- ✓ Definire in modo chiaro il tempo entro il quale è atteso il tempo di recupero della redditività

In assenza di tali caratteristiche il revisore deve giudicare tali piani inadeguati e, quindi, la perdita durevole.

LE PERDITE DUREVOLI DI VALORE

- ✓ Metodo del costo rettificato: **perdite durevoli di valore**

Nei casi in cui:

- ✓ PN della partecipata negativo:
- ✓ PN della partecipata positivo, ma non idoneo ad esprimere appropriatamente le perdite di valore durevoli

obbligo di:

- ✓ azzerare il valore della partecipazione;
- ✓ creare un fondo rischi

LA VERIFICA DELLA CORRETTEZZA DELLA VALUTAZIONE

Il revisore per verificare la correttezza del comportamento degli amministratori deve:

- ✓ disporre del bilancio della società partecipata (il bilancio deve essere stato assoggettato a controllo contabile);
- ✓ verificare la durevolezza o meno della perdita;
- ✓ verificare, in caso di perdita ritenute non durevole, la completezza dell'informativa riportata nella nota integrativa.

L'indisponibilità del bilancio costituisce una **limitazione** all'applicazione dei principi di revisione che può comportare l'inserimento di uno specifico rilievo nel giudizio sul bilancio

LE PERDITE DUREVOLI DI VALORE

- ✓ Metodo del costo rettificato: **ripristino del valore**

Se vengono meno le cause che hanno portato alla svalutazione

obbligo di:

- ✓ ripristino fino al valore originario

L'INFORMATIVA NELLA NOTA INTEGRATIVA

Informativa da riportare nella nota integrativa

Qualora la perdita sia ritenuta "non durevole", le motivazioni che hanno indotto gli amministratori ad effettuare tale valutazione devono essere analiticamente illustrate nella Nota integrativa.
In particolare, nella nota integrativa devono essere indicati:

- ✓ gli elementi caratterizzanti dei piani/programmi che consentiranno il recupero della perdita di valore;
- ✓ il tempo previsto per il recupero della perdita.

La mancata indicazione di tale informativa costituisce un errore di tipo omissivo che può essere significativo

L'INFORMATIVA NELLA NOTA INTEGRATIVA

Esempio di informativa da riportare nella nota integrativa

"*La partecipazione nella …. SpA è iscritta ad un valore superiore alla corrispondente quota di patrimonio netto. La perdita della società partecipata non è stata ritenuta durevole in quanto il piano industriale triennale approvato da tale società dimostra la piena capacità di recupero della redditività fin dal prossimo esercizio. I risultati ottenuti nei primi mesi dell'esercizio successivo confermano tali previsioni. Il mantenimento del valore al costo è inoltre anche motivato dal plusvalore latente sugli immobili della società partecipata*".

Il revisore deve verificare che la nota integrativa riporti le motivazioni analitiche della mancata svalutazione

CAMBIO DI DESTINAZIONE

"*Il trasferimento delle partecipazioni è rilevato in base al valore risultante dall'applicazione – al momento del trasferimento stesso – dei criteri valutativi del portafoglio di provenienza*".

Sul piano applicativo si verifica una delle seguenti situazioni:

- ✓ il trasferimento delle partecipazioni immobilizzate alle attività circolanti deve essere rilevato al costo, eventualmente rettificato per le perdite durevoli di valore: il valore così determinato è poi oggetto di confronto con il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato;
- ✓ il trasferimento di partecipazioni non immobilizzate alle immobilizzazioni finanziarie deve essere rilevato sulla base del minor valore tra il costo ed il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.

CAMBIO DI DESTINAZIONE

Non è pertanto possibile decidere arbitrariamente di effettuare una riclassificazione della partecipazione dall'attivo circolante alle immobilizzazioni finanziarie al fine di evitare di doverla iscrivere al minore di mercato

nell'esercizio in cui viene effettuata la riclassificazione si deve applicare il criterio di valutazione "di provenienza".

RAPPORTI TRA PARTECIPATE
CASI 1

- ✓ Una società ha una partecipazione in una società controllata che ha chiuso l'esercizio con una perdita d'esercizio significativa. Gli amministratori nella bozza di bilancio non hanno svalutato la partecipazione ritenendo tale perdita non durevole. In nota integrativa hanno così motivato tale comportamento:
  «*La partecipazione nella Garal SpA, iscritta ad un valore superiore alla corrispondente quota di patrimonio netto non è stata svalutata in quanto la perdita d'esercizio non è stata ritenuta durevole, considerato che si tratta del primo esercizio in perdita dagli anni novanta*».

- ✓ La motivazione non può essere ritenuta corretta da parte dei revisori, in quanto devono essere indicate le motivazioni alla base del ritorno alla redditività.

RAPPORTI TRA PARTECIPATE
CASI 2

- ✓ Nella nota integrativa gli amministratori hanno riportato la seguente informativa:
  «*Con riferimento alla partecipazione nella società XY, controllata al 100%, nella tabella è stato riportato il risultato dell'esercizio 2016, in quanto alla data attuale il bilancio 2017 della società non risulta ancora approvato».*
- ✓ L'informativa non può essere ritenuta corretta, in quanto i bilanci delle partecipate devono essere approvati prima del bilancio della partecipante al fine di consentire all'amministratore di verificare l'eventuale durevolezza della perdita.

RAPPORTI TRA PARTECIPATE
CASI 3

- ✓ La società controllata Adr presenta una significativa perdita d'esercizio nel 2017 come già nell'esercizio 2016. Il piano industriale della società, approvato nell'esercizio 2015, prevedeva invece il ritorno alla redditività già nel 2016. Gli amministratori nella relazione sulla gestione 2017 hanno fatto riferimento al piano industriale 2015-2017 nell'illustrare le prospettive per i successivi esercizi, in quanto alla data di redazione del bilancio non è disponibile un piano industriale più recente. La perdita di valore della società controllata non è stata ritenuta durevole.
- ✓ Tale comportamento non può essere ritenuto corretto da parte dei revisori che dovranno richiedere che il piano industriale sia aggiornato prima dell'approvazione del bilancio.

RAPPORTI TRA PARTECIPATE
CASI 4

- ✓ La società Garmel Srl detiene una partecipazione in un'impresa controllata tedesca iscritta al costo pari a euro 300.000. La società controllata ha subito una contrazione del fatturato di circa il 50% nell'esercizio 2017 ed ha chiuso l'esercizio con una perdita d'esercizio significativa. Gli amministratori hanno deciso di non considerare tale perdita durevole, in quanto gli ordini pervenuti dai clienti nei primi mesi dell'esercizio 2018 consentono di ritenere che il fatturato dell'esercizio 2018 sarà molto superiore rispetto a quello dell'esercizio 2017.
- ✓ Le motivazioni in base alle quali gli amministratori hanno ritenuto non durevole la perdita di valore possono essere ritenute corrette da parte dei revisori soltanto se il budget approvato indica che l'incremento del fatturato è sufficiente a consentire il ritorno alla redditività.

RAPPORTI TRA PARTECIPATE
CASI 5

- ✓ La società Alfa controlla al 70% la società Beta che chiude l'esercizio in perdita. In bilancio risulta anche un credito finanziario verso Beta. La perdita viene ritenuta durevole e la partecipazione, iscritta al costo, viene svalutata.
- ✓ I revisori, in casi simili, devono verificare se la durevolezza della perdita di valore comporti l'esigenza anche di svalutare il credito finanziario.

PARTI CORRELATE

Una parte è definibile “correlata” se è una persona o un soggetto giuridico in relazione con l’entità che redige il bilancio (la cosiddetta Reporting entity).

Qualunque trasferimento di risorse, servizi o obbligazioni fra parti correlate, indipendentemente dal fatto che sia stato pattuito un corrispettivo.

Operazioni con parti correlate

Conflitto di interesse

Transazione efficiente

PARTI CORRELATE: DEFINIZIONE IAS 24

Una parte correlata è una persona o un'entità che è correlata all'entità che redige il bilancio.

(a) Una persona o uno stretto familiare di quella persona sono correlati a un'entità che redige il bilancio se tale persona:

(i) ha il controllo o il controllo congiunto dell'entità che redige il bilancio;

(ii) ha un'influenza notevole sull'entità che redige il bilancio; o

(iii) è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità che redige il bilancio o di una sua controllante.

(b) Un'entità è correlata a un'entità che redige il bilancio se si applica una qualsiasi delle seguenti condizioni:

(i) l'entità e l'entità che redige il bilancio fanno parte dello stesso gruppo (il che significa che ciascuna controllante, controllata e società del gruppo è correlata alle altre);

(ii) un'entità è una collegata o una joint venture dell'altra entità (o una collegata o una joint venture facente parte di un gruppo di cui fa parte l'altra entità);

(iii) entrambe le entità sono joint venture di una stessa terza controparte;

(iv) un'entità è una joint venture di una terza entità e l'altra entità è una collegata della terza entità;

PARTI CORRELATE: DEFINIZIONE

(v) l'entità è rappresentata da un piano per benefici successivi alla fine del rapporto di lavoro a favore dei dipendenti dell'entità che redige il bilancio o di un'entità ad essa correlata;

(vi) l'entità è controllata o controllata congiuntamente da una persona identificata al punto (a);

(vii) una persona identificata al punto (a)(i) ha un'influenza significativa sull'entità o è uno dei dirigenti con responsabilità strategiche dell'entità (o di una sua controllante) [IAS 24, paragrafo 9];

(viii) l'entità, o un qualsiasi membro di un gruppo a cui essa appartiene, presta servizi di direzione con responsabilità strategiche all'entità che redige il bilancio o alla controllante dell'entità che redige il bilancio.

Nella definizione di parte correlata, una società collegata comprende le controllate della società collegata e una joint venture comprende le controllate della joint venture. Pertanto, per esempio, una controllata di una società collegata e l'investitore che ha un'influenza notevole sulla società collegata sono tra loro collegati [IAS 24, paragrafo 12]

DEFINIZIONI

Dirigenti con responsabilità strategiche

I *dirigenti con responsabilità strategiche* sono quei soggetti che hanno il potere e la responsabilità, direttamente o indirettamente, della pianificazione, della direzione e del controllo delle attività della società, compresi gli amministratori (esecutivi o meno) della società stessa [IAS 24, paragrafo 9].

Stretti familiari

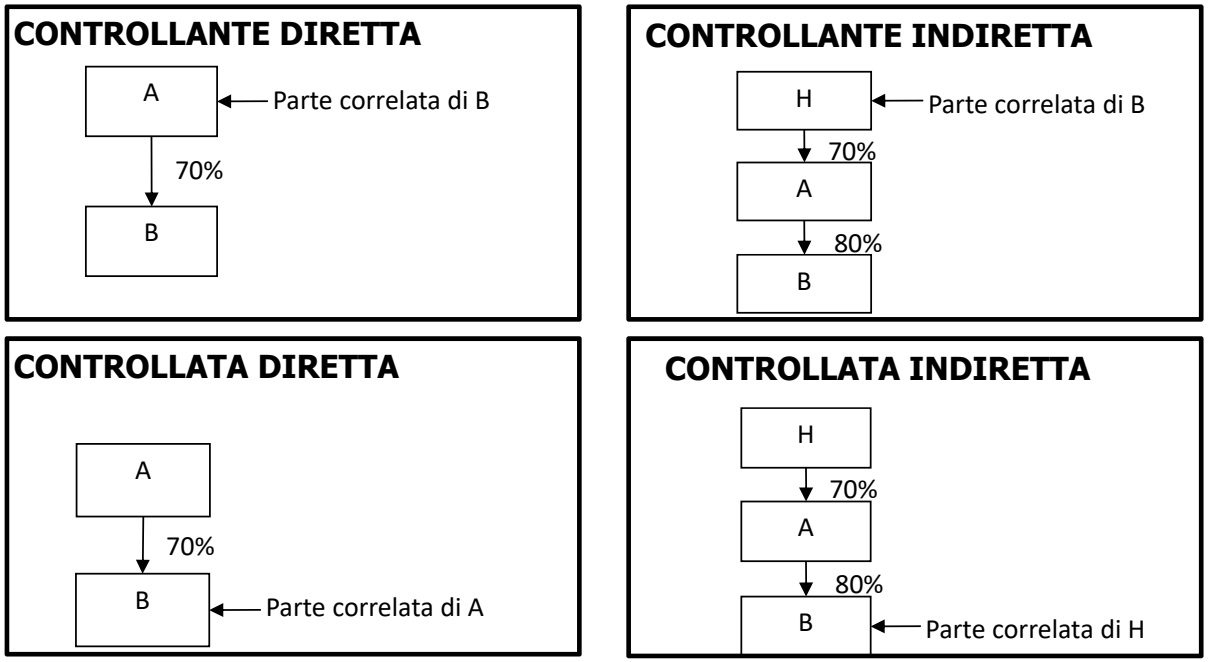
Si considerano *stretti familiari di una persona* quei familiari che ci si attende possano influenzare, o essere influenzati da, tale persona nei loro rapporti con la società, tra cui:

(*a*) i figli e il coniuge o il convivente di quella persona;

(*b*) i figli del coniuge o del convivente di quella persona;

(*c*) le persone a carico di quella persona o del coniuge o del convivente [IAS 24, paragrafo 9].

NOZIONE DI PARTE CORRELATA: RINVIO ALLO IAS 24



OBBLIGHI DI INFORMATIVA NEL BILANCIO OIC

- L'articolo 2427, comma 1, numero 22-bis, del codice civile, richiede che la nota integrativa indichi "*le operazioni realizzate con parti correlate, precisando l'importo, la natura del rapporto e ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio relativa a tali operazioni,* ***qualora le stesse non siano state concluse a normali condizioni di mercato****. Le informazioni relative alle singole operazioni possono essere aggregate secondo la loro natura, salvo quando la loro separata evidenziazione sia necessaria per comprendere gli effetti delle operazioni medesime sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sul risultato economico della società*".

OPERAZIONI CON PARTI CORRELATE

Art.2427, c.1, 22- bis) CC

La società ha realizzato operazioni con parti correlate durante l'esercizio?

Qualora le operazioni con parti correlate non siano state concluse a normali condizioni di mercato la Nota Integrativa indica:

- l'importo
- la natura del rapporto, e
- ogni altra informazione necessaria per la comprensione del bilancio

ESEMPI DI OPERAZIONI CON PARTI CORRELATE

- acquisti o vendite di beni (finiti o semilavorati);
- acquisti o vendite di immobili ed altre attività (esempio impianti, macchinari, marchi, brevetti);
- prestazione od ottenimento di servizi;
- leasing;
- trasferimenti per ricerca e sviluppo e trasferimenti a titolo di licenza;
- trasferimenti a titolo di finanziamento (inclusi i prestiti e gli apporti di capitale in denaro od in natura);
- clausole di garanzia o pegno;
- estinzione di passività per conto dell'entità ovvero da parte dell'entità per conto di un'altra parte;
- retribuzioni dei dirigenti con responsabilità strategiche.

PRINCIPIO DI REVISIONE 550

Il principio di revisione si propone di contestualizzare l'attività del revisore con riferimento:

- all'individuazione dei rischi (principio n. 315)
- alle procedure da adottare in risposta ai rischi individuati (principio n. 330)
- alle responsabilità relativamente alle frodi in bilancio (principio n. 240) in presenza di rapporti tra l'impresa e parti ad essa correlate.

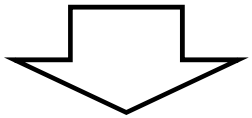
RISCHI DI ERRORI SIGNIFICATIVI DEL BILANCIO

La natura dei rapporti con parti correlate può generare rischi più elevati di errori significativi in bilancio rispetto alle operazioni con parti non correlate in quanto:

- le parti correlate possono porre in essere operazioni particolarmente complesse
- le operazioni con parti correlate possono non essere realizzate a condizioni di mercato oppure persino essere prive di fondamento economico

RISCHIO DI NON INDIVIDUARE ERRORI SIGNIFICATIVI

Il rischio di revisione - il rischio di esprimere un giudizio non corretto sul bilancio - non può essere eliminato e, con riferimento alle parti correlate, va considerato che i limiti intrinseci sulla capacità del revisore di individuare errori significativi sono maggiori in quanto i rapporti con parti correlate offrono maggiori opportunità di collusione, occultamento o manipolazione da parte della Direzione.



In tale contesto assume un'importanza particolare pianificare e svolgere la revisione con SCETTICISMO PROFESSIONALE

OBIETTIVI DEL REVISORE

Il revisore deve acquisire una comprensione dei rapporti con parti correlate sufficiente per poter:

- individuare eventuali fattori di rischio di frode
- concludere che il bilancio fornisca un'informativa corretta e non fuorviante
- ritenere che tali rapporti siano stati correttamente identificati, contabilizzati e rappresentati in bilancio in conformità al quadro normativo.

Il revisore deve indagare presso la direzione al fine di comprendere:

- l'identità delle parti correlate dell'impresa
- la natura dei rapporti tra l'impresa e le parti correlate
- la tipologia e le finalità delle operazioni che l'impresa ha posto in essere con tali parti correlate durante l'esercizio.

PROCEDURE DI REVISIONE

Il revisore deve svolgere le attività necessarie per comprendere l'adeguatezza degli eventuali controlli posti in essere dalla direzione per:

- identificare, contabilizzare e rappresentare in bilancio tali rapporti
- autorizzare le operazioni significative
- autorizzare le operazioni e gli accordi specifici che esulano dal normale svolgimento dell'attività aziendale.

PROCEDURE DI REVISIONE

Considerazioni specifiche per le imprese di dimensioni minori

A20. È probabile che i controlli nelle imprese di dimensioni minori siano meno formali e che tali imprese possano non avere processi documentati per la gestione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate. Un proprietario-amministratore può attenuare alcuni dei rischi derivanti dalle operazioni con parti correlate, o potenzialmente accrescere tali rischi, mediante un coinvolgimento attivo in tutti i principali aspetti delle operazioni. Per tali imprese il revisore può acquisire una comprensione dei rapporti e delle operazioni con parti correlate, e di qualunque tipo di controllo che possa esistere su di esse, mediante indagini presso la direzione in combinazione con altre procedure, quali l'osservazione delle attività di supervisione e di riesame da parte della direzione, e l'ispezione della documentazione disponibile..

PROCEDURE DI REVISIONE

Il revisore nel corso del processo di revisione deve cercare di individuare eventuali segnali dell'esistenza di operazioni con parti correlate non identificati dalla direzione attraverso:

- l'analisi delle conferme dei legali
- la lettura dei verbali delle assemblee dei soci e dei CdA
- le rilevazioni contabili e ogni documento considerato utile.

Qualora emergano operazioni che esulano dal normale svolgimento dell'attività dell'impresa, il revisore deve svolgere indagini presso la Direzione in merito:

- alla natura di tali operazioni
- al possibile coinvolgimento di parti correlate.

PROCEDURE DI REVISIONE

(a) analisi delle carte di lavoro degli esercizi precedenti, per identificare i nominativi di parti correlate conosciute;

(b) richiesta di informazioni alla Direzione e ottenimento di attestazioni sui nominativi conosciuti di parti correlate;

(c) esame delle procedure poste in essere dalla società per identificare le parti correlate;

(d) richiesta di informazioni su eventuali legami o rapporti tra amministratori e dirigenti della società ed altre entità;

PROCEDURE DI REVISIONE

(e) esame del libro soci per individuare i principali soci;

(f) esame dei libri dei verbali delle Assemblee dei soci e delle riunioni del Consiglio di Amministrazione nonché degli altri libri sociali di interesse come, ad esempio, il libro dei verbali del Comitato Esecutivo ed il libro dei verbali del Collegio sindacale;

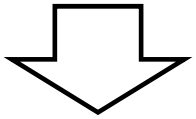
(g) richiesta di informazioni agli altri revisori contemporaneamente coinvolti nel lavoro, o a revisori precedenti, circa la loro conoscenza di ulteriori parti correlate;

(h) esame della dichiarazione dei redditi e di ogni altra eventuale documentazione trasmessa agli organi di controllo.

ISA ITALIA 580 - ATTESTAZIONI

PRINCIPIO DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA) 580 ATTESTAZIONI SCRITTE

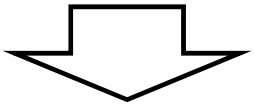
L'ISA 580 disciplina la responsabilità del revisore di acquisire, nella revisione contabile del bilancio, attestazioni scritte dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance.



Le attestazioni scritte sono informazioni necessarie che il revisore richiede con riferimento alla revisione contabile del bilancio dell'impresa e così come le risposte ottenute a seguito delle indagini, rappresentano elementi probativi.

LA LETTERA DI ATTESTAZIONE

- ✓ L'ottenimento della lettera di attestazione di fine lavoro rappresenta un ELEMENTO OBBLIGATORIO DEL PROCESSO DI REVISIONE

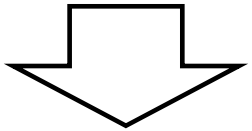


Essa rappresenta un ELEMENTO PROBATIVO che non sostituisce gli altri elementi probativi che il revisore deve necessariamente ottenere per formarsi un giudizio sul bilancio

L'ISA 580 precisa infatti che «**esse non forniscono di per sé elementi probativi sufficienti ed appropriati sugli aspetti cui si riferiscono».**

LA LETTERA DI ATTESTAZIONE

- ✓ Il revisore deve ottenere l'evidenza del riconoscimento da parte della Direzione della propria responsabilità per la corretta predisposizione del bilancio in conformità alle norme che ne disciplinano la redazione e deve accertare che la stessa Direzione abbia approvato il progetto di bilancio.



Spesso nelle PMI il proprietario-amministratore non ha consapevolezza delle responsabilità e dei ruoli sul bilancio suoi e dei revisori

LA LETTERA DI ATTESTAZIONE

- ✓ Le attestazioni scritte devono essere rilasciate da chi abbia un livello di responsabilità adeguato ed una adeguata conoscenza delle tematiche per quanto attiene attestazioni specifiche.
- ✓ In genere sono richieste al presidente o all'amministratore delegato dell'impresa e al direttore amministrativo e finanziario. In alcune circostanze, tuttavia, anche altri soggetti, quali i responsabili delle attività di *governance*, sono responsabili della redazione del bilancio

LA LETTERA DI ATTESTAZIONE

Se la direzione non fornisce una o più delle attestazioni scritte richieste, il revisore deve:

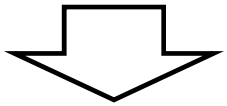
a) discutere la questione con la direzione;

b) effettuare una nuova valutazione dell'integrità della direzione e valutare l'effetto che ciò può avere sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) ottenute e degli elementi probativi raccolti in generale;

c) intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione.

LA LETTERA DI ATTESTAZIONE

EFFETTO SUL GIUDIZIO

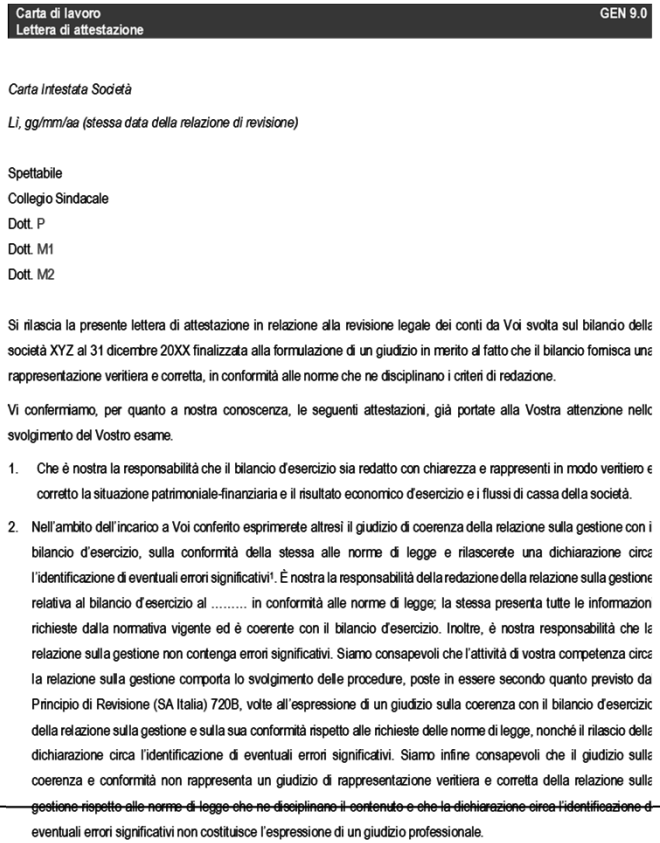


Qualora il revisore concluda che sussistono sufficienti dubbi sull'integrità della direzione tali da rendere non attendibili le attestazioni scritte o la direzione non fornisca le attestazioni scritte, il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.

La mancanza della lettera di attestazione costituisce una LIMITAZIONE all'applicazione dei principi di revisione

LE INDICAZIONI DEL CNDCEC

- ✓ Il CNDCEC proposte un format di lettera da utilizzare e personalizzare in linea con le prescrizioni dell'ISA 580.



Carta di lavoro **GEN 9.0**
Lettera di attestazione

Carta Intestata Società

Li, gg/mm/aa (stessa data della relazione di revisione)

Spettabile
Collegio Sindacale
Dott. P
Dott. M1
Dott. M2

Si rilascia la presente lettera di attestazione in relazione alla revisione legale dei conti da Voi svolta sul bilancio della società XYZ al 31 dicembre 20XX finalizzata alla formulazione di un giudizio in merito al fatto che il bilancio fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione.

Vi confermiamo, per quanto a nostra conoscenza, le seguenti attestazioni, già portate alla Vostra attenzione nello svolgimento del Vostro esame.

1. Che è nostra la responsabilità che il bilancio d'esercizio sia redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale-finanziaria e il risultato economico d'esercizio e i flussi di cassa della società.
2. Nell'ambito dell'incarico a Voi conferito esprimerete altresì il giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio d'esercizio, sulla conformità della stessa alle norme di legge e rilascerete una dichiarazione circa l'identificazione di eventuali errori significativi[1]. È nostra la responsabilità della redazione della relazione sulla gestione relativa al bilancio d'esercizio al ..... in conformità alle norme di legge; la stessa presenta tutte le informazioni richieste dalla normativa vigente ed è coerente con il bilancio d'esercizio. Inoltre, è nostra responsabilità che la relazione sulla gestione non contenga errori significativi. Siamo consapevoli che l'attività di vostra competenza circa la relazione sulla gestione comporta lo svolgimento delle procedure, poste in essere secondo quanto previsto dal Principio di Revisione (SA Italia) 720B, volte all'espressione di un giudizio sulla coerenza con il bilancio d'esercizio della relazione sulla gestione e sulla sua conformità rispetto alle richieste delle norme di legge, nonché il rilascio della dichiarazione circa l'identificazione di eventuali errori significativi. Siamo infine consapevoli che il giudizio sulla coerenza e conformità non rappresenta un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta della relazione sulla gestione rispetto alle norme di legge che ne disciplinano il contenuto e che la dichiarazione circa l'identificazione di eventuali errori significativi non costituisce l'espressione di un giudizio professionale.

Fonte: CNDCEC, Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni, 2018